

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter MMag. Gerald Erwin Ehgartner in der Beschwerdesache ****BF****, vertreten durch Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH, Renngasse 1 Tür Freyung, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 27. Oktober 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 21. September 2020 betreffend Grunderwerbsteuer, *****ERFNR*****, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht:

I. Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO wie folgt abgeändert:

- Die Grunderwerbsteuer wird festgesetzt mit EUR 2.322,92.
- Die Bemessungsgrundlage (Wert der Gegenleistung) beträgt EUR 66.369,15.
- Die Festsetzung erfolgt gemäß § 200 Abs 2 BAO endgültig.

II. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Mit Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag vom 29.6.2019, abgeschlossen zwischen der ****Wohnbaugesellschaft**** als Verkäuferin und den Beschwerdeführern ****BF1**** und ****BF2**** als Käufern, erwarben letztere zu gleichen Teilen die „*Wohnung 13*“ und die „*Stellplätze Nummer 20 und Nummer 21*“ und dabei insgesamt einen Miteigentumsanteil von 18,19% der Liegenschaft *******.

In ihren im Juli 2019 eingereichten Grunderwerbsteuererklärungen gaben die Beschwerdeführer als Bemessungsgrundlage für die GrEst jeweils (nur) den Kaufpreis für den

Grundanteil (jeweils EUR 27.712,50, in Summe daher EUR 55.425,00) an und beantragten derart die Festsetzung der Grunderwerbsteuer mit jeweils EUR 969,94.

Von Seiten der belangten Behörde wurde (nach einem durchgeführten Vorhalteverfahren) die Bauherreneigenschaft der Beschwerdeführer jedoch verneint, da sie keinen Einfluss auf andere Teile des Gebäudes nehmen hätten können und auch bei der Planung an ein vorgegebenes Gebäude gebunden gewesen seien. Mangels Vorliegens eines genauen Kaufpreises für die gegenständliche Wohneinheit legte die Behörde ihren am 21.9.2020 erlassenen Grunderwerbsteuerbescheiden jeweils den anteiligen Grundstückswert von EUR 451.576,57 (gesamt daher EUR 903.153,14) zugrunde, woraus sich für die beiden Beschwerdeführer jeweils eine festgesetzte Grunderwerbsteuer von EUR 15.805,18 ergab. Da der Umfang der Abgabepflicht nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens noch ungewiss gewesen sei, erfolgte die Festsetzung gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufig.

Mit eingebrachter Bescheidbeschwerde vom 27.10.2020 beantragten die Beschwerdeführer die erklärungskonforme Festsetzung der Grunderwerbsteuer und traten der Ansicht der belangten Behörde im Wesentlichen damit entgegen, dass ihre Wohneinheit („Wohnung 13“), einem vorweg gefassten Beschluss entsprechend, in Zusammenarbeit mit der ****Wohnbaugesellschaft**** umgesetzt werde. Die Beschwerdeführer könnten dabei auf die Gestaltung des Gesamtprojekts Einfluss nehmen, würden auch das bauliche und finanzielle Risiko tragen und seien dementsprechend Bauherren. Lediglich für die allgemeinen Teile der Wohnanlage sei aliquot entsprechend dem Anteil der Beschwerdeführer ein Fixpreis mit der ****Wohnbaugesellschaft**** vereinbart worden. Da Gegenstand des Kaufvertrags lediglich das für das Wohnprojekt vorgesehene Grundstück gewesen sei, sei die Grunderwerbsteuer vom Wert der Gegenleistung, nämlich den anteiligen Kosten des Grundstücks (gesamt EUR 55.425,00), zu bemessen. Die diesbezügliche Festsetzung sei endgültig vorzunehmen, da der Umfang der Abgabepflicht nicht ungewiss sei.

Antragsgemäß wurde die Beschwerde ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung fristgerecht direkt dem Bundesfinanzgericht vorgelegt, das sich zunächst mit den vorgelegten Verträgen befasste:

Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag vom 29.6.2019

Im gegenständlichen Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag findet sich in verfahrensrelevanter Hinsicht Folgendes festgeschrieben:

Die ****Wohnbaugesellschaft**** sei Alleineigentümerin des bezeichneten Grundstücks und auf dem Grundstück solle eine Wohnhausanlage, bestehend aus 13 Wohnungen, 2

Geschäftslokalen, 3 Reihenhäusern und 22 KFZ-Abstellflächen in einer Tiefgarage errichtet werden.

*„Die Käufer [die Beschwerdeführer] errichten in einer Errichtergemeinschaft mit der **Wohnbaugesellschaft** die Wohnung 13 (Dachgeschoß) bestehend aus 3 Zimmern, Vorraum, Garderobe, WC+Dusche, Abstellraum, Hauswirtschaftsraum, Technikraum, 2 Schrankräume, Gang, Bad/WC, Sauna, Dusche mit einer Wohnnutzfläche von rund 295,13 m², einer Dachterrasse im Ausmaß von rund 197,69m², einem Einlagerungsraum Wohnung Top 13 im Ausmaß von rund 4,99 m² sowie eine Tiefgarage mit KFZ Abstellplätzen Nummer 20 und 21 laut Planbeilage./A selbst.“*

„Für die bezeichneten Anteile wird ein Fixpreis gemäß § 15 a WEG, welcher den vollständigen Grundkostenanteil darstellt sowie ein Fixpreis für die anteiligen Gemeinschaftskosten der Wohnung 13 (Dachgeschoß) vereinbart. Soin wird für die Errichtung der Wohnung 13 samt 2 Tiefgaragenplätzen Fixkosten zu leisten sein.“

„Die Errichtung erfolgt in einer Errichtergemeinschaft von den Käufern und der Verkäuferin. Die Käufer errichten auf eigene Kosten die Wohnung 13 sowie zwei Tiefgaragenplätze und beteiligen sich an den anteiligen Kosten für die allgemeinen Teile der Liegenschaft.“

„Die Käufer und Wohnungseigentumswerber erwerben mit diesem Vertrag Wohnungseigentum an der Wohnung 13 sowie an den 2 Stellplätzen (Nr. 20 und Nr. 21) und begründen mit diesem Vertrag Wohnungseigentum.“

Hinsichtlich des Kaufpreises findet sich festgeschrieben: *„Für das Kaufobjekt wird ein fixer Kaufpreis (Grundkostenanteil) in Höhe von fix EUR 55.425,00 vereinbart.“*

Sideletter zum Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag vom 29.6.2019

Parallel zum Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag wurde am selben Tag zwischen den Kaufvertragsparteien ein „Sideletter zum Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag“ abgeschlossen, in dem insbesondere nähere Ausführungen zur Errichtergemeinschaft getroffen und die von den Beschwerdeführern zu tragenden anteiligen Gemeinschaftskosten bestimmt werden. In verfahrensrelevanter Hinsicht findet sich ausgeführt:

„Die Errichtung erfolgt in einer Errichtergemeinschaft von den Käufern und der Verkäuferin. Die Käufer errichten auf eigene Kosten die Wohnung 13 und beteiligen sich an den anteiligen Kosten für die allgemeinen Teile der Liegenschaft. Die Kosten für die zwei Tiefgaragenstellplätze sind darin auch enthalten.“

„Für die bezeichneten Anteile wird ein Fixpreis gemäß § 15 a WEG, welcher den vollständigen Grundkostenanteil darstellt, sowie ein Fixpreis für die anteiligen Gemeinschaftskosten der Wohnung 13 (Dachgeschoß) vereinbart. Soin haben die Errichter der Wohnung 13 samt 2 Tiefgaragenplätze (diese sind in der Baukostenzuteilung enthalten) anteilige Baukosten zu tragen.“

„Zwischen den Vertragsparteien wird vereinbart, dass die anteiligen Gemeinschaftskosten an der Wohnung 13 und den beiden Stellplätzen Nummer 20 und 21 fix EUR 109.645,96 [...] betragen.“

Die Kosten ergeben sich laut einer Darstellung im Sideletter aus anteiligen reinen Baukosten, anteiligen Baunebenkosten und anteiligen sonstigen Baukosten und verstehen sich einschließlich 20% USt.

„Die Verkäuferin sichert den Käufern zu, dass diese Berechnung einen Fixpreis darstellt und keine weiteren Baukosten bzw. zusätzlichen Kosten verrechnet werden. Darin sind sämtliche aufgrund der Errichtergemeinschaft zwischen den Vertragsparteien anteiligen Baukosten an der Wohnung 13 und den Stellplätzen Nummer 20 und Nummer 21 enthalten, die neben der in der gemeinsamen Nutzung stehenden ‚Allgemeinen Teile der Liegenschaft‘ laut WEG analog dem Nutzwertgutachten [...] auch die 2 Tiefgaragenplätze enthalten. Die darüber hinausgehenden Baukosten für die Wohnung 13 sind von den Käufern gem. Pkt. III. dieser Vereinbarung zu tragen und sind in dieser Baukostenzuteilung nicht enthalten.“

Vereinbart findet sich weiter, dass folgende Baukosten von den Beschwerdeführern für die Wohnung 13 alleine zu tragen und direkt zu beauftragen sind: (1.) Gebäudeeinheit Top 13 (Errichtungskosten inkl sämtlicher Planungsleistungen, statischer Berechnungen, Ausführungen der Außenhülle, Innenausbau und Haustechnik ab Rohdecke über dem zweiten OG), (2.) Flachdach/Dachterrassen, (3.) Haustechnik (Ausführung der gesamten für die Wohnung 13 erforderlichen Haustechnik, wie Elektro, Heizung, Lüftung, Sanitär; Kanalinstallation im Bodenbereich ab den Abzweigern der jeweiligen Installationsschächte, Überdachung der erforderlichen Strangentlüftungen, Einbinden der erforderlichen Aufzugsabluft), (4.) statische Zusatzmaßnahmen, (5.) diverse bauphysikalische Zusatzmaßnahmen (zB Schallentkoppelung Whirlpool, mögliche Wärmepumpe).

Im Rahmen der am 10.3.2021 am Bundesfinanzgericht durchgeführten mündlichen Verhandlung wurden beide Beschwerdeführer einvernommen und der vormals zuständige Vorstandsvorsitzende der ****Wohnbaugesellschaft****, ****G****, sowie der Geschäftsführer der mit der Planung der Wohnhausanlage und der Wohneinheit 13 von der ****Wohnbaugesellschaft**** und den Beschwerdeführern beauftragten ****Ziviltechniker-GmbH****, Architekt ****P****, als geladene Auskunftspersonen befragt.

Über die Beschwerde wurde erwogen

1. Festgestellter Sachverhalt

Die beiden Beschwerdeführer ****BF1**** (***; Verfahren protokolliert zur BFG-Geschäftszahl RV/7100105/2021) und ****BF2**** (Ehegattin von ****BF1****; Verfahren protokolliert zur BFG-Geschäftszahl RV/7100106/2021) kauften laut vorliegendem Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag vom 29.6.2019 zu gleichen Teilen die „Wohnung 13“ samt zwei PKW-Tiefgaragenabstellplätzen und damit einen Miteigentumsanteil von 18,19% der Liegenschaft ***.

Verkäuferin war die „***“ (****Wohnbaugesellschaft****), eine gemeinnützige Aktiengesellschaft, die auf den gemeinnützigen Wohnbau in Niederösterreich spezialisiert ist.

Vorstandsvorsitzender der ****Wohnbaugesellschaft**** war im Zeitpunkt des Kaufvertragsabschlusses ****G****. ****BF1**** und ****G**** sind sich seit langem bekannt und standen immer wieder miteinander in Kontakt.

Dem bezeichneten Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag vorausgehend, erwarb die ****Wohnbaugesellschaft**** im Jänner 2018 an der gesamten bezeichneten Liegenschaft in *** zivilrechtliches Alleineigentum, mit der Absicht, eine Wohnhausanlage mit Wohnungen (Mietwohnungen mit Kaufoption), Geschäftslokalen, Reihenhäusern und KFZ-Abstellflächen in einer Tiefgarage zu errichten. Von Anfang an war dabei bereits zwischen dem Beschwerdeführer ****BF1**** und dem ****Wohnbaugesellschaft****-Vorstandsvorsitzenden ****G**** abgesprochen, ein gemeinsames Projekt dergestalt abzuwickeln, dass von Seiten der ****Wohnbaugesellschaft**** das Wohngebäude bis zum zweiten Obergeschoss errichtet wird und darüber, im dritten (obersten) Geschoss, von den Beschwerdeführern selbständig und auf eigene Rechnung eine eigene Wohneinheit errichtet werden soll.

Gleichdatiert mit dem bezeichneten Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag vom 29.6.2019 wurde zwischen der ****Wohnbaugesellschaft**** und den Beschwerdeführern auch ein „Sideletter“ abgeschlossen, in dem sich schriftlich vereinbart findet, dass eine Errichtergemeinschaft zwischen der ****Wohnbaugesellschaft**** und den Beschwerdeführern besteht, die Beschwerdeführer auf eigene Kosten die Wohneinheit 13 errichten und sie sich an den anteiligen Kosten für die allgemeinen Teile der Liegenschaft beteiligen.

