

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Diana Sammer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Kohler und Partner Steuerberatungs GmbH, Schönbrunner Straße 53, 1050 Wien, über die Beschwerde vom 8. August 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 11. Juli 2019, ErfNr. ***1***, betreffend Grunderwerbsteuer, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 22.11.2021 in Anwesenheit der Schriftführerin ***29*** 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 Kaufvertrag vom 3.12.2014, abgeschlossen zwischen der ***2*** (als Verkäuferin) und Frau ***Bf1*** (in der Folge kurz Beschwerdeführern) als Käuferin erwarb die Beschwerdeführerin Miteigentumsanteile an der Liegenschaft ***10*** an der Grundstücksadresse ***3***. Damit verbunden ist das Wohnungseigentum an einer Wohnung (Nr. 30) sowie eines Kfz-Abstellplatzes.

Als Barkaufpreis für die Anteile wurde ein Betrag in Höhe von insgesamt € 434.347,00 vereinbart.

Die Grunderwerbsteuer wurde im Wege der Selbstberechnung ausgehend vom vereinbarten Kaufpreis mit € 15.202,15 berechnet und abgeführt.

2. Ersuchen um Ergänzung

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

- „- Was genau wollten Sie erwerben?*
- Was wurde Ihnen angeboten und zu welchem Zeitpunkt?*
- Wurde das Projekt beworben?*
- Wer ist an Sie herangetreten und mit wem hatten Sie den ersten Kontakt?*
- Wie war der weitere Ablauf des Erwerbsvorganges?*
- Wurde Ihnen ein fertiges Konzept vorgelegt oder konnten Sie als Erwerber Einfluss auf die Gestaltung nehmen?*
- Wer waren die Ansprechpartner in der ***2****
- Haben Sie die anderen Miteigentümer kennengelernt und wenn ja wann?*
- Wer hat den Auftrag zur Sanierung des Altbaus bzw. zur Planung, Einreichung und Errichtung des Neubaus durchgeführt?*
- Welche Verträge wurden mit der ***2*** abgeschlossen?*
- Gab es vor Unterzeichnung des Kaufvertrages bereits Verträge, die Sie unterzeichnet haben?*
- In welchem Zustand wurde die Wohnung gekauft?*
- Welche Arbeiten wurden nach Kauf der Wohnung noch durchgeführt und wem wurden diese Aufträge erteilt?*
- Bitte um Vorlage folgender Unterlagen [...]“*

Mit Schreiben vom 4.9.2018 beantwortete die Bf. durch ihren beauftragten Vertreter das Ergänzungsersuchen wie folgt (vorgelegt inkl. Unkenntlichmachung einzelner Textteile):

„1. Was genau wollten Sie erwerben?

Je nachdem, ob es sich bei den Erwerbern um Investoren handelte, wie z.B. bei xxx und die xxx oder um Eigennutzer sollte jeweils eine oder mehrere letztlich zur Vermietung gelangende und / oder für die Abdeckung des eigenen Wohnbedürfnisses dienende Wohnungen geschaffen werden.

*Dazu wurde jeweils der Edelrohbau von der ***2*** erworben.*

xxx Wohnung im Altbauteil mit Wohnbauförderung zur Eigennutzung ausgebaut und mit einem zweiten Vertrag eine kleine Wohnung im Straßentrakt zur Vermietung. xxx hat ebenfalls eine DG Wohnung im Altbauteil gekauft, für die ebenfalls um eine Förderung wegen Eigennutzung angesucht wurde. Diese wurde zugesichert aber nicht in

Anspruch genommen, weil die Wohnung dann auch vermietet wurde. Mit einem weiteren Vertrag wurden mehrere Wohnungen zur Vermietung gekauft.

2. Was wurde Ihnen angeboten und zu welchem Zeitpunkt?

*Nach Kontaktaufnahme mit der ***2*** wurden den Erwerbern jeweils zum Anfragezeitpunkt verfügbare und nach deren Wünschen ausbaufähige Wohnungen angeboten.*

3. Wurde das Projekt beworben?

*Das Projekt wurde ohne Angabe von Preisen ausschließlich über die Homepage der ***2*** beworben. Es gab keine darüber hinaus gehenden Inserate, keine Prospekte oder Anbotsunterlagen. Das Interesse der Erwerber ist unterschiedlich entstanden, größtenteils aufgrund von Mundpropaganda, zum Teil haben Anleger bewusst den Kontakt zum sozial engagierten Unternehmer ***4*** gesucht, um ihr Vermögen über diesen zu investieren, so geschehen z.B. bei xxx hatte ein Zinshaus verkauft und wollte das Geld dann wieder zur Vermietung anlegen.*

4. Wer ist an Sie herangetreten und mit wem hatten Sie den ersten Kontakt?

*Die Erwerber selbst haben bei der ***2*** angefragt. Die ersten Ansprechpartner waren die für den Verkauf zuständige Mitarbeiterin ***5***, MA und ***4***.*

5. Wie war der weitere Ablauf des Erwerbsvorganges?

*Im Rahmen persönlicher Gespräche mit den zuständigen Personen in der ***2*** und der grundsätzlichen Einigung über den Erwerb der jeweiligen Wohnung wurde seitens der ***2*** vorgeschlagen, dass die ***6*** den Innenausbau der Wohnungen und die Tischlerei ***7*** diverse Tischlerarbeiten und den Einbau der Küche übernehmen könne. Danach wurden Anwaltstermine für die Kaufvertragserrichtung vereinbart.*

*Die Erwerber entschieden sich, die ***6*** mit dem Innenausbau der Wohnungen zu beauftragen, die empfohlene Tischlerei wurde von einigen, aber nicht von allen, beauftragt. Danach wurde wie in Punkt 6 beschrieben, der Innenausbau geplant und kam es schließlich (zu einem großen Teil erst nach einem ganzen Jahr nach Kaufvertragsunterfertigung) zur Beauftragung der ***6*** mit dem Innenausbau.*

*Lediglich eine Wohnung wurde im fertigen Zustand verkauft, hierbei handelt es sich um die Wohnung Top 34, welche erst nach Fertigstellung an die Familie ***8*** verkauft wurde.*

6. Wurde Ihnen ein fertiges Konzept vorgelegt oder konnten Sie als Erwerber Einfluss auf die Gestaltung nehmen?

*Zum Zeitpunkt des Erwerbes gab es einen Entwurf für die jeweiligen Wohnungen. Dieser wurde jedoch im Lauf der Verhandlungen mit der ***6*** in vielfacher Hinsicht geändert. Zum Teil kam es zu umfassenden Änderungen bis hin zur Teilung von ursprünglich einer großen Wohnung in zwei kleinere.*

Xxx teilte eine große Wohnung in zwei kleinere, die besser zu vermieten waren. Auch die xxx hat eine Großwohnung wegen der besseren Vermietbarkeit geteilt.

Xxx plante die eigengenutzten Wohnungen unter Beiziehung eines Architekten massiv um, um sie an die Wünsche der Familie anzupassen.

Xxx hat ihre Wohnung ebenfalls mit Architekten umgeplant. Ein Schlafzimmer ist entfallen, die Wohnküche wurde größer und auch das Bad wurde komplett geändert, ebenso bei xxx.

Auch alle anderen Erwerber haben wesentlichen Einfluss auf die endgültige Ausgestaltung der Wohnungen genommen.

7. Wer waren die Ansprechpartner in der ***2***

*Wie erwähnt waren dies die Mitarbeiterin ***5***, MA und ***4***.*

8. Haben Sie die anderen Miteigentümer kennengelernt und wenn ja wann?

Die Miteigentümer kennen einander teilweise schon seit vielen Jahren aber mittlerweile alle durchgehend. Wann sich die Personen jeweils im Einzelfall kennengelernt haben, kann nicht mehr geklärt werden. Jedenfalls gab es viele Besprechungen und eine gemeinsame Hauseinweihungsfeier. Spätestens zu diesem Zeitpunkt haben die Eigentümer einander alle kennen gelernt.

