

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Diana Sammer in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, vertreten durch Rechtsanwaltssozietät Schnalzer & Auner, Bismarckstraße 5, 8280 Fürstenfeld, über die Beschwerde vom 1. März 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 14. Februar 2019, ErfNr. \*\*\*1\*\*\*, Team 12, betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

#### 1. Elektronische Abgabenerklärung und Kaufvertrag

Mit Schreiben vom 24.1.2018 gab Frau \*\*\*Bf1\*\*\* (in der Folge kurz Beschwerdeführerin) der belangten Behörde den Kaufvertrag vom 22.11.2017/22.12.2017, abgeschlossen zwischen der \*\*\*2\*\*\* (als Verkäuferin) und der Beschwerdeführerin als Käuferin bekannt und legte diesen mit dem Ersuchen um Vorschreibung der Grunderwerbsteuer vor.

In der elektronischen Abgabenerklärung wurde als Bemessungsgrundlage für den Kaufpreis € 0,01 erklärt.

#### 2. Ersuchen um Ergänzung

Mit Schreiben vom 24.1.2018 ersuchte die belangte Behörde die Beschwerdeführerin um Klärung folgender Ergänzungspunkte:

- *Wie sind Sie auf das gegenständliche Objekt aufmerksam geworden?*
- *Gibt es dazu Prospekte oder sonstige Unterlagen (um Vorlage wird ersucht)*
- *Von wem wurde das Gebäude geplant und wer hat den Auftrag dazu erteilt?*
- *An welchen Planungen über das Gebäude haben Sie bereits vor Abschluss des Kaufvertrages über das Grundstück mitgewirkt?*
- *Welche Verträge wurden mit dem Bauführer abgeschlossen (Um Vorlage aller bezüglichen Treuhand- und Werkverträge wird ersucht)*
- *Wurde für die Errichtung (Sanierung) ein Fixpreis vereinbart?*
- *In wessen Namen werden die am Bau beteiligten Firmen zur Durchführung der jeweiligen Arbeiten beauftragt? An wen erfolgt die Rechnungslegung der Professionisten?*
- *Wer hat um Baubewilligung angesucht?*
- *Wem wurde sie erteilt?*
- *Um Vorlage einer Kopie der Baubewilligung wird ersucht.“*

Mit Schreiben vom 24.8.2018 übermittelte die Beschwerdeführerin der belangten Behörde eine Kopie der Baufreigabe der Gemeinde \*\*\*3\*\*\* und beantwortete die im Ergänzungsersuchen gestellten Fragen wie folgt:

*„Wie sind Sie auf das gegenständliche Objekt aufmerksam geworden?*

*Über Internetrecherchen*

*Gibt es dazu Prospekte oder sonstige Unterlagen (um Vorlage wird ersucht)*

*Siehe Homepage „ \*\*\*4\*\*\*“, abrufbar unter [www.\\*\\*\\*4\\*\\*\\*.at/](http://www.***4***.at/)*

*Von wem wurde das Gebäude geplant und wer hat den Auftrag dazu erteilt?*

*Planer: Architekt \*\*\*5\*\*\*, \*\*\*6\*\*\**

*Auftraggeberin: Frau \*\*\*Bf1\*\*\**

*An welchen Planungen über das Gebäude haben Sie bereits vor Abschluss des Kaufvertrages über das Grundstück mitgewirkt?*

*Vor Abschluss des Baurechtsvertrages habe ich keine Planungsleistungen beauftragt.*

*Welche Verträge wurden mit dem Bauführer abgeschlossen (Um Vorlage aller bezüglichen Treuhand- und Werkverträge wird ersucht)*

*Die \*\*\*2\*\*\* wurde von mir beauftragt, ein schlüsselfertiges Haus auf dem Grundstück, auf welchem ich ein Baurecht hatte, zu errichten.*

*Wurde für die Errichtung (Sanierung) ein Fixpreis vereinbart?*

*Ja, es wurde ein Fixpreis vereinbart.*

*In wessen Namen werden die am Bau beteiligten Firmen zur Durchführung der jeweiligen Arbeiten beauftragt? An wen erfolgt die Rechnungslegung der Professionisten?*

*Die am Bau beteiligten Firmen wurden von der \*\*\*2\*\*\* beauftragt. Die Rechnungslegung erfolgte durch die Professionisten der \*\*\*2\*\*\*.*

*Wer hat um Baubewilligung angesucht?*

*Frau \*\*\*Bf1\*\*\**

*Wem wurde sie erteilt?*

*Frau \*\*\*Bf1\*\*\**

*Um Vorlage einer Kopie der Baubewilligung wird ersucht.*

*Siehe Beilage „Baufreigabe“ der Gemeinde \*\*\*3\*\*\*, GZ \*\*\*7\*\*\* v. 22.01.2018.“*

Mit Vorhalt vom 7.1.2019 ersuchte die belangte Behörde die Beschwerdeführerin um Zusendung des Bauplanes in Kopie sowie um Vorlage von Kopien der Verträge, welche die \*\*\*2\*\*\* beauftragen ein schlüsselfertiges Haus zu errichten, des weiteren um Vorlage der Bauaufträge und Rechnungen der Professionisten in Kopie.