Konkret findet sich festgehalten, dass folgende Gewerke von den Beschwerdeführerin für die Wohneinheit 13 direkt zu beauftragen bzw die Kosten selbst zu tragen sind: (1.) Gebäudeeinheit Top 13 (Errichtungskosten inkl sämtlicher Planungsleistungen, statischer Berechnungen, Ausführungen der Außenhülle, Innenausbau und Haustechnik ab Rohdecke

über dem zweiten OG), (2.) Flachdach/Dachterrassen, (3.) Haustechnik (Ausführung der gesamten für die Wohnung 13 erforderlichen Haustechnik, wie Elektro, Heizung, Lüftung, Sanitär; Kanalinstallation im Bodenbereich ab den Abzweigern der jeweiligen Installationsschächte, Überdachung der erforderlichen Stragentlüftungen, Einbinden der erforderlichen Aufzugsabluft), (4.) statische Zusatzmaßnahmen, (5.) diverse bauphysikalische Zusatzmaßnahmen (zB Schallentkoppelung Whirlpool, mögliche Wärmepumpe).

Gemeinsam beauftragten die ****Wohnbaugesellschaft**** und die Beschwerdeführer mit der Planung die ****Ziviltechniker-GmbH**** (Geschäftsführer: Architekt ****P****), wobei sich die Beauftragung durch die ****Wohnbaugesellschaft**** auf die der Wohnhausanlage bis zur Decke des zweiten Obergeschosses bezog und jene durch die Beschwerdeführer auf die Wohneinheit 13 im dritten Obergeschoss. Die Ziviltechniker GmbH war somit für zwei Auftraggeber (sowohl für die ****Wohnbaugesellschaft**** als auch für die Beschwerdeführer) tätig, mit beiden Auftraggebern wurde (grundsätzlich separat) geplant und an beide Auftraggeber wurden/werden die erbrachten Leistungen getrennt abgerechnet.

Im gleichen Sinne wurde auch die Errichtung des gesamten Baukörpers der Wohneinheit 13 (bestehend aus 3 Zimmern und Nebenräumen mit einer Wohnnutzfläche von rund 295m² und einer Dachterrasse im Ausmaß von rund 198m²) allein durch die Beschwerdeführer beauftragt und verantwortet, während die Errichtung der übrigen Wohnhausanlage (bis zur Rohdecke des zweiten Obergeschosses) über Auftrag und in Verantwortung durch die ****Wohnbaugesellschaft**** erfolgte bzw noch erfolgt. Die Beschwerdeführer und die ****Wohnbaugesellschaft**** beauftragten die jeweils von ihnen ausgewählten bauausführenden Unternehmer getrennt voneinander, auch in zeitlicher Hinsicht erfolgten die Auftragserteilungen durch die Beschwerdeführer zu einem späteren Zeitpunkt. Die Verträge wurden jeweils im eigenen Namen geschlossen und die jeweiligen Auftraggeber waren/sind aus diesen Verträgen ausschließlich jeweils selbst unmittelbar berechtigt und verpflichtet.

Aktuell ist das von der ****Wohnbaugesellschaft**** errichtete übrige Wohngebäude nahezu fertig gestellt, die Wohnungsübergabe wurde den Mietern mit Ende März 2021 angekündigt. Die Fertigstellung der von den Beschwerdeführern zu errichtenden Wohneinheit 13 verzögert sich nach aktuellem Stand hingegen um etwa zwei Monate.

Als Kaufpreis für den Kaufgegenstand „*Wohnung 13 samt zwei PKW-Abstellplätzen und damit einen Miteigentumsanteil von 18,19% der Liegenschaft*“ findet sich im vorliegenden Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag vom 29.6.2019 (bloß) der fixe Betrag von EUR 55.425,00 (Umsatzsteuer wurde nicht in Rechnung gestellt) vereinbart, wobei sich der gesamte Kaufpreis bloß auf den veräußerten Grundanteil bezieht.

Im bezeichneten „Sideletter“ findet sich vereinbart, dass die anteiligen Gemeinschaftskosten an der Wohnung 13 und den zwei PKW-Abstellplätzen gesamt fix EUR 109.645,96 (inkl 20% USt) betragen. Es handelt sich dabei um von den Beschwerdeführern an die ****Wohnbaugesellschaft**** zu leistende Kosten für die von ihnen genutzten bzw zu nutzenden allgemeinen Liegenschaftsteile. Zur Berechnung wurden die für die allgemeinen Teile angefallenen aliquoten reinen Baukosten, Baunebenkosten und sonstigen Baukosten zusammengefasst.

Die bauliche Gestaltung dieser allgemeinen Liegenschaftsteile oblag im Wesentlichen der ****Wohnbaugesellschaft**** und nur sie hatte hinsichtlich der allgemeinen Liegenschaftsteile das Baurisiko sowie das finanzielle Risiko zu tragen.

Aufgrund einer nachträglich vorgenommenen Abänderung der Zuständigkeit für die Errichtung der Decke über dem zweiten Obergeschoss (die Zuständigkeit für die Abdichtung bzw für die Bodenverlegung ging von der ****Wohnbaugesellschaft**** auf die Beschwerdeführer über, wodurch sich ein Minderbetrag bei der Abrechnung durch den Generalunternehmer der ****Wohnbaugesellschaft**** ergab) verringerten sich die bezeichneten anteiligen Gemeinschaftskosten in der Folge um EUR 32.332,66 (inkl 20% USt) und betragen letztendlich nur mehr EUR 77.313,30 (inkl 20% USt).

Letztendlich haben die beiden Beschwerdeführer somit an die ****Wohnbaugesellschaft**** den Gesamtbetrag von brutto EUR 132.738,30 (Grundanteil EUR 55.425,00 plus anteilige Gemeinschaftskosten EUR 77.313,30) zu bezahlen (anteilig somit jeweils EUR 66.369,15). Es handelt sich dabei um Fixpreise; die Beschwerdeführer verfügen über eine schriftliche Zusicherung der ****Wohnbaugesellschaft****, dass keine weiteren Baukosten bzw keine sonstigen zusätzlichen Kosten an sie verrechnet werden.

