

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter A in der Beschwerdesache Bf , gegen den Bescheid des FA GVG vom 14.11.2012, Erf.Nr. xxx, 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

Folgende Aktenlage liegt nach den Verträgen bzw. dem übrigen Schriftverkehr vor:

Am 10.2./18.2./2.3.2010 schlossen Herr S auf Verkäuferseite und insgesamt 10 Personen, darunter der Beschwerdeführer auf Erwerberseite einen Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag, dessen maßgebliche Punkte (auszugsweise) lauten:

Präambel:

Herr S ist grundbürgerlicher Eigentümer der Liegenschaft EZ 33 Grundbuch M . Bei dieser Liegenschaft ist unter anderem das Grundstück 669/1 vorgetragen. ...

Herr S beabsichtigt, gemeinsam mit den übrigen Vertragsparteien auf dem Kaufgrundstück 669/12 gemäß dem Einreichplan der Firma G ein Mehrfamilienhaus mit sechs Wohnungen und sechs Kfz-Abstellplätzen zu errichten wobei dieses wohnungseigentumsmäßig aufgeteilt werden soll. Zu diesem Zweck hat der Sachverständige mit Nutzwertgutachten vom 14.3.2011 die Nutzwerte der Wohnungen und Abstellplätze dieser Wohnhausanlage festgesetzt.

Durch diesen Vertrag verkauft einerseits Herr S an die jeweiligen Käufer die zur Begründung von Wohnungseigentum erforderlichen, sich aus dem Nutzwertgutachten errechnenden Anteile am unbebauten Grundstück 652/7 und begründet dann mit diesen bezüglich des darauf zu erbauenden Mehrfamilien-Wohnhauses Wohnungseigentum.

A) Kaufvertrag (zusammengefasst: Verkäufer, jeweilige Käufer a) bis f), Miteigentumsanteile, Kaufpreis zuzüglich Kaufpreisanteil für Kfz-Abstellplatz, Zahlungsmodalitäten, Haftung)

Drittens: Die Käufer erteilen hiermit dem Schriftenverfasser den Auftrag zur Selbstbemessung der für diesen Vertrag zur Vorschreibung gelangenden Grunderwerbsteuer ... .

B) Wohnungseigentumsvertrag:

Erstens: Unter Zugrundelegung des im Abschnitt A) des abgeschlossenen Kaufvertrages sind die einzelnen Käufer zu den nachstehenden Anteilen Eigentümer jener Liegenschaft des Grundbuchs, welche für das Grundstück 652/7 in diesem Grundbuch neu eröffnet werden wird, samt dem auf diesem Grundstück auf gemeinsame Kosten zu erbauenden Mehrfamilienhaus, und zwar

c) die Ehegatten F gemeinsam zu 95/721 Anteilen und 11/721-Anteilen

Zweitens: Die Vertragsparteien vereinbaren, die auf obigem Grundstück auf gemeinsame Kosten zu erbauende Wohnhausanlage wohnungseigentumsmäßig aufzuteilen. ...

Drittens: ...

Für den Fall, dass einer der einzelnen Verkäufer aus welchem Grund auch immer nicht oder nicht zugleich mit den übrigen Käufern grundbürgerlicher Eigentümer der von ihm im vorstehenden Kaufvertrag erworbenen Liegenschaftsanteile wird, und somit dessen Anteile im bücherlichen Eigentum des Verkäufers verbleiben, begründet der Verkäufer im Einvernehmen mit den übrigen Käufern Wohnungseigentum an dieser ihm verbleibenden Einheit.

Der Schriftenverfasser hat die Grunderwerbsteuer von dem im Vertrag angegebenen Kaufpreis (Miteigentumsanteil zuzüglich Abstellplatz) im Sinne der §§ 10 ff GrEStG selbst berechnet und an das Finanzamt abgeführt.