Mit Schreiben vom 7.2.2019 übermittelte die „\*\*\*8\*\*\*“ Kopien des Einreich- und Ausführungsplanes, des Kauvertrages Haus und des Kaufvertrages für die Übertragung der Baurechtseinlage sowie Kopien von diversen Verträge inkl. Rechnungen.

### **3. Grunderwerbsteuerbescheid vom 14.2.2019**

Mit Grunderwerbsteuerbescheid der belangten Behörde vom 14.2.2019 wurde die Grunderwerbsteuer gemäß § 7 Abs. 1 Z 3 GrEStG 1987 mit 3,5% von der Gegenleistung (€ 356.221,00) sohin in Höhe von € 12.467,74 festgesetzt.

Begründend führte die belangte Behörde aus:

*„Mit Kaufvertrag vom 22.12.2017 wurde das Baurecht um den Kaufpreis von € 1,- und Übernahme der monatlich zu leistenden Bauzinse erworben.*

*Mit Kaufvertrag und Auftrag ohne Datum wurde das Wohnhaus gemäß den Kaufvertrag beiliegenden Bau- und Ausstattungsbeschreibungen um den Kaufpreis von € 315.000,00 erworben.*

*Alle Werkverträge wurden von der Verkäuferin mit den bauausführenden Firmen abgeschlossen.*

*Aus dem Kaufvertrag, Kaufvertrag und Auftrag sowie Werkverträgen ergibt sich ein einheitlicher Erwerbsvorgang des Baurechts und Wohnhauses.*

*Gegenleistung gem. § 5 GrEStG sind daher*

|                                                              |                      |
|--------------------------------------------------------------|----------------------|
| <i>Kaufpreis des Baurechts</i>                               | <i>€ 1,00</i>        |
| <i>Infrastrukturabgabe</i>                                   | <i>€ 4.500,00</i>    |
| <i>Monatlicher Bauzins € 170,00 x 12 x 18 gem. § 15 BewG</i> | <i>€ 36.720,00</i>   |
| <i>Kaufpreis Wohnhaus</i>                                    | <i>€ 315.000,00</i>  |
| <i>Gegenleistung gem. § 5 GrEStG</i>                         | <i>€ 356.221,00“</i> |

#### **4. Beschwerde**

Mit Anbringen vom 1.3.2019 erhob die Beschwerdeführerin das Rechtsmittel der Beschwerde, beantragte den verfahrensgegenständlichen Grunderwerbsteuerbescheid zu beheben und eine neue Bemessung vorzunehmen. Die Beschwerdeführerin führte wie folgt aus:

*„Das Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel geht jedoch in seiner Beurteilung fehl, dass hier der Kaufpreis des Wohnhauses als Gegenleistung für den Kauf dieses Grundstückes anzusetzen ist. Richtigerweise sind hier der monatliche Baurechtszins anzusetzen sowie die Infrastrukturabgabe und der Kaufpreis des Baurechtes.*

*Gegenstand des gegenständlichen Kaufvertrages betreffend die Baurechtseinlage war ausschließlich die Übertragung des Baurechtes und der damit verbundenen Baurechtseinlage. Es wurde keinesfalls im Vertrag als Gegenleistung vereinbart, dass auch ein Gebäude errichtet wird. Richterweise ist es so, dass die Beschwerdeführerin*

*zwar schon von Anfang an plante ein Gebäude zu errichten, doch hat die Beschwerdeführern vor Errichtung des gegenständlichen Hauses bereits außerbücherlich Eigentum an der Baurechtseinlage erworben. Da es sich um zwei unterschiedliche Rechtsvorgänge handelt, die jeweils ein unterschiedliches rechtliches Schicksal haben können, ist eine Zusammenrechnung unzulässig und ist gegenständliches Rechtsgeschäft keinesfalls als einheitliches Rechtsgeschäft zu sehen und im Sinne des Grunderwerbssteuergesetzes der*

*Erwerb zusammenzurechnen. Abgesehen davon findet sich in der dem Finanzamt offensichtlich vorliegenden Bau- und Ausstattungsbeschreibung zahlreiches Inventar betreffend das gebaute Haus, welches keinesfalls in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbssteuer einfließen kann.“*

## 5. **Ergänzungsersuchen**

Mit Schreiben vom 8.5.2019 ersuchte die belangte Behörde die Beschwerdeführerin um Ergänzung hinsichtlich der Frage, welches Zubehör zum Gebäude laut Bau- und Ausstattungsbeschreibung als bewegliches Inventar angesehen werde, sowie um Zusendung von Rechnungskopien des eventuell beweglichen Inventars und Kopien der Bau- und Ausstattungsbeschreibung sowie der Baubewilligung.