Hinsichtlich der möglichen Einflussnahme der Beschwerdeführer auf die bauliche Gestaltung ist festzustellen, dass die Beschwerdeführer (zunächst) ihre eigene Wohneinheit (den gesamten Baukörper über der Rohdecke des zweiten Obergeschosses) nach eigenem Belieben planen und gestalten konnten. So verfügt die Wohneinheit 13 über einen eigenen Grundriss, der sich von allen anderen Wohnungen im selben Gebäude wesentlich abhebt; während die Wohneinheit 13 eine Wohnfläche von circa 295m² aufweist, betragen die Wohnflächen der übrigen Einheiten jeweils bloß circa 55m² bzw 75m². Die Boden- und Wandbeläge wurden in der Wohneinheit 13 von den Beschwerdeführern selbst (und meist in einer hochwertigeren Ausstattung) ausgewählt, während sie für die Einheiten im übrigen Gebäude vom beauftragten Architekturbüro einheitlich (und in gänzlich anderer und einfacherer Ausführung als in der Wohneinheit 13) definiert wurden. Ein weiteres wesentliches Unterscheidungsmerkmal liegt in der Raumhöhe, die in der Wohneinheit 13 grundsätzlich 3m bzw im Wohnraum sogar 3,40m beträgt und in den übrigen Wohnungen bloß bei 2,60m liegt. Auch hebt sich die Beheizung bzw

auch die Raumkühlung der Wohneinheit 13 vom übrigen Gebäude ab, zumal die Wohneinheit 13 über eigene Anlagen verfügt, die nicht mit dem restlichen Gebäude verbunden sind; die Einheiten im übrigen Gebäude werden hingegen einheitlich mit einer Zentralheizung beheizt und verfügen über keine Raumkühlung. Weiter verfügt auch nur die Wohneinheit 13 über eine Photovoltaikanlage am Dach. Die Fenster der Wohneinheit 13 sind aus einer Holz-Alukonstruktion gefertigt, jene im übrigen Wohngebäude hingegen aus Kunststoff. Auch der Aufbau der Außenwand gestaltet sich insofern unterschiedlich, als beim Baukörper der Wohneinheit 13 eine 50 cm starke Ziegelwand mit 4 cm Hanfdämmung ausgeführt wurde, im übrigen Gebäude (somit bis zum zweiten Obergeschoss) hingegen bloß eine 25 cm dicke Ziegelwand mit 20 cm Vollwärmeschutz und während es sich beim Baukörper der Wohneinheit 13 um einen reinen Ziegelbau handelt, wurden die Wände in den Einheiten im übrigen Gebäude teilweise mit Gipskartonwänden ausgestaltet. Schließlich wurde für die Wohneinheit 13 eine wesentlich hochwertigere Elektroinstallation (eine sogenannte „BUS-Installation“) ausgewählt, während im übrigen Wohngebäude bloß eine herkömmliche Elektroinstallation ausgeführt wurde.

Die Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung erschöpft sich jedoch nicht nur in der abhebenden Ausgestaltung des Baukörpers der Wohneinheit 13, vielmehr lässt sich die Einflussnahme der Beschwerdeführer auch insgesamt am äußeren Erscheinungsbild des Gesamtprojekts (somit im Gesamterscheinungsbild des Wohngebäudes samt dem Baukörper der Wohneinheit 13) klar erkennen. In der baulichen Gestaltung nimmt der Baukörper der Wohneinheit 13 das gesamte dritte Obergeschoss ein und befindet sich gewissermaßen wie ein Bungalow, somit wie ein eigener Baukörper mit einem Walmdach, auf dem übrigen Wohngebäude. Die Außenfassaden- bzw. Farbgestaltungen der beiden Baukörper unterscheiden sich derart, dass im Bereich der Wohneinheit 13 ein Apricot-Farbtönen verwendet wurde, beim übrigen Wohngebäude hingegen eine helle Sandfarbe. Im Verhältnis zur übrigen Fassade des Gebäudes, wurde die Fassade im dritten Obergeschoss zurückversetzt aufgeführt.

Die dargestellten differenzierten bzw. abgeänderten Gestaltungen gehen auf die gemeinsam erfolgten Planungsschritte bzw. auf die vorgenommene Einflussnahme der Beschwerdeführer zurück. Auf die Gestaltung der Wohneinheit 13 (betreffend somit den das gesamte dritte Obergeschoss ausnehmenden Baukörper) wurde von Seiten der ****Wohnbaugesellschaft**** keinerlei Einfluss ausgeübt.

Darauf hinzuweisen ist, dass beim vorliegenden gemeinnützigen Wohnbauprojekt der ****Wohnbaugesellschaft**** auch eine entsprechende Beurteilung durch den Gestaltungsbeirat des Landes Niederösterreich vorgenommen werden musste; die gegenständlich bereits erfolgte Beurteilung bezog sich jedoch nur auf das übrige Wohngebäude, allein schon mangels Förderungswürdigkeit hingegen nicht auf die Wohneinheit 13.

Hinsichtlich der Tragung des Baurisikos ist festzustellen, dass die Beschwerdeführer für ihre gesamte Wohneinheit mit den bauausführenden Unternehmen ausschließlich im eigenen Namen Verträge abschlossen haben und sie aus diesen Verträgen auch stets nur selbst unmittelbar berechtigt und verpflichtet waren bzw sind.

Die grundsätzliche Planung des Gesamtprojekts (somit beider Baukörper) führte die ****Ziviltechniker-GmbH**** sowohl für die ****Wohnbaugesellschaft**** als auch für die Beschwerdeführer durch; die konkrete Planung der Errichtung der Wohneinheit 13 wurde hingegen von Anfang an nur von den Beschwerdeführern beauftragt und die Ziviltechniker GmbH wurde diesbezüglich nur für diese tätig. Hinsichtlich des übrigen Gebäudes erfolgte die Beauftragung für die konkrete Planung hingegen nur von der ****Wohnbaugesellschaft**** und es wurde letztendlich auch nur an diese geleistet.

Die Beschwerdeführer und die ****Wohnbaugesellschaft**** erstellten getrennt voneinander separate Leistungsbeschreibungen und Leistungsverzeichnisse, führten eigene Ausschreibungen für die einzelnen Bauleistungen durch und nahmen Auftragserteilungen getrennt voneinander vor. Nahezu in allen Bereichen wurden unterschiedliche bauausführende Unternehmer beauftragt (etwa für die Gewerke Dach, Spengler, Installateur, Fenster, Fliesen, Fliesenleger, Bauaufsicht und Photovoltaik), bloß hinsichtlich Baumeister- (Firma ****SCH****) und Elektrikerarbeiten wurden sowohl von den Beschwerdeführern als auch der ****Wohnbaugesellschaft**** dieselben Unternehmer beauftragt. Ergänzend ist anzumerken, dass hinsichtlich der Baumeisterarbeiten zuvor bereits ein anderer Unternehmer Bestbieter war und derart von den Beschwerdeführern die Auftragserteilung bereits erhalten hatte (Firma ****S****); es wurde jedoch, aufgrund der besseren Nutzung von Synergien im Bauablauf, schließlich der Auftrag nachträglich auch an die Firma ****SCH**** erteilt.

In zeitlicher Hinsicht fanden die Ausschreibungen und Auftragserteilungen der Beschwerdeführer auch insoweit verlagert statt, als dass diese erst zu einem Zeitpunkt erfolgten, in dem sich die ****Wohnbaugesellschaft**** bereits mitten in den Bauarbeiten für das übrige Gebäude befand.