9. Wer hat den Auftrag zur Sanierung des Altbaus bzw. zur Planung, Einreichung und Errichtung des Neubaus durchgeführt?

*Die ***2*** hat die ***6*** mit der Errichtung des Edelhohbaus beauftragt. Die jeweiligen Eigentümer haben nach Erwerb und Beiziehung eines Planers den Auftrag zur Innenausbauleistung der Neubauwohnungen an die ***6*** erteilt. Für die Sanierung des Altbaus wurde ebenfalls die ***6***, hier jedoch von der Wohnungseigentumsgemeinschaft beauftragt. Hier sei auch auf die Betriebsprüfung der WEG ***3*** für das Jahr 2015 verwiesen, in welcher die Bauherreneigenschaft der Wohnungseigentumsgemeinschaft bestätigt wurde. Auch im Rahmen der Sanierung der Altbauwohnungen im Hoftrakt wurden wesentliche Änderungen in der Planung durch die Wohnungseigentümer vorgenommen. Darüber hinaus wurden über die Wohnungseigentümergeinschaft Förderungen in Anspruch genommen und abgewickelt. So haben Herr xxx jeweils für eine ihrer Wohnungen eine Wohnbauförderung beantragt. Diese wurden auch vom Land Wien zugesichert und im Fall von xxx auch endabgerechnet.*

10. Welche Verträge wurden mit der ***2*** abgeschlossen?

*Mit der ***2*** wurde nur der Kaufvertrag über die jeweilige Einheit im Edelhohbauzustand abgeschlossen.*

11. Gab es vor Unterzeichnung des Kaufvertrages bereits Verträge, die Sie unterzeichnet haben?

Es gab keine weiteren Verträge.

12. In welchem Zustand wurde die Wohnung gekauft?

Gekauft wurde eine oder mehrere Wohnungen im Edelhohbauzustand.

13. Welche Arbeiten wurden nach Kauf der Wohnung noch durchgeführt und wem wurden diese Aufträge erteilt?

*Wie oben beschrieben, wurden Architekten beigezogen, die Wohnungen umgeplant und dann die Fa. ***6*** mit dem Innenausbau der Neubauwohnungen einzeln von den Wohnungseigentümern dazu beauftragt. Dazu gab es von der ***6*** einen Vorschlag über eine Standardausstattung, da dies vor allem für Investoren zur Vermietung benötigt wird.“*

Zudem wurden die Bau- und Ausstattungsbeschreibung Standard der ***6***, die Kaufverträge mit der ***2***, die Hausverwaltervollmacht und Vollmacht an RA ***9*** sowie die Schlussrechnung der ***6*** übermittelt.

3. Bekämpfter Grunderwerbsteuerbescheid

Nach der durch die belangte Behörde durchgeführten Außenprüfung gem. § 147 BAO zur Feststellung, ob eine Bauherreneigenschaft der Erwerber (ua. der Beschwerdeführerin) bei der Liegenschaft ***3***, gegeben sei, wurde die Grunderwerbsteuer mit Bescheid vom 11.7.2019 gemäß § 201 BAO festgesetzt. Auf Grund der festgesetzten Abgabe und des selbstberechneten Betrages ergab sich eine Nachforderung in Höhe von € 3.403,46.

Mit gesondert ergangener Bescheidbegründung vom 12.7.2019 führte die belangte Behörde zudem aus:

„Zeitablauf:

- *Bauansuchen vom 30.01.2007*
- *Bescheid vom 01.04.2008 über die Baubewilligung und Errichtung eines Wohngebäudes mit einer Tiefgarage (Neubau - Straßentrakt) und eines Dachgeschossausbaues bauliche Herstellungen und Änderungen, Zubau- Aufzugschacht im Hoftrakt (Altbau) im **. Bezirk, ***3*** Gst.Nr. ***11*** in EZ ***10****
- *Kaufverträge vom 22.4.2014 - 20.11.2015*
- *Ausbau der Wohnungen in der Zeit vom März - November 2015*
- *Fertigstellungsanzeige vom 08.09.2016*

*Anhand dieses Zeitablaufes ist ersichtlich, dass die Käufer in ein bereits fertiges Planungs- und Vertragskonzept eingestiegen sind. Für die Errichtung des Neubaus und des Dachgeschossausbaues und sämtlichen anderen Bautätigkeiten wurde ein Generalunternehmer - ***12*** FN***13*** - beauftragt.*

*****2*****

*FN***14***.*

Die Kaufobjekte/Wohnungen werden seitens der Verkäuferin in einem Edelrohausbauzustand übergeben und „muss demgemäß der Käufer einem anderen

Unternehmen noch einen Auftrag für die Herstellung eines schlüsselfertigen Zustandes erteilen." (siehe Pkt „Übergabe und Übernahme" in den betreffenden Kaufverträgen)

Die Käufer waren nicht seit Urbeginn bei der Planung dabei. Sie konnten die Wohnungen nur so kaufen wie diese angeboten wurden. Zu jedem Kaufvertrag gibt es eine Beilage – „Bau- und Ausstattungsbeschreibung „Standard". Diese bestimmt den Leistungs- und Lieferumfang der ***6*** FN***15*** und ist Grundlage jeder Kaufvereinbarung.

Änderungen wie z.B. versetzen von Mauern (Zwischenwände), Fenstern und Türen, Anzahl der Fenster, Grundrissänderung, etc. beeinflussen nicht die statische Konstruktion und führen daher nicht zur Bauherreneigenschaft. Der Innenausbau/die Innenausstattung sind als nicht wesentlich zu betrachten.

Der gesamte Innenausbau wurde von der Firma ***6*** ***15*** durchgeführt.

Sämtliche Käufer haben zeitgleich mit Unterfertigung des Kaufvertrages eine Vollmacht für Herrn ***4*** unterschrieben. Darin ermächtigen die Käufer Herrn ***4***

> zur Verwaltung der Liegenschaft

> zur Vertretung vor Behörden, als Zustellbevollmächtigten

> zum Machthaber i.S. des § 1008 ABGB für alle mit der Liegenschaft verbundenen Geschäfte (wie z.B. Aufnahme von Darlehen, Vertretung vor Gerichten, Ämtern und Behörden etc.)

> zum Machthaber im Umfang einer Prozeßvollmacht i.S. des § 31 ZPO und die Umbauten von Miteigentümern zu genehmigen.

Herr ***4*** war bis Ende September 2016 Geschäftsführer und Gesellschafter der ***2*** ***14*** die auch zu diesem Zeitpunkt umbenannt wurde in ***16***.

Ebenso war Herr ***4*** Geschäftsführer der Firma ***6*** ***15***.

Die ***2*** spätere ***16*** FN ***14*** und die Firma ***6*** ***15*** befinden sich seit 12.07.2005 an derselben Adresse > ***17***.

Die ist ein Indiz dafür, dass schon vor dem Abschluss der Kaufverträge ein fertiges Konzept für den Neubau und den Ausbau des Dachgeschosses bereits bestand.

Für die Käufer war es nicht möglich, Wohnungen/Liegenschaftsanteile zu erwerben, ohne an das ausgearbeitete Bauvorhaben/Konzept gebunden zu sein. Die Verwaltung des Hauses war ebenso vorgegeben.

Die Firma ***18*** FN***19*** hat für den überwiegenden Teil der Wohnungen im Neubau und im Dachgeschoß die Einbauküchen inkl. Einbaugeräte geliefert und eingebaut. Bemerkenswert ist, dass der Auftrag hiezu am 06.11.2014 erteilt wurde, zu diesem Zeitpunkt war nur EINE Wohnung verkauft.

Dies ist ein weiterer Beweis dafür, dass die Käufer keinen wesentlichen Einfluss hatten.

