

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache HE, Adr gegen den Bescheid des FA GVG vom 17.09.2013, ErfNr. xy, betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

### Sachverhalt

Die GmbH, =Verkäuferin, war außerbücherliche Eigentümerin des Grundstückes nr. Die Verkäuferin wollte darauf eine Wohnanlage von sieben Einfamilienhäusern und einem Doppelwohnhaus errichten und hat diese jedenfalls ab Mitte 2007 durch Zeitungsinserate und eine Plakattafel am Grundstück beworben. Hiefür war jedoch zunächst die Umwidmung des Grundstückes (alte Deponiefläche) erforderlich. Mit Schreiben vom 5. November 2007 hat die Umweltrechtsabteilung beim Land OÖ der Gemeinde mitgeteilt, dass das Grundstück aus dem Verdachtsflächenkataster gestrichen wird. Die Vermessung des Grundstückes im Sinne der von der Verkäuferin beabsichtigten Bebauung konnte nunmehr erfolgen und hat die Gemeinde aufgrund des Teilungsplans vom 6. März 2008 (auf den neu gebildeten Grundstücken mit den Nrn. 14 bis 18, 19/20, 21/22) 7 Bauplatzbewilligungen erteilt.

Daraufhin hat die **Verkäuferin als Bauwerberin am 11. März 2008 die Ansuchen um Baubewilligung entsprechend den Einreichplänen vom 10. März 2008** (Planverfasser: I, Bauführer: mh, =Bau) auf den Grundstücken 14 bis 18, 19/20, 21/22 gestellt, wonach auf diesen Bauplätzen als Gesamtanlage die Errichtung von sieben Einfamilienhäusern und einem Doppelwohnhaus geplant war. Die Einreichpläne hat RB, Alleingesellschafter und

Geschäftsführer der Bau, in Personalunion sowohl für die Verkäuferin als auch für die Bau unterzeichnet.

Mit **Kaufvertrag vom 21. März 2008** haben die Ehegatten BE und HE (=Käufer) von der Verkäuferin zur Errichtung eines Doppelwohnhauses 5273/10.000 Anteile an dem Bauplatz auf den Grundstücken 21 und 22 mit insgesamt 567 m<sup>2</sup> je zur Hälfte um insgesamt 27.810 Euro - darin enthalten Geometerkosten von 900 Euro - gekauft.

*Lt. Punkt V des Vertrages handelt es sich bei der betreffenden Grundfläche um rechtswirksam gewidmetes Bauland.*

XIII Wohnungseigentum & Umfang des Nutzungsrechtes:

*Ausdrücklich wird festgehalten, dass die Absicht dieses Kaufvertrages letztlich der Erwerb von "Wohnungseigentum" der Käufer ist. Gemeinsam mit den sonstigen Liegenschaftseigentümern wird Wohnungseigentum begründet, sobald die Voraussetzungen vorliegen. Die Parteien vereinbaren, ihre Liegenschaftsanteile bei erstmaliger Festsetzung der Nutzwerte falls nötig unentgeltlich zu berichtigen. Die Verkäuferin wird den Wohnungseigentumsvertrag ehest möglich errichten lassen.*

Der Schriftenverfasser hat für diesen Kaufvertrag die Grunderwerbsteuer (GrEST) in Höhe von jeweils 486,68 Euro für die beiden Käufer selbst berechnet.

Mit **Werkvertrag vom 7. April 2008** haben die Käufer bei der Bau die Errichtung eines Doppelhauses, Haustyp "T 120", gemäß Leistungsbeschreibung, um den Fixpreis von 74.917 Euro in Auftrag gegeben; die Zahlungsabwicklung erfolgt über ein Treuhandkonto. Für die Einreichplanung und die Bauvorbereitungsarbeiten ist ein Betrag von ... an die Bau zu bezahlen. Gemäß diesem Werkvertrag tritt die Bau als Generalunternehmer auf und beauftragt qualifizierte Unternehmer mit der Ausführung der Bauarbeiten, die Bau übernimmt die Einreichplanung, sämtliche Amtsgespräche und die Bauaufsicht.