Für die Bauaufsicht der Wohneinheit 13 engagierten die Beschwerdeführer Architekt ****P****, hinsichtlich des übrigen Wohnbaus wurde die Bauaufsicht von der ****Wohnbaugesellschaft**** selbst durchgeführt. Da der Beschwerdeführer ****BF1**** fast täglich vor Ort an der Baustelle war/ist, konnten Beanstandungen der Beschwerdeführer bislang vor der finalen Abnahme der Gewerke ausgebessert werden und es ergaben sich bis dato noch keine Gewährleistungsfälle. Im Falle von nachträglich auftretenden Mängeln an Gewerken der Wohneinheit 13 kommt jedenfalls bloß den Beschwerdeführern das Recht zu, Gewährleistung zu verlangen. Sämtliche Risiken, wie etwa das Risiko von – gegenständlich auch tatsächlich eingetretenen – baulichen Verzögerungen, wirken sich hinsichtlich der Wohneinheit 13 ausschließlich zu Lasten der Beschwerdeführer aus.

Was die Tragung des finanziellen Risikos betrifft ist festzustellen, dass die Beschwerdeführer in Bezug auf die Errichtung ihrer Wohneinheit auch das Risiko der Bauführung in preislicher Hinsicht zu tragen hatten/haben. Abgesehen von den an die ****Wohnbaugesellschaft**** zu bezahlenden Beträgen für den Grundanteil (EUR 55.425,00) und für die anteiligen Gemeinschaftskosten (EUR 77.313,30), ergaben sich für die Beschwerdeführer keine Fixpreise. Vielmehr führten die Beschwerdeführer für die erforderlichen Arbeiten eigene Ausschreibungen durch, erstellten eigene Preisspiegel, verhandelten selbständig (ohne Zutun der ****Wohnbaugesellschaft****) mit den einzelnen bauausführenden Unternehmern die Preise und beauftragten diese im eigenen Namen. Die jeweiligen Unternehmer wurden/werden auch unmittelbar von den Beschwerdeführern bezahlt. Sämtliche Risiken, wie etwa das Risiko von Preissteigerungen, treffen ausschließlich die Beschwerdeführer selbst.

Weiter ist festzustellen, dass es von Anfang an ein planmäßiges gemeinsames Auftreten der Beschwerdeführer mit der ****Wohnbaugesellschaft**** gab und die Beschwerdeführer nicht erst später in ein bereits fertig geplantes und nur noch unwesentlich abänderbares Projekt eingestiegen sind. Beide Parteien wirkten bereits im Zuge des Liegenschaftserwerbs durch die ****Wohnbaugesellschaft**** im Jänner 2018 planmäßig zusammen, traten in der Folge auch der Baubehörde gegenüber als gemeinsame Bauwerber auf und suchten gemeinsam um Erteilung der Baubewilligung an. Am (ersterlassenen) Bescheid über die baubehördliche Bewilligung vom 16.8.2018 findet sich zwar nur die ****Wohnbaugesellschaft**** als Bauwerberin erwähnt, dies ist jedoch auf eine gepflogene Praxis zurück zu führen, wonach, wenn zwei Personen gemeinsam errichten, immer nur eine Person am Bescheid benannt wird (jene Person, die den größeren Anteil hält). In einem weiteren, am 28.1.2020 ausgestellten Bescheid über die baubehördliche Bewilligung für die Abänderungen für die bereits bewilligte Errichtung einer Anlage, finden sich neben der ****Wohnbaugesellschaft**** ausdrücklich auch die Beschwerdeführer bezeichnet. Allgemein werden die Beschwerdeführer auch auf zahlreichen weiteren relevanten Dokumenten, wie Planeinreichungen, Einreichplänen oder Lageplänen ausdrücklich gemeinsam mit der ****Wohnbaugesellschaft**** erwähnt.

Die Beschwerdeführer waren schließlich auch nicht im Wege eines Vertragsgeflechts in ein von vornherein bereits fertiges Planungs-, Vertrags- und Finanzierungskonzept eingebunden. Alle übrigen Wohn- bzw Geschäftseinheiten wurden im gegenständlichen Fall von der ****Wohnbaugesellschaft**** vorerst als Mietobjekte mit späterer Kaufoption angeboten, demgegenüber erfolgte bloß an die Beschwerdeführer der vorliegende Verkauf ins Wohnungseigentum. Die Finanzierung durch die Beschwerdeführer erfolgt aus eigenen Mitteln und ohne jegliches Zutun oder Vermittlungstätigkeit der ****Wohnbaugesellschaft****.

Letztendlich ergibt sich, dass das Interesse beider Parteien von Anfang an darauf ausgerichtet war, einerseits ein Wohngebäude und andererseits ein sich davon abhebendes Bauwerk (die Wohneinheit 13) auf dem Dach des Wohngebäudes zu errichten. Auch wenn keine formale schriftliche Beschlussfassung zwischen den Beschwerdeführern und der ****Wohnbaugesellschaft**** vorliegt, bzw die beiden Parteien im Zeitpunkt der Erteilung der Baubewilligung noch keine zivilrechtlichen Miteigentümer waren (die grundbücherliche Eintragung des Miteigentums der Beschwerdeführer ist im Übrigen bis dato nicht erfolgt), lässt sich ein von vornherein geplantes gemeinschaftliches Auftreten und Handeln zwischen den Beschwerdeführern und der ****Wohnbaugesellschaft**** und die damit einhergehende (und auch genutzte) Möglichkeit der Einflussnahme auf das Bauprojekt durch die Beschwerdeführer klar erkennen.

2. Beweiswürdigung

Die getroffenen Feststellungen ergeben sich aus den vorgelegten Dokumenten, insbesondere Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag, Sideletter zum Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag, schriftlichen Anfragen der Beschwerdeführer an diverse bauausführende Unternehmer bzw dementsprechend eingegangene Angebote bzw erstellte Verträge, Rechnungen von diversen bauausführenden Unternehmer, Erlagscheinabschnitte als Zahlungsnachweise, einer Verkaufsbroschüre der ****Wohnbaugesellschaft****, einem Auszug aus einem Aufsichtsratssitzungsprotokoll der ****Wohnbaugesellschaft****, etc. Darüber hinaus beruhen die getroffenen Feststellungen auf durchgeführten Einsichtnahmen in das Grundbuch, Firmenbuch und in Finanzonline, vorgenommenen Internetrecherchen, sowie auf den Aussagen der im Rahmen der abgehaltenen mündlichen Verhandlung befragten Beschwerdeführer und Auskunftspersonen: Von Seiten des Bundesfinanzgerichts wurden der ehemalige Vorstandsvorsitzende der ****Wohnbaugesellschaft**** sowie der Geschäftsführer der beauftragten Ziviltechniker GmbH, Architekt ****P****, geladen und befragt. Die genannten Personen werden allesamt als in hohem Maße glaubwürdig angesehen, die von den einzelnen Personen getrennt voneinander dem Gericht zu Protokoll gegebenen Aussagen stimmen umfassend überein. Es liegen keinerlei Umstände vor, die Zweifel an der Glaubhaftigkeit einzelner Aussagen hervorrufen würden und es wurden im Übrigen auch von Seiten der belangten Behörde keinerlei diesbezügliche Zweifel geäußert. Die getroffenen Feststellungen können derart als unstrittig bezeichnet werden.