In Beantwortung dieses Ergänzungsersuchens übermittelte die \*\*\*2\*\*\* / \*\*\*8\*\*\* am 3.6.2019 die Bau- und Ausstattungsbeschreibung sowie die Baufreigabe in Kopie. Weiters teilte sie mit, dass das Gebäude ohne bewegliches Inventar an Frau \*\*\*Bf1\*\*\* verkauft worden sei. Die in der Bau- und Ausstattungsbeschreibung ausgewiesene Infrarotkabine sei ebenfalls derart mit dem Gebäude verbunden, dass diese nicht als beweglich anzusehen sei.

## 6. **Beschwerdevorentscheidung**

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 30.10.2019 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und führte die belangte Behörde nachfolgend aus:

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

*Gemäß § 5 Abs. 1 Z1 GrEStG 1987 ist die Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.*

*Nach VwGH 10.4.2008, 2007/16/0223 ua ist unter Gegenleistung auch alles zu verstehen, was der Erwerber über den Kaufpreis hinaus für das unbebaute Grundstück aufwenden muss.*

*Aus dem Kaufvertrag, Kaufvertrag und Auftrag sowie von der Verkäuferin mit den bauausführenden Firmen abgeschlossenen Werkverträgen ergibt sich ein einheitlicher Erwerbsvorgang des Baurechts und Wohnhauses.*

*Laut Anfragebeantwortung vom 12.6.2019 durch die \*\*\*2\*\*\* wurde kein bewegliches Inventar verkauft.“*

## **7. Vorlageantrag**

Mit Vorlageantrag vom 13.11.2019 beantragte die Beschwerdeführerin die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht. Ergänzend wurde darauf hingewiesen, dass zur Steuernummer \*\*\*9\*\*\*, Erfassungsnummer \*\*\*10\*\*\* bereits eine Unbedenklichkeitsbescheinigung ergangen sei, ebenfalls zur selbigen Erfassungsnummer aber zur Steuernummer \*\*\*11\*\*\*, wobei hier lediglich eine Grunderwerbsteuer von je € 721,35 vorgeschrieben worden sei, obwohl es sich um den selben Sachverhalt handle.

## **8. Vorlagebericht**

Mit Vorlagebericht vom 17.12.2019 – eine Ausfertigung davon erging auch an die Beschwerdeführerin – legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Neben der Darlegung des Sachverhaltes gab diese – neben rechtlichen Ausführungen - zu verfahrensgegenständlicher Sache noch nachfolgende Stellungnahme ab:

*„Im gegenständlichen Fall hat die \*\*\*2\*\*\* an die Beschwerdeführerin (Bf) mit Kaufvertrag vom 22.11./22.12.2017 das Baurecht veräußert. Im Baurechtsvertrag, abgeschlossen zwischen der Gemeinde \*\*\*3\*\*\* als Baurechtsbesteller und der \*\*\*2\*\*\* als Baurechtsnehmer hat sich die Baurechtsnehmerin verpflichtet, 5 Bauparzellen innerhalb eines Zeitraumes von drei Jahren, die restlichen Bauparzellen innerhalb von fünf Jahren ab Errichtung des Musterhauses zu bebauen. Die Baufreigabe durch die Gemeinde erfolgte auf Grund des Ansuchens vom 22.12.2017 sowie der Planunterlagen (Einreichplan und Baubeschreibung). Der Einreichplan datiert mit 12.12.2017, die Bau- und Ausstattungsbeschreibung mit 22.11.2017.*

*Mit Kaufvertrag und Auftrag (ohne Datum) verkauft die \*\*\*2\*\*\* an die Bf ein Wohnhaus Typ „Family“. In der Folge hat die \*\*\*2\*\*\* mit diversen Professionisten Werkverträge abgeschlossen.*