Im nachfolgenden Ermittlungsverfahren hat der Veräußerer des Grundstückes über Befragen durch Beamte des Finanzamtes zum Ablauf des Kauf- und Bauverfahrens am 6.9.2012 angegeben:

Herr S. als Bürgermeister hat aufgrund des Interesses der Käufer im Interesse der Gemeinde, damit ortsansässige Personen nicht aus der Gemeinde weziehen, das Projekt vermittelt. Die Käufer wollten eine kostengünstige Wohnung in der Gemeinde erwerben, die Käufer haben sich bereits gekannt. Der Verkauf der Wohnungen wurde durch Mundpropaganda und durch Herrn S. beworben. Prospekte, eine Projektmappe oder sonstiges Informationsmaterial gab es nicht. Es gibt nur mündliche Vereinbarungen, nach Einigung wurde der Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag in Auftrag gegeben. Herr S. hat als Grundeigentümer um Bauplatzbewilligung angesucht, für die Erwerber der

Grundstücke bestand eine Bauverpflichtung. Außer mit der Fa. G. gibt es keine weiteren Werkverträge. Das Projekt hat sich über Jahre ergeben. Nachdem 6 Interessenten zusammen waren, wurde die Planung gestartet. Die Planung bei der Fa. G. ist großteils gemeinsam erfolgt, die Werkverträge haben die einzelnen Käufer abgeschlossen. Zu Beginn wurden Doppelhäuser überlegt, Aus Kostengründen wurde dann gemeinsam die realisierte zweigeschossige Wohnanlage beschlossen. Die Errichtung eines Carports war möglich. Um Baubewilligung hat die Hausgemeinschaft M 31 angesucht. Für die allgemein geltenden Vereinbarungen wurde bei Zusammenkünften abgestimmt. Ein Gründungsversammlungsprotokoll besteht nicht. Alle mündlichen Vereinbarungen haben zum Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag vom 2.3.2010 geführt.

Der Schriftenverfasser gab im Namen aller an diesem Bauvorhaben Beteiligten in der Eingabe vom 18.10.2012 über Anfrage des Finanzamtes an:

Die Erwerber haben durch Mundpropaganda von diesem Bauvorhaben erfahren. Unterlagen und Prospekte zu diesem Projekt gab es nicht. Erworben wurde vom Grundverkäufer der Grundanteil und von der Baufirma eine in einem auf diesem Grundstück zu errichtenden Mehrfamilienhaus zu schaffende Wohnung, wobei klar war, dass der Grundanteil extra vom Verkäufer zu erwerben war.

Als erster hat Herr S. als Bürgermeister das Projekt gestartet. Als dann in der Folge alle Käufer gefunden waren, haben diese gemeinsam mit Herrn S. das Projekt gestartet. Kontakte bestanden zu Herrn S. als Bürgermeister und in der Folge zur Baufirma G. , namentlich Baumeister N .

Nachdem alle 5 Käufer gefunden waren und die Bauunterlagen fertiggestellt waren, haben alle Käufer mich, den Schriftenverfasser mit der Errichtung des Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag beauftragt.

Jeder der einzelnen Käufer konnte grundsätzlich bestimmen, in welcher Form das Gebäude gebaut wird. Grundsätzlich konnte jeder der einzelnen Käufer auf die Bauform Einfluss geltend machen, ursprünglich war der Bau von Doppelhäusern geplant. Man hat sich schließlich auf die vorliegende Bauform geeinigt. Es konnte jedoch jeder der einzelnen Käufer bezüglich der Ausstattung seiner Wohnung seine individuellen Wünsche geltend machen.

Der Verkäufer hat gemeinsam mit den übrigen Käufern um die Baubewilligung angesucht und diese wurde den Miteigentümern erteilt. Sämtliche Käufer haben sich bereits vor Vertragsabschluss gekannt. Die Rechnungslegung erfolgte an jeden Käufer gesondert, ebenso hat jeder Käufer einen Werkvertrag mit der Baufirma G. abgeschlossen, weitere Verträge wurden nicht abgeschlossen.

