

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***RI*** in der Beschwerdesache ***BF***, ***BF-Adr***, über die Beschwerde vom 22. Juli 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 20. Mai 2021 betreffend Grunderwerbsteuer 26.07.2017 Steuernummer ***BF-StNr***, Erfassungsnummer ***ErfNr***, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise dahingehend stattgegeben, dass die Bemessungsgrundlage 638.937,00 € und die Grunderwerbsteuer 22.362,79 € betragen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt

Mit **Optionsvereinbarung vom 27.6.2016** hat sich Architekt ***Arch*** ein Grundstück gesichert, indem ihm die Eigentümerin das alleinige Recht eingeräumt hat, die Liegenschaft um 1,025.000 € zu erwerben. Gegenstand der Vereinbarung war das Grundstück ***EZ-KG***, im Ausmaß von 998 m² samt dem darauf befindlichen Gebäude mit der Adresse ***Str***.

Laut Punkt 2) c) der Vereinbarung ist zur Realisierung eines Wohnprojektes die Erstellung eines Vorprojektes erforderlich. *Die Eigentümerin wird die Bemühungen des Architekten in der Planungsphase zur Realisierung eines Wohnprojektes auf dem Grundstück unterstützen und die entsprechenden Anfragen beim Bau- bzw. Planungsamt unterfertigen.*

Gemäß Punkt 2) g) war ***Arch*** berechtigt, Rechte aus dieser Option an dritte Personen weiterzugeben, die Option musste jedoch in Bezug auf die gesamte Liegenschaft innerhalb eines Jahres ausgeübt werden.

Daraufhin hat ***Arch*** für das Grundstück das folgende Bauprojekt geplant und im Internet ca. ab der zweiten Hälfte des Jahres 2016 beworben (im Akt enthaltene Projektunterlagen vom 11.1.2017):

Projekt „***Ort*** - ***Str***“

„Bestlage ***Ort***

extrem ruhige, grüne Villenlage, fußläufig zur Innenstadt, individuelle, flexible, helle Wohnungen, barrierefrei, ... kleines, feines Wohnprojekt mit nur 5 Wohnungen, Niedrigenergiestandard, umweltfreundlich, wertbeständig ...

Es entstehen sehr exklusive, individuelle, helle Wohnungen, die hinsichtlich Raumaufteilung, Grundriss, Ausstattung und Detailausbildung für die jeweiligen Bewohnerinnen noch „maßgeschneidert