*Aus dem gesamten Ablauf ergibt sich, dass die Bf ein Grundstück samt errichtetem Haus erwerben wollte. Dies wird dadurch erhärtet, dass „die gesamte Vermarktung und auch Errichtung von \*\*\*4\*\*\* durch Architekt \*\*\*5\*\*\* erfolgen soll, dem von der Gemeinde \*\*\*3\*\*\* das Baurecht eingeräumt wurde. Die Gemeinde \*\*\*3\*\*\* wird die Seegrundstücke an die jeweiligen Bauwerber verpachten. Der Bauwerber hat die Möglichkeit, zwischen fünf verschiedenen Haustypen zu wählen.“ (\*\*\*12\*\*\*).*

*Ist der Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden, dann ist ein Kauf – mit herzustellendem – Gebäudes anzunehmen (VwGH 27.6.1991, 90/16/0169; 26.1.1995, 93/16/0089; 19.3.1997, 95/16/0174; 24.2.2005, 2004/16/0210; 17.3.2005, 2004/16/0246; 8.9.2010, 2008/16/0014 und 2008/16/0029).*

*Die Grunderwerbsteuer war daher nicht nur vom Kaufpreis für das Grundstück, sondern auch vom Kaufpreis des Hauses zu berechnen.“*

## **9. Ergänzende Mitteilung**

Mit Schreiben vom 24.3.2021 legte die Beschwerdeführerin zwei Kaufverträge über die Übertragung einer Baurechtseinlage (jeweils vom 28.1.2021/10.2.2021) sowie jeweils dazu korrespondierende Grunderwerbsteuerbescheide und Buchungsmitteilungen vom 8.3.2021 hinsichtlich zwei - von der Bf. unterschiedlichen - weiteren Käufern vor und teilte diesbezüglich mit, dass „eine ebenfalls auf dem selben Sachverhalt fußende Bewertung wie in der Gegenständlichen mit einer geringeren Bemessungsgrundlage versehen wurde“.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Sachverhalt**

Die \*\*\*2\*\*\* schloss mit der Gemeinde \*\*\*3\*\*\* am 6.4.2016 einen Baurechtsvertrag ab, mit welchem sie sich verpflichtete 5 Bauparzellen innerhalb eines Zeitraumes von drei Jahren, die restlichen Bauparzellen innerhalb von fünf Jahren ab Errichtung des Musterhauses zu bebauen.

Mit zwischen der \*\*\*2\*\*\* als Verkäuferin und der Beschwerdeführerin als Käuferin sowie unter Beitritt der Gemeinde \*\*\*3\*\*\* abgeschlossen Kaufvertrag vom 22.11.2017 (unterfertigt durch die Bf. und die Verkäuferin) /22.12.2017 (unterfertigt durch die Vertreter der Gemeinde \*\*\*3\*\*\*), erwarb die Beschwerdeführerin das Baurecht an der Liegenschaft EZ \*\*\*13\*\*\*, KG \*\*\*14\*\*\* \*\*\*3\*\*\*, GSt. \*\*\*15\*\*\*.

Zu Baurechtszins und Kaufpreis wurde unter Pkt. III des Kaufvertrages ausgeführt, dass die Käuferin (also die Beschwerdeführerin) auf der vertragsgegenständlichen Baurechtseinlage beabsichtigt ein Bauwerk zu errichten. Damit ging die Verpflichtung einher, ab Vorliegen der Benützungsfreigabe für dieses Bauwerk monatlich einen Baurechtszins in Höhe von brutto € 170,00 an die Gemeinde \*\*\*3\*\*\* sowie bei Beginn der Bauarbeiten eine Infrastrukturabgabe in Höhe von € 4.500,00 zu entrichten.

Kaufpreis für die Übertragung der Baurechtseinlage war € 1,00.

Mit (undatiert vorgelegtem), „Kaufvertrag und Auftrag“ wurde zwischen der \*\*\*2\*\*\* (Verkäuferin) und der Beschwerdeführerin (Käuferin) ein Vertrag abgeschlossen:

Unter Pkt. II „Kaufgegenstand“ wird ausgeführt:

*„Die Käuferin kauft von der Verkäuferin und die Verkäuferin verkauft an die Käuferin ein Wohnhaus Typ „Family“ um den einvernehmlich festgesetzten und vereinbarten Kaufpreis von € 315.000,00 (in Worten: euro dreihundertfünfzehntausend), inkl. 20% Umsatzsteuer, gemäß beiliegender Bau- und Ausstattungsbeschreibung und Plan.*

*Der Kaufpreis beinhaltet die Kosten für die Errichtung des gegenständlichen Wohnhauses samt dazugehöriger Ausstattung. Im Kaufpreis enthalten ist diejenige Ausstattung, die aus beiliegender Bau- und Ausstattungsbeschreibung (Beilage./A) ersichtlich ist und bildet diese einen integrierenden Vertragsbestandteil und ist somit Rechtsgrundlage dieses Vertrages, ebenso die Planbeilage (Beilage./B).“*