Die **Bauverhandlung** für die Gesamtanlage hat am **21. April 2008** stattgefunden.

Daraus hat offenbar ein endgültiger, *von der Baubehörde genehmigter **Einreichplan** (der Bau) vom 29. Mai 2008* resultiert, was dem Wortlaut des im Folgenden errichteten Wohnungseigentumsvertrages und des Nutzwertgutachtens zu entnehmen ist.

Der Sachverständige D hat aufgrund des "genehmigten Einreichplanes der Bau vom 29. Mai 2008" das **Nutzwertgutachten vom 10. Juni 2008** erstellt; Auftraggeber hierfür war die Bau; nach seinem Inhalt wurden alle Wohnungseigentumsobjekte bauseits gleich angeboten, weisen also denselben Standard auf.

Gemäß diesem Gutachten und dem **Wohnungseigentumsvertrag vom 19. Juni 2008** wurden die Käufer im Grundbuch als Eigentümer von insgesamt 308/580 Anteilen, Top 1 (Garage) und Top 3 (Haushälfte) "lt. dem von der Baubehörde genehmigten Plan", eingetragen.

Schlussendlich hat die Gemeinde aufgrund der Bauverhandlung vom 21. April 2008 antragsgemäß am **24. Juni 2008** die **Baubewilligung** betreffend das Bauvorhaben Errichtung von 7 Einfamilienhäusern und 1 Doppelwohnhaus mit Bescheid erteilt.

Im Zuge einer finanzamtlichen **Prüfung bei der Bau im Jahr 2010** (ABNr. z) hat der Prüfer Folgendes festgestellt:

In den Anfangsjahren der Bau seien keine großen Projekte verwirklicht worden. Vielmehr habe sich die Bau Baulücken gesucht, um darauf Einfamilienhäuser zu errichten. Später sei das Geschäftsmodell in größeren Dimensionen entwickelt worden.

In diesen Fällen spreche das Ergebnis von umfangreichen Erhebungen für das Vorliegen von Bauherrnmodellen:

Oft sei der Grundstückskaufvertrag in zeitlicher Nähe zum bzw. noch vor dem Werkvertrag unterfertigt worden. Die Bau werbe auf ihrer homepage damit, dass neben dem Gebäude auch ein Grundstück erworben/finanziert werden könne. Nach div. Aussagen (von Liegenschaftserwerbern oder Mitarbeitern des Bauamtes der Gemeinde) könne die Liegenschaft ohne Unterfertigung eines Werkvertrages nicht erworben werden. Oft würden die Käufer einen Miteigentumsanteil erwerben, ohne dass den Kauf-, bzw. Werkvertrag die Gemeinschaft der Miteigentümer abschließe. Erhebungen bei Liegenschaftsverkäufern hätten ergeben, dass die Verhandlungen ausschließlich mit der Bau geführt worden seien und diese bereits zu errichtende Gebäude projektiert und beworben habe (Folder/ Prospektmaterial incl. Preisangaben seien ausgehändigt worden). Bei einem Projekt in T seien jeweils 2 Bauansuchen gestellt worden. Ursprünglich habe die Verkäuferin für alle ein Bauansuchen gestellt, das nachfolgende Ansuchen sei von den jeweiligen Käufern gestellt worden. Die Käufer seien daher bereits an ein vorgefertigtes Projekt gebunden gewesen.

Die Baukosten seien somit in die Bemessungsgrundlage für die GrESt einzubeziehen, weil die Grundstückserwerber an eine vorgegebene Planung gebunden gewesen seien und daher ein Kauf von Grundstück und herzustellendem Gebäude anzunehmen sei.

Über Vorhalt durch den Prüfer haben die Käufer am 6. März 2012 ausgeführt, dass sie jederzeit auf die bauliche Gestaltung Einfluss hätten nehmen können, dass sie das finanzielle Risiko und das Baurisiko getragen hätten.

Als Beilage haben die Käufer den Einreichplan für das Doppelwohnhaus vom 10. März 2008 (Deckblatt) beigegeben, worauf der Vermerk ersichtlich ist, dass dieser Plan zur Vorlage beim Amt der OÖ Landesregierung, Wohnbauförderung, dient.