Hinsichtlich der Feststellung, dass es von Anfang an zwischen dem Beschwerdeführer ****BF1**** und dem ****Wohnbaugesellschaft****-Vorstandsvorsitzenden ****G**** abgesprochen war, ein Projekt, wie oben dargestellt, abzuwickeln, spricht darüber hinaus auch der Umstand, dass sich die festgestellte Vorgehensweise auch aus dem Grund als notwendig erwiesen hatte, da die ****Wohnbaugesellschaft**** als gemeinnützige Bauvereinigung gemäß § 7 des

Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes (WGG) Wohnungen mit einer maximalen Nutzfläche von 150m² und mit bloß normaler Ausstattung errichten hätte dürfen, der Wille der Beschwerdeführer jedoch auf den Erwerb bzw auf die Errichtung einer wesentlich größeren Wohnfläche (letztendlich Wohnnutzfläche von rund 295m² und Dachterrasse im Ausmaß von rund 198m²) und auf eine Ausführung in höherwertiger Ausstattung gerichtet war.

Betreffend die Feststellung, dass sich am ersten Baubescheid nur die ****Wohnbaugesellschaft**** als Bauwerberin erwähnt findet, dies aber auf eine gepflogene Praxis zurück zu führen ist, wonach, wenn zwei Personen gemeinsam errichten, immer nur eine Person benannt wird, legten die Beschwerdeführer (in Entsprechung einer gerichtlichen Aufforderung) nachträglich mit Schreiben vom 17.3.2021 noch diverse Bescheide vor, die die behauptete Vorgehensweise, dass bei mehreren Bauwerbern in der Regel nur einer der Bauwerber am jeweiligen Bescheid angeführt wird, noch bekräftigen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1 Zu Spruchpunkt I. (Teilweise Stattgabe)

Gemäß § 1 Abs 1 Z 1 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 (GrEStG) unterliegen Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen, der Grunderwerbsteuer. Unter Grundstücken sind dabei nach § 2 Abs 1 GrEStG prinzipiell Grundstücke im Sinne des bürgerlichen Rechts zu verstehen. Gemäß § 4 Abs 1 GrEStG ist die Steuer grundsätzlich vom Wert der Gegenleistung, mindestens jedoch vom Grundstückswert zu berechnen, wobei sich im Falle eines Kaufs die Gegenleistung nach § 5 Abs 1 Z 1 GrEStG vom Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen errechnet. Nach § 5 Abs 2 Z 1 GrEStG gehören zur Gegenleistung Leistungen, die der Erwerber des Grundstücks dem Veräußerer neben der beim Erwerbsvorgang vereinbarten Gegenleistung zusätzlich gewährt. Im Fall eines entgeltlichen Erwerbs beträgt die Steuer nach § 7 Abs 1 Z 3 GrEStG grundsätzlich 3,5%.

Im gegenständlichen Fall existiert neben dem Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag, in dem (nur) der Kaufpreis für den Grundanteil angeführt ist, auch ein „Sideletter zum Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag“, in dem sich darüber hinaus zu bezahlende anteilige Gemeinschaftskosten festgeschrieben finden, die ebenso von den (kaufenden) Beschwerdeführern an die Verkäuferin geleistet werden müssen. Es ist diesbezüglich darauf hinzuweisen, dass es für die grunderwerbsteuerliche Beurteilung der Gegenleistung ohne Belang ist, wenn ein Vertragswerk in mehrere Urkunden aufgespaltet wurde. Vielmehr ist der

wahre wirtschaftliche Gehalt maßgebend, der nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu ermitteln ist.

Die beiden gleichteilig erwerbenden Beschwerdeführer nehmen für sich in Anspruch, als Bauherren die Grunderwerbsteuer lediglich auf Basis des Kaufpreises für den Grundanteil von gesamt EUR 55.425,00 (anteilig somit jeweils EUR 27.712,60) entrichten zu müssen. Die belangte Behörde verneint hingegen die Bauherreneigenschaft der Erwerber, da diese einerseits an das fertige Projekt zur Errichtung des Gebäudes unterhalb des gegenständlichen Wohnobjekts (Wohneinheit 13) gebunden seien, und andererseits eine Miteigentümergeinschaft nicht bestehe. Dementsprechend seien neben dem Kaufpreis für den anteiligen Grundanteil auch die gesamten Baukosten für die Wohneinheit 13 der Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer zu unterwerfen. Da die genauen Baukosten noch nicht vorlagen, wurde die Grunderwerbsteuer vorläufig vom Grundstückswert (EUR 903.153,14, anteilig somit jeweils EUR 451.576,57) berechnet und von der belangten Behörde derart mit jeweils EUR 15.805,18 vorläufig festgesetzt.

Von Seiten des Bundesfinanzgerichts wird diesbezüglich zunächst auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs verwiesen (vgl etwa VwGH 30.1.2014, 2013/16/0078), wonach ein Käufer nur dann als Bauherr anzusehen ist, wenn er

- a) auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann,
- b) das Baurisiko zu tragen hat, dh er den bauausführenden Unternehmungen 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.

Diese erarbeiteten Kriterien für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft haben dabei kumulativ vorzuliegen.

Für den vorliegenden Fall ist diesbezüglich folgende Beurteilung zu treffen:

a) Zur Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung

Entsprechend der obigen Feststellungen konnten die Beschwerdeführer klar und eindeutig auf die bauliche Gestaltung ihrer Wohneinheit Einfluss nehmen und übten diesen Einfluss auch entsprechend aus. Es handelt sich dabei keineswegs nur um geringfügige Planänderungen oder der Veränderung einzelner Flächen, vielmehr nahmen die Beschwerdeführer vollkommen

eigenständige Planungs- und Gestaltungsarbeiten vor, die dazu führten, dass sich die ihre Wohneinheit bzw der gesamte Baukörper ihrer Wohneinheit klar und eindeutig von allen anderen Wohn- bzw Geschäftseinheiten des Gebäudes unterscheidet. Die vorgenommene Einflussnahme wirkte sich im Übrigen nicht nur auf die eigene Wohneinheit aus, sondern es kam den Beschwerdeführern das Recht und die Möglichkeit zu, auf die die Gestaltung Gesamtprojekts (somit auf das Wohngebäude samt dem Baukörper der Wohneinheit 13) maßgebenden Einfluss auszuüben. Wie in den Feststellungen ausgeführt, lag von Anfang an ein gemeinschaftliches Handeln und Auftreten zwischen den Beschwerdeführern und der ****Wohnbaugesellschaft**** vor, womit von einer dementsprechend von vornherein getroffenen mündlichen Beschlussfassung beider Parteien auszugehen ist.

