

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***RI*** in der Beschwerdesache ***BF***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 15. April 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 16. März 2021 betreffend Grunderwerbsteuer 12.12.2018 Steuernummer ***BF-StNr***, Erfassungsnummer ***ErfNr***, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt, Verfahrensgang und Parteivorbringen

VK1 und ***VK2*** waren Eigentümer zweier Grundstücke, ***EZ***, ***KG***, ***BG***, im Ausmaß von insgesamt 5.460 m², welche Fläche lt. Teilungsplan des Ziviltechnikers vom 29.9.2016 parzelliert wurde. Dadurch sind 8 kleinere Grundstücke entstanden, für die das Stadtamt ***Stadt*** mit Bescheid vom 23.11.2016 die Bauplatzbewilligungen mit Adressen ***Gasse*** erteilt hat.

Die Grundeigentümer haben das Maklerbüro ***M*** (Geschäftsführer ***GF***) mit der Vermarktung der neu geschaffenen Baugrundstücke beauftragt und sind in der Folge zwischen 11/2016 und 6/2018 darauf nach und nach 3 Einfamilien- und 4 Doppelhäuser errichtet worden.

Schließlich war nur mehr das gegenständliche Grundstück mit der Nummer ***G5*** im Ausmaß von 690 m² verfügbar.

Hinsichtlich dieses Grundstückes haben schließlich ***BF*** und ***K2*** (im Folgenden kurz mit ***KTop2*** benannt) einerseits und die ***GmbH***, Generalunternehmen für Ein- und Zweifamilienhäuser (tritt am Markt unter ***H1*** und ***H2*** auf), andererseits die folgende Vereinbarung geschlossen und die diesbezügliche Schrift auch mit ihrer Unterschrift gefertigt:

VEREINBARUNG vom 3.4.2018

1. - Die Vertragsparteien legen gemeinsam ein Kaufanbot an die Verkäufer des Grundstückes ***G5***, ***KG***, ***BG***. ...
2. - Beide Parteien beabsichtigen darauf ein gemeinsames Doppelhaus im Wohnungseigentum zu errichten, wobei Top 2 die Doppelhaushälfte der Familie ***KTop2*** darstellt.
3. - Top 1 wird von der ***GmbH*** an einen weiteren Endverbraucher verkauft, welcher mit allen Rechten und Pflichten in das Kaufanbot für das Grundstück an Stelle der ***GmbH*** eintritt.
4. - Familie ***KTop2*** verpflichtet sich, den Bauauftrag für die Errichtung ihrer Doppelhaushälfte an die Firma ***GmbH*** zu erteilen. Grundlage dafür ist der Lageplan vom 12.2.2018 sowie das Angebot für eine Doppelhaushälfte inkl. Bodenplatte (Doppelhaus Typ 03, ohne Balkon, auf Bodenplatte, Mindestumfang in belagsfertiger Ausführung).
5. - Familie ***KTop2*** ist berechtigt, Planänderungen unter Beibehaltung der Außenabmessungen und Lagesituation (zB Grundrissänderungen, zusätzliche Bauteile wie zB Keller, Pool, Garagen etc.) durchzuführen ...
6. und 7. – Zufahrtsstraße ...
8. Diese Vereinbarung ist nur gültig, wenn es zu einem rechtsverbindlichen Abschluss für den Erwerb des Grundstücksanteils (Parz. ***G5*** von Familie ***KTop2*** kommt.

Beilage: Lageplan vom 12.2.2018 (*Bauvorhaben Doppelhaus ***Stadt***, ***Gasse****).

(KAUF)ANBOT vom 3.4.2018

Vereinbarungsgemäß haben die obigen Vertragsparteien noch am gleichen Tag - unwiderruflich bis 12.4.2018 - auch ein Kaufanbot für das Baugrundstück Nr. ***G5*** mit entsprechender Widmung für die Errichtung eines 2 geschossigen Doppelhauses mit einer Fläche von 690 m² zu einem Kaufpreis von 165.000 € gestellt:

Die ***GmbH*** kauft 343/690 Anteile (Top1), ***BF*** und ***K2*** kaufen 347/690 Anteile (Top 2) nach Vorlage des verbücherungsfähigen Kaufvertrages.

Sodann enthält das Anbot die folgende, wesentliche Textpassage:

*„Die ***GmbH*** hat das Recht, bis spätestens 15.7.2018 an ihrer Stelle einen Dritten bekanntzugeben, welcher mit denselben Rechten und Pflichten in dieses Kaufanbot einsteigt und die Grundstückshälfte anstelle der ***GmbH*** erwirbt. Kann der oben genannte Dritte nicht benannt werden, so verpflichten sich beide Käufer unwiderruflich und unverzüglich den verbücherungsfähigen Kaufvertrag zu unterzeichnen und die Kaufpreiszahlung ... durchzuführen.“*

Die im Akt aufliegende Kopie ist von den Anbotstellern unterfertigt, die Annahme durch die Verkäufer ist nicht dokumentiert; lt. Auskunft von Herrn ***GF*** ist das Angebot jedenfalls, auch über den 12.4.2018 hinaus, verbindlich gewesen; da die ***GmbH*** zunächst keinen

weiteren Käufer gefunden hat, haben die Verkäufer die Frist für die Benennung eines Dritten erstreckt (siehe unten).

Dementsprechend wirbt die ***GmbH*** auf ihrer Homepage unter „ihr Doppelhaus in ***Ort***“ im Juli 2018 neuerlich für jene Grundstücksanteile, welche sie sich mit der Absicht der Weitervermittlung gesichert hat, wie folgt:

„NUR MEHR 1 Doppelhaushälfte inkl. Grund in *Ort***-***Gasse*** zu verkaufen“.**

Kaufanbot vom 19.10.2018

Nachdem offenkundig auch für Top 1 Interessenten gefunden waren, haben in der Folge ***KTop2*** und - als nunmehrige Anbotsteller anstelle der ***GmbH*** - die Ehegatten ***FK*** und ***AK*** neuerlich ein Kaufanbot über das Grundstück ***G5*** gestellt. Dieses war hinsichtlich Kaufgegenstand und Kaufpreis inhaltsgleich zu dem obigen Kaufanbot, jedoch nunmehr unwiderruflich bis 30.10.2018; der Textteil hinsichtlich des Rechtes auf Benennung eines Dritten durch die ***GmbH*** war hinfällig und fehlt daher. Dieses Anbot hat die Verkäuferseite durch Unterfertigung angenommen.