Lt. **Aktenvermerk vom 12. Juli 2013** hat HE telefonisch außerdem angegeben, dass der Grundstückskauf über Vermittlung der Bau zustande gekommen sei, erst bei der Vertragsserrichtung habe er die GmbH als Verkäuferin wahrgenommen. Die weitere Miteigentümerin EP habe er erst anlässlich der Vertragsunterfertigung des Wohnungseigentumsvertrages kennengelernt. Bei der Unterfertigung des Kaufvertrages habe er Frau EP noch nicht gekannt.

Aufgrund dieser Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens hat das Finanzamt mit Bescheid vom 17. September 2013 gemäß § 201 BAO die 3,5 %-ige GrESt neu in Höhe von jeweils 1.797,72 Euro festgesetzt. Als Gegenleistung wurde nunmehr der Grundpreis zuzüglich Baukosten und Vermessungskosten angesetzt, davon die Hälfte ergibt eine Bemessungsgrundlage von 51.363,50 Euro.

Dagegen hat HE Berufung erhoben, weil kein Gesamtkonzept vorgelegen sei und bei der angewendeten Gesetzesauslegung jedem, der einen Baugrund mit der Absicht ankaufe, darauf ein Haus zu errichten, die GrEST für das Haus vorgeschrieben werden könne.

Bezüglich der Bauherrneigenschaft der Käufer sei anzuführen:

1. Sie seien nicht an die Bau gebunden gewesen und hätten ihr Haus von jeder anderen Firma zu einem anderen Zeitpunkt errichten lassen können.
2. Sie hätten jederzeit auf die bauliche Gestaltung Einfluss nehmen können, indem sie den Grundrissplan selbst geplant, Eigenleistungen erbracht und andere Firmen beauftragt hätten. Sie hätten das Haus jederzeit betreten können und es habe auch keine Schlüsselübergabe gegeben.
3. Auch hätten die Käufer das finanzielle Risiko getragen, da es sich um eine Verdachtsfläche gehandelt habe und die Baubewilligung erst nach dem Ankauf des Grundstückes erteilt worden sei, sodass nicht sicher gewesen sei, dass überhaupt ein Haus errichtet werden dürfe. Sie hätten durchgeführte Änderungen (zB nachträglicher Einbau einer Zisterne) selbst bezahlt und mit den ausführenden Firmen direkt abgerechnet.
4. Die Käufer hätten auch das Baurisiko getragen, sodass sie die Bauversicherungen abzuschließen hatten. Die Vereinbarungen mit den bauausführenden Firmen seien größtenteils direkt geschlossen worden.
5. Die Käufer hätten das Haus planen und gestalten und den zeitlichen Ablauf festlegen können (keine Bindung an ein Gesamtkonzept). Die Käufer seien als Bauwerber aufgetreten. Überdies hätten sie Förderungen beantragt und seien gegenüber der Baubehörde als Bauwerber aufgetreten.

Das Finanzamt hat die Berufung am 19. Dezember 2013 dem UFS zur Entscheidung vorgelegt.

Hingewiesen wird darauf, dass ab 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht an die Stelle des unabhängigen Finanzsenates getreten ist. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Ergänzend hat HE dem BFG den Sachverhalt noch wie folgt geschildert:

Die Käufer seien durch ein Zeitungsinserat auf die beabsichtigte Bebauung durch die Bau aufmerksam geworden. Etwa im Herbst 2007 hätten sie den Kauf ernsthaft in die Wege geleitet, da es sich jedoch um eine Verdachtsfläche gehandelt habe, deren Umwidmung noch nicht abgeschlossen gewesen sei, sei der Kaufvertrag erst am 21. März 2008 unterzeichnet worden. Die Fläche sei am 5. März vermessen worden, der Anteil lt. Kaufvertrag habe sich aufgrund der anteiligen Grundfläche ergeben. Der Plan für das Doppelhaus sei nach den von den Käufern erstellten Grundplänen gezeichnet worden und das Haus nach diesen Plänen realisiert worden. Wer für die Gestaltung der 2. Haushälfte verantwortlich gewesen sei, könne HE nicht angeben. Eine Schlussrechnung der Bau

existiere nicht, da die Rechnungen größtenteils an die ausführenden Firmen direkt bezahlt worden seien.