Im Akt einliegend sind außerdem der Baubewilligungsbescheid vom 29.10.2009, gerichtet an die Hausgemeinschaft M Nr. 31 sowie die Werkverträge der einzelnen Miteigentümer

mit der Fa. Gr. In den Werkverträgen ist jeweils unter den Vertragsgrundlagen die Baubeschreibung der Wohnanlage Niedrigenergiehaus M vom 9.11.2009 angeführt.

Das Finanzamt setzte mit dem angefochtenen Bescheid die Grunderwerbsteuer gemäß § 201 BAO von den anteiligen Grundstückskosten laut Kaufvertrag zuzüglich den vertraglich vereinbarten Errichtungskosten sowie den Vermessungskosten fest.

Dagegen richtet sich die Beschwerde mit folgender Begründung:

Es gehe ausschließlich um die Frage der Bauherreneigenschaft. Schon aus dem Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag folge zwingend, dass diese bei den Käufern gemeinsam mit dem Verkäufer gelegen sei. Die Bauausführung wurde von einer im steuerpflichtigen Rechtsgeschäft unbeteiligten völlig unbeteiligten Baugesellschaft übertragen, weshalb es geradezu grotesk anmute, den Verkäufer zum alleinigen Bauherren zu erklären, der weder mit Prospekt noch auf eine andere Weise für ein Gesamtprojekt warb. Folglich könne auch nicht dieses Gesamtprojekt grunderwerbsteuerliches Kaufobjekt sein.

Zur Frage der Bauherreneigenschaft gebe die Anfragebeantwortung vom 18.10.2012 ganz klaren Aufschluss, wobei darauf hinzuweisen sei, dass die außerbücherliche Miteigenünergemeinschaft zwar keinen formellen Projektbeschluss gefasst habe, eine völlig gleichwertige Willenseinigung aber unstrittig Voraussetzung für die Projektverwirklichung an sich war. Von „inhaltsgleichen Einzelerklärungen“, wie im angefochtenen Bescheid behauptet, könne daher überhaupt keine Rede sein. Bedeutsam müsse auch sein, dass der Baubescheid als formelles Dokument an die „Hausgemeinschaft“ gerichtet sei. Auch dies spreche dafür, dass die Käufer eben Bauherren waren.

Im Übrigen sei der gegenständliche Sachverhalt nicht mit dem vergleichbar, der der VwGH-Entscheidung 99/16/0519, 0520, zugrunde lag. Es sei nicht erklärbar und nicht vorstellbar, dass die steuervermeidende Willensübereinkunft über die Projektverwirklichung erst nach grundbücherlicher Herstellung der Miteigenünergemeinschaft möglich sein soll, werde der verbindliche und verbücherungsfähige Grundankauf doch kaum vor der Einigung über das Gesamtprojekt erfolgen. Von den Bauwerbern zu fordern, sie müssten sich erst in das Grundstück einkaufen, um dann erst über das Projekt zu verhandeln und zu beschließen, sei lebensfremd und zwinge zur Steuerumgehung.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Gemäß § 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG 1987 unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen.

Die Steuer ist gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

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

Gegenleistung ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch alles, was der Erwerber über den Kaufpreis hinaus für das unbebaute Grundstück aufwenden muss. Besteht zwischen dem Grundstückskaufvertrag und weiteren, die zukünftige Bebauung des Grundstückes betreffenden Verträgen mit Dritten ein sachlicher Zusammenhang, so ist maßgeblicher Gegenstand des Erwerbsvorganges für die grunderwerbsteuerrechtliche Beurteilung das Grundstück in bebautem Zustand. Zur grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung (Bemessungsgrundlage) gehören in diesen Fällen alle Leistungen des Erwerbers, die dieser an den Grundstücksveräußerer und an Dritte gewährt, um das Eigentum an dem Grundstück in seinem zukünftigen bebauten Zustand zu erwerben. Gegenstand eines der Grunderwerbsteuer unterliegenden Kaufvertrages kann demnach auch eine künftige Sache sein.