Bereits am **4.12.2018** haben ***KTop2*** den **Auftrag zur Errichtung ihrer Doppelhaushälfte** Top 2, ***Gasse***, lt. Angebot vom 30.10.2018 um 269.965 € an die ***GmbH*** erteilt.

Kaufvertrag vom 12.12.2018

Schließlich haben ***KTop2*** und die Ehegatten ***KTop1*** das gegenständliche Grundstück um den Kaufpreis lt. Anbot in Höhe von 165.000 € gekauft. In Punkt 1.4 des Vertrages wird festgeschrieben:

„Die kaufenden Parteien werden auf der Liegenschaft gemeinsam eine Wohnungseigentumsanlage errichten. Diese Wohnungseigentumsanlage wird bestehend aus zwei wohnungseigentumstauglichen Objekten errichtet. Die kaufenden Parteien erklären und verpflichten sich bereits jetzt ... zur grundbücherlichen Durchführung des noch abzuschließenden Wohnungseigentumsbegründungsvertrages auf Grundlage des noch zu errichtenden Nutzwertgutachtens ...“

Der Schriftenverfasser hat die Grunderwerbsteuer (GrESt) für diesen Erwerbsvorgang betreffend ***BF*** mit 2 mal 726,06 € selbst berechnet.

Am 19.12.2018 haben die Ehegatten ***KTop1*** der ***GmbH*** den Bauauftrag für ihre Haushälfte (Top 1, Lageplan vom 10.8.2018, Angebot vom 17.10.2018) erteilt.

Am 17.1.2019 hat die ***GmbH*** an ***KTop2*** eine detaillierte Auftragsbestätigung für Top 2 „ihr ***H2*** mit Festpreisgarantie, Summe Haus AB 3+ lt. Auftrag 269.965,00 €“ übermittelt.

Der Einreichplan vom 7.2.2019 für den Neubau Doppelhaus weist als Bauwerber und Grundeigentümer für Top 1 die Ehegatten ***KTop1*** und für Top 2 ***KTop2*** aus und als Planverfasser die ***GmbH***. Die beiden Haushälften haben im Wesentlichen eine gleiche Größe, Raumaufteilung und Außenansicht. Am 18.3.2019 hat das Stadtamt ***Stadt*** für das Bauvorhaben die Baubewilligung erteilt.

Am 28.5.2019 haben die Eigentümer der Liegenschaftsanteile vereinbarungsgemäß Wohnungseigentum begründet.

Die Schlussrechnung der ***GmbH*** an ***KTop2*** vom 25.10.2019 lautet auf 244.033,55 €.

Prüfung *AN-Nr*****

Anlässlich einer Überprüfung der Selbstberechnungen beim Schriftenverfasser hat das Finanzamt für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel, nunmehr Finanzamt Österreich, festgestellt, dass im gegenständlichen Fall in die Bemessungsgrundlage für die GrESt keine Baukosten einbezogen wurden.

Im Zuge von Internet Recherchen ist überdies hervorgekommen, dass die ***GmbH*** die Grundstücke ***Ort*** ***Gasse*** bereits seit 2016 auf ihrer homepage beworben hat und dabei auch Vorschläge für eine Bebauung mit Doppelhäusern (Typenhäuser lt. ihrem Katalog) gemacht hat. Im Jahr 2017 hat die ***GmbH*** ein Doppelhaus auf dem angrenzenden Grundstück ***G1*** ein Doppelhaus verwirklichen können.

Ergänzende Erhebungen beim Stadtamt ***Stadt*** und bei der ***GmbH*** haben sodann im Wesentlichen die bisher dargestellten Ereignisse und Vereinbarungen aufgedeckt.

Auf das Auskunftersuchen vom 4.2.2020 betreffend Erwerb des Liegenschaftsanteiles und Errichtung des Doppelhauses haben sich ***KTop2*** lt. Aktenvermerk der Prüferin telefonisch betreffend das 1. Kaufanbot vom April dahingehend geäußert, dass letzteres noch gar nicht spruchreif gewesen sei.

Am 21.2.2020 hat die Prüferin im Zuge eines Lokalaugenscheines im Haus der Ehegatten ***KTop1*** (die Nachbarn ***KTop2*** waren anwesend) die Miteigentümer nochmals abschließend befragt:

FK

Nur das Grundstück sei über einen Immobilienmakler angeboten worden. Sie hätten entweder eine Wohnung oder ein Haus in der näheren Umgebung von ***L*** gesucht. Zuerst hätten sie vorgehabt, ein bestehendes Haus zu kaufen, seien aber letztendlich zu dem Schluss gekommen, dass ein Neubau günstiger sei. Es sei nur ein Ziegelmassivhaus in Frage gekommen, wofür die Firma ***H1*** bekannt sei. Das Grundstück sei zufällig lt. Aushang bei der Sparkasse gefunden worden, nach der Besichtigung habe man sich im Musterhauspark der Firma ***H1*** umgesehen. Dort seien sie mit dem Paar ***KTop2*** ins Gespräch