Ausdrücklich weist HE darauf hin, dass er ein leeres Grundstück angekauft habe und eine Baufirma mit der Ausführung beauftragt habe. Der zeitliche Abstand zwischen Grundstückskauf, Planung und Ausführung (selbst wenn aus rechtlicher Sicht ein Gesamtprojekt vorliegen sollte) ändere nichts an der Ungleichbehandlung gegenüber einem anderen Bürger, der ein freies Grundstück kauft und dann später ein Haus darauf errichten lässt.

Auf der homepage der Bau sind mehrere Abbildungen des Einzelhauses "T" zu sehen, welche im Wesentlichen den im gegenständlichen Fall errichteten Einfamilienhäusern, entsprechen (quadratisch, 2 Stockwerke, Giebel mit leichtem Erker). Folgende Leistungen der Bau werden dort angeboten: Häuser belagsschlüsselfertig inkl. Grund und Nebenkosten, Grundstücksbesichtigung, Konzept/Planung, Einreichpläne, Bauverhandlung; Treuhandabwicklung, Landesförderung, Festpreisgarantie, alles aus einer Hand! Die Bau arbeitet nur mit ausgewählten Partnerunternehmen zusammen.

### **Beweiswürdigung**

Der Sachverhalt ist aufgrund der Aktenlage, insbesondere der Erhebungen des Prüfers, der Angaben des HE sowie teilweise der Nachbarn in der Anlage und der bezug habenden Urkunden erwiesen.

### **Rechtslage**

Der GrEST unterliegen ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet (§ 1 Abs. 1 GrESTG 1987). Die Steuer wird grundsätzlich vom Wert der Gegenleistung berechnet (§ 4 Abs. 1 GrESTG 1987).

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.

Für das Entstehen der Steuerschuld ist auf den Zeitpunkt des steuerpflichtigen Erwerbsvorganges (Kauf des Grundstückes) abzustellen (§ 8 Abs. 1 GrESTG 1987).

### **Erwägungen**

Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand eines Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll. 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. Dies ist dann der Fall, wenn der Veräußerer auf Grund einer in bautechnischer und finanzieller Hinsicht konkreten und bis (annähernd) zur Baureife

gediehenen Vorplanung ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten Grundstück zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis anbietet und der Erwerber dieses Angebot als einheitliches annimmt oder nur insgesamt annehmen kann (VwGH vom 18. Juni 2002, 2001/16/0437).

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ist Gegenleistung auch alles, was der Erwerber über den Kaufpreis hinaus für das unbebaute Grundstück aufwenden muss. Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand eines Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll. Erbringt der Käufer im Hinblick auf die Bebauung eines Grundstücks neben dem als Kaufpreis bezeichneten Betrag weitere Leistungen - an wen auch immer -, ist zur Ermittlung der zutreffenden Bemessungsgrundlage auf den Besteuerungsgegenstand zurückzugreifen und zu fragen, in welchem körperlichen Zustand des Grundstückes der Rechtserwerb von der GrEST erfasst wird. Diese Leistungen können also auch an Dritte erbracht werden, insbesondere an einen vom Veräußerer verschiedenen Errichter eines Gebäudes auf dem erworbenen Grundstück. Voraussetzung für die Einbeziehung der Baukosten ist, dass die Errichtung des Gebäudes mit dem Grundstückserwerb in einer finalen Verknüpfung steht. Wenn also etwa der Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden ist, dann ist ein Kauf mit herzustellendem Gebäude anzunehmen. Dabei kommt es nicht darauf an, dass über Grundstückskauf und Gebäude Errichtung unterschiedliche Verträge abgeschlossen wurden (zB VwGH vom 30. September 2004, 2004/16/0081).

