

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 3. Juli 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 4. Juni 2019 betreffend Grunderwerbsteuer 06.12.2017 Steuernummer ***BF1StNr1*** nach mündlicher Verhandlung am 21. Juni 2022 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang und Parteivorbringen

Die ***2*** GmbH (Alleingesellschafterin und Geschäftsführerin ***3***) war Eigentümerin des Grundstückes ***4***, EZ ***5***, KG ***6*** ***7***, im Ausmaß von 1.110 m².

Darauf sollte ein Reihenwohnhaus mit 3 Wohneinheiten, Top 4 bis 6 errichtet werden. Im diesbezüglichen Einreichplan vom 29.3.2016 und im Ansuchen um Baubewilligung vom 25.5.2016 war die ***8***, im Folgenden nur mehr kurz ***9*** genannt, als Bauwerberin, Bauführerin und Planverfasserin ausgewiesen. Auch den Energieausweis für das Reihenhaus hat die ***9*** erstellt.

Mit Bescheid vom 9.2.2017 hat die Stadtgemeinde ***7*** betreffend die Errichtung eines Reihenwohnhauses Top 4 - 6 auf dem Grundstück ***4*** der ***2*** GmbH die Baubewilligung erteilt.

Plangemäß haben die ***2*** GmbH und die ***9*** für die beiden außenliegenden Top 4 und Top 6 Kaufinteressenten gefunden und die Häuser wie folgt verwirklicht:

Mit Kaufvertrag vom 17.2.2017 hat Theresia ***20*** ***10*** Anteile am Grundstück erworben und die ***9*** hat darauf Top 4 gemäß dem Werkvertrag vom 16.9.2017 (Baubeginn 11/2017) errichtet.

Mit Kaufvertrag vom 12.10.2017 haben ***11*** und ***12*** ***13*** Anteile am Grundstück erworben und die ***9*** hat darauf Top 6 gemäß dem Werkvertrag vom 11.1.2017 (Baubeginn Frühling 2017) errichtet.

Der Grunderwerbsteuer (GrESt) Selbstberechnung für diese beiden Erwerbe hat der Schriftenverfasser ***14*** (Ehegatte der ***3***) den Gesamtkaufpreis für Grund und Haus zugrunde gelegt.

Die restlichen ***15*** Anteile am Grundstück ***4*** hat ***Bf1*** mit dem hier **gegenständlichen Kaufvertrag vom 6.12.2017** um einen Kaufpreis von insgesamt 28.859,57 €, erworben. Die hierfür anfallende GrESt hat der Schriftenverfasser unter der Erfassungsnummer ***16*** mit 1.010,08 € selbst berechnet.

Alle drei Kaufverträge über Anteile am nackten Grundstück ***4*** lauten in den folgenden, wesentlichen Punkten gleich:

„I. Allgemeines

... Die Käuferin hat mit den Miteigentümern der restlichen Grundstücksfläche den Beschluss gefasst, auf diesem ein Wohnobjekt, bestehend aus drei Wohneinheiten zu errichten.

Die Käuferin erwirbt zu diesem Zweck vorerst einen ideellen Miteigentumsanteil um in weiterer Folge gemeinsam mit weiteren Miteigentümern auf dem Grundstück mit einem noch gesondert zu bestimmenden Bauunternehmen ein Wohnobjekt, bestehend aus drei Wohneinheiten zu errichten.

VI. Ideelle Miteigentumsübertragung

Die Käuferin ist darüber belehrt worden, dass diese in weiterer Folge am gegenständlichen Grundstück - entsprechend ihres Miteigentumsanteiles - Wohnungseigentum mit den Erwerbern des restlichen Grundstückes zu begründen hat. ...

In weiterer Folge beabsichtigt die Käuferin, mit den jeweiligen Miteigentümern der restlichen Grundstücksanteile über ein noch gemeinsam zu bestimmendes Bauunternehmen, in Form eines gemeinsamen Baubeschlusses der Bauwerber, ein Wohnobjekt bestehend aus drei Wohneinheiten errichten zu lassen.

XI. Bauführung

Die Käuferin erklärt dem Schriftenverfasser über ausdrückliche Belehrung zum Thema Bauherrenmodell derselben, bis dato noch keinen Werkvertrag mit einem bauausführenden Unternehmen geschlossen zu haben. Die Käuferin wird sich erst nach Abschluss gegenständlichen Kaufvertrages über ein entsprechendes Bauunternehmen hinsichtlich der Errichtung eines Eigenheimes Anbote einholen und sodann entsprechende Werkverträge zum Zweck der individuellen Errichtung eines Eigenheimes abschließen.