gekommen, die ebenfalls auf der Suche nach einem Eigenheim gewesen seien. Nach einem Abwägen der Vor- und Nachteile eines Doppelhausbaues und letztendlich aufgrund der finanziellen Situation hätten sie sich für das Doppelhaus entschieden. Es habe zu keinem Zeitpunkt ein geplantes Projekt der Firma ***H1*** gegeben. Das Doppelhaus sei von beiden Paaren gemeinsam geplant und in Auftrag gegeben worden. Bei der Planung sei sehr wohl auf eigene Bedürfnisse eingegangen worden. Auf die Gesamtkonstruktion hätten sie, abgesehen von den Gegebenheiten des Grundstückes und des Doppelhausbaus (Trennwand) alle freie Hand gehabt. Baubewilligung und Baugenehmigung sei ihnen persönlich erteilt worden. Der Kaufvertrag über das Grundstück sei deshalb erst im Dezember unterschrieben worden, da rechtlich die Zufahrt zum Grundstück noch durch ein immerwährendes Geh- und Fahrrecht abgesichert werden sollte. Der dafür erforderliche Dienstbarkeitsvertrag sei zum Zeitpunkt des Bauauftrages noch nicht fertig gewesen. Es sei keinerlei Bauverpflichtung mit ***H1*** gegeben gewesen, auch die Nachbargrundstücke seien ganz unterschiedlich bebaut worden. Dass das Doppelhaus ***Ö/S*** von ***H1*** projektiert worden sei, sei ihm nicht bekannt gewesen. Das Gebäude sei bei der erstmaligen Besichtigung des Grundstückes schon gestanden. Einreichungen bei der Gemeinde etc. hätte er immer gemeinsam mit Herrn ***K2*** gemacht

K2

Sie seien italienische Staatsbürger und noch nicht lange in Österreich. Sie hätten sich ein Haus im Grünen in der näheren Umgebung von ***L*** kaufen wollen. Da die Grundstückspreise in Österreich viel teurer seien als in Italien, hätten sie ihr Vorhaben schon fast wieder aufgegeben, bis sie im Musterhauspark von ***H1*** die Ehegatten ***KTop1*** kennengelernt hätten und im Laufe der Bekanntschaft die leistbare Doppelhausvariante aufgetaucht sei. Da er nicht so gut deutsch spreche, seien sie bei rechtlichen Sachen froh gewesen, dass Herr ***FK*** das gemeinsam mit ihnen erledigt habe. Sie hätten schon gemeinsam mit ***KTop1*** geplant, aber für ihren Hausanteil vollen Einfluss auf die Konstruktion gehabt.

Auf das Kaufanbot samt Vereinbarung vom 3.4.2018 angesprochen, habe Herr ***K2*** sehr erschrocken gewirkt (Einschätzung der Prüferin), das kenne er nicht; er könne sich nicht daran erinnern, dass er es unterschrieben habe.

FK

Vermutlich seien ***KTop2*** bei einem früheren Besuch im Musterhauspark beschwätzt worden und aufgrund der sprachlichen Barriere hätten sie eine Unterschrift geleistet, was so nie zustande gekommen sei.

Der damalige Verkäufer der Firma ***H1***, Herr ***V***, sei auch dann gekündigt worden, da er angeblich mehrere "Käufe" vermittelt habe, für die er rechtlich keine Verfügungsmacht besessen habe. Beschluss über einen gemeinsamen Bau gäbe es keinen. Darauf sei er auch nie hingewiesen worden, obwohl er sich hinsichtlich Dienstbarkeit, ideellen Anteilen sogar bei seinem Anwalt Auskunft eingeholt habe.

GrEst Bescheid vom 16.3.2021

Aufgrund der Prüfungsergebnisse hat das Finanzamt sodann gemäß § 201 BAO die GrEst für ***BF*** nunmehr mit 2 mal 2.861,11 € festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlage (Gegenleistung) hat das Finanzamt jeweils wie folgt errechnet:

Kaufpreis Grundstücksanteile	$165.000 \times 347/690 : 4$	20.744,57 €
Baukosten lt. Schlussrechnung	$244.033,55 : 4$	61.001,33 €
	Summe	81.745,90 €
x 3,5 %	=GrEst	2.861,11 €

In der Bescheidbegründung führt das Finanzamt aus:

„Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH kann auch ein zukünftig zu errichtendes Gebäude Gegenstand eines Kaufvertrages sein (VwGH 19.10.1995, 95/16/0250, 16.11.1995, 93/16/0017). In diesem Fall ist Gegenleistung und somit Bemessungsgrundlage der Kaufpreis für das Grundstück und für das Gebäude. Bei einem Erwerb von Miteigentumsanteilen an einer Liegenschaft, mit denen das Wohnungseigentum verbunden werden soll, kann zur Erreichung der Bauherreneigenschaft der Auftrag zur Errichtung der Wohnungseinheit nur von der Eigentümergemeinschaft erteilt werden, wofür von vornherein die Fassung eines gemeinsamen, darauf abzielenden Beschlusses erforderlich ist (VwGH 28.9.2000, 99/16/0519, 0520). Inhaltsgleiche Einzelerklärungen von Miteigentümern können den erforderlichen gemeinsamen, auf Errichtung des gesamten Bauwerkes gehenden Beschluss, nicht ersetzen. Im Bauauftrag bzw. Werkvertrag ist als Vertragsgegenstand ein Miteigentumsanteil (als Top bezeichnet) an der Wohnanlage angeführt. Eine Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung ist somit nicht gegeben.“

Beschwerde vom 15.4.2021

Daraufhin hat ***BF***, nunmehrige Beschwerdeführerin, =Bf., gegen den GrEst-Bescheid mit folgender wesentlicher Begründung Beschwerde erhoben:

Nachdem die Entscheidung gefallen sei, auf einem gemeinsam zu erwerbenden Baugrundstück ein Doppelhaus zu errichten und Wohnungseigentum zu begründen, sei dies als Absichtserklärung im Kaufvertrag festgehalten worden. Damit sei die Basis für die nach dem Ankauf des Baugrundstückes beabsichtigte koordinierte Bauführung geschaffen worden. Die Bauarbeiten seien in weiterer Folge durch gesonderte Aufträge vergeben worden, wobei Ausführung, Raumaufteilung und Detailplanung auf die jeweiligen Wünsche und Ansprüche der Miteigentümer angepasst worden seien. Das Baugrundstück sei in unbebautem Zustand erworben worden und erst in weiterer Folge sei von den Erwerbern als Bauherren die Bebauung in Angriff genommen worden. Sie hätten auf die bauliche Gestaltung Einfluss genommen und Grundstückskaufvertrag und Kaufvertrag über das Fertigteilhaus hätten keine finale Verknüpfung aufgewiesen. Auch schlichte Miteigentümer könnten gemeinsam ein Wohnhaus errichten; die Begründung von Wohnungseigentum sei nicht zwingend erforderlich. Die erforderliche gemeinsame Beschlussfassung sei durch die Erklärung im Kaufvertrag erfolgt.