Auch nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (BFH) zum sogenannten einheitlichen Vertragsgegenstand sollen anhand objektiver Merkmale die Fälle, in denen die Bebauung eines im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses noch unbebauten Grundstücks auf der alleinigen Initiative des Grundstückserwerbers beruht, von den Fällen abgegrenzt werden, in denen es der Anbieterseite gelungen ist, den Erwerber entweder durch rechtsgeschäftliche Vereinbarungen oder durch Herstellung eines objektiven Zusammenhanges zwischen Grundstücks Kaufvertrag und Bauerrichtungsvertrag an die geplante Bebauung des Grundstückes zu binden (BFH vom 27. Oktober 1999, II R 17/99). Ergibt sich die Verpflichtung zur Übereignung des Grundstückes und zur Errichtung des Gebäudes aus zwei an sich selbständigen Verträgen, kann (einheitlicher) Gegenstand des Erwerbsvorganges das Grundstück in bebautem Zustand unter anderem auch dann sein, wenn ein objektiver enger sachlicher Zusammenhang zwischen den Verträgen besteht, d.h. wenn der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhält. 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, und - bei einer Personen Mehrheit auf der Veräußerer Seite - die auf der Veräußerer Seite auftretenden Personen auf Grund von Abreden bei der Veräußerung zusammenarbeiten bzw. durch abgestimmtes Verhalten auf den Abschluss aller Verträge (Übereignung des Grundstückes und

Errichtung des Gebäudes) hinwirken. Des Abschlusses eines auf die gemeinsame Verschaffung des (bebauten) Grundstückes gerichteten Vertrages bedarf es nicht, vielmehr reicht ein Zusammenwirken auf der Veräußerer Seite aus (BFH vom 27. Oktober 1999, II R 17/99). Schon die Hinnahme des von der Anbieterseite vorbereiteten einheitlichen Angebotes durch den Erwerber indiziert einen objektiven engen sachlichen Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und dem Vertrag über die Gebäudeerrichtung unabhängig von der zeitlichen Abfolge der Vertragsabschlüsse, ohne dass es darauf ankommt, ob tatsächlich (oder rechtlich) auch eine andere als die planmäßige Gestaltung hätte vorgenommen werden können. Der Annahme eines objektiven engen sachlichen Zusammenhanges steht nicht entgegen, wenn der Erwerber die Möglichkeit gehabt hätte, nach Abschluss des Grundstücks Kaufvertrages den Vertrag über die Errichtung des Gebäudes gar nicht abzuschließen (BFH vom 23. November 1994, II R 53/94).

Die Judikatur stellt für die Frage des Leistungsgegenstandes somit darauf ab, ob der Erwerber Bauherr des errichteten Gebäudes ist, dh. ob die Bebauung des beim Grundstückskauf noch unbebauten Grundstückes auf der alleinigen Initiative des Grundstückserwerbers beruht. Für die Bauherreneigenschaft kommt es also 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.

Ausgehend von diesen Grundsätzen ist nunmehr strittig, ob im gegebenen Fall die Käufer zum Kaufzeitpunkt (21. März 2008) selbst Bauherren des bereits mit Einreichplan vom 10. März 2008 vorgeplanten und mit Werkvertrag vom 7. April 2008 in Auftrag gegebenen Doppelhauses waren oder ob zwischen dem Erwerb des Gebäudes und dem Erwerb der Miteigentumsanteile an der Liegenschaft (mit welchen Wohnungseigentum verbunden werden sollte) eine finale Verknüpfung in der Weise gegeben war, dass aufgrund des engen sachlichen Zusammenhanges ein einheitlicher Vorgang gegeben war.

Grundsätzlich ist ein Erwerber nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er

- a) auf die bauliche Gestaltung (dh. nicht bloß auf den Innenausbau) des Hauses Einfluss nehmen kann,
- b) das Baurisiko zu tragen hat, dh. den bauausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist und
- c) 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.

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

Seit dem Erkenntnis des verstärkten Senates vom 24. Mai 1971, 1251/69, ist überdies klargestellt, dass diese genannten Voraussetzungen für die Bauherrneigenschaft im Falle eines Kaufes einer Eigentumswohnung nur dann erfüllt sind, wenn alle Erwerber **in ihrer Eigenschaft als Miteigentümer durch gemeinsames, organisiertes Handeln** tätig werden.