Das FA GVG schließt daraus, dass den einzelnen Käufern, in deren Wohnungen der Innenausbau von der Firma ***6*** ***15*** durchgeführt wurde, keine Bauherreneigenschaft zukommt. Sie konnten wenn überhaupt nur geringfügige Änderungen am Konzept vornehmen.

Die Steuer ist gem. § 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.

Gegenleistung ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch alles, was der Erwerber über den Kaufpreis hinaus für das unbebaute oder noch nicht entsprechend bebaute 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 solchen, die an einen vom Veräußerer verschiedenen Errichter des Gebäudes auf dem Grundstück erbracht werden.

Bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage werden die Kosten für den Innenausbau und die Pauschalhonorare (Kosten für die Vertragserrichtung) mit einberechnet.

*Aus den Kaufunterlagen geht hervor, dass sämtliche Kaufverträge von der Rechtsanwaltskanzlei ***20*** - ***9*** verfasst wurden. Diese war in das Projekt eingebunden. Die Käufer hatten keine Wahl des Rechtsanwaltes. Die zivilrechtliche Abwicklung wurde von der Verkäuferin beauftragt, die Käufer hatten die Kosten zu tragen auch wenn es in der Kaufvertragsurkunde anders dargestellt wurde.*

Bei Durchführung von Wohnungsverkäufen im Rahmen der Errichtung von Wohnhausanlagen und Umbauten von Altbestand stellt sich der Ablauf nach den Erfahrungen im Wirtschaftsleben so dar, dass im Zuge der Projektentwicklung die Veräußererseite an einen Rechtsanwalt oder Notar mit dem Auftrag zur Erstellung eines Mustervertrages herantritt. Die Adaptierung der einzelnen Verträge erfolgt lediglich hinsichtlich des jeweiligen Wohnungsverkaufes, worin sich sohin bezüglich der Vertragserstellung die von den Käufern zu entfaltende Aktivität erschöpft.

Insbesondere im Zusammenhang mit der Errichtung von derartigen Projekten kann ausgeschlossen werden, dass jeder einzelne Käufer für sich individuell einen Rechtsanwalt oder Notar auswählt und diesen mit der Vertragserrichtung für sich beauftragt. Diese Vorgehensweise wäre auch seitens der Verkäufer wenig erwünscht.

*Von der Verkäuferin - der ***2*** - wurde der „Vertragsverfasser“ - die Rechtsanwaltskanzlei ***20*** - ***9*** - zum Treuhänder bestellt und anschließend haben die Käufer den Treuhänder mit der Vertragserrichtung „beauftragt“.*

Diese Umstände sprechen für eine ausschließlich von der Verkäuferin in Auftrag gegebene Vertragsverfassung.

Der/die Käufer erbringt/erbringen dann eine „sonstige Leistung“ im Sinne des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG welche in die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Grunderwerbsteuer miteinzubeziehen ist.

Aus den vorgelegten Unterlagen hat das Finanzamt festgestellt, dass die Bauherreneigenschaft nicht gegeben ist, da der Erwerber in ein vorgegebenes, vorgeplantes Konzept eingebunden wurde. Die Selbstberechnung wurde unrichtig durchgeführt. Die Kosten für den Innenausbau und Nebenkosten wurden bisher bei Berechnung der Grunderwerbsteuer nicht einbezogen.

Die Bauherreneigenschaft wird daher von Seiten des FAGVG nicht anerkannt, und die Grunderwerbsteuer ist von den Grund- und Baukosten einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen - Leistungen an Dritte unterliegen der GrESt, wenn die Verpflichtung zur Übernahme dieser Leistung durch Einbindung in ein vorgegebenes Gesamtkonzept von vornherein feststeht - vorzuschreiben. Dies stellt die Wiederaufnahmsgründe gem. § 303 BAO dar. Die Festsetzung erfolgt gem. § 201 Abs. 2 Z 3 BAO iVm § 303 BAO.

Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Grunderwerbsteuer:

<i>Kaufpreis der Liegenschaft</i>	<i>€ 434.347,00</i>
-----------------------------------	---------------------

Sonstige Nebenkosten (brutto):

<i>Innenausbau</i>	<i>€ 92.801,80</i>
--------------------	--------------------

<i>Vertragserrichtungskosten</i>	<i>€ 4.440,00</i>
----------------------------------	-------------------

<i>SUMME</i>	<i>€ 531.588,80</i>
--------------	---------------------

Berechnung:

<i>Bemessungsgrundlage € 531.588,80 x 3,5% GrESt =</i>	<i>€ 18.605,61</i>
--	--------------------

<i>Lt. Selbstberechnung € 434.347,00 x 3,5% GrESt =</i>	<i>€ 15.202,15</i>
---	--------------------

<i>Nachforderung</i>	<i>€ 3.403,46“</i>
----------------------	--------------------

4. Beschwerde

Mit Schriftsatz vom 8.8.2019 erhob die Beschwerdeführerin das Rechtsmittel der Beschwerde, beantragte den verfahrensgegenständlichen Grunderwerbsteuerbescheid aufzuheben und die Grunderwerbsteuer wie in der Selbstberechnung ermittelt, festzusetzen.

Die Beschwerdeführerin führte begründend aus:

„2.1. Grunderwerbsteuer für Vertragserrichtungskosten

Nach der Judikatur des VwGH zählen Vertragserrichtungskosten nur dann zur Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer, wenn der Veräußerer den Auftrag zur Vertragserrichtung erteilt und der Erwerber sich verpflichtet, diese Kosten zu tragen (siehe VwGH 2001/16/0353 vom 23.1.2003)

Das in der Bescheidbegründung angeführte Argument, dass die Käufer keine Wahl hatten, einen anderen Anwalt zu bestellen, ist ungenügend. Denn in der Praxis zeigt sich, dass es, auch wenn sich Baugruppen ohne Organisator zusammenschließen, erforderlich ist, nur einen Anwalt oder Notar für die Wohnungseigentumsbegründung zu beauftragen - ebenso braucht es einen einzigen Bevollmächtigten für die Baupolizei.

*Frau ***Bf1*** hat ***20***_***9*** mit der Vertragserrichtung beauftragt, das wird in der Bescheidbegründung vom 12.7.2019 sogar so bestätigt. Wer den Vertragserrichter namhaft macht, muss dabei ohne Belang sein.*

Die Berücksichtigung der Vertragserrichtungskosten bei der Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer würden wir isoliert betrachtet aus verwaltungsökonomischen Gründen aufgrund der geringen Auswirkung nicht mittels Beschwerde bekämpfen. Aufgrund der Gesamtbelastung beziehen wir diesen Punkt jedoch in die Beschwerde ein.

2.2. Grunderwerbsteuer für Innenausbaukosten

Für die Einbeziehung der Innenausbaukosten gelten nach der Rechtsprechung und Literatur folgende Kriterien:

2.2.1. fertiges Gesamtkonzept

Wenn der Grundstückskäufer den Grundstücksverkäufer mit der Errichtung des Rohbaus und anschließend Dritte mit dem weiteren Ausbau beauftragt, sind diese Ausbaukosten nur dann in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer miteinzubeziehen, wenn diese vom Erwerber beauftragten Unternehmen zum Zeitpunkt des Grundstücksankaufes zur Erwerberseite gehörten und dem Erwerber vor der Anschaffung die Ausbauarbeiten konkret benannt und zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis angeboten hatten und der Erwerber dieses Anbot unverändert oder nur mit geringen Abweichungen angenommen hat (BFH vom 3.3.2015, II R 22/14). Fellner in Fellner (Hrsg), Grunderwerbsteuer (15. Lfg 2016) zu § 5 GrEStG 1987 (Fellner) Rz 97a.