*Sollte die Käuferin innerhalb der Frist für die Anzeige des Vertrages zum Zwecke der GrEST mit der Firma ***9*** einen Werkvertrag über die Errichtung ihres Gebäudes abschließen, so verpflichtet sich die Käuferin diesen Werkvertrag dem Schriftenverfasser unverzüglich zu übermitteln, um bei der steuerrechtlichen Berechnung der GrEST auch die werkvertraglichen Leistungen bei der Berechnung der GrEST miteinbeziehen zu können.*

*Hintergrund dessen ist, dass in der Vergangenheit die Finanzbehörde davon ausgegangen ist, dass bei Errichtung des Gebäudes durch die Firma ***9***, ungeachtet der tatsächlich vorliegenden Umstände, finanzrechtlich ein Bauherrnmodell vorliege. In einem solchen Fall verpflichtet sich die Käuferin neben der bereits bezahlten GrEST auch die erhöhte GrEST auf Basis der Einrechnung der werkvertraglichen Leistungen unverzüglich nach entsprechender Berechnung an den Schriftenverfasser zur Weiterleitung an die Finanzbehörde zur Anweisung zu bringen.*

*Sollte nach Ablauf der Frist zur Selbstberechnung der Werkvertrag mit der Firma ***9*** abgeschlossen werden, so wird die Käuferin darüber belehrt, dass auch in einem solchen Fall eine GrEST Nachforderung von Seiten der Finanzbehörde erfolgen kann. Ebenso ist die Käuferin verpflichtet, einen nach Ablauf der Frist der Selbstberechnung abgeschlossenen Werkvertrag mit der Firma ***9*** denselben an den Schriftenverfasser zur Weiterleitung an die Finanzbehörde zu übermitteln.*

Die Käuferin erklärt ausdrücklich, dass hinsichtlich des kaufgegenständlichen Grundstücksanteiles weder ein Bauzwang, noch ein sonstiges Baukonzept vorliegt, welches von der Käuferin zu übernehmen ist.“

Mit dem weiteren Kaufvertrag vom 24.7.2018 hat ***Bf1*** sodann ihre ***15*** Anteile am Grundstück ***4*** an die Ehegatten ***17*** - samt noch zu errichtendem Rohbau der mittig liegenden Wohneinheit Top 5 - um 125.380 € weiterverkauft, wobei lt. Vertrag 95.000 € auf den Rohbau (Fundament, Kanal, Leerverrohrung für Wasser und Strom, tragende Wände, Erdgeschoßdecke mit Treppe, Obergeschoßdecke, Zwischenwandziegel, Kamin, Dachstuhl, Spengler, Dachdeckung) entfallen sind.

„I. Vertragsobjekt

Die Vertragsparteien halten ausdrücklich fest, dass es sich beim Vertragsobjekt um schlichtes Miteigentum handelt und laut Kaufvertrag der Verkäuferin vom 6.12.2017 (Punkt VI.), diese die Verpflichtung, übernommen hat, Wohnungseigentum zu begründen, nunmehr diese Verpflichtung auf die Käufer überbindet und letztere in diese eintreten.

II. Kaufvereinbarung

... samt dem darauf bestehenden und noch fertigzustellenden Rohbau laut beiliegendem Plan, welcher einen integrierenden Bestandteil dieses Kaufvertrages bildet ...

IV. Übergabe

Die Verkäuferin verpflichtet sich zur Übergabe des Rohbaues im vereinbarten Zustand samt des unterfertigten Gutachtens/Protokolls eines gerichtlich beeideten Sachverständigen darüber,

dass der Rohbau dem beigehefteten Plan entspricht, binnen 10 Wochen ab Eingang des Gesamtkaufpreises auf dem Treuhandkonto.“

Letztlich haben die Miteigentümer ***18*** am 10.12.2018 wie geplant betreffend das Grundstück ***4*** Wohnungseigentum begründet.

Unter der Auftragsbuchnummer ***19*** hat das Finanzamt für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel, nunmehr Finanzamt Österreich, die Selbstberechnungen des Schriftenverfassers überprüft. Dabei hat der Prüfer im Wesentlichen den bisher dargestellten Sachverhalt durch Einsicht in die Grunddatenbank und den Bauakt beim Stadtamt ***7*** ermittelt und festgestellt, dass betreffend Top 5 keine Baukosten in die GrESt Bemessung einbezogen worden seien.

Diesbezüglich hat Frau ***Bf1*** telefonisch am 18.9.2018 zunächst die Auskunft erteilt, sie habe die Liegenschaftsanteile unbebaut weiterverkauft, keinen Werkvertrag abgeschlossen und ihr Mann arbeite bei ***9***. In den letzten Wochen sei der Rohbau durch ihren Mann errichtet worden.