Beschwerdevorentscheidung vom 10.5.2021

Das Finanzamt hat die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

*„Aus dem Lageplan Doppelhaus ***Stadt***, datiert mit 12.2.2018, geht hervor, dass das kaufgegenständliche Grundstück ***G5*** mit einem Doppelhaus bebaut werden soll. Der Entwurf stammt von der ***GmbH*** als Planverfasserin. Die Miteigentümer Frau ***BF*** und Herr ***K2*** haben gemeinsam mit der Fa. ***GmbH*** bereits am 1./3.4.2018 dem Grundeigentümer ***VK1*** das Anbot auf Kauf des Grundstückes ***G5*** für die Errichtung eines Doppelhauses mit Festlegung der Anteile für Top 1 und Top 2 gestellt. Gleichzeitig, nämlich am 1./3.4.2018, unterzeichnen die Anbotsteller eine Vereinbarung, deren Punkte 2. bis 5. auszugsweise lauten ...*

*Damit steht fest, dass die Fa. ***GmbH*** das Grundstück als Organisatorin an der Hand hatte und nur jene Interessenten zum Kauf zugelassen wurden, welche bereit waren den Bauauftrag für die Errichtung eines Doppelhauses in Auftrag zu geben. Der Erwerb ist somit auf einen Grundstücksanteil mit einer zu errichtenden Doppelhaushälfte im Wohnungseigentum gerichtet. Die Chronologie stellt sich wie folgt dar: ...*

*Wie aus der zitierten Judikatur hervorgeht, muss die Schaffung des Bauwerkes nicht durch den Grundverkäufer erfolgen, sondern kann auch durch einen Dritten ausgeführt werden. Der Bau des Doppelhauses Typ 03 im Wohnungseigentum war vorgegeben. Die Miteigentümer haben sich in das Grundkonzept des Organisators eingebunden - mit dem Kauf der Grundanteile war die Erteilung des Bauauftrages an die Fa. ***GmbH*** verbunden. Dem Einwand, dass auch schlichte Miteigentümer ein Wohnbauprojekt umsetzen können, wird entgegengehalten, dass dies nie vorgesehen war. Die Feststellung im Punkt 1.4 des Vertrages, dass die kaufenden Parteien gemeinsam eine Wohnungseigentumsanlage errichten werden, ist nicht als Miteigentümerbeschluss anzusehen. Diese Feststellung ist Grundlage und Sicherstellung dafür, dass sich die Miteigentümer bereits jetzt verpflichten, einen Wohnungseigentumsvertrag abzuschließen. Als Bauherr kann nur auftreten, wer Eigentümer eines Grundstückes ist. Erst Eigentümer/Miteigentümer können verbindlich mitgestalten und mitbeschließen. Das Angebot auf eine konkrete Doppelhaushälfte der ***GmbH*** an die Interessenten wurde jedenfalls vor Erwerb der Grundanteile gestellt - damit ist klargestellt, dass Bauauftrag und Kaufvertrag in sachlichem Zusammenhang stehen und eine finale Verknüpfung zwischen Errichtung des Gebäudes und Grundstückserwerb vorliegt. Die Möglichkeit zu gewissen geringfügigen Planänderungen und individuellen Zusatzaufträgen sowie Abstufungen im Leistungsumfang (Mindestumfang!) war von vorneherein vorgesehen. Laut Plan wurden die Baukörper versetzt, alle tragenden Mauern und die Situierung des Stiegenaufganges sind ident. Lediglich bei der Raumaufteilung und den Zwischenwänden bestehen geringfügige Unterschiede. Auch die Gesamtansicht ist gleich. Die Möglichkeit geringfügige Änderungen in der Planung zu bestimmen, ist für die Beurteilung der Bauherreneigenschaft nicht entscheidend. So hat der VwGH zB das Versetzen von Zwischenwänden (Raumaufteilung), des Einbaues eines Fensters anstelle einer Tür, die Änderung der Fensteranzahl, der Baustoffe, der Außenfassade oder der Farbe des Hauses als nicht wesentlich im Zusammenhang mit dem Begriff der Schaffung erblickt (VwGH vom 20.4.1989, 88/16/0218, 26.1.1989, 88/16/1032 - 0137).“*

Vorlageantrag vom 11.6.2021

Die Bf. begehrt die Entscheidung über ihre Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht (BFG) mit der folgenden, ergänzenden Begründung:

1. Der Zustand des Grundstückes, in dem es erworben werden soll, könne vor der klaren Formulierung des Kaufvertrages nur ein unbebautes Grundstück sein.
2. Dem Kaufvertrag sei auch kein Hinweis zu entnehmen, dass die Verkäufer mit einem Organisator zusammengearbeitet hätten und die Käufer an ein vorgegebenes Gebäude gebunden gewesen wären.
3. Unerfindlich sei auch, inwiefern lediglich die Eigentümergemeinschaft, die jedoch erst dann existiere, wenn auch tatsächlich Wohnungseigentum begründet worden sei, den Auftrag zur Errichtung eines Wohnhauses erteilen könne.
4. Auch der Hinweis auf eine allfällige Vereinbarung zwischen ***KTop2*** und der Firma ***GmbH*** vom 3.4.2018 könne die GrESt Bemessung nicht begründen, da in weiterer Folge neuerlich ein Kaufanbot an einen der Grundeigentümer gerichtet worden sei. Vielmehr sei das vorhergehende Kaufanbot einvernehmlich aufgehoben worden und dem nachfolgenden Kaufanbot sei keine derartige Vereinbarung angeschlossen gewesen. Im Übrigen sei das Kaufanbot jeweils lediglich an einen der beiden Miteigentümer des Kaufgrundstückes gerichtet gewesen, sodass es keine Bindungswirkung entfalten konnte. Einzig und allein entscheidend sei demnach der schlussendlich zum Erwerb des Grundstückes führende Kaufvertrag. Dieser enthalte keine derartigen Vereinbarungen, mit der Ausnahme, dass sich die zukünftigen Miteigentümer darauf verständigt hätten, in weiterer Folge gemeinsam eine Wohnungseigentumsanlage zu errichten. Klargestellt sei damit, dass es kein vorgegebenes Projekt gegeben habe, die Errichtung erst von den Eigentümern selbst vorgenommen wurde und die Käufer somit lediglich ein unbebautes Grundstück zur Umsetzung ihrer Baupläne erworben hätten.
5. Nicht nachvollziehbar und auch durch kein Dokument belegt sei, warum die Firma ***GmbH*** als Organisatorin das Grundstück in der Hand gehabt habe. Weder im Kaufanbot vom 18.10.2018 noch im abgeschlossenen Kaufvertrag sei die Firma ***GmbH*** auch nur mit einem Wort erwähnt worden. Auch die angeführte Chronologie liefere keinen Nachweis für die von der Rechtsprechung geforderte finale Verknüpfung.
6. Es könne gegenständlich keine Rede davon sein, dass der Bf. im Sinne der Judikatur an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden oder aufgrund eines vorgegebenen Vertragsgeflechtes in ein bereits fertig geplantes Bauprojekt eingebunden gewesen wäre.

Der Umstand, dass bereits im Vorfeld Angebote eingeholt werden, sei weder ungewöhnlich noch könne damit die geforderte finale Verknüpfung begründet werden, zumal es dafür viele unterschiedliche Gründe geben könne (Sicherstellung der Baudurchführung bzw. eines raschen Bauablaufes, Vermeidung finanzieller Doppelbelastungen).

Aus den vorliegenden Unterlagen lasse sich nicht darauf schließen, dass ein „Mindestumfang“ bzw. der Bau des Doppelhauses Typ 03 von vorneherein vorgesehen gewesen sei. Es treffe schlicht und einfach nicht zu, dass mit dem Kauf der Grundanteile die Erteilung des Bauauftrages an die Firma ***GmbH*** verbunden gewesen sei. Nachdem das

Auftragsschreiben und die Auftragsbestätigung jedenfalls nach Abschluss des Kaufvertrages ergangen seien, seien die Grundstückskäufer als Bauherren aufgetreten und sei ihnen eine Mitgestaltung möglich gewesen. Auch die Baubewilligung und die Aufschließung seien von den Käufern erwirkt worden.

Am 18.3.2022 hat das Finanzamt die Beschwerde dem BFG zur Entscheidung vorgelegt.

BFG Ermittlungen

Zur Klärung von Restfragen zum Sachverhalt hat das BFG mit Beschluss vom 19.4.2022 dem Verkäufer *****VK1***** unter anderem die folgende Frage gestellt:

Frage 2: Haben sie das Angebot vom 3.4.2018 angenommen? Haben sie die darin angeführte Frist bis 15.7.2018 erstreckt? Wurde das Angebot einvernehmlich aufgehoben?

Darauf hat der Makler, Herr *****GF*****, per mail zunächst bekannt gegeben:

*“Herr *****VK1***** hat mich ersucht, ihnen zu schreiben.
Ich habe seinerzeit die Grundstücke für Herrn *****VK1***** vermarktet und *****H1***** Haus bekam von mir die Erlaubnis, diese Grundstücke auch auf seiner Homepage anzubieten.
Im besagten Fall wurde ein schriftliches Kaufangebot gemacht, welches Herr *****VK1***** angenommen hat. Insgesamt passierte das bei diesem Projekt bei 4 Familien also 2 Doppelhäuser.“*

Und über ausdrückliche Nachfrage betreffend das Angebot vom 3.4.2018 hat *****GF***** noch konkretisiert:

*„*****H1***** Haus hatte ein verbindliches Angebot gemacht und tat sich dann schwer mit der Nennung der Namen der Käufer. Die Frist zur Nennung der Käufer wurde verlängert. Da ja ein verbindliches Angebot von *****H1***** vorlag, wurde das Grundstück nicht wieder in den freien Verkauf gegeben.“*

Auf den Vorhalt dieser Ergebnisse der ergänzenden Ermittlungen haben *****KTop2***** nicht geantwortet.

Die Gemeinde *****Stadt***** hat über Anfrage im Wesentlichen bestätigt, dass es kein gemeinsames Projekt für alle 8 Baugrundstücke und kein älteres Bauansuchen für das Grundstück *****G5***** gegeben habe.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Rechtsgrundlagen

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegen Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen, der Grunderwerbsteuer.

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung (§ 5) mindestens vom Grundstückswert zu berechnen.

Gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 ist Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.

Gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG 1987 entsteht die Steuerschuld, sobald ein steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist.

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich zunächst unbedenklich auf die Einsicht in die vom Finanzamt elektronisch vorgelegten Teile des Bemessungsaktes mit der Erfassungsnummer ***ErfNr***, insbesondere auf die Arbeitsunterlagen der stattgefundenen Prüfung ***AN-Nr***, die Einsicht in das Grundbuch und die Aussage des Maklers ***GF*** als Auskunftsperson.

Von wesentlicher Bedeutung für die Entscheidung in diesem Fall sind vor allem die vom Finanzamt bei der ***GmbH*** (im Folgenden nur mehr kurz ***GmbH*** genannt) vorgefundene VEREINBARUNG vom 3.4.2018 samt Lageplan vom 12.2.2018 und das ANBOT ebenfalls vom 3.4.2018.