Leistungen an Dritte sind insbesondere solche, die an einen vom Veräußerer verschiedenen Errichter des Gebäudes auf dem Grundstück erbracht werden.

Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand eines Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll. Das muss nicht notwendig der im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses gegebene Zustand sein.

Ist der Grundstückserwerber - bezogen auf den maßgeblichen Zeitpunkt des Vertragsabschlusses - daher auf Grund einer konkreten und bis (annähernd) zur Baureife gediehenen Vorplanung an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammen arbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden, so ist ein Kauf mit - herzustellendem - Gebäude anzunehmen, selbst wenn über dessen Herstellung gesonderte Verträge abgeschlossen werden. Dass das Vertragswerk in mehrere Urkunden und auf mehrere Vertragspartner des Erwerbers aufgespalten wurde, ist für die Beurteilung der Gegenleistung ohne Belang, weil nicht die äußere Form der Verträge maßgebend ist, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt. Nicht von entscheidender Bedeutung ist demnach auch, wenn die Vertragsurkunden aufeinander keinen Bezug nehmen. Die rechtliche Trennung von Kaufvertrag (Grundstück) und Werkvertrag (Errichtung des Gebäudes) ist somit kein geeignetes Mittel, die Grunderwerbsteuerpflicht zu vermeiden.

Wesentlich ist, ob der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhält. Dies ist dann der Fall, wenn dem Grundstückserwerber auf Grund einer in bautechnischer (und finanzieller) Hinsicht konkreten Vorplanung ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten Grundstück zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis angeboten wird und er dieses Angebot als einheitliches annimmt. Die Hinnahme des von der Anbieterseite vorbereiteten einheitlichen Angebots 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 und ohne dass es darauf ankommt, ob tatsächlich oder rechtlich auch eine andere als die planmäßige Gestaltung hätte vorgenommen werden können.

Ob ein Grundstückserwerber als Bauherr eines darauf zu errichtenden Gebäudes anzusehen ist, ist an Hand einer Mehrzahl von Kriterien zu beurteilen. Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (so beispielsweise VwGH 8.10.1990, 89/15/0112) ist der Erwerber einer Liegenschaft nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er

- 1) auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann,
- 2) das Baurisiko zu tragen hat, d.h. den bauausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist und
- 3) das finanzielle Risiko tragen muss.

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen (vgl. VwGH vom 29.1.1996, 95/16/0121).

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob der Beschwerdeführer hinsichtlich des auf dem erworbenen Grundstück errichteten Wohnhauses als Bauherr anzusehen ist. Von der Lösung dieser Frage hängt ab, ob das für die Gebäudeerrichtung geleistete Entgelt in die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage einzubeziehen ist.

Bei der Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung des Hauses ist entscheidend, ob dem Abgabepflichtigen das Recht und die Möglichkeit der Einflussnahme auf die Gestaltung des Gesamtbauvorhabens oder das Recht zu wesentlichen Änderungen des Projektes zugestanden werden (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, § 5 Rz 92 und die dort angeführte umfangreiche Judikatur).

Die Möglichkeit zu geringfügigen Planänderungen, Änderungen in der Raumaufteilung bzw. in Einrichtung und Ausstattung ist nicht von Bedeutung. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sind auch das Versetzen von Zwischenwänden, der Ersatz eines Fensters durch eine Tür oder die Änderung der Fensterzahl nicht als wesentlich zu betrachten (VwGH 17.10.2001, 2001/16/0230, 0231).