Lt. Auskunft des Stadtamtes ***7*** gäbe es für Top 5 keine neue Baubewilligung und es liege keine Baubeginnsanzeige vor.

Der Prüfer hat daraufhin am 21.9.2018 die Verkäuferin ***Bf1*** über den Erwerbsvorgang wie folgt befragt.

- Wie haben Sie als Erwerber von diesem Projekt erfahren? (Prospekt, Bautafel, Zeitungsanzeige, Internet, Blaue Lagune, etc.)
*Über meinen Mann, der bei der Fa. ***9*** als Bauleiter arbeitet.*
- Gibt es Prospekte und sonstige Unterlagen zu diesem Projekt? Wenn ja, bitte um Vorlage.
Nein
- Was wollten Sie erwerben?
Ein Grundstück
- Was wurde Ihnen angeboten?
*Das mittlere Grundstück. Das wurde mir von meinem Mann mitgeteilt, dass das zum Verkauf steht. Dann bin ich zum RA ***14*** wegen der Vertragserrichtung. Ich habe noch nicht gewusst, wem das Grundstück gehört.*
- Wer hat das Projekt gestartet? Zu wem hatten Sie den ersten Kontakt betreffend Ihres Erwerbsvorganges? Name, Firma, Funktion dieser Person
*Mein Mann. Dann ***14***. Dass die Fa. ***9*** dort baut, habe ich von meinem Mann gewusst. Weil es dieser Firma aber nicht gut ging, hat mir mein Mann empfohlen, nicht mit ***9*** zu Bauen.*
- Wer hat den Auftrag zur Planung, zur Errichtung des Gebäudes erteilt?
*Mein Mann ist bei Fa. ***9*** angestellt und hat alles in die Wege geleitet.*

- Welchen Einfluss können bzw. konnten Sie als Erwerber auf die Gesamtkonstruktion geltend machen?
Keinen Einfluss
- Wer hat um Baubewilligung angesucht? Wem wurde die Baugenehmigung erteilt? *Fa. ***9*** für alle 3 Einheiten*
- Wer war (ist) Bauführer?
*Ich und mein Mann waren der Meinung, dass Fa. ***9***, die den Einreichplan gestempelt hat, auch die Baubeginnsanzeige auch für die Top 5 erledigt hat.*
- Welche Verträge wurden mit dem Bauführer/Bauträger/Organisator abgeschlossen? (Um Vorlage aller diesbezüglichen schriftlichen Vereinbarungen, Treuhand- und Werkverträge wird ersucht)
*Mit Fa. ***9*** wurde vereinbart, dass 3 Arbeiter 2 Wochen auf der Baustelle arbeiten werden. Diesbezüglich gibt es noch keine Rechnung*
- Wann wurde mit dem Bau begonnen?
20. August 2018 - Vorher wurde bereits die Kanalverrohrung durchgeführt.
- Wurde für die Errichtung des Gebäudes ein Fixpreis vereinbart?
nein
- Bitte um Vorlage der Baukosten (Rechnungen) in Kopie
In wessen Namen werden die am Bau beteiligten Firmen zur Durchführung der jeweiligen Arbeiten beauftragt?
In meinem Namen
- An wen erfolgt die Rechnungslegung der Professionisten?
An mich
- Wie haben sie die Miteigentümer kennen gelernt?
*Herrn ***12*** habe ich kennen gelernt, weil er eine Unterschrift brauchte für eine Planänderung. Frau ***20*** kenne ich nicht.*
- Wie fand eine eventuelle „Vermittlung“ zum Zustandekommen einer Personenmehrheit zwecks Wohnhausbaues statt?
Fand nicht statt.
- Haben Sie mit den Miteigentümern einen auf die Planung und Errichtung des Gebäudes abzielenden Beschluss gefasst?
nein

Folgende Baurechnungen hat ***Bf1*** vorgelegt:

21.8.2018	***21*** Transportbeton	1.507,18
23.8.2018	***21*** Transportbeton	1.366,18
23.8.2018	***29*** Kamin	1.814,95

24.8.2018	***21*** Transportbeton (Treppe)	1.447,57
24.8.2018	***21*** Transportbeton (Decke)	1.809,28
27.8.2018	Malerei ***22*** (Lasur)	84,80
27.8.2018	***23*** (Betonstahl)	451,90
28.8.2018	***21*** Transportbeton	2.169,79
29.8.2018	***24*** (Systemwände)	12.277,00
30.8.2018	***21*** Transportbeton	1.828,76
31.8.2018	***29*** Kamin	203,48
7.9.2018	***25*** (Außenboden)	44,90
*17.9.2018	***26*** (Dach)	10.800,00
21.9.2018	***9***	4.800,00
16.11.2018	***9***	4.800,00
	Summe	45.405,79

Mit Mail vom 25.9.2018 hat das Stadtamt ***7*** informiert, dass zwischenzeitig die Anzeige des Baubeginns erfolgt sei und ein Austauschplan vorliege.