Die Behauptung der Bf., diese nicht zu kennen bzw. sich nicht an die Unterschriftsleistung erinnern zu können, ist unglaublich, da es sich einerseits um ein gewichtiges Thema (Erwerb eines Eigenheimes) und andererseits nicht um formularhafte Texte, sondern individuell ausformulierte Schriftstücke betreffend eine konkrete Doppelhaushälfte Typ 03 auf dem bestimmten Grundstück Top 2 lt. Lageplan handelt. In einem solchen Fall entspricht es den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass eine vorhergehende ausführliche Besprechung der Käuferwünsche stattgefunden hat und die abschließenden Unterschriften nicht leichtfertig gegeben wurden. Die Echtheit der Schriftstücke wird auch nicht ausdrücklich bestritten.

Überdies beweisen die glaubwürdigen Angaben der Auskunftsperson ***GF***, dass das ANBOT jedenfalls von Seiten der ***GmbH*** ernsthaft und bindend gewesen ist, weshalb die Verkäufer im Interesse der ***GmbH*** zugewartet haben und die Frist für die Benennung

eines Dritten als Käufer erstreckt haben; die Behauptung einer einvernehmlichen Aufhebung des ANBOTES ist damit widerlegt. Die Tatsache, dass das ANBOT an nur einen Verkäufer gerichtet war, spricht für sich alleine nicht gegen dessen bindende Wirkung und die Bf. hat über Vorhalt keinen Einwand gegen die Aussage des Maklers erhoben.

Der Inhalt der Schriftstücke in Verbindung mit der Aussage des ***GF*** ist somit nach Ansicht des BFG zumindest zum Beweise dafür geeignet,

- dass die ***GmbH*** das gegenständliche Grundstück ***G5*** durch das verbindliche Kaufanbot fest an der Hand hatte,
- dass die Verkäufer durch ihr Einverständnis letztlich gemeinsam mit der ***GmbH*** auf die Bebauung des Grundstückes hingewirkt haben und
- spätestens ab diesem Zeitpunkt das „Projekt“ bestanden hat, dass die ***GmbH*** das Grundstück mit einem Doppelhaus (***H1***, ***H2*** lt. ihrem Katalog) im Wohnungseigentum bebauen will und
- ***KTop2*** in dieses Projekt von Beginn an eingebunden waren.

In dieses Bild fügt sich auch der Internet Eintrag auf der Homepage der ***GmbH*** vom Juli 2018, mit dem diese „1 Doppelhaushälfte inkl. Grund“ angeboten hat.

Bei der gegebenen Beweislage und insbesondere der zeitlichen Abfolge der Verträge (Bauftrag der Bf. vor Grundkauf) kann das BFG der Darstellung der Bf., wonach es keinerlei Zusammenhang zwischen Erwerb des Grundanteiles und Auftragsvergabe an die ***GmbH*** gegeben habe, nicht folgen. Die vielfachen Schilderungen aller Miteigentümer, wonach sich die Nachbarn ganz zufällig kennen gelernt hätten und ausschließlich sie alleine das betreffende Grundstück gemeinsam ausfindig gemacht und erst dann gemeinsam das Doppelhaus geplant und in Auftrag gegeben hätten, sind wohl subjektive Wahrnehmungen oder dem Versuch einer steuerschonenden Darstellung der Ereignisse geschuldet, stimmen jedoch nicht mit den Fakten überein.

Vielmehr sprechen nach Einschätzung des BFG die tatsächliche Umsetzung des „Projektes“ exakt wie seit der VEREINBARUNG vorgesehen und das zweifellos bestehende wirtschaftliche Interesse der ***GmbH*** am Zustandekommen aller Verträge eindeutig für eine finale Verknüpfung zwischen Grund- und Hauskauf, auch wenn keine vertraglichen Absprachen auf der Veräußererseite aktenkundig sind und am 19.10.2018 ein neues Kaufanbot für den Grundkauf ohne Einbeziehung der ***GmbH*** gelegt wurde.

Die Erfahrungen des täglichen Lebens lassen bei Betrachtung des Gesamtgeschehens vielmehr darauf schließen, dass es der ***GmbH*** letztlich gelungen ist, die Bf. im Sinne der VEREINBARUNG zu binden.

3. Rechtliche Beurteilung

Einziger Streitpunkt ist gegenständlich die Frage, ob dem Bf. die Bauherrneigenschaft zukommt, sodass das Finanzamt die angefallenen Kosten für die Gebäudeerrichtung zu Unrecht in die Bemessungsgrundlage für die GrESt einbezogen hat.

Diesbezüglich kann auf eine umfangreiche Judikatur verwiesen werden, welche im Kern wie folgt lautet:

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ist für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges der Zustand des Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll. Voraussetzung für die Einbeziehung von Baukosten ist, dass die Errichtung des Gebäudes mit dem Grundstückserwerb in einer finalen Verknüpfung steht.

Gegenstand eines nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 der GrESt unterliegenden Erwerbsvorganges ist das Grundstück in bebautem Zustand auch dann, wenn die Verträge über den Erwerb des unbebauten Grundstücks einerseits und des darauf zu errichtenden Gebäudes andererseits zwar nicht durch den Willen der Parteien rechtlich verknüpft sind, zwischen den Verträgen jedoch ein so enger sachlicher Zusammenhang besteht, dass der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhält. (vgl. zB VwGH 30.9.2004, 2004/16/0081, VwGH 18.6.2002, 2001/16/0437).