*Zugehörigkeit zur Erwerberseite: Eine wie auch immer geartete gesellschaftsrechtliche Verflechtung der ***2*** mit der ***6*** liegt nicht vor.*

*Dass die ***2*** in ***16*** umbenannt wurde, hatte den Hintergrund darin, dass der darin befindliche Betrieb von ***4*** abgespalten wurde. Er ist seither alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der (abgespaltenen, neuen) ***2***. Eine Zugehörigkeit der ***6*** aus der Umbenennung der ***2*** in ***16***, ist aus unserer Sicht nicht nachvollziehbar. Es handelt sich um zwei unterschiedliche Gesellschaften.*

*Annahme ohne wesentliche Abweichungen: Frau ***Bf1*** hat sich bereits im Juli 2014 für die Wohnung interessiert, damit sie in die Planung eingebunden werden kann. Dies ist im konkreten Fall darauf zurück zu führen, dass sie eine behindertengerechte Wohnung schaffen wollte, damit ihre mehrfach behinderte Tochter bei ihr wohnen kann. Zu den vorgenommenen Änderungen siehe unten Punkt 2.2.2.*

2.2.2. wesentliche Planänderungen und Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung des Hauses

Daneben ist als wesentliches Kriterium und entscheidend für die Einbeziehung von Baukosten in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer, ob dem Erwerber ein Recht und eine Möglichkeit der Einflussnahme auf die Gestaltung des Gesamtbauvorhabens (des gesamten Wohnhauses) oder das Recht zu wesentlichen Änderungen des Projektes zugestanden ist (vgl u.a. VwGH 82/16/0114, 0115, 0116, vom 26. Jänner 1989, 88/16/0132-0137, und vom 27. Juni 1994, 92/16/0196, 0202, 92/16/0195, 0201, VwGH vom 29. Juli 2004, 2004/16/0053).

Käufer sind nur dann als Bauherren anzusehen, wenn sie auf die bauliche Gestaltung des Hauses, und zwar auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion Einfluss nehmen können (vgl u.a. VwGH vom 12. November 1997, 95/16/0176, vom 30. April 1999, 97/16/0203, und vom 17. Oktober 2001, 2001/16/0230, 0231). Fellner in Fellner (Hrsg), Grunderwerbsteuer (15. Lfg 2016) zu § 5 GrEStG 1987 (Fellner) Rz 92

Im konkreten Fall kam es zum Einbau einer behindertengerechten zweiten Toilette, Umgestaltung eines Schlafzimmers zur Küche, damit die Räder, die ein Rollstuhl benötigt, gegeben sind, und daraus resultierende umfangreiche Änderungen der Anschlüsse, im Bad eine bodenbündige Dusche (rollstuhlgeeignet) Entfall eines Innenflurs und Durchgang vom Wohnzimmer zu den Schlafzimmern breitestmöglich gegen Entfall einer Tür, und einiges mehr.

Dabei handelte es sich nicht bloß um an sich belanglose Veränderungen von Zwischenwänden oder in der Judikatur des VwGH genannte "übliche Verbesserungen". Um die Wohnung behindertengerecht zu gestalten, wurden statisch relevante Änderungen vorgenommen. Damit wurde auf die bauliche Gesamtkonstruktion des Hauses Einfluss genommen. Wir senden Ihnen den zugehörigen Plan von der Baupolizei.

*Frau ***Bf1*** kommt aus unserer Sicht daher sehr wohl Bauherreneigenschaft zu.“*

5. Beschwerdeentscheidung

Mit Beschwerdeentscheidung vom 4.9.2019 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und führte die belangte Behörde ergänzend aus, dass Änderungen in der Raumaufteilung durch die Erwerberin nach deren Wünschen keine Auswirkung auf die Größe (m²) der gesamten erworbenen Fläche gehabt habe und keine wesentliche Einflussnahme auf das Gesamtvorhaben darstelle. Eine Änderung am Gesamtkonzept (Neubau und Umbau) sei dadurch nicht erfolgt. Das gesamte Projekt sei bereits vor dem Kauf von einem Architekten geplant gewesen, Bauwerber war die ***2***.

Der gesamte Innenausbau sei von der Firma ***6*** durchgeführt worden. Aus der Vorhaltsbeantwortung Pkt.5) durch Dr. Kohler und Partner Steuerberatungs GmbH gehe hervor, dass nach Einigung über den Erwerb der jeweiligen Wohnung seitens der ***2*** vorgeschlagen worden sei, dass die ***6*** den Innenausbau der Wohnungen übernehmen könne. Danach seien die Anwaltstermine für die Kaufvertragserrichtung vereinbart worden.

Das beauftragte Unternehmen habe bereits beim Abschluss der Kaufverträge zur Veräußererseite gehört.

6. Vorlageantrag

Mit Vorlageantrag vom 10.10.2019 beantragte die Beschwerdeführerin die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und führte aus, dass sich der Vorlageantrag auf die Vorschreibung der Grunderwerbsteuer für die Innenausbaukosten beschränke. Aufgrund der geringen Auswirkung der Einbeziehung der Vertragserrichtungskosten in die Grunderwerbsteuer werde dieser Teil aus verwaltungsökonomischen Gründen nicht mehr bekämpft.

Ergänzend zur Beschwerde vom 08.08.2019 teilte die Beschwerdeführerin mit, *„dass aus unserer Sicht die ***6*** nicht der Veräußererseite dadurch zugehört, dass die Anwaltstermine nach Vorschlag (aus Auswahl) der ***6*** vereinbart wurden. Vielmehr war dadurch gewährleistet, dass die Erwerber einen entsprechenden Einfluss auf die Gestaltung des Hauses haben.*

*Selbst wenn die ***6*** aufgrund einer engen Verbindung der Veräußererseite zuzurechnen ist, genügt dieses Zusammenwirken nicht für die Einbeziehung der Ausbaukosten in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer. Vielmehr ist es erforderlich, dass die mit den Ausbaumaßnahmen beauftragten Unternehmen bereits beim Abschluss des Grundstückskaufvertrags zur Veräußererseite gehört haben und den Klägern schon vor diesem Zeitpunkt die zur Herstellung des Gebäudes erforderlichen Ausbaugewerke konkret und zu im Wesentlichen feststehenden Preisen angeboten hatten und die Kläger diese Angebote später unverändert oder mit geringen Abweichungen angenommen haben (BFH 03.03.2015, II R 22/14).“*

7. Vorlagebericht

Mit Vorlagebericht vom 2.12.2019 – eine Kopie davon erging an die Beschwerdeführerin – legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und führte in ihrer Stellungnahme neben Verweisen auf die umfangreiche Judikatur des VwGH zur Bauherreneigenschaft ergänzend aus:

„Wenn in der Beschwerde ausgeführt wird, die Bf habe sich bereits im Juli 2014 für die Wohnung interessiert, um in die Planung einbezogen werden zu können, ist dem zu entgegnen, dass sie zu diesem Zeitpunkt noch nicht Miteigentümerin war und daher auch nicht als Bauherr handeln konnte. Ob sie als Interessentin schon vor Erwerb der Miteigentumsanteile in die Planungsphase miteinbezogen wurde oder mitgewirkt hat,

ist unbeachtlich. Erst Miteigentümer können verbindlich mitgestalten und mitbeschließen. Entscheidend ist nicht, ob die Bf tatsächlich Einfluss genommen hat, sondern ob die Möglichkeit dazu bestanden hat“

8. Ermittlungen des Bundesfinanzgerichtes

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 29.6.2021 wurde die Beschwerdeführerin aufgefordert den zwischen ihr und der ***6*** abgeschlossenen Werkvertrag betreffend den Innenausbau samt den Beilagen zu diesem Werkvertrag sowie die Schlussrechnung Innenausbau vom 1.12.2015 samt Beilage vorzulegen.