Im Speziellen kann auf die in Zusammenhang mit Miteigentumsanteilen an einer Liegenschaft, mit denen - wie im Streitfall - das Wohnungseigentum an einem Doppelhaus verbunden werden sollte, ergangene Rechtsprechung des VwGH verwiesen werden:

*Bei einem - wie im konkreten Fall vorliegenden - Erwerb von Miteigentumsanteilen an einer Liegenschaft, mit denen das Wohnungseigentum an einem hier bestimmten Reihenhaus (Doppelwohnhaushälfte) verbunden werden soll, kann zur Erreichung der Bauherrneigenschaft 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. Bei einer Mehrheit von Miteigentümern kann somit nur eine Willenseinigung zwischen den Miteigentümern zur gemeinsamen Errichtung der gesamten Anlage unter gemeinsamer Tragung des gesamten Risiko, gemeinsame Erteilung der hiezu erforderlichen Aufträge etc. die Bauherrneigenschaft begründen, wenn ein Wohnhaus durch ein einheitliches Bauvorhaben neu geschaffen wird. ... Von einer Miteigentümergemeinschaft kann erst dann gesprochen werden, wenn Personen Miteigentümer geworden sind (vgl. VwGH 14.12.1994, 94/16/0084; VwGH 3.10.1996, 95/16/0003).*

In diesem Sinn ist den Käufern das eigene Vorbringen des HE entgegenzuhalten, wonach er die weitere Miteigentümerin EP erst anlässlich der Vertragsunterfertigung des Wohnungseigentumsvertrages kennengelernt habe. Zu diesem Zeitpunkt war jedoch zwangsläufig die dem Nutzwertgutachten zugrundeliegende Planung des Doppelhauses bereits vollständig abgeschlossen und wurden lt. Nutzwertgutachten *alle Wohnungseigentumsobjekte bauseits gleich angeboten, weisen also denselben Standard auf*. Bei der Unterfertigung des Grundkaufvertrages habe er Frau EP noch nicht gekannt und er könne auch nicht angeben, wer für die Gestaltung der 2. Haushälfte verantwortlich gewesen sei. Daraus ist ersichtlich, dass die Miteigentümer keinesfalls als Eigentümergemeinschaft aufgetreten sind und als solche die Planung des Doppelhauses im Ganzen gemeinsam vorgenommen haben. Außerdem waren die Käufer im Zeitpunkt der Projektierung der gesamten Wohnsiedlung (im Jahr 2007, erster Einreichplan der Bau vom 10. März 2008) noch nicht Miteigentümer, sondern wenn überhaupt bloße Interessenten, die keine durchsetzbaren Rechte, sondern nur unverbindliche Anregungen bzw. Planungswünsche einbringen konnten. Nicht zuletzt spricht gegen ein Einschreiten der Miteigentümergemeinschaft auch, dass lt. Kaufvertrag die Verkäuferin den Wohnungseigentumsvertrag hat errichten lassen und die Bau das Nutzwertgutachten in Auftrag gegeben hat; schließlich bezieht sich der Kaufpreis lt.



Werkvertrag im Vergleich zu den übrigen Einfamilienhäusern offenkundig nur auf das halbe Doppelhaus.

Zu diesem Thema kann auch auf die Berufungsentscheidung des UFS vom 20. Mai 2009, RV/0699-G/07, und die darin angeführte Literatur und Judikatur verwiesen werden.

Das BFG kommt daher schon aus diesen Gründen zu dem Schluss, dass den Käufern die Bauherrneigenschaft zu versagen ist.

Darüberhinaus ist entscheidend, dass der Kaufvertrag vom 21. März 2008 in ein Vertragsgeflecht einbezogen war, das unter Berücksichtigung aller Umstände darauf gerichtet war, den Käufern ein bebautes Grundstück zu verschaffen.

Nach der Judikatur des VwGH kommt diesbezüglich vor allem dem **zeitlichen Moment** eine wesentliche Bedeutung zu.