Auch nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (BFH) zum sogenannten einheitlichen Vertragsgegenstand sollen die Fälle, in denen die Bebauung auf der alleinigen Initiative des Grundstückserwerbers beruht, von den Fällen abgegrenzt werden, in denen es der Anbieterseite gelungen ist, den Erwerber durch Herstellung eines objektiven Zusammenhanges zwischen Grundstücks Kaufvertrag und Bauerrichtungsvertrag an die geplante Bebauung des Grundstückes zu binden. Diese Voraussetzungen liegen ua. in den Fällen regelmäßig vor, in denen der Erwerber (spätestens) mit dem Abschluss des Grundstückskaufvertrages in seiner Entscheidung über das "Ob" und "Wie" einer Bebauung gegenüber der Veräußerer Seite nicht mehr frei war. (vgl. BFH 27.10.1999, II R 17/99).

Im Sinne dieser gefestigten rechtlichen Anschauungen ist im Gegenstandsfall von einem Kauf eines Grundstückes mit herzustellendem Gebäude auszugehen, da sich die Bf. in das Projekt Doppelhaus der ***GmbH*** hat einbinden lassen (siehe Beweiswürdigung) und das von der Judikatur überdies vorausgesetzte Zusammenwirken auf der Veräußererseite insbesondere daraus erhellt, dass die Verkäufer der ***GmbH*** die Bewerbung ihrer Grundstücke gestattet haben und durch das Zuwarten das Finden von Käufern ermöglicht haben.

Nach Ansicht des VwGH kommt für die Beurteilung der finalen Verknüpfung zwischen Grundstückserwerb und Errichtung des Gebäudes überdies vor allem dem zeitlichen Moment eine wesentliche Bedeutung zu. Unter diesem Aspekt hat die Bf. zweifellos aufgrund des im maßgeblichen Zeitpunkt des Grunderwerbes am 12.12.2018 bereits fix vergebenen Bauauftrages als einheitlichen Leistungsgegenstand die fertige Doppelhaushälfte erhalten. An

Sachverhalt steht nämlich fest, dass die Bf. den Bauauftrag (für die konkrete Doppelhaushälfte Top 2 in der ***Gasse***) bereits am 4.12.2018 und somit eine Woche vor dem Erwerb der Miteigentumsanteile am zu bebauenden Grundstück erteilt hat und nimmt der Auftrag überdies auf ein noch früheres Angebot der ***GmbH*** vom 30.10.2018 Bezug. Der Erwerbswille der Bf. war daher nicht mehr bloß auf ein unbebautes Grundstück, sondern vielmehr auch auf ihre Doppelhaushälfte (wenn auch mit individuell noch zu planenden Anpassungen) gerichtet.

Darüber hinaus kann nach der ständigen Judikatur bei einem Erwerb von Miteigentumsanteilen an einer Liegenschaft, mit denen Wohnungseigentum verbunden werden soll, zur Erreichung der Bauherreneigenschaft der Auftrag zur Errichtung des Bauwerkes nur von der Eigentümergemeinschaft erteilt werden, wofür von vornherein die Fassung eines gemeinsamen, darauf abzielenden Beschlusses erforderlich ist. Denn nur die Gesamtheit aller Miteigentümer kann rechtlich über das ihnen gemeinsame Grundstück kraft ihres Willensentschlusses verfügen. (vgl. zuletzt zB VwGH 30.5.1994, 93/16/0095, VwGH 28.6.1995, 94/16/0159, VwGH 28.9.2000, 99/16/0519).

In diesem Sinn argumentiert auch die Literatur (Fellner, Grundstückserwerb im Bauherrnmodell, ÖStZ 1996, S 499):

„Bei einer Mehrheit von Miteigentümern kann somit nur eine Willenseinigung zwischen den Miteigentümern zur gemeinsamen Errichtung der gesamten Anlage unter gemeinsamer Tragung des gesamten Risikos, gemeinsamer Erteilung der hierzu erforderlichen Aufträge etc. die Bauherreneigenschaft begründen, wenn ein Wohnhaus durch ein einheitliches Bauvorhaben neu geschaffen werden wird. Die Bauherreneigenschaft einer Miteigentümergemeinschaft ist also nur gegeben, wenn sämtliche Miteigentümer gemeinsam tätig werden und das Risiko tragen. Inhaltsgleiche Einzelerklärungen von Miteigentümern können den erforderlichen gemeinsamen, auf Errichtung des gesamten Bauwerkes gehenden Beschluss der Eigentümergemeinschaft nicht ersetzen.“

Vor allem ist an dieser Stelle auf das in einem ähnlichen Fall ergangene Erkenntnis des Höchstgerichtes (**VwGH vom 26.3.1992, 90/16/0211**) zu verweisen, in dem ebenfalls der Erwerb von Miteigentumsanteilen zwecks Begründung von Wohnungseigentum an einem Doppelhaus zu beurteilen war:

„Ist im Falle des Kaufes eines Grundstückes ausdrücklich zum Zwecke der Erlangung einer Eigentumswohnung DER EINHEITLICHE VERTRAGSWILLE auf die Verschaffung einer Eigentumswohnung samt Grundstücksanteil gerichtet, so ist es nach ständiger Rechtsprechung des VwGH nicht rechtswidrig, sowohl die Grund- als auch die Baukosten in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. ... Beim Erwerb von Liegenschaftsanteilen, mit denen Wohnungseigentum verbunden werden soll, ist der Auftrag zur Errichtung eines Doppelhauses - nicht anders als der zur Errichtung eines Wohnhauses, einer Reihenhausanlage oder von Zweifamilienhäusern zu erteilende - von der Eigentümergemeinschaft zu erteilen, wofür die Fassung eines gemeinsam darauf abzielenden Beschlusses erforderlich ist. Selbst inhaltsgleiche Erklärungen der Miteigentümer vermögen den

gemeinsamen Beschluss nicht zu ersetzen. ...

Das durch die Baubehörde zur Kenntnis genommene Auftreten der Beschwerdeführer als Bauwerber vermag die Abgabenbehörde bei der von ihr zu beantwortenden Frage der Bauherrneigenschaft jedenfalls nicht zu binden. ...