Mit Schreiben vom 22.7.2021 übermittelte die Beschwerdeführerin den Werkvertrag vom 19.3.2015, die Beilage zum Sonderwunschprotokoll vom 28.1.2015, eine Bau- und Ausstattungsbeschreibung Standard, Stand 16.10.2014, ***3***, Straßentrakt Top 30/31, diverse Ansichten und Pläne verkleinert auf A4-Format sowie die Schlussrechnung Innenausbau vom 1.12.2015.

9. Mündliche Verhandlung

Am 22.11.2021 wurde in Anwesenheit Vertreterin der Beschwerdeführerin die beantragte mündliche Verhandlung durchgeführt und hierüber folgende auszugsweise wiedergegebene Niederschrift aufgenommen:

„Beginn der Verhandlung: 10.00 Uhr.

Die mündliche Verhandlung findet auf Antrag der beschwerdeführenden Partei statt.

Nach Begrüßung überzeugt sich die Richterin von der Einhaltung der aktuellen Corona-Schutzmaßnahmen und weist darauf hin, dass während der Verhandlung der Mindestabstand einzuhalten und eine FFP2-Maske zu tragen ist.

Als weitere Präventionsmaßnahme wurde das Fenster geöffnet und werden die Parteien gebeten, sich möglichst kurz zu halten und Wiederholungen der Schriftsätze zu vermeiden.

Die Anwesenden erheben keine Einwände gegen die Durchführung der Verhandlung unter diesen Bedingungen.

Die Richterin trägt die Sache vor und berichtet über den bisherigen Verlauf des Verfahrens samt der Ergebnisse der durchgeführten Beweisaufnahmen (§ 275 Abs 2 BAO).

Auf die Frage der Richterin, ob es Ergänzungen zum Sachverhalt gibt:

Antwort der beschwerdeführenden Partei: Nein

Antwort der belangten Behörde: Nein

Die Richterin erteilt der beschwerdeführenden Partei das Wort.

Die beschwerdeführende Partei führt aus wie in den bisherigen Schriftsätzen im Rechtsmittelverfahren und ergänzt: Die Bf. verweist auf die bisherigen Schriftsätze und die darin getätigte Argumentation.

Die Richterin erteilt der belangten Behörde das Wort:

Die belangte Behörde verweist auf ihre bisherigen Schriftsätze.

Ergänzende Fragen der Richterin:

1. *Als Sie den Kaufvertrag vom 3.12.2014 unterschrieben haben, war Vertragsbestandteil die Bau- und Ausstattungsbeschreibung hinsichtlich des Innenausbaus (Stand 16.10.2014) der Fa. ***6***. Was war in diesem Zeitpunkt, nämlich des Vertragsabschlusses bereits besprochen bzw. vereinbart, was wollten Sie erwerben?*

*Antwort Vertreterin der Bf.: Wie bereits schriftlich ausgeführt war der Erwerb gegenüber der ***2*** auf den Edelrohbaustand gerichtet. Aufgrund der besonderen Situation der Bf., nämlich der behinderten Tochter, waren nicht nur belanglose Änderungen nötig, sondern es wurden wesentliche Änderungen zusätzlich beauftragt.*

2. *Das Sonderwunschprotokoll vom 29.1.2015 beinhaltet bereits sämtliche Änderungen bzw. Wünsche inkl. der für die Sonderausstattung entstehenden Kosten (nämlich € 3.234,80), wodurch sich als Endsumme, jener Betrag (nämlich € 92.801,80) ergibt, der dann als Fixpreis im Werkvertrag, abgeschlossen zwischen Ihnen und der Fa. ***6*** vom 19.3.2015 vereinbart wird. Wann wurde über die Sonderwünsche gesprochen? Wann war klar, dass die ***6*** den Innenausbau durchführen wird (Bestandteil des Kaufvertrages war ja auch die Bau- und Ausstattungsbeschreibung)*

*Antwort Vertreterin der Bf.: Sofern mir bekannt, wird es sich um parallele Gespräche gehandelt haben, da dies bei einer Baustelle notwendig ist um den Baufortschritt zu sichern. Es kam der Vorschlag von der ***6*** hinsichtlich des Innenausbaus (Standard) und wurde dann über die Sonderwünsche gesprochen bzw. hätte die Bf. den Kaufvertrag nicht abgeschlossen, wenn ihre Sonderwünsche nicht möglich gewesen wären.*

3. *Der Innenausbau beinhaltete sämtliche Innenausbauarbeiten (Trockenbau, Fußboden, Elektroinstallationen, Sonnenschutz, Malerarbeiten, sanitäre Einrichtungen etc.), die Abrechnung dafür erfolgte nur mit der ***6***. Haben Sie abgesehen von dem Einbau der Küche noch ein anderes Unternehmen mit Arbeiten beauftragt? Wenn ja mit welchen?*

Antwort Vertreterin der Bf.: Es ist mir nicht bekannt, dass weitere Unternehmen mit dem Innenausbau beauftragt wurden.

4. *Haben Sie persönlich um irgendwelche Baubewilligungen angesucht?*

Antwort Vertreterin der Bf.: Nein, das wäre gar nicht möglich gewesen.

Danach verkündet die RichterIn den Beschluss, dass die Entscheidung gemäß § 277 Abs. 4 BAO der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Auf der Homepage der ***2*** wurde das Projekt „***21***“ ***3***, als sanierter Altbau mit hochwertigem Neubau beschrieben. Die gegenständliche Wohnung der Beschwerdeführerin befindet sich im Neubau.

Mit Bescheid des Magistrates der Stadt Wien (***22***) vom 01.04.2008 (Bauansuchen vom 30.01.2007 durch den Bauwerber ***2*** für Neu- und Umbau auf verfahrensgegenständlicher Liegenschaft) wurde die Baubewilligung für die Errichtung eines Wohngebäudes mit einer Tiefgarage (Neubau - Straßentrakt) und eines Dachgeschossausbaues sowie bauliche Herstellungen und Änderungen, Zubau- Aufzugschacht im Hoftrakt (Altbau) im **. Bezirk, ***3*** Gst.Nr. ***11*** in EZ ***10***, der ***2*** als Bauwerber erteilt.

Mit zwischen der ***2*** als Verkäuferin und der Beschwerdeführerin als Käuferin abgeschlossenen Kaufvertrag vom 3.12.2014, erwarb die Beschwerdeführerin das Wohnungseigentum an der Wohnung mit Loggia 30 sowie das Wohnungseigentum am Kfz-Abstellplatz 5, (101/3165 Anteile, sowie 11/3165 Anteile an der ***10***).

Unter Pkt. II („Kaufpreis“) des Kaufvertrages wird als Barkaufpreis für die kaufgegenständlichen Anteile ein Betrag in Höhe von € 434.347,00 (als Summe aus dem Teilbetrag für die kaufgegenständliche Wohnung in Höhe von € 406.347,00 und dem Teilbetrag für den Kfz-Abstellplatz in Höhe von € 28.000,00) vereinbart. Die Vertragserrichtungskosten beliefen sich auf € 4.440,00.

Unter Pkt. VII. des Kaufvertrages wird ausgeführt:

„Die Käuferin verpflichtet sich, den Kaufgegenstand zu dem von der Verkäuferin rechtzeitig-mindestens zwei Wochen vor dem Übergabetermin – schriftlich festgesetzten Termin und unter der Voraussetzung der durch Unterfertigung des Übernahmeprotokolls bestätigten ordnungsgemäßen Ausführung, zu übernehmen.

Die Übergabe des Kaufgegenstandes in den physischen Besitz und Genuß der Käuferin ist für 30. November 2015 vorgesehen

...