In dem für die rechtliche Beurteilung eines Sachverhaltes für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft maßgebenden Erkenntnis vom 10.4.2008, 2007/16/0223 hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt:

„Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung Folge und hob den Bescheid vom 21. Mai 2004 auf. Begründend erwog die belangte Behörde nach Darstellung des Verfahrensganges sowie der Rechtsgrundlagen fallbezogen, eine Rücksprache der belangten Behörde mit dem Bauamt der Marktgemeinde L. habe ergeben, dass im Jahr 2001 Bauansuchen betreffend fünf Doppelhäuser der K GesmbH. auf der (der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft) gegenüberliegenden Straßenseite eingereicht worden seien. Das beschwerdegegenständliche Grundstück, welches ja bereits im Jahr 1999 erworben worden sei, sei somit nicht von einer projektierten Wohnanlage umfasst gewesen. Die Erwerber (der Mitbeteiligte und seine

Ehegattin) hätten selbst bei der Baubehörde um Baugenehmigung angesucht. Aus dem Umstand allein, dass der Verkäufer Bauunternehmer (oder gesellschaftsrechtlich mit einem Bauunternehmen verbunden) sei, könne nicht geschlossen werden, dass über Grund und Boden und Gebäude ein einheitlicher Vertrag abgeschlossen worden sei. Auch in einem solchen Fall könne es Vertragsabsicht sein, neben dem Kaufvertrag über das Grundstück einen Vertrag über die Errichtung des Hauses zu schließen. In einem solchen Fall müsse aber ein Grundstückserwerber, um als Bauherr angesehen zu werden, die nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entwickelten Voraussetzungen für die Zuerkennung der Bauherreneigenschaft erfüllen, nämlich die Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung des Hauses, die Tragung des Baurisikos und die Tragung des finanziellen Risikos. Diesbezüglich sei nach der Aktenlage und im Sinne der Ausführungen in der Berufung davon auszugehen, dass diese erfüllt seien; speziell die Vereinbarung eines Pauschalpreises mit dem Errichter des Wohnhauses spreche nicht dagegen, dass der Mitbeteiligte auch das finanzielle Risiko getragen habe. Es lägen somit keine ausreichenden Beweise vor, dass es sich im vorliegenden Fall um ein sogenanntes Bauherrenmodell gehandelt habe. Die Grunderwerbsteuer sei daher nur von den Grundstücks- und Aufschließungskosten zu entrichten und daraus folge, dass sich die bekannt gegebene Selbstberechnung als richtig erwiesen habe. Über die Berufung sei daher auf Grund der vorliegenden Sach- und Rechtslage spruchgemäß zu entscheiden gewesen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Amtsbeschwerde der Abgabenbehörde erster Instanz, in der die Aufhebung des angefochtenen Bescheides wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes begehrte wird.

Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und eine Gegenschrift erstattet, in der sie die Abweisung der Beschwerde beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in einem nach § 12 Abs. 1 Z. 2 VwGG gebildeten Senat erwogen:

Die Abgabenbehörde erster Instanz vertritt auch vor dem Verwaltungsgerichtshof zusammengefasst den Standpunkt, es lägen - im Gegensatz zu den Ausführungen der belangten Behörde - ausreichende Beweise dafür vor, dass im vorliegenden Fall auf Grund eines Vertragsgeflechtes mit finaler Verknüpfung Erwerbsgegenstand Grund und Boden und Gebäude gewesen seien. Ob die Bezeichnung als "sogenanntes Bauherrenmodell" auch bei Erwerb eines einzelnen Einfamilienhauses mit Grund oder bei einer im möglichen Vollausbau aus vier Einfamilienhäusern bestehenden Kleinsiedlung gebräuchlich und angebracht sei, sei dabei nicht entscheidungswesentlich.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG 1987 unterliegen Kaufverträge, die sich auf inländische Grundstücke beziehen, der Grunderwerbsteuer. Nach § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. § 5 Abs. 1 GrEStG 1987 bestimmt, dass Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer

übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen ist.