Somit wurde lt. Aktenlage der Rohbau für Top 5 gemäß dem Austauschplan vom 5.7.2018 hergestellt, zunächst die Kanalverrohrung durchgeführt und sodann lt. Baubeginnsanzeige der ***9*** an das Stadtamt ***7*** mit den Erdarbeiten am 20.8.2018 begonnen. Zu diesem Zeitpunkt waren sowohl der Rohbau von Top 4 als auch Top 6 bereits fertiggestellt (inklusive Dach und Fenster).

Aufgrund dieser Ermittlungsergebnisse hat daher das Finanzamt die Ansicht vertreten, dass Frau ***Bf1*** die Bauherrneigenschaft im Sinne des GrEStG nicht zukomme, da von der Miteigentümergeinschaft kein gemeinsamer Beschluss auf Errichtung des Reihenhauses gefasst worden sei und die Errichtung des Gebäudes und die Anschaffung des Grundstückes in finaler Verknüpfung stünden. Daher seien nach ständiger Rechtsprechung neben den Grundstückskosten auch die Baukosten in die Bemessungsgrundlage für die GrESt einzubeziehen.

Mit Bescheid vom 4.6.2019 hat daher das Finanzamt die GrESt für den Kaufvertrag vom 6.12.2017 zwischen ***2*** GmbH und ***Bf1*** unter Einbeziehung von 45.405,79 € Baukosten für den Rohbau mit 2.599,29 € festgesetzt.

Gegenständliche Beschwerde vom 1.7.2019

Dagegen hat ***Bf1***, nunmehrige Beschwerdeführerin, = Bf., Beschwerde erhoben, weil sie bereits im Zuge ihrer Einvernahme festgehalten habe, dass das Haus auf dem Grundstücksanteil ausschließlich ihr Mann errichtet habe. Es sei mit keiner Firma ein Werkvertrag abgeschlossen worden. Von der ***9*** seien lediglich Dienstleistungen für Arbeitsleistungen von Montage der Ziegelwände und der Fertigteildecke in Anspruch genommen worden.

*„Tatsache ist, dass die Bf. als Bauwerberin selbst das Haus errichten hat lassen bzw. durch ihren Gatten errichten hat lassen, lediglich durch die Firma ***9*** zwei Rechnungen erhalten hat, ansonsten keine Fremdleistungen durch eine Baufirma in Anspruch genommen wurden. Sämtliche Materialien, die in gegenständlichem Haus eingebaut wurden, wurden durch die Bf. selbst bezahlt, sämtliche Arbeitsleistungen wurden durch den Gatten der Bf. erbracht. Die Arbeitsleistungen des Gatten sind Leistungen, die dieser im Rahmen seiner Unterhaltungspflicht seiner Gattin gegenüber erbracht hat, weshalb diese nicht gesondert entgolten wurden. ... Bei richtiger Würdigung der vorliegenden Beweisergebnisse hätte die bescheiderlassende Behörde die Feststellung treffen müssen, dass die Bf. als Bauwerberin ihren Grundstücksanteil selbst bebaut, diesbezüglich ausschließlich die Arbeitskraft ihres Gatten in Anspruch genommen hat, lediglich bei der Anfertigung der Ziegelwände und Fertigteildecke die Firma ***9*** beigezogen wurde. Hierfür wurden an diese Firma Kosten von € 9.600,00 bezahlt, weitere Kosten wurden indessen an eine Baufirma nicht bezahlt, sämtliche Materialien wurden direkt durch die Bf. als Bauwerberin bezahlt.“*

Deshalb sei auch die rechtliche Würdigung im angefochtenen Bescheid unzutreffend

„Tatsache ist, dass die Bf. zum Zeitpunkt des Kaufvertragsabschlusses noch gar nicht gewusst hat, mit welchem Bauunternehmen diese das Bauwerk errichten wird. Letztendlich hat sich diese - wie aus der Einvernahme derselben zu ersehen ist - dazu entschieden, das Bauwerk selbst durch Inanspruchnahme der Arbeitskraft ihres Gatten zu errichten. Der Gatte der Bf. ist von Beruf Bauleiter und hat sohin hinlängliches Fachwissen, wie ein Bauwerk zu errichten ist. Unter Hilfestellung des Gatten der Bf. hat diese sodann sämtliche Materialien selbst beigeschafft. ... Die Bf. hat daher nicht nur alleinige Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung des Gebäudes ausgeübt, sondern oblag es ausschließlich der Bf. das Gebäude selbst zu errichten. Das Gebäude wurde durch die Bf. selbst errichtet bzw. durch ihren Gatten, sodass es der nunmehr vorgeschriebenen GrESt Nachzahlung an jeglicher rechtlicher Grundlage fehlt.“

Jedenfalls sei eine mündliche Verhandlung anzuberaumen.