Liegt zwischen Grundkauf und Bauauftrag nur eine geringe Zeitspanne (hier wenig mehr als 2 Wochen), so spricht dies regelmäßig für die finale Verknüpfung zwischen Grundstückserwerb und Errichtung des Gebäudes (allen in dieser Entscheidung wiedergegebenen VwGH-Erkenntnissen liegt ein solcher Sachverhalt zugrunde). Im konkreten Fall haben die Käufer am 21. März 2008 die Miteigentumsanteile am Grundstück gekauft und bereits am 7. April 2008 das Haus (bzw. seine Haushälfte) in Auftrag gegeben. Im Zeitpunkt des Erwerbsvorganges durch den Kaufvertrag war somit die Planung des Hauses offenkundig derart weit gediehen, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der Erwerbswille nicht mehr bloß auf das unbebaute Grundstück, sondern vielmehr auf die geplante Doppelhaushälfte (wenn auch mit individuellen Anpassungen) gerichtet war.

Außerdem ist ein Kauf mit herzustellendem Gebäude nur anzunehmen, wenn es einem Organisator gelungen ist, den Käufer tatsächlich in seine **Vorplanung** einzubinden.

Bereits im Jahr 2007 ist, entsprechend dem Geschäftsmodell der Bau, eine konkrete Planung der Bau für die Gesamtanlage vorgelegen. Nach eigenen Angaben haben die Käufer im Herbst 2007 durch ein Zeitungsinserat von der geplanten Bebauung des Grundstückes durch die Bau erfahren. Bei 4 der 7 Einfamilienhäusern der Gesamtanlage wurde der Bauauftrag bereits im Jahr 2007 erteilt bzw. hat die Bau konkrete Angebote für den Werkvertrag gestellt. Zu dieser Zeit war allerdings noch die Umwidmung des Grundstückes in Gang, sodass Vermessung und Baubewilligung erst im März 2008 erfolgen konnten. Ein Gesamtkonzept ist somit zweifelsfrei vorgelegen. Die Tatsache, dass die Bau letztlich alle Bauaufträge erhalten und die Häuser errichtet hat, spricht außerdem eindeutig für die Bindung der Käufer und die erfolgreiche Realisierung des Gesamtkonzepts lt. Vorplanung. Auffällig ist dabei auch, dass RB die Einreichpläne in Personalunion sowohl für die Verkäuferin als auch für die Bau unterzeichnet hat. Er bzw. die Bau war daher der Organisator der Gesamtanlage und hat es somit sachlich in der Hand gehabt und ist es in seinem Interesse gelegen, nur jene Kaufinteressenten zum Grundkauf zuzulassen, die auch zur Errichtung des Gebäudes nach seinen

vorgegebenen Plänen und unter seinen finanziellen Vorgaben bereit waren und sich somit zur Ausführung des Bebauungskonzeptes verpflichtet haben.

Nicht zuletzt ist nach dem Äußeren der betreffenden Gebäude (anhand des digitalen OÖ Raum-Information-Systems DORIS), eine große Übereinstimmung aller Nachbarhäuser erkennbar. Die Häuser bilden zwei Zeilen und sind insbesondere hinsichtlich Größe, Grundriss, Fluchtlinie und Dachform im Wesentlichen abgestimmt, wobei das Doppelhaus zwangsläufig etwas abweicht.

Zusammenfassend ergibt sich daher, dass sich die Käufer bei Abschluss des Kaufvertrages in das von der Bau als Organisator erstellte Planungs- und Finanzierungskonzept haben einbinden lassen, sodass die Käufer das Grundstück in bebautem Zustand erhalten haben. Da sich überdies der gegenständliche Erwerbsvorgang letztlich auf ideelle Grundstücksanteile, verbunden mit Wohnungseigentum an einer Doppelwohnhauhälfte Top 3 (samt Garage Top 1) bezogen hat, hat das Finanzamt zu Recht neben den Grundkosten auch die betragsmäßig unstrittig gebliebenen Errichtungskosten in die Gegenleistung des angefochtenen GrESt-Bescheides miteinbezogen.