Gegenleistung ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes 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 - an wen auch immer - weitere Leistungen, ist zur Ermittlung der zutreffenden Bemessungsgrundlage auf den Besteuerungsgegenstand zurückzugreifen und zu fragen, in welchem körperlichen Zustand des Grundstückes der Rechtserwerb von der Grunderwerbsteuer erfasst wird. Diese Leistungen können also auch an Dritte erbracht werden, insbesondere an einen vom Veräußerer verschiedenen Errichter eines Gebäudes auf dem 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 Gebäudeerrichtung unterschiedliche Vertragsurkunden abgeschlossen wurden (vgl. etwa die Erkenntnisse vom 24. Februar 2005, ZI. 2004/16/0210, sowie vom 17. März 2005, ZI. 2004/16/0246, jeweils mwN).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind dann, wenn Grundstückskäufer auf Grund eines ihnen vorgegebenen Vertragsgeflechtes in ein bereits fertig geplantes Bauprojekt eingebunden sind, auch die Baukosten zur Gegenleistung im Sinn des § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG 1987 zu zählen. Dass in einem solchen Zusammenhang das Vertragswerk in mehreren Urkunden und auf mehrere Vertragspartner aufgespaltet wird, vermag daran nichts zu ändern (vgl. etwa die zitierten Erkenntnisse vom 24. Februar sowie vom 17. März 2005 jeweils mwN).

Steht die Leistung des Erwerbers in einem unmittelbaren, tatsächlichen und wirtschaftlichen oder "inneren" Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes, dann ist sie als Gegenleistung im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 anzusehen. Für die Frage nach der finalen Verknüpfung zwischen Erwerbsgegenstand und Gegenleistung ist es unerheblich, ob mehrere abgeschlossene Verträge nach dem Willen der jeweils vertragschließenden Parteien zivilrechtlich ihren Bestand nach von einander abhängig sein sollen. Entscheidend für die Qualifikation einer Leistung als Gegenleistung im Sinne des § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG 1987 ist, dass die Verpflichtung zur Leistung auf den Erwerb des Grundstücks in dem Zustand, in dem es zum Erwerbsgegenstand gemacht wurde, bezogen ist (vgl. das Erkenntnis vom 25. August 2005, ZI. 2005/16/0104, sowie Fellner, Grunderwerbsteuer-Kommentar, RZ 9 und 88b zu § 5 GrEStG, samt der dort zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes).

Während die Abgabenbehörde erster Instanz in ihrem Bescheid vom 21. Mai 2004 ein Vertragsgeflecht im Sinne der wiedergegebenen Rechtsprechung zwischen Vertrag über die Herstellung des Hauses (auf dem zu erwerbenden Grundstück) sowie über den Erwerb der Liegenschaft annahm, stellte die belangte Behörde davon abweichend auf die Bauherreneigenschaft des Mitbeteiligten (und seiner Ehegattin) ab, weil der beschwerdegegenständliche Grundstückserwerb im Jahr 1999 nicht Teil einer Wohnanlage gewesen sei, die auf der gegenüberliegenden Straßenseite errichtet worden sei, und die Erwerber (der Mitbeteiligte und seine Ehegattin) selbst um Baugenehmigung angesucht hätten.

Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes tragen allerdings die von der belangten Behörde ins Auge gefassten Umstände zur Beantwortung der nach der wiedergegebenen Rechtsprechung maßgeblichen Frage einer finalen Verknüpfung der Verträge nichts bei. Eine mangelnde Verknüpfung der gegenständlichen Verträge mit einem später auf der gegenüberliegenden Straßenseite ausgeführten Wohnhausprojekt spricht nicht gegen die finale Verknüpfung der beiden Verträge der Mitbeteiligten über die Herstellung des Hauses und den Erwerb der Liegenschaft miteinander, die die Abgabenbehörde erster Instanz aus dem zeitlichen Naheverhältnis dieser Verträge und aus dem Umstand ableitete, dass bereits im Hauskaufvertrag als Bauort das später förmlich erworbene Grundstück ausgewiesen gewesen sei. Damit sind die Erwägungen im Erstbescheid, die eine finale Verknüpfung aufzeigen, nicht beseitigt.