Beschwerdevorentscheidung vom 25.7.2019

Das Finanzamt hat die Beschwerde der Bf. als unbegründet abgewiesen, weil beabsichtigt gewesen sei, eine Liegenschaft mit einem darauf zu errichtenden Reihenhause zu erwerben.

*„Mit dem Erwerb der Liegenschaftsanteile ist die Zuweisung der Liegenschaftsfläche „C“ zur Benützung verbunden und die zukünftige Wohneinheit Top 5, für welche gemeinsam mit den Anteilen der Miteigentümer Wohnungseigentum begründet werden soll. Es handelt sich dabei um die mittlere Wohneinheit. In der am 21.09.2018 mit Frau ***Bf1*** anlässlich einer Nachschau aufgenommenen Niederschrift gibt diese an, dass mit den Miteigentümern kein gemeinsamer Beschluss im Hinblick auf Planung und Errichtung eines Wohngebäudes gefasst wurde. Vielmehr habe sie über ihren Ehemann, welcher als Bauleiter bei der Fa. ***9*** tätig sei, von dem Bauvorhaben erfahren. Da es der Firma nicht gut ginge, habe er ihr empfohlen nicht mit ***9*** zu bauen. ... Bei Betrachtung der baulichen Gestaltung des Reihenhauses steht fest, dass der Bau nur gemeinsam auszuführen war, zumal es sich bei Top 5 um die mittlere Wohneinheit handelt und das Reihenhause ein einheitliches Dach hat. Die Errichtung von Top 4 und 6 wäre ohne den Bau von Top 5 nicht möglich gewesen.*

*Obwohl kein schriftlicher Werkvertrag mit der Fa. ***9*** vorliegt, ist diese dennoch ganz entscheidend und wesentlich mit dem Bau verknüpft. Auch wenn kein offizieller Bauauftrag erteilt wurde, hat die Fa. ***9*** am 21.09.2018 als Bauführer die Baubeginnsanzeige beim Stadtamt ***7*** erstattet. Der Gatte der Bf. ist Bauleiter der Fa. ***9***, wodurch der rasche Baufortschritt sichergestellt werden konnte. Schließlich hat die Fa. ***9*** Arbeitsleistungen erbracht, für welche auch Rechnungen gelegt wurden. Trotz der Rechnungslegung der Baufirmen für Baumaterial direkt an die Bf. kann aufgrund der Gesamtkonstellation nicht davon ausgegangen werden, dass die Bf. Bauherrin für den errichteten Rohbau war.“*

Vorlageantrag vom 26.8.2019

Die Bf. hat sodann unter Hinweis auf das bereits erstattete gesamte Vorbringen den Antrag gestellt, die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht (BFG) zur Entscheidung vorzulegen.

Am 24.2.2020 hat das Finanzamt die Beschwerde dem BFG zur Entscheidung vorgelegt.

Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht (Bundesfinanzgericht)

Mit Beschluss vom 26.2.2020 hat das BFG dem örtlich zuständigen Finanzamt aufgetragen, Feststellungen darüber zu treffen, ob und in welchem Ausmaß die ***9*** gegenüber der Bf. in Zusammenhang mit der Errichtung des gegenständlichen Reihenhauses Top 5 Leistungen erbracht hat und wie hoch die dafür erbrachte Gegenleistung der Bf. war.

Im Ergebnis wurden dem BFG die bereits aktenkundigen Ausgangsrechnungen der ***9*** an

die Bf. über gesamt 9.600 € übermittelt, mit der Anmerkung, dass es seitens der ***9*** betreffend die genannte Baustelle keine Aufzeichnungen bzw. Abrechnungen sowie keinen Werkvertrag gäbe.

Mit einem weiteren Beschluss vom 12.5.2020 hat das BFG das Finanzamt nochmals aufgefordert, Feststellungen darüber zu treffen,

- wer bis 24. Juli 2018 Planungs- und Bauleistungen in Zusammenhang mit der Errichtung eines Reihenhauses auf den von Frau ***Bf1*** erworbenen ***15***-stel Anteilen (B-LNr. 2) der Liegenschaft EZ ***5***, KG ***6*** ***7*** erbracht hat, sowie
- wer bis 24. Juli 2018 Aufträge zu Planungs- und Bauleistungen in Zusammenhang mit der Errichtung eines Reihenhauses auf den von Frau ***Bf1*** erworbenen ***15***-stel Anteilen (B-LNr. 2) der Liegenschaft EZ ***5***, KG ***6*** ***7*** erteilt hat
- und nach Möglichkeit mit entsprechenden Unterlagen zu dokumentieren.