*Die Käuferin verpflichtet sich, festgestellte Mängel unverzüglich bzw. jedenfalls binnen einer Frist von vier Wochen beheben zu lassen, sofern diese von der Bauleitung, Herrn ***23***, anerkannt worden sind. [...]“*

Unter Pkt. VIII („Bauabwicklung“) wird ausgeführt:

„Die Käuferin beauftragt die Verkäuferin, und diese übernimmt es und garantiert gemäß § 880a ABGB die vertragsgegenständliche Wohnung und den Autoabstellplatz, wie dies aus dem Wohnungsplan (Beilage A) und dem Stellplatzplan (Beilage B) ersichtlich ist, einschließlich der Ausstattung laut Bau- und Ausstattungsbeschreibung (Beilage C), im folgenden kurz auch „Vertragsobjekt“ genannt, unter Einhaltung aller gesetzlicher und behördlicher Vorschriften und einschlägiger ÖNormen zu den vereinbarten Errichtungskosten zu schaffen und in diesem Zustand an die Käuferin zu übergeben. Mit dieser erfolgten Auftragserteilung anerkennt die Käuferin den Ausschluß der Einrede der unvollständigen Beschreibung des Vertragsobjektes.

Die Verkäuferin übernimmt im Rahmen dieses Vertrages insbesondere folgende Verpflichtungen:

- a) Die schlüsselfertige Errichtung des Vertragsobjektes gemäß den genannten Vertragsunterlagen, ebenso die Herstellung der übrigen selbständigen Einheiten bzw. Allgemeinteile dergestalt, daß auch für alle übrigen selbständigen Objekte neben dem Vertragsobjekt die Fertigstellungsanzeige vorgenommen werden kann.*
- b) Alle Abwicklungen vor Behörden im Zusammenhang mit den nach diesem Vertrag zu erbringenden Leistungen sowie die Beantragung und Einholung erforderlicher Bewilligungen. Dementsprechend verpflichtet sich die Käuferin bis zur Vollendung des Bauwerkes Herrn ***4*** entsprechende Vollmacht zu erteilen, die zur Antragstellung vor Behörden und Gerichten im Zusammenhang mit der Errichtung des Vertragsobjektes erforderlich sind.*
- c) Die Beauftragung der Professionisten und Sonderfachleute auf eigene Gefahr, Rechnung und Haftung für alle Beauftragen gemäß § 1313 ABGB. Die Verkäuferin vergibt sämtliche Aufträge im eigenen Namen und ist nicht zur Auftragsvergabe namens der Käuferin bevollmächtigt.*
- d) Die örtliche Bauaufsicht.*
- e) Sämtliche Vorkehrungen, daß das Vertragsobjekt vertragsgemäß termingerecht fertiggestellt wird und übergeben werden kann.*
- f) Prüfung aller für die Erfüllung der übernommenen Leistungen maßgeblichen Umstände. In diesem Zusammen hat gibt die Verkäuferin nochmals die verbindliche Erklärung ab, daß mit den vereinbarten Errichtungskosten alle von ihr auch aufgrund dieses Vertrages zu erbringenden Leistungen abgegolten sind.*
- g) Die Verkäuferin ist ab Baubeginn Planungs- und Baukoordinator im Sinne des Bundesgesetzes vom 15. Jänner 1999 Baukoordinationsgesetz.*

[...]“

Unter Pkt. IX („Umbauten“) des Kaufvertrages wird unter anderem ausgeführt:

*„Die Käuferin verpflichtet sich im Falle der Veräußerung ihres Objektes sämtliche in diesem Vertrag enthaltene Verpflichtungen auf ihren Rechtsnachfolger vollinhaltlich zu überbinden. Und auch diesen wiederum zur vollinhaltlichen Überbindung zu verpflichten. Zur vereinfachten Abwicklung erteilt die Käuferin Herrn ***4*** Vollmacht, gemäß gesonderter Vollmachtsurkunde, womit dieser berechtigt ist, die jeweils erforderlichen Schritte in baurechtlicher Hinsicht zu ergreifen. Sollte entgegen dieser getroffenen Vereinbarung ein Widerruf der erteilten Vollmacht gegenüber der Baubehörde vorgenommen werden, verpflichtet sich die Käuferin zur Zahlung einer pauschalierten Pönale in Höhe von € 5.000,00 pro Tag, um den die Bauabwicklung verzögert wird. [...]“*

Die Bau- und Ausstattungsbeschreibung (Beilage C zum Kaufvertrag vom 3.12.2014) für „***3***, Stand: 16.10.2014, Straßentrakt TOP 30/31“ weist das Unternehmen ***6*** als Ersteller aus, bestimmt laut den Allgemeinen Hinweisen den „Leistungs- und Lieferumfang der ***6*** und ist Grundlage jeder Kaufvereinbarung“.

Inhalt der Bau- und Ausstattungsbeschreibung waren Trockenbau/Innenwände, Fußbodenaufbau, Balkone/Loggien, Sonnenschutz, Wohnungseingangstüre, Innentüre – Tischlerarbeiten, Fliesenlegerarbeiten, Holzfußboden, Maler- und Anstreicherarbeiten, Elektroinstallationen, Entlüftung, Heizungs- und Warmwasserversorgung, Sanitärinstallationen und Sanitäre Einrichtungen.

In Anlehnung an die Bau- und Ausstattungsbeschreibung und als Beilage zum Sonderwunschprotokoll wurde mit 28.1.2015 eine Aufpreisliste „Sonderausstattung 30“ erstellt, welche neben der Bau- und Ausstattungsbeschreibung (Stand 16.10.2014) und dem Ausbauplan (Stand 2.3.2015) Bestandteile des mit 19.3.2015 datierten und zwischen der Beschwerdeführerin und der ***6*** abgeschlossenen Werkvertrages zur Ausführung der gesamten Arbeiten für den Wohnungsausbau waren (siehe Pkt. 2. des Werkvertrages).

Es wurde ein pauschaler Festpreis für die schlüsselfertige Fertigstellung des Bauwerkes gem. Ausbauplan bzw. Bau- und Ausstattungsbeschreibung in Höhe von € 92.801,80 vereinbart (Pkt.3 des Werkvertrages).

Aus der Aufpreisliste vom 28.1.2015 geht hervor, dass als Sonderausstattung unter anderem die Verbreiterung Durchgang Wohnzimmer/Gang zu Schlafzimmer, der Entfall der Zwischenwand Wohnzimmer, Stützklappgriffe, ein zweites WC und ein Entfall der Badewanne vereinbart wurden. Die gesamte Sonderausstattung belief sich auf einen Betrag von € 3.234,80. Damit ergibt sich ein Gesamtbetrag in Höhe von € 92.801,80 für den Innenausbau, welcher sich als Fixpreis im Werkvertrag wiederfindet.

Die Schlussrechnung Innenausbau vom 1.12.2015 erfolgte von der ***6*** an die Beschwerdeführerin und wies diese eine Schlussrechnungssumme in Höhe von € 92.801,80 auf.

Die Schlussrechnungen der bauausführenden Unternehmen, wie beispielsweise ***12***, ***18*** und ***7*** erfolgten an die ***6*** als Auftraggeberin.

Mit dem Einbau der Küche wurde das Unternehmen ***24*** von der Beschwerdeführerin selbst beauftragt.

Die Fertigstellungsanzeige erfolgte am 8.9.2016 durch die ***2*** an die Magistratsabteilung 37, Baupolizei für Wien.

Handelsrechtliche Geschäftsführer und Gesellschafter der ***2***. (FN ***14***) sind Herr ***4*** (bis 27.9.2016) und Herr ***23***, Prokuristin ist ***25***.

Handelsrechtliche Geschäftsführer und Gesellschafter der ***6*** (FN ***15***) sind Herr ***23*** sowie ***26***.

2. Beweiswürdigung

Diese Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf die durch die belangte Behörde elektronisch vorgelegten Aktenteile zum Bemessungsakt, ErfNr. ***1***, samt Arbeitsbogen Auftragsbuch Nr. ***27***, Abfragen im Firmenbuch, den durch das Bundesfinanzgericht von der Beschwerdeführerin angeforderten und von dieser übermittelten Unterlagen sowie den Ausführungen in der mündlichen Verhandlung.