Zwar lag im Zeitpunkt der Erlassung des Bescheids über die baubehördliche Bewilligung noch kein zivilrechtliches Miteigentum der Beschwerdeführer vor, dennoch konnten sie klar und eindeutig auf die bauliche Gestaltung Einfluss nehmen (vgl die weiter unten noch getroffenen Ausführungen zum gegenständlich vorliegenden Verhältnis zum VwGH-Erkenntnis vom 27.1.1999, 96/16/0142).

Weiter ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführer auch zu keiner Zeit an ein bestimmtes, durch die Planung der Verkäuferin vorgegebenes Gebäude gebunden waren. Sie ließen sich nicht etwa in ein von der ****Wohnbaugesellschaft**** vorgegebenes Gesamtkonzept einbinden, vielmehr kam den Beschwerdeführern die Qualifikation von selbständig Schaffenden zu (vgl VwGH 9.11.2000, 97/16/0281).

b) Zum Baurisiko

Entsprechend obiger Feststellungen handelten die Beschwerdeführer hinsichtlich sämtlicher Bau- bzw Errichtungsmaßnahmen, die ihre eigene Wohneinheit betrafen, vollkommen eigenverantwortlich. Sie wählten eigenständig bauausführende Unternehmer aus und beauftragten diese, schlossen die Verträge im eigenen Namen und nur sie waren/sind aus diesen Verträgen unmittelbar berechtigt und verpflichtet, hatten/haben sämtliche Risiken zu tragen und nur ihnen selbst kommt etwa das Recht zu, allfällige Gewährleistungs- oder Garantieansprüche aus den Verträgen geltend zu machen. Sie trugen somit klar das Baurisiko.

c) Zum finanziellen Risiko

Die Beschwerdeführer hatten schließlich auch das finanzielle Risiko, sohin das Risiko der Bauführung in preislicher Hinsicht zu tragen. Entsprechend obiger Feststellungen hatten sie, abgesehen von den an die ****Wohnbaugesellschaft**** zu bezahlenden Beträgen für den Grundkostenanteil (EUR 55.425,00) bzw für die anteiligen Gemeinschaftskosten

(EUR 77.313,30), keine Fixpreise zu zahlen, sondern mussten/müssen sämtliche Risiken, wie das Risiko von Preissteigerungen, tragen und waren/sind aber auch berechtigt, von den bauausführenden Unternehmern Rechnungslegung zu verlangen.

Es ergibt sich, dass die aufgestellten Kriterien im gegenständlichen Fall kumulativ erfüllt sind. Entsprechend der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ist somit grundsätzlich die Bauherreneigenschaft der Beschwerdeführer anzunehmen.

Darüber hinaus traten Beschwerdeführer von Anfang an gemeinschaftlich und planmäßig mit der ****Wohnbaugesellschaft**** auf – derart etwa schon im Rahmen der Einholung der baubehördlichen Bewilligung. Wie oben festgestellt, waren die Beschwerdeführer zu diesem Zeitpunkt zwar noch keine zivilrechtlichen Miteigentümer der Liegenschaft (im Zeitpunkt der Ausstellung des Abänderungsbescheids vom 28.1.2018 war von den Beschwerdeführern zumindest der Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag 29.6.2019 unterzeichnet), dennoch konnten sie bereits damals klar und eindeutig Einfluss auf die bauliche Gestaltung des Gebäudes bzw auf die gesamte Projektentwicklung ausüben.

Es ist im Übrigen darauf hinzuweisen, dass der beschwerdegegenständlich vorliegende Sachverhalt nicht mit jenem des VwGH-Erkenntnisses vom 27.1.1999, 96/16/0142, vergleichbar ist, in dem es der Verwaltungsgerichtshof als unbedingte Voraussetzung erachtete, dass bereits im Zeitpunkt der Antragstellung gegenüber der Baubehörde eine Miteigentumsgemeinschaft bestehen müsse (was gegenständlich nicht der Fall war): So ging es bei dem dem VwGH-Erkenntnis zugrundeliegenden Sachverhalt um die Errichtung eines Gebäudes, das offenbar nur von einer Bauwerberin bei der Baubehörde beantragt wurde und auch nur dieser Bauwerberin bewilligt wurde; verständlicherweise konnten dabei die vorliegenden zahlreichen Käufer keinen entsprechenden Einfluss auf die bauliche Gestaltung des Gebäudes ausüben. Demgegenüber traten im beschwerdegegenständlichen Fall die Beschwerdeführer von Anfang an gemeinsam mit der ****Wohnbaugesellschaft**** auf, so auch der Baubehörde gegenüber; es erging letztendlich auch an beide Bauwerber eine entsprechende Bewilligung (Abänderungsbescheid vom 28.1.2020). Wie oben festgestellt, konnten die Beschwerdeführer, anders als im Sachverhalt des zitierten VwGH-Erkenntnisses, klar und deutlich wesentlichen Einfluss auf die Gestaltung des Gebäudes ausüben. Dass den Beschwerdeführern somit im Zeitpunkt der baubehördlichen Bescheiderlassung noch keine zivilrechtliche Miteigentümerstellung zukam, steht der beschwerdegegenständlich tatsächlich eingeräumten und auch ausgeübten Einflussmöglichkeit der Beschwerdeführer nicht entgegen. Sie verfügten über die Möglichkeit den Einfluss in dem Sinne auszuüben, wie es auch Miteigentümern möglich gewesen wäre.

Darüber hinaus wurde im der VwGH-Entscheidung zugrundeliegenden Sachverhalt bloß ein einheitliches Gebäude errichtet, bei dem es evident erscheint, dass die zahlreichen späteren Wohnungseigentumswerber, zu einem Zeitpunkt, zu dem sie noch keine Miteigentümer waren, keinen Einfluss auf die bauliche Gestaltung ausüben konnten und auch kein bauliches bzw finanzielles Risiko zu tragen hatten. Im beschwerdegegenständlichen Fall handelt es sich jedoch, wie oben festgestellt, um faktisch zwei separate Baukörper: Einerseits das primär von der ****Wohnbaugesellschaft**** baulich gestaltete „übrige Wohngebäude“ und andererseits der von den Beschwerdeführern baulich selbst gestaltete und verantwortete gewissermaßen auf dem Dach des Wohngebäudes liegende „Bungalow“. Die Tragung des Baurisikos und des finanziellen Risikos lagen hinsichtlich des übrigen Wohngebäudes bloß bei der ****Wohnbaugesellschaft****, betreffend die Wohneinheit 13 hingegen nur bei den Beschwerdeführern.