Unter Pkt. IV Zahlungsmodalitäten wird ua. ausgeführt:

*„Im Fall des Vertragsrücktrittes ist die Käuferin verpflichtet, die bereits übertragene Baurechtseinlage EZ \*\*\*16\*\*\* KG \*\*\*14\*\*\* \*\*\*3\*\*\* an die \*\*\*2\*\*\* rückzuübertragen, dies zum Kaufpreis von € 1,00.*

*Die Käuferin ist in diesem Fall verpflichtet, binnen 7 Tagen nach Vorliegen einer entsprechenden Vertragsurkunde sämtliche nötigen Unterschriften zu leisten, um das Baurecht an die \*\*\*2\*\*\* rückzuübertragen.“*

Die im „Kaufvertrag und Auftrag“ als Beilage./A angeführte und als integrierenden Vertragsbestandteil und Rechtsgrundlage des Vertrages bezeichnete Bau- und Ausstattungsbeschreibung war datiert mit 22.11.2017.

Der Einreichplan hinsichtlich des Projektes „\*\*\*4\*\*\*, Haus Typ Family „\*\*\*Bf1\*\*\*“, war datiert mit 12.12.2017 und führte die Beschwerdeführerin als Bauherrin, ebenso der mit 20.2.2018 datierte Ausführungsplan.

Die Baufreigabe durch die Gemeinde \*\*\*3\*\*\* erfolgte am 22.1.2018 zur Zahl \*\*\*7\*\*\*, betreffend des Ansuchens der Bf. vom 22.12.2017.

Hinsichtlich der Errichtung des Wohnhauses wurden Verträge zwischen der \*\*\*2\*\*\* und ua nachfolgenden Unternehmen abgeschlossen:

- \*\*\*17\*\*\* (Baumeisterarbeiten), Werkvertrag vom 31.1.2018
- \*\*\*18\*\*\* (Zimmermeisterarbeiten), Werkvertrag vom 31.1.2018
- \*\*\*19\*\*\* (HKLS-Arbeiten), Werkvertrag vom 31.1.2018
- \*\*\*20\*\*\* (Fenster-Arbeiten), Werkvertrag vom 2.3.2018
- \*\*\*21\*\*\* (Türen-Arbeiten), Werkvertrag vom 18.4.2018
- \*\*\*22\*\*\* (Errichtung der Elektronischen Anlage)
- \*\*\*23\*\*\* (Fliesen-Arbeiten)
- \*\*\*24\*\*\* (Estricharbeiten)

Die Schlussrechnungen der jeweiligen Unternehmen ergingen an die \*\*\*2\*\*\*, die Zahlungsfreigabe erfolgte durch das Unternehmen \*\*\*8\*\*\*, Architekt \*\*\*5\*\*\*.

## **2. Beweiswürdigung**

Diese Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf die durch die belangte Behörde elektronisch vorgelegten Unterlagen zum Bemessungsakt ErfNr. \*\*\*1\*\*\*. Das Vorbringen der Beschwerdeführerin in ihren Schriftsätzen steht damit im Einklang, weshalb der Sachverhalt als erwiesen angenommen wird.

Dass der „Kaufvertrag und Auftrag“ hinsichtlich des Gebäudes - Wohnhaus Typ „Family“ - (wenn auch undatiert übermittelt) in sehr engem zeitlichem Zusammenhang mit der Kaufvertragsunterzeichnung vom 22.11.2017/22.12.2017 hinsichtlich der Baurechtsübertragung stand, wird dadurch deutlich, dass sich unter Pkt. IV des „Kaufvertrages und Auftrag“ der Verweis auf die „beiliegende Bau- und Ausstattungsbeschreibung, welche „integrierender Vertragsbestandteil“ ist findet und diese wiederum mit 22.11.2017 datiert ist.

Der Einreichplan war datiert mit 12.12.2017 und führte bereits die Projekt-Bezeichnung „\*\*\*4\*\*\*, Haus Typ Family „\*\*\*Bf1\*\*\*“, das Ansuchen hinsichtlich der Baufreigabe bei der Gemeinde \*\*\*3\*\*\* erfolgte am 22.12.2017, sohin am Tag des Abschlusses des Kaufvertrages.

Ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen beiden Verträgen ergibt sich auch daraus, dass die Bf. laut Pkt IV. des „Kaufvertrages und Auftrag“ im Falle eines Vertragsrücktrittes verpflichtet gewesen wäre, auch die Baurechtseinlage bzw. das Baurecht an die \*\*\*2\*\*\* rückzuübertragen. Daraus lässt sich aber schließen, dass der Erwerb der Baurechtseinlage von der Verpflichtung zum Erwerb des Gebäudes von der \*\*\*2\*\*\* abhängig war.