Im Ergebnis hat das Finanzamt den bereits bekannten Sachverhalt bestätigt, jedoch sind bei einer Nachschau im Bauordner der Bf. zwei weitere Rechnungen hervorgekommen.

	Summe bisher	45.405,79
31.8.2018	***29*** Kamin	1.929,66
10.9.2018	***27*** Kräne	926,35
	Summe	48.262,25

Auf die Frage, wer die Aufträge an die diversen Firmen für die Fertigstellungsarbeiten nach dem 14.7.2018 erteilt habe, antwortete die Bf. anlässlich eines Telefonats am 30.6.2020: „Die habe alle ich erteilt“

Abschließend fasst das ermittelnde Finanzamt zusammen:

*„Fr. ***Bf1*** hat die Liegenschaft samt dem darauf bestehenden und noch fertigzustellenden Rohbau mit Kaufvertrag vom 24.7.2018 um 125.380 € veräußert. Die Aufträge an die diversen Firmen zur Fertigstellung lt. Kaufvertrag wurden allesamt von Fr. ***Bf1*** vergeben. Die Leistungen die von der Fa. ***9*** erbracht wurden, belaufen sich auf 2 Rechnungen in Höhe von je 4.000 € zzgl. 800 € USt für die Montage der Ziegelwände und Fertigteildecke.“*

Aus den vorliegenden Akten ergibt sich insbesondere:

Die Rechnungen ***21*** weisen zwei unterschiedliche Kundennummern aus:

3 x 004521 – ausdrücklich ***Bf1*** und

3 x 108718 ohne Zuordnung.

Die Rechnungen vom 30.8.2018 und vom 24.8.2018 sind überdies nicht vollständig.

Die Rechnung ***23*** lautet auf die Bestellnummer **BH ***Bf1*** ***9*****,
Ansprechperson *28*****

Bei dem Beleg ***29*** Kamin vom 23.8.2016 handelt es sich bloß um ein **Angebot an die Firma ***9*** zHd ***28*****

Mündliche Verhandlung am 21. Juni 2022

In der mündlichen Verhandlung war neben der beschwerdeführenden Partei auch Herr ***28***, Ehegatte der beschwerdeführenden Partei, anwesend. Dieser ist für die ***9*** als Angestellter und Bauleiter tätig. Er war vor Ort auf der gegenständlichen Baustelle zuständig für die Arbeiten und hatte die Baupläne freizugeben.

Die beschwerdeführende Partei habe durch ihren Ehegatten erfahren, dass es ein Grundstück gibt zum Kaufen. Es war nicht so teuer und leistbar. Sie habe nicht gewusst, dass ein Bauprojekt darauf läuft.

28 war bei diesem Grundstück auch Bauleiter, daher habe er gewusst, dass eine Parzelle frei war. ***28*** hat zum Zeitpunkt des Erwerbes des Grundstückes gewusst, dass dort drei Häuser errichtet werden sollen. ***28*** gab an, dass zum Zeitpunkt des Grundstückserwerbes bereits ein Einreichplan von der Firma ***9*** vorhanden war, in dem das Mittelhaus als TOP 5 ausgewiesen war. Diesbezüglich hätte die beschwerdeführende Partei das Grundstück erworben.

Zum Beweis, dass Frau ***Bf1*** ein unbebautes Grundstück erworben hätte und das Mittelhaus nachträglich selbst errichtet wurde, wurden Bilder der Baustelle vorgelegt, welche zum Akt genommen wurden. Es werden fünf Fotos vorgelegt. Dazu wurde behauptet, sie wären von der verfahrensgegenständlichen Reihenhauseinrichtung. Ein konkretes Aufnahmedatum konnte nicht angegeben werden. Die Fotos wurden zum Beweis dafür vorgelegt, dass es technisch möglich gewesen wäre, das Mittelhaus nachträglich zu errichten. Im Zeitpunkt der Errichtung des Mittelhauses lag nach Auskunft von ***28*** noch Miteigentum am Grundstück vor. ***28*** gab an, es liege sicher ein Einreichplan vor, auf dem alle drei Häuser ausgewiesen sind. Dieser Einreichplan sei von der Firma ***9***.