Schließlich waren die Beschwerdeführer auch nicht in ein von vornherein bereits fertiges Planungs-, Vertrags- und Finanzierungskonzept eingebunden. Darauf hinzuweisen bleibt noch, dass die Beschwerdeführer erst eine gewisse Zeit nach dem Grundstückskauf die bauausführenden Unternehmer beauftragten bzw auch erst nach bereits erfolgtem Baubeginn des übrigen Gebäudes. Die benannten Umstände bekräftigen die von Seiten des Bundesfinanzgerichts getroffene Beurteilung, dass die Beschwerdeführer hinsichtlich ihrer Wohneinheit als eigenständige Bauherren zu qualifizieren sind.

Zu den anteiligen Gemeinschaftskosten

Nach den getroffenen Feststellungen hatten die Beschwerdeführer als Käufer an die verkaufende ****Wohnbaugesellschaft**** einerseits für den Grundanteil EUR 55.425,00 und andererseits als anteilige Gemeinschaftskosten EUR 77.313,30, somit gesamt den Betrag von (brutto) EUR 132.738,30 zu bezahlen. Für die beiden zu gleichen Teilen erwerbenden Beschwerdeführer errechnen sich daraus an die ****Wohnbaugesellschaft**** zu bezahlende Beträge von jeweils EUR 66.369,15. Es handelt sich dabei um Fixbeträge; die Beschwerdeführer verfügen über eine schriftliche Zusicherung der ****Wohnbaugesellschaft****, dass ihnen keine weiteren Baukosten bzw keine sonstigen zusätzlichen Kosten verrechnet werden.

Dem Einwand der Beschwerdeführer, dass sie in grunderwerbsteuerlicher Hinsicht mit dem gegenständlichen Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag nur den bloßen Grundanteil erworben hätten, wird von Seiten des Bundesfinanzgerichts zunächst damit entgegengetreten, dass es sich – wie oben bereits ausgeführt – für die grunderwerbsteuerliche Beurteilung der Gegenleistung ohne Belang erweist, wenn ein Vertragswerk, wie im gegenständlichen Fall, in mehrere Urkunden aufgespaltet wurde. Zudem ist für die grunderwerbsteuerliche Beurteilung eines Erwerbsvorgangs jener Zustand eines Grundstücks maßgebend, in dem es letztendlich erworben

werden soll (auch wenn dieser Zustand vom Veräußerer erst noch herbeizuführen ist). Es geht somit um den Zustand, zu welchem das Grundstück zum Gegenstand des Erwerbsvorgangs gemacht wurde (vgl etwa VwGH 10.4.2008, 2007/16/0223).

Im gegenständlichen Fall lag der faktische Gegenstand des Erwerbsvorgangs darin, dass ein Grundstück in der Form erworben werden sollte, dass sich darauf eine bereits allgemeine Gebäudefläche befindet, und der Baukörper der von den Beschwerdeführern eigenen zu errichtenden Wohneinheit auf das Dach des bereits bestehenden Baukörpers (auf die Rohdecke des zweiten Obergeschosses des übrigen Gebäudes) gesetzt werden sollte. Abgesehen von der Baufläche auf der Decke des zweiten Obergeschosses werden die Beschwerdeführer zwangsläufig auch die allgemeinen Teile des Wohngebäudes, wie etwa das Stiegenhaus, den Lift, den Hauseingang oder auch die Tiefgarage nutzen.

Bei den von den Beschwerdeführern zu bezahlenden Kosten für die allgemeinen Teile der Liegenschaft handelt es sich entsprechend der getroffenen Feststellungen um einen Fixbetrag. Außerdem hat hinsichtlich der allgemeinen Teile auch nur die ****Wohnbaugesellschaft**** sowohl das Baurisiko als auch das finanzielle Risiko zu tragen. Den Beschwerdeführern kann somit hinsichtlich dieser Teile keine Bauherreneigenschaft zukommen. Der von den Beschwerdeführern dafür gesamt zu leistende Betrag von brutto EUR 77.313,30 ist wirtschaftlich daher als Teil des Kaufpreises zu betrachten und fällt nach Beurteilung durch das Bundesfinanzgericht, neben dem Kaufpreis für den Grundanteil, in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer.

Berechnung der Grunderwerbsteuer

Der Wert der beschwerdegegenständlichen Gegenleistung beträgt gesamt EUR 132.738,30, was für die beiden zu gleichen Teilen erwerbenden Beschwerdeführer jeweils einen Betrag von EUR 66.369,15 ergibt. Der alternativ gemäß § 4 Abs 1 GrEStG mithilfe des Immobilienpreisspiegels (Durchschnittspreise pro Quadratmeter Baugrundstück im Jahr 2019 in *******) berechnete Grundstückswert führt im Übrigen zu einem wesentlich geringeren Wert.

Unter Anwendung des gemäß § 7 Abs 1 Z 3 GrEStG vorgesehenen Steuersatzes von 3,5%, ergibt dies für die beiden Beschwerdeführer jeweils eine festzusetzende Grunderwerbsteuer von EUR 2.322,92.

3.2 Zu Spruchpunkt II. (Zulässigkeit der 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.

Mit Erkenntnis vom 27.1.1999, 96/16/0142, judizierte der Verwaltungsgerichtshof, dass bereits im Zeitpunkt der Antragstellung gegenüber der Baubehörde eine Miteigentümergeinschaft bestehen müsse, widrigenfalls keine Bauherreneigenschaft gegeben sein könne. Wie oben ausgeführt, war der dem VwGH-Erkenntnis zugrundeliegende Sachverhalt jedoch mit dem beschwerdegegenständlich vorliegenden Sachverhalt nicht vergleichbar und traf das Bundesfinanzgericht im gegenständlichen Fall die Feststellung, dass, wenn zum erwähnten Zeitpunkt auch (noch) kein zivilrechtliches Miteigentum vorlag, dennoch eine entsprechende Einflussmöglichkeit der Beschwerdeführer gegeben war und auch tatsächlich ausgeübt wurde.

Es scheint von Seiten des Verwaltungsgerichtshofs noch nicht geklärt, ob eine vorweg bereits bestehende Miteigentümergeinschaft als ein absolut erforderliches Kriterium anzusehen ist. Aufgrund der diesbezüglich noch ungeklärten Rechtsfrage bzw der allenfalls vorgenommenen Abweichung von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs, war die Revision zuzulassen.

Wien, am 29. März 2021