Auch die Identität der \*\*\*2\*\*\* sowohl als Verkäuferin des Baurechts und als auch als Verkäuferin des Gebäudes, sowie die gesellschaftsrechtliche Verknüpfung der Verkäuferin mit dem Architektur Büro „\*\*\*8\*\*\*“ (Herr \*\*\*5\*\*\* ist Alleingesellschafter und Geschäftsführer der \*\*\*2\*\*\*), welches das Gesamtkonzept für das Projekt „\*\*\*4\*\*\*“ ausgearbeitet hatte und die Planung unter anderem für das zu errichtenden Gebäude durchführte, spricht dafür, dass ein Erwerb des Baurechts mit der in der Folge stattfindenden Kaufes des Gebäudes und Erteilung des Auftrages für Errichtung desselben verknüpft war.

Der Wille der Beschwerdeführerin war darauf gerichtet, nicht nur das Baurecht zu erwerben, sondern auch ein Gebäude auf der Liegenschaft zu errichten, dessen Planung und Vertragsabschlussreife zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses die Liegenschaft betreffend bereits gegeben war.

### **3. Rechtliche Beurteilung**

#### **3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)**

##### **Rechtslage**

Gemäß § 201 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl 1961/194 idGF, kann dann, wenn die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen anordnen oder dies gestatten, nach Maßgabe des Abs. 2 ua. von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn sich die bekannt gegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

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

Gegenstand eines nach § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer unterliegenden Rechtsvorganges kann insbesondere ein Grundstück (§ 2 Abs. 1 GrEStG 1987) oder ein Anteil

an einem Grundstück (§ 2 Abs. 3 Satz 2 GrEStG) sein. Gegenstand eines Kaufvertrages kann auch eine künftige Sache oder eine Sache sein, hinsichtlich welcher zur Erfüllung des Vertrages bestimmte Eigenschaften durch den Verkäufer erst geschaffen werden müssen

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.

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

Gemäß § 5 Abs. 2 GrEStG 1987 gehören zur Gegenleistung

1. Leistungen, die der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer neben der beim Erwerbsvorgang vereinbarten Gegenleistung zusätzlich gewährt,
2. Belastungen, die auf dem Grundstück ruhen, soweit sie auf den Erwerber kraft Gesetzes übergehen, ausgenommen dauernde Lasten.

Gemäß § 5 Abs. 3 GrEStG 1987 sind der Gegenleistung hinzuzurechnen

1. Leistungen, die der Erwerber des Grundstückes anderen Personen als dem Veräußerer als Gegenleistung dafür gewährt, dass sie auf den Erwerb des Grundstückes verzichten,
2. Leistungen, die ein anderer als der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer als Gegenleistung dafür gewährt, dass der Veräußerer dem Erwerber das Grundstück überlässt.

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 Grundstückes 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 (VwGH 27.6.1991, 90/16/0169; 26.1.1995, 93/16/0089; 19.3.1997, 95/16/0174; 24.2.2005, 2004/16/0210; 17.3.2005, 2004/16/0246; 8.9.2010, 2008/16/0014 und 2008/16/0029).

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 aufgespalten wird, vermag daran nichts zu ändern (vgl. VwGH vom 9.11.2000, 2000/16/0039; VwGH 10.4.2008, 2007/16/0223; VwGH vom 24.2.2005, Zl. 2004/16/0210; VwGH vom 17.3.2005, Zl. 2004/16/0246). Dies ist für die Beurteilung der Gegenleistung ohne Belang, weil nicht die äußere Form der Verträge maßgeblich ist, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt, der nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu ermitteln ist. Ebenso wenig ist entscheidend, ob in den Vertragsurkunden aufeinander Bezug genommen wird, wenn schon durch den unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang der Vertragsabschlüsse gewährleistet ist, dass der Erwerber das Grundstück jedenfalls nur in bebaubem Zustand erhalten wird (vgl. VwGH 18.12.1995, 93/16/0072).

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. VwGH vom 25.8.2005, 2005/16/0104, sowie Fellner, Grunderwerbsteuer-Kommentar, RZ 9 und 88b zu § 5 GrEStG, samt der dort zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes).

Gegenstand eines der Grunderwerbsteuer unterliegenden Erwerbsvorgangs ist das Grundstück in bebaubem Zustand auch dann, wenn die Verträge über den Erwerb des unbebauten Grundstücks einerseits und des darauf zu errichtendem 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 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 (vgl. VwGH 9.8.2001, 2000/16/0772; VwGH 6.11.2002, 99/16/0204 unter Hinweis auf Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II (Grunderwerbsteuer), § 1, Rz 117b und 118 mit zahlreichen weiteren Hinweisen).