Auf die Frage, ob es bezüglich der Errichtung dieser Reihenhauseinrichtung vor deren Errichtung auf dem in Miteigentum stehenden Grundstück Vereinbarungen mit den anderen Miteigentümern gegeben hätte, gab die beschwerdeführende Partei an: „Nein, hat es nicht gegeben.“ ***28*** gab noch an, jeder Eigentümer wisse, dass im Nachhinein das Wohnungseigentum gebildet und ausgewiesen werde. Es hätte keine Vereinbarungen zwischen uns und den Nachbarn gegeben.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Kaufvertrag vom 06.12.2017 hat Frau ***Bf1*** von der ***2*** GmbH ***15***-stel Anteile am Grundstück ***4*** der EZ ***5*** KG ***6*** ***7***. Im Vertrag wird festgehalten, dass die Käuferin mit den Miteigentümern der restlichen Grundstücksfläche den Beschluss gefasst hat, auf diesem ein Wohnprojekt, bestehend aus drei Wohnungseinheiten zu errichten. Diese Darstellung im Kaufvertrag erweist sich auf Grund der mehrmaligen Aussagen der beschwerdeführenden Partei – so auch in der mündlichen Verhandlung am 21. Juni 2022 – als unrichtig.

Der Kaufpreis für die ideellen Miteigentumsanteile (incl. Geometerkosten, Kosten für die Baubewilligung sowie Kosten für die Führung des Treuhandkontos) betrug € 28.859,57. Der Schriftenverfasser Rechtsanwalt ***14*** hat für diesen Erwerbsvorgang am 12.03.2018 die Grunderwerbsteuer vom ausgewiesenen Kaufpreise selbstberechnet und abgeführt.

Anlässlich der Überprüfung der Selbstberechnungen bei ***14*** und des Nachschauauftrages vom 21.09.2018 bei Frau ***Bf1*** wurden Erhebungen betreffend Kaufvertrag vom 06.12.2017 durchgeführt. Frau ***Bf1*** gab dabei an, dass ihr von ihrem Mann mitgeteilt wurde, dass das betreffende Grundstück zum Verkauf stünde. Ihr Mann war bei der Firma ***9*** als Bauleiter angestellt und hat betreffend Auftrag zur Planung und Errichtung des Gebäudes alles in die Wege geleitet. Sie hatte keinen Einfluss auf die Gesamtkonstruktion. Insbesondere war er auch Bauleiter der beiden anderen Hausteile der Miteigentümer. Mit der Firma ***9*** ist vereinbart worden, dass drei Arbeiter zwei Wochen auf der Baustelle arbeiten werden. Es wurde kein Fixpreis für die Errichtung des Gebäudes vereinbart.

Zur Angabe im Kaufvertrag vom 6.12.2017 (Punkt VI.) wonach „ein noch gemeinsam zu bestimmendes Bauunternehmen“ die Errichtung übernehmen würde, ist festzustellen, dass beide Miteigentümer bereits einen Werkvertrag mit ***9*** geschlossen (11.1.2017, 16.9.2017) abgeschlossen haben. Es entspricht nicht der Lebenserfahrung, dass die Gattin des für die „***9***“ tätigen Bauleiter die freie Wahl hatte, ein anderes Bauunternehmen für das in der Mittellage liegende Reihenhaus zu beauftragen. Wo doch einerseits sie nur durch die Insiderkenntnis des Gatten von dem günstigen Grundstück in der Mittellage erfahren konnte. Tatsächlich hat es ein Baukonzept gegeben, welches von der beschwerdeführenden aufgrund der Mittellage des Reihenhauses faktisch zu übernehmen war. Die schriftlichen Vereinbarungen geben daher nicht die tatsächlichen Absprachen wieder, sondern orientieren sich offenkundig an der Möglichkeit einer Vermeidung der Grunderwerbsteuer. Die

beschwerdeführende Partei führt selbst an: „Ich und mein Mann waren der Meinung, dass Fa. ***9***, die den Einreichplan gestempelt hat, auch die Baubeginnsanzeige auch für die Top 5 erledigt hat.“ Dies weist eindeutig darauf hin, dass die ***9*** doch in die Bauführung involviert war, warum sollte die ***9*** sonst den Baubeginn für eine Baustelle anzeigen, auf der sie nicht tätig ist. Tatsächlich haben Arbeiter der ***9*** auf der Baustelle gearbeitet (2 Rechnungen für Montage Ziegelwände und Decke im September und November).

2. Beweiswürdigung

Der vorliegende Sachverhalt ergibt sich zweifelsfrei aus der Aktenlage, dem Vorbringen der beschwerdeführenden Partei und den Aussagen des Ehegatten der beschwerdeführenden Partei in der mündlichen Verhandlung.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß § 4 Abs. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG 1987) ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu bemessen. 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. Gegenleistung ist alles, was der Erwerber über den Kaufpreis hinaus aufwenden muss, um das Grundstück zu erhalten.