Dass letztlich der Mitbeteiligte und seine Ehegattin selbst gegenüber der Baubehörde eingeschritten sind, berührt ebenfalls nicht die Frage einer finalen Verknüpfung durch die Vertragsparteien, sodass sich der Verwaltungsgerichtshof dem abschließenden Resümee der belangten Behörde, es lägen keine ausreichenden Beweise vor, dass es sich im vorliegenden Fall um ein so genanntes Bauherrenmodell gehandelt habe, weder in tatsächlicher noch in rechtlicher Hinsicht anzuschließen vermag.

Nach dem Gesagten war der angefochtene Bescheid gemäß § 42 Abs. 1 Z. 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben“.

Der Verwaltungsgerichtshof hat also in diesem Erkenntnis Folgendes zum Ausdruck gebracht, was auch in diesem Fall die Entscheidungsgrundlage bildet:

Bei einem Erwerb von Miteigentumsanteilen an einer Liegenschaft, mit denen das Wohnungseigentum verbunden werden soll, kann also 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. Denn nur die Gesamtheit aller Miteigentümer kann rechtlich über das ihnen gemeinsame Grundstück kraft ihres Willensentschlusses verfügen. Bei einer Mehrheit von Eigentümern kann somit nur eine Willenseinigung zwischen den Miteigentümern zur gemeinsamen Errichtung der gesamten Anlage unter gemeinsamer Tragung des gesamten Risikos, gemeinschaftlicher

Erteilung der hiezu erforderlichen Aufträge etc. die Bauherreneigenschaft begründen, wenn ein Wohnhaus durch ein einheitliches Bauvorhaben neu geschaffen wird. Die Bauherreneigenschaft einer Miteigentümergemeinschaft ist also nur dann 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 (vgl. hiezu Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern II, Rz 93 zu § 5 mit der dort zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Daraus wiederum folgt, dass ein gemeinsames Auftreten der „Miteigentümer“ bzw. „Miteigentümergemeinschaft“ nicht stattgefunden hat. Das bloße Einigsein mehrerer Personen über die Errichtung eines Mehrfamilienhauses reicht im Sinne der höchstgerichtlichen Rechtsprechung nicht aus, die Miteigentümergemeinschaft und damit die mögliche Bauherreneigenschaft zu begründen.

Im vorliegenden Fall wurde das geplante Mehrfamilienhaus auch mündlich beworben und nachdem sich entsprechen viele Erwerber gefunden hatten, die – abgesehen vom beabsichtigten Erwerb eines Miteigentumsanteiles – in keiner Rechtsbeziehung standen, jeweils einen Miteigentumsanteil an Grund und Boden und einen Miteigentumsanteil an dem geplanten Gebäude erwarben, wofür jeder Erwerber dem ausführenden Bauunternehmen den Auftrag zur Errichtung einer bestimmten Wohnung erteilt hat. Im Bauauftrag bzw. Werkvertrag ist als Vertragsgegenstand ein Miteigentumsanteil (als Top bezeichnet) an der Wohnanlage Niedrigenergiehaus laut Baubeschreibung vom 20.12.2010 angeführt. Daraus folgt, dass eine Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung keinesfalls gegeben war und der Erwerbsvorgang den Miteigentumsanteil an Grund und Boden und den Miteigentumsanteil am Gebäude umfasst hat. Die Festsetzung der Grunderwerbsteuer wie im angefochtenen Bescheid erfolgte somit zu Recht und es war spruchgemäß zu entscheiden.

## **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. Auf Grund der zur Bauherreneigenschaft umfangreichen und auch in der Entscheidung zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Revision unzulässig.

Linz, am 21. August 2015