Im Übrigen sind den Einwänden der Käufer die Inhalte der vorliegenden Urkunden entgegenzuhalten:

Die Behauptungen, die Käufer seien die Bauwerber gewesen, das Haus sei nach eigenen Plänen gebaut worden und sie hätten die ausführenden Firmen selbst beauftragt, stimmen nicht mit der Aktenlage überein. Lt. Werkvertrag hat die Bau als Leistung die "Einreichplanung für alle Grundrisse und Ansichten des Gebäudes" erbracht und als Generalunternehmer die Ausführenden beauftragt. Die Käufer haben überdies kein individuell geplantes Haus in Auftrag gegeben, sondern ein Haus "Typ T 120" zum vereinbarten Fixpreis.

Trotz Aufforderung haben die Käufer die Unterschiede zwischen der Vorplanung und dem letztlich zur Ausführung gekommenen Gebäude nicht anhand der Pläne dargetan, es ist aber in diesem Zusammenhang auf diverse Judikate des VwGH hinzuweisen, in denen er weder Änderungen in der Raumaufteilung, die Vergrößerung des Kellers oder einem Hinzufügen eines Wintergartens noch den Ersatz eines Fensters durch eine Tür auf die Terrasse oder Änderungen der Fensteranzahl für wesentlich erachtet hat. Nicht zuletzt hat der VwGH einen Zusammenhang zwischen Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung sogar im Falle einer Einflussnahme des Erwerbers auf die Größe, den Grundriss und die Auswahl des Baustoffes bejaht.

Auch wenn es lt. Aktenlage tatsächlich zwei Einreichpläne gegeben hat (vom 10. März und vom 29. Mai 2008), haben somit die Käufer allenfalls Außenansicht und Raumaufteilung im Detail individuell gestaltet, in Anbetracht der dargestellten Judikatur, der äußeren Anmutung des Gebäudes und dessen Eingliederung in die Gesamtanlage war die Einflussnahme der Käufer auf die bauliche Gestaltung ihres Hauses aber offenkundig nicht ausreichend, um die Bauherrneigenschaft zu begründen. Nicht zuletzt haben

die Käufer den ersten Plan der Bau vom 10. März 2008 jedenfalls zur Erlangung der Wohnbauförderung eingereicht.

Der nachträgliche Bau einer Zisterne hat nicht in die GrEst-Bemessung Eingang gefunden. Auch wenn die Käufer nicht vertraglich an die Bau gebunden gewesen wären, so steht dies im Sinne der oben zitierten Judikatur der Annahme eines objektiven engen sachlichen Zusammenhanges nicht entgegen. Die Erbringung von Eigenleistungen, die Betretungsbefugnis, die fehlende Schlüsselübergabe oder der Abschluss der Bauversicherung sind in diesem Zusammenhang nur von untergeordneter Bedeutung. Soweit die Käufer auf den Umstand hinweisen, dass das Grundstück eine Verdachtsfläche gewesen ist, kann dieses Argument der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen, weil die Umwidmung bereits am 5. November 2007 erfolgt ist und somit im Zeitpunkt des Grundkaufes aus diesem Grund kein Zweifel an der Bebaubarkeit bzw. kein Risiko mehr bestanden hat.

Es ist somit sehr wohl ein Unterschied erkennbar, ob ein Käufer eines Baugrundes darauf in alleinigem Ermessen ein Haus plant, finanziert und errichtet, oder ob der Käufer - wie im Gegenstandsfall - von wirtschaftlich ein und demselben Anbieter einen Grundstücksanteil und die darauf vorgeplante Haushälfte im Wohnungseigentum erwirbt.

Da die Höhe der festgesetzten GrEst unbestritten geblieben ist, war daher die Beschwerde insgesamt als unbegründet abzuweisen.

### **Zulässigkeit einer 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.

Diese Voraussetzungen treffen im Beschwerdefall nicht zu. Die Entscheidung ist im Einklang mit der angesprochenen umfangreichen, ständigen Judikatur des VwGH zur Bauherrnproblematik zu einer Vielzahl von ähnlich gelagerten Sachverhalten erfolgt, sodass keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen wurde.

Linz, am 18. November 2014