Die Judikatur stellt für die Frage des Leistungsgegenstandes darauf ab, ob der Erwerber Bauherr des errichteten Gebäudes ist, das heißt ob die Bebauung des beim Grundstückskauf noch unbebauten Grundstückes auf der alleinigen Initiative des Grundstückserwerbers beruht. Für die Bauherrneigenschaft kommt es darauf an, ob der Erwerber auf die bauliche Gestaltung des Bauprojektes maßgeblichen Einfluss nehmen konnte oder bei seinem Erwerb im Wesentlichen an ein bereits vorgegebenes Gebäude gebunden war. Die Einbeziehung der Baukosten in die Bemessungsgrundlage zur Berechnung der Grunderwerbsteuer setzt eine finale Verknüpfung der Errichtung des Gebäudes mit dem Grundstückserwerb voraus. Im Fall einer dem Grundstückserwerb vorausgehenden Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators ist ein Kauf mit herzustellendem Gebäude anzunehmen (vgl. VwGH vom 14.10.1999, 97/16/0219, 17.10.2001, 2001/16/0230, 21.3.2002, 2001/16/0429). Als Gegenleistung sind die prognostizierten Gesamtinvestitionskosten heranzuziehen, weil es stets darauf ankommt, zu welchen Leistungen sich der Erwerber im zeitlichen Umfeld des Kaufvertrages verpflichtet hat (vgl. VwGH 6.11.2002, 99/16/0204).

Ein Käufer ist nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er

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

Nach der VwGH-Judikatur müssen diese drei Elemente kumulativ als unabdingbare Voraussetzung für die Bauherrneigenschaft vorliegen. Bereits das Fehlen eines dieser Elemente hindert die Bauherrneigenschaft des Käufers, auch wenn alle weiteren Indizien für die Bauherrneigenschaft sprechen würden.

Als wesentliches Merkmal der Bauherreneigenschaft ist nicht nur der Umstand anzusehen, dass der Bauherr das Vorhaben plant, bei der Baubehörde als Bauwerber auftritt und die Baubewilligung erwirkt. Entscheidend ist auch, ob dem Abgabepflichtigen ein Recht und eine Möglichkeit der Einflussnahme auf die Gestaltung des Gesamtbauvorhabens oder das Recht zu wesentlichen Änderungen des Projektes zugestanden ist; ein Käufer ist nämlich nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er auf die bauliche Gestaltung des Hauses, und zwar auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion Einfluss nehmen kann (vgl. VwGH 17.10.2001, 2001/16/0230 unter Hinweis auf *Fellner*, Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 92 zu § 5 GrEStG, 56 X). Dafür, dass jemand als Bauherr angesehen werden kann, ist keinesfalls entscheidend, dass er möglicherweise noch geringfügige Änderungen in der Planung bestimmen kann (VwGH 15.3.2001, 2000/16/0082 mwH).

Aus dem Umstand, dass die Reihenhausanlage zum Kaufzeitpunkt bereits fertig geplant war und in diesem Zeitpunkt bereits Werkverträge zur Errichtung der anderen Teile Reihenhausanlage durch die anderen Miteigentümer abgeschlossen war, ergibt sich, dass die beschwerdeführende Partei sich in ein fertiges Bauprojekt hat einbinden lassen. Da die beschwerdeführende Partei bezüglich der Errichtung der Reihenhausanlage mit den anderen Miteigentümern keinen gemeinsamen Beschluss gefasst hat, ist ihre Bauherreneigenschaft schon aus diesem Grund ausgeschlossen. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann beim Erwerb von Miteigentumsanteilen an einer Liegenschaft, mit denen das Wohnungseigentum verbunden werden soll, der zur Errichtung der Bauherreneigenschaft führende Auftrag zur Errichtung des Objektes **nur von der Eigentümergemeinschaft** erteilt werden, wofür als Voraussetzung die von vornherein erfolgte Fassung eines gemeinsam darauf abzielenden Beschlusses erforderlich ist (vgl. VwGH 28.9.2000, 99/16/0519). Da im gegenständlichen Fall ein derartiger Beschluss unzweifelhaft fehlt, erweist sich die Rechtsansicht der belangten Behörde als zutreffend. Im Übrigen wird auf die Ausführungen der belangten Behörde in der Beschwerdevorentscheidung verwiesen.

Mit der gegenständlichen Beschwerde konnte keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt werden, daher war die Beschwerde abzuweisen.

Da sich die vom Finanzamt vorgenommene Einbeziehung der in Frage stehenden Baukosten in die Bemessungsgrundlage als rechtmäßig erweist, war spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Im gegenständlichen Fall sind die zu klärenden Rechtsfragen durch die zitierte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entschieden, sodass eine Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 9. August 2022