Das Vorbringen der Beschwerdeführerin in ihren Schriftsätzen steht damit im Einklang, weshalb der Sachverhalt als erwiesen angenommen wird.

Dass der Kaufvertrag betreffend der verfahrensgegenständlichen Wohnung vom 3.12.2014 und der Werkvertrag hinsichtlich des Innenausbaus dieser Wohnung vom 19.3.2015, welchem die Vereinbarung der Sonderwünsche, datiert mit Protokoll vom 29.1.2015 voran ging, in einem unmittelbaren Zusammenhang standen, wird dadurch deutlich, dass unter Pkt. VIII des Kaufvertrages die Übergabe der verfahrensgegenständlichen Wohnung und des Stellplatzes, einschließlich der Ausstattung laut der dem Kaufvertrag beigelegten Bau- und Ausstattungsbeschreibung mit Stand 16.10.2014 garantiert wird und dies in seiner Gesamtheit als „Vertragsobjekt“ bezeichnet wird. Wenn die Bf. betont, dass es sich um eine Bau- und Ausstattungsbeschreibung „Standard“ handelt und diese dem BFG mit Schreiben vom 22.7.2021 vorlegt, so ist dem entgegenzuhalten, dass die dem Kaufvertrag beiliegende Bau- und Ausstattungsbeschreibung nicht die Bezeichnung „Standard“ trägt und diese zudem direkt

Bezug auf verfahrensgegenständliche Wohnung, nämlich *Top 30/31, ***28***, ***3****, nimmt. Auch der in der Folge abgeschlossene Werkvertrag nimmt diese Bau- und Ausstattungsbeschreibung als Vertragsbestandteil auf.

Allein das lässt bereits erkennen, dass der Erwerb des Wohnungseigentums nicht ohne (Generalunternehmer-)Auftrag an die in der Bau- und Ausstattungsbeschreibung bereits genannte ****6**** für die gesamten Innenausbauarbeiten vorgesehen war.

Insbesondere geht dieser unmittelbare Zusammenhang jedoch aus den Ausführungen der Vertreterin der Beschwerdeführerin im Zuge der mündlichen Verhandlung hervor, wonach es wohl parallele Gespräche hinsichtlich des Kaufvertrages und des Innenausbaus bzw. der Sonderwünsche gegeben habe, da dies bei einer Baustelle notwendig sei um den Baufortschritt zu sichern und die Beschwerdeführerin den Kaufvertrag nicht abgeschlossen hätte, wenn die Durchführung ihrer Sonderwünsche nicht möglich gewesen wäre.

Auch die gesellschaftsrechtliche Verknüpfung der ****2**** als Verkäuferin mit der ****6**** (Herr ****23**** als handelsrechtliche Geschäftsführer und Gesellschafter beider Unternehmen), als Generalunternehmer für den Innenausbau, spricht dafür, dass ein Erwerb des Wohnungseigentums mit dem in der Folge stattzufindenden Innenausbau der Wohnung verknüpft war.

Der Wille der Beschwerdeführerin war bereits zum Zeitpunkt des Kaufvertragsabschlusses darauf gerichtet, nicht nur das Wohnungseigentum (im Edelrohbaustand) zu erwerben, sondern eine schlüsselfertige Wohnung samt Innenausbau in dem von ihr gewünschten Umfang inklusiv der Sonderausstattung und unter besonderem Bedacht auf die behindertengerechte Ausführung zu übernehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Rechtsgrundlagen

Gemäß § 201 Abs. 1 BAO 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) 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).

Dabei kommt es nicht darauf an, dass über Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung unterschiedliche Vertragsurkunden abgeschlossen wurden (vgl. etwa VwGH vom 24.2.2005, Zl. 2004/16/0210, sowie VwGH vom 17.3.2005, Zl. 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 VwGH vom 9.11.2000, 2000/16/0039, sowie VwGH 10.4.2008, 2007/16/0223).

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 Grundstückes in dem Zustand, in dem es zum Erwerbsgegenstand gemacht wurde, bezogen ist (vgl. VwGH, 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 bebautem Zustand auch dann, wenn die Verträge über den Erwerb des unbebauten Grundstückes 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).

Der Umstand, dass das Vertragswerk in mehrere Urkunden auf mehrere Vertragspartner aufgespalten worden ist, 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 bebaubarem Zustand erhalten wird (vgl. VwGH 18.12.1995, 93/16/0072).

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).

Der Abschluss des Bauvertrages nach Erteilung der Baubewilligung und die Errichtung eines bereits fertig geplanten Bauwerkes sprechen gegen die Bauherreneigenschaft des Erwerbers (vgl. VwGH vom 7.5.1981, 1064/80, VwGH vom 18.11.1982, 82/16/0094, VwGH vom 8.10.1990, 89/16/0112, VwGH vom 21.3.2002, 2001/16/0429). Die Käufer sind nur dann als Bauherren anzusehen, wenn sie auf die bauliche Gestaltung des Hauses, und zwar auf die Gestaltung der

Gesamtkonstruktion Einfluss nehmen können (vgl VwGH vom 27. Juni 1994, 92/16/0196, VwGH vom 27. Juni 1994 92/16/0195, 0201 VwGH vom 12.11.1997, 95/16/0176 , VwGH vom 30.4.1999, 97/16/0203 , VwGH vom 17.10.2001, 2001/16/0230).

Erwägungen

Wie sich aus den vorgelegten Unterlagen zum Projekt „***21***“ ergibt, erwarb die Beschwerdeführerin mit dem zwischen ihr und der ***2*** abgeschlossenen Kaufvertrag das Wohnungseigentum an der Wohnung mit Loggia, Top 30, an der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft. Die Wohnung der Beschwerdeführerin war im noch zu errichtenden Neubau im 6. Stock situiert. Zudem schloss sie am 19.3.2015 mit der ***6*** einen Werkvertrag über den Innenausbau der Wohnung ab. Dies in einem unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang, der Kaufvertrag wurde von ihr am 3.12.2014 unterzeichnet, die Bau- und Ausstattungsbeschreibung für gegenständliche Wohnung war datiert mit 16.10.2014 (sohin noch vor Abschluss des Kaufvertrages), das Sonderwunschprotokoll mit 28.1.2015 und der Werkvertrag mit 19.3.2015. Es kann sohin zweifelsohne davon ausgegangen werden, dass bereits zum Zeitpunkt der Unterfertigung des Kaufvertrages durch die Beschwerdeführerin und die ***2*** am 3.12.2014 eine Vorplanung hinsichtlich des Innenausbaus der Wohnung gegeben war und bereits sämtliche diesbezügliche Details vereinbart waren.

Dies wird auch dadurch bestätigt, dass bereits mit 28.1.2015 die Sonderwunschausstattung mit der ***6*** vereinbart wurde, sohin alle in der Bau-und Ausstattungsbeschreibung bezeichneten Innenausbauarbeiten nur mehr durch diese ergänzt bzw. geändert wurden.

Wesentlich ist, dass bereits im Kaufvertrag unter dem Punkt VIII „Bauabwicklung“ die Schaffung der Wohnung und Autoabstellplatz einschließlich der Ausstattung laut Bau-und Ausstattungsbeschreibung – somit des Innenausbaues – vereinbart wird.

Dies geht auch konform mit den Ausführungen der Beschwerdeführerin zum Ablauf des Erwerbsvorganges, wonach nach der grundsätzlichen Einigung über den Erwerb der Wohnung (sohin noch vor Kaufvertragsabschluss) seitens der ***2*** vorgeschlagen wurde die ***6*** mit dem Innenausbau zu beauftragen und danach die Anwaltstermine für die Kaufvertragserrichtung vereinbart wurden.

Eine Bauherreneigenschaft der Beschwerdeführerin kann mangels erfüllter Kriterien ausgeschlossen werden.