Bei ihrem Vorbringen, bei gegenseitiger Rücksichtnahme hätten natürlich sämtliche Miteigentümer der Liegenschaft ihre Häuser nach ihren eigenen Vorstellungen planen können, eine Bauherrnschaft als Hälfte- oder prozentuelle Eigentümer der Liegenschaft sei durch die Bauherrneigenschaft der anderen Miteigentümer nicht eingeschränkt gewesen, scheinen die Beschwerdeführer vor allem zu übersehen, dass die Miteigentümer Eigentum nach "ideellen Anteilen" haben. In allen Fällen des Miteigentums ist nämlich das Recht und nicht die Sache geteilt. Dem Einzelnen gehört daher kein realer Teil, vielmehr bezieht sich sein Anteilsrecht immer auf die ganze Sache (siehe zB Koziol - Welser, Grundriss des bürgerlichen Rechts, Band II, 9. Auflage, 50). Wohnungseigentum ist gem. § 1 Abs. 1 WEG das den Miteigentümern einer Liegenschaft eingeräumte dingliche Recht, eine selbständige Wohnung oder eine sonstige selbständige Räumlichkeit ausschließlich zu nutzen und hierüber allein zu verfügen. Es ist also kein Eigentumsrecht an Teilen des Hauses, kein real geteiltes Eigentum (siehe zB Koziol - Welser, aaO, 56). ...

An dieser Stelle ist zu bemerken, dass der VwGH davon ausgeht, dass auch an zu einem Wohnzentrum zusammengefassten Einfamilienhäusern Wohnungseigentum begründet werden kann."

Besonders unter Beachtung der in diesem Judikat enthaltenen zivilrechtlichen Ausführungen ist der Bf. somit die Bauherrneigenschaft zu versagen:

Die Bf. und die weiteren Miteigentümer haben nämlich das Grundstück ***G5*** mit Kaufvertrag vom 12.12.2018 gemeinsam ins Miteigentum erworben und dabei vertraglich festgelegt, dass sie darauf eine Wohnungseigentumsanlage errichten werden. Zur Umsetzung dieses Vorhabens haben die Miteigentümer zwar gemeinsam beim Stadtamt ***Stadt*** zeitlich nachfolgend ein Bauansuchen für ein Doppelhaus gestellt. Sie haben aber das Doppelhaus nicht gemeinsam als Ganzes bei der ***GmbH*** in Auftrag gegeben, vielmehr haben die künftigen Wohnungseigentümer jeweils nur ihre eigene Doppelhaushälfte geplant, im eigenen Namen in Auftrag gegeben und auch nur dafür allenfalls das finanzielle und bauliche Risiko übernommen. Dementsprechend haben die Miteigentümer jeweils zeitlich getrennt den Bauauftrag auf Basis getrennter Angebote vergeben und sind auch zwei getrennte Auftragsbestätigungen und Schlussrechnungen der ***GmbH*** ergangen

Dies erfüllt nicht die vom VwGH geforderten Kriterien des gemeinsamen organisierten Handelns aller Miteigentümer in Bezug auf die Gesamtanlage. Die Geschehensabfolge ist somit ein maßgebliches Indiz gegen die erforderliche Einflussnahme der Bf. auf die bauliche Gestaltung des Doppelhauses und somit gegen ihre Bauherrneigenschaft.

	Top 1 - ***KTop1***	Top 2 – ***KTop2***
Anbot	17.10.2018	30.10.2018
Auftrag	19.12.2018	4.12.2018

Auftragsbestätigung	4.2.2019	17.1.2019
Schlussrechnung	22.10.2019	25.10.2019

Überdies kann von einer Miteigentümergeinschaft erst dann gesprochen werden, wenn Personen Miteigentümer geworden sind. Planungshandlungen von Interessenten, die noch nicht Eigentümer sind, sind folglich bloß unverbindlich und begründen nicht die Stellung eines Bauherrn.

Nicht zuletzt ist nach der höchstgerichtlichen Judikatur der Käufer nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er

- auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann,
- das Baurisiko zu tragen hat, dh. den bauausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist und
- das finanzielle Risiko tragen muss, dh. dass er nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen hat, sondern alle Kostensteigerungen übernehmen muss, aber auch berechtigt ist, von den Bauausführenden Rechnungslegung zu verlangen.

Dies sind unabdingbare Voraussetzungen, welche überdies KUMULATIV vorliegen müssen. Bereits das Fehlen eines der Elemente hindert die Bauherreneigenschaft des Käufers, auch wenn alle weiteren Indizien für die Bauherreneigenschaft sprechen.

Da die Bf. auf die Gestaltung des Doppelhauses als Ganzes keinen Einfluss genommen hat (siehe oben) und ein Fixpreis vereinbart war, erfüllt die Bf. daher auch diese grundlegenden Prämissen für die Bauherreneigenschaft nicht.

Nicht zuletzt ist der Begriff der Gegenleistung nach dem VwGH im wirtschaftlichen Sinn zu verstehen. Somit ist das Finanzamt durchaus schlüssig (vgl. ausführliche Begründung der Beschwerdeentscheidung) aufgrund von Indizien unabhängig vom reinen Vertragstext zu dem Schluss gelangt, dass die Bf. im maßgeblichen Zeitpunkt kein unbebautes Grundstück erworben hat. Vielmehr hat die ***GmbH*** der Bf. tatsächlich Grund **und** Gebäude verschafft, auch ohne dass ausdrücklich von einer Bauverpflichtung, einem Projekt oder einer Vorplanung die Rede war.

In Anbetracht der dargestellten Sach- und Rechtslage ist die Bf. daher nicht als Bauherrin anzusehen, sondern war Gegenstand des Erwerbs das bebaute Grundstück, womit die der Höhe nach unstrittigen Herstellungskosten für das Gebäude lt. Schlussrechnung in die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der GrESt einzubeziehen waren.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen

4. Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da im gegenständlichen Fall die Rechtslage nach den in Betracht kommenden Normen eindeutig ist und das Erkenntnis auf die angeführte, bisherige Rechtsprechung des VwGH Bedacht genommen hat, liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Linz, am 5. Juli 2022