Wird von einem Organisator der Bebauung einer größeren Grundfläche mit Häusern einer bestimmten Haustype, ein Grundstück und die Errichtung eines Hauses "als Paket" angeboten und erfolgt sodann die Unterzeichnung des Kaufvertrages über Grund und Boden als auch den Werkvertrag über die Errichtung des Hauses in der selben Anwaltskanzlei, so ist Gegenstand des in Rede stehenden Erwerbsvorganges nach der klaren Zielsetzung der Parteien ein Grundstück mit einem bestimmten zu errichtenden Gebäude und sind die Aufwendungen für die Herstellung dieses Gebäudes in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen (vgl. VwGH 30.4.1994, 97/16/0203).

Ein gewichtiger Aspekt gegen die Annahme der Bauherrenschaft eines Grundstückserwerbers ist der Umstand, dass nicht er, sondern der Veräußerer oder eine andere Person gegenüber der Baubehörde als Bauwerber aufgetreten ist (VwGH 8.9.2010, 2008/16/0029).

Ein Käufer ist nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er

- a) auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann,
- b) das Baurisiko zu tragen hat, d.h. den bauausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist und
- c) das finanzielle Risiko tragen muss, d.h. dass er nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen hat, sondern alle Kostensteigerungen übernehmen muss, aber auch berechtigt ist, von den Bauausführenden Rechnungslegung zu verlangen. Die von der Judikatur erarbeiteten Kriterien für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft müssen dabei kumulativ vorliegen (vgl. VwGH 29.7.2004, 2004/16/0053 unter Hinweis auf Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, 3. Teil, Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 90 zu § 5 GrEStG).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt es bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage stets darauf an, zu welcher Leistung sich der Erwerber im zeitlichen Umfeld des Kaufvertrages verpflichtet hat (vgl. die in Fellner, aaO, unter Rz 97 zu § 5 GrEStG wiedergegebene Rechtsprechung).

Wird die Verkäuferin gleichzeitig mit dem Kaufvertrag auch mit der Errichtung eines Gebäudes beauftragt, so war Gegenstand des Erwerbsvorganges nach dem klar zu Tage tretenden Parteiwillen ein Grundstück samt Gebäude. Dem Umstand, dass dieser Erwerbsvorgang nicht in einer, sondern in zwei Urkunden schriftlich festgehalten wurde, kam dabei keine Bedeutung zu (VwGH vom 30.4.1999, 98/16/0357)

## Erwägungen

Wie sich aus den vorgelegten Unterlagen zum Projekt „\*\*\*4\*\*\*“ ergibt, erwarb die Beschwerdeführerin mit dem zwischen ihr und der \*\*\*2\*\*\* abgeschlossenen Kaufvertrag das Baurecht bzw die damit verbundene Baurechtseinlage auf verfahrensgegenständlicher Liegenschaft. Zudem schloss sie mit der \*\*\*2\*\*\* einen Kaufvertrag und Auftrag über die Errichtung eines Gebäudes. Dies in einem unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang, der Kaufvertrag wurde von ihr am 22.11.2017 unterzeichnet, die Bau- und Ausstattungsbeschreibung zum Kaufvertrag und Auftrag über das Gebäude weisen ebenfalls dieses Datum aus. Es kann sohin davon ausgegangen werden, dass bereits zum Zeitpunkt der Unterfertigung des Kaufvertrages durch die Beschwerdeführerin und die \*\*\*2\*\*\* am 22.11.2017 eine Vorplanung gegeben war und bereits sämtliche Details für die Errichtung des Gebäudes vereinbart waren.

Das Ansuchen der Beschwerdeführerin um Baufreigabe bei der Gemeinde \*\*\*3\*\*\* erfolgte mit 22.12.2017, also mit dem Datum, mit welchem auch die Gemeinde dem Kaufvertrag hinsichtlich des Baurechts bzw. der Baurechtseinlage beitrug.

Auch wenn es hier zum Abschluss zweier Verträge zwischen der Beschwerdeführerin und der \*\*\*2\*\*\* kam und die Beschwerdeführerin in ihrer Beschwerde darauf hinweist, dass es sich hierbei um zwei unterschiedliche Rechtsvorgänge handle, so ist festzustellen, dass diesem Umstand einerseits aufgrund der Judikatur des VwGH keine besondere Bedeutung zukommt, insbesondere wenn aus den Umständen und dem Willen der Partei klar hervorgeht, dass der Gegenstand des Erwerbsvorganges ein Grundstück samt Gebäude sein soll. Andererseits bestand durch Pkt.IV des „Kaufvertrages und Auftrages“ zweifelsfrei eine Verknüpfung der beiden Verträge dahingehend, dass im Fall des Vertragsrücktrittes die Baurechtseinlage bzw. das Baurecht an die \*\*\*2\*\*\* rückzuübertragen.