Im Bauansuchen, in der Baubewilligung, ebenso wie in der Fertigstellungsanzeige tritt die ***2*** als Bauwerberin auf, welche sich zudem im Kaufvertrag zu behördlichen Abwicklungen im Zusammenhang mit den zu erbringenden Leistungen sowie Beantragung und Einholung erforderlicher Bewilligungen bei der Behörde verpflichtet und zur Ermöglichung

dieser Verpflichtung, die Beschwerdeführerin Herrn ***4*** die Vollmacht erteilte. Dies wurde auch in der mündlichen Verhandlung bestätigt, wonach es der Beschwerdeführerin gar nicht möglich gewesen wäre, um irgendwelche Baubewilligungen anzusuchen.

Hinsichtlich des Rohbaus, ebenso wie des Innenausbaus, wurden sämtliche Verträge mit den bauausführenden Unternehmen (bspweise ***12***, ***7***) durch die ***6*** abgeschlossen; auch die Rechnungslegung erfolgte an diese.

Für den Innenausbau wurde ein Fixpreis von € 92.801,80 vereinbart. Die Beschwerdeführerin hatte sohin jedenfalls weder das Baurisiko noch ein finanzielles Risiko zu tragen.

Für die Beschwerdeführerin war von wesentlicher Bedeutung – und wird dies auch in ihren Vorbringen mehrfach betont - eine behindertengerechte Wohnung zu erwerben. Damit wird besonders deutlich – und durch die Aussage in der Verhandlung bestätigt- dass sie kein Interesse am Erwerb der Wohnung gehabt hätte, wenn nicht die verschiedenen Sonderausstattungsünsche im Hinblick auf eine behindertengerechte Ausstattung möglich gewesen wäre. Auch ihre Ausführungen, dass sie sich bereits im Juli 2014 für das Projekt interessierte um in die Planung eingebunden zu werden um eine behindertengerechte Wohnung schaffen zu können, bestätigen dies. Dadurch wurde ihr die Möglichkeit gegeben, in die Planung insofern einzugreifen, als der Innenausbau zum Zeitpunkt des Kaufvertragsabschlusses noch nicht abgeschlossen war bzw noch nicht einmal begonnen hatte und somit Änderungswünsche zum standardmäßig angebotenen Innenausbau problemlos durchgeführt werden konnten. Wie aus dem Sonderwunschprotokoll ersichtlich, war beispielsweise der Entfall der Zwischenwand – weil noch nicht eingebaut - nicht mit zusätzlichen Kosten, sondern mit einer Gutschrift verbunden.

Hinsichtlich der von der Beschwerdeführerin vorgebrachte Argumentation, dass ihr die Bauherreneigenschaft deshalb zukomme, weil sie an der Planung beteiligt war, ist anzuführen, dass der Wohnungsplan (Beilage A zum Kaufvertrag vom 3.12.2014) im Vergleich zum von der Beschwerdeführerin im Zuge der Beschwerde bzw. des Vorlageantrages vorgelegten Planes insofern Unterschiede aufweist, als letzterer Änderungen bei den Wänden und den Türen, das Hinzufügen eines WCs und die Wegnahme der geplanten Badewanne im Badezimmer sowie die Verlegung der Küche, beinhaltet. Dies wird auch durch die Aufpreisliste Sonderausstattung vom 28.1.2015 belegt.

Die von der Beschwerdeführerin in Auftrag gegebene Sonderausstattung hinsichtlich des behindertengerechten Ausbaus der Wohnung (verbreiterter Durchgang, Entfall Zwischenwand), deren Planung als wesentliche Argumentation für die Bauherreneigenschaft ins Treffen geführt wurde, umfassen schon rein rechnerisch gesehen einen Bruchteil der Summe des Preises für den gesamten Innenausbau. Insbesondere geht sie jedoch aufgrund der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, wonach dieser im Versetzen von Zwischenwänden, im Ersatz eines Fensters durch eine Tür auf die Terrasse, in der Änderung des Kellergrundrisses

und der üblichen Verbesserungen der Innenausstattung nur unwesentliche Details im Zusammenhang mit dem Begriff der Schaffung erblickt (vgl VwGH vom 3.7.1979, 579/77, VwGH vom 24.4.1980, 177/79, VwGH vom 7.5.1981, 80/16/1064, VwGH vom 18.11.1982, 82/16/0094, VwGH vom 21.4.1983, 82/16/0177, 0178, 83/16/0053, und VwGH vom 26.1.1989, 88/16/0132- 0137), ins Leere.

Die Planänderungen sind nicht als derart gravierend anzusehen, als dass sie einen wesentlichen Einfluss auf das Gesamtkonzept gehabt hätten. Selbst wenn man – wie von der Beschwerdeführerin dargelegt – von statisch relevanten Änderungen mit Einflussnahme auf die gesamte bauliche Konstruktion des Hauses annehmen würde, ändert dies nichts daran, dass die Beschwerdeführerin nicht als Bauherrin angesehen werden kann. Die Kriterien für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft müssen dabei kumulativ vorliegen, wie bereits ausgeführt mangelt es aber bereits am Baurisiko sowie am finanziellen Risiko.

Es kann zweifellos davon ausgegangen werden, dass die Beschwerdeführerin das Eigentum an verfahrensgegenständlicher Wohnung samt Innenausbau erworben hat, sie also in ein Gesamtprojekt eingebunden war.

Auch wenn es hier zum Abschluss zweier Verträge zwischen der Beschwerdeführerin und der ***2*** hinsichtlich der Errichtung des Rohbaues sowie der Beschwerdeführerin und der ***6*** hinsichtlich des Innenausbau kam und die Beschwerdeführerin in ihrer Beschwerde darauf hinweist, dass es sich hierbei um kein fertiges Gesamtkonzept handle und es auch keine Verflechtung zwischen den beiden Unternehmen gäbe, 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 eine Wohnung samt Innenausbau sein soll. Zudem wird eine Verknüpfung des Kaufvertrages für die Errichtung Wohnung und des Werkvertrages für den Innenausbau bereits durch die Bau- und Ausstattungsbeschreibung Standard als Beilage zum Kaufvertrag hergestellt. Die ***6*** ist hier (bereits mit Stand 16.10.2014) Erstellerin dieses Kaufvertragsbestandteiles und gleichzeitig (künftige)Werkvertragspartner für den Innenausbau. Daraus geht klar hervor, dass ein Verkauf des Wohnungseigentums ohne Abschluss eines Werkvertrages über den Innenausbau nicht vorgesehen war.

Auch die Tatsache, dass sich in der Person des ***23*** eine enge persönliche Verknüpfung dahingehend ergibt, dass er sowohl Geschäftsführer und Gesellschafter der ***2*** als Verkäuferin der Wohnung als auch Geschäftsführer der ***6***, welche für den Innenausbau zuständig war, ist, spricht eindeutig dafür, dass es sich um ein Gesamtkonzept handelte, welches Wohnungseigentum/Errichtung des Rohbaus samt Innenausbau zum Inhalt hatte.

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 sowie dem Werkvertrag zum Innenausbau. Die Beschwerdeführerin ließ sich in das von der Verkäuferseite vorbereitete (Gesamt)konzept einbinden. Gegenstand des Erwerbsvorganges war die ausgebaute Wohnung samt Kfz-Abstellplatz und war der Vertragswille der Beschwerdeführerin zum Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages bereits auf den Erwerb des Wohnungseigentumes inklusiv des Innenausbaus der Wohnung samt Sonderausstattung gerichtet. Dabei kommt es nicht darauf an, dass darüber unterschiedliche Vertragsurkunden abgeschlossen wurden.

Vor dem Hintergrund dieser Sach- und Rechtslage ist die Festsetzung der Grunderwerbsteuer von der gesamten Gegenleistung (Kaufpreis für die Wohnung und Abstellplatz samt den Kosten für den Innenausbau und den (nicht verfahrensgegenständlichen) Vertragserrichtungskosten) 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. 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 30. November 2021