Daraus geht klar hervor, dass ein Verkauf des Baurechts bzw. der Baurechtseinlage ohne Abschluss eines Kaufvertrages über die Errichtung des Gebäudes nicht vorgesehen war.

Auch die Tatsache, dass es sich bei der \*\*\*2\*\*\* sowohl um die Verkäuferin des Baurechtes als auch um die Verkäuferin des Gebäudes handelt, sowie die enge persönliche Verknüpfung des \*\*\*5\*\*\*, welcher sowohl alleiniger Geschäftsführer und Gesellschafter der Verkäuferin als auch als \*\*\*8\*\*\* für die Planung des Bebauungskonzeptes zuständig war, spricht eindeutig dafür, dass es sich um ein Gesamtkonzept handelte, welches Grundstück/Baurecht samt Gebäude zum Inhalt hatte.

Eine Bauherreneigenschaft der Beschwerdeführerin kann mangels erfüllter Kriterien ausgeschlossen werden, auch wenn sie im Einreich- und Ausführungsplan als Bauherrin geführt

wurde und die Baufreigabe an sie adressiert war. Sie hatte – wie sie selbst angibt – von Anfang an geplant, ein Gebäude zu errichten und beauftragte die \*\*\*2\*\*\* mit der Errichtung eines schlüsselfertigen Hauses (zu einem Fixpreis). Sämtliche Verträge mit den bauausführenden Unternehmen schloss die \*\*\*2\*\*\* ab. Auch die Rechnungslegung erfolgte an diese, wobei wiederum die \*\*\*8\*\*\* die Zahlung freigab. Die Beschwerdeführerin hatte sohin jedenfalls weder das Baurisiko noch ein finanzielles Risiko zu Tragen. Dass sie auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen konnte, ist aufgrund der Tatsache, dass aus der Bewerbung des Projektes „\*\*\*4\*\*\*“ im Internet hervorgeht, dass dieses als Gesamtanlage durch \*\*\*8\*\*\* konzipiert wurde und die gesamte Vermarktung und Errichtung exklusiv durch diese erfolgte und der Möglichkeit des jeweiligen Bauwerbers zwischen fünf verschiedenen - von der \*\*\*8\*\*\* entwickelten - Haustypen, zu wählen, als zweifelhaft anzusehen.

In Zusammenschau der dargelegten Erwägungen sowie der Judikatur des VwGH ergibt sich deutlich ein enger zeitlicher, sowie sachlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen dem Abschluss des Kaufvertrages hinsichtlich des Baurechtes sowie dem Kaufvertrag zur Errichtung des Gebäudes. Die Beschwerdeführerin ließ sich in das von der Verkäuferseite vorbereitete (Gesamt)konzept einbinden.

Gegenstand des Erwerbsvorganges war das Grundstück in bebautem Zustand und war der Vertragswille der Beschwerdeführerin zum Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages bereits auf den Erwerb des Baurechtes inklusiv der Errichtung eines Gebäudes gerichtet. Dabei kommt es nicht darauf an, dass darüber unterschiedliche Vertragsurkunden abgeschlossen wurden.

Die Ausführungen der Beschwerdeführerin in ihren Schriftsätzen konnten, ebensowenig wie ihr Hinweis auf die Grunderwerbsteuerliche Behandlung hinsichtlich eines vermeintlich gleichen Sachverhaltes bei anderen Käufern (mangels Relevanz), nicht zum Erfolg führen.

Vor dem Hintergrund dieser Sach- und Rechtslage ist die Festsetzung der Grunderwerbsteuer durch die belangte Behörde von der gesamten Gegenleistung (Kaufpreis für das Baurecht/die Baurechtseinlage samt Gebäudeerrichtungskosten) zu Recht erfolgt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche

Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Zur Frage, unter welchen Voraussetzungen von einer „Bauherreneigenschaft“ auszugehen ist, liegt eine langjährige, einhellige und umfangreiche VwGH-Rechtsprechung vor, von der das Bundesfinanzgericht in seiner Entscheidung nicht abweicht. Ob und welche Kriterien im Einzelnen im Beschwerdefall als erfüllt anzusehen sind oder nicht, ergibt sich anhand der Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes, sohin allein aus der Lösung von Tatfragen, nicht jedoch einer Rechtsfrage von "grundsätzlicher Bedeutung". Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 31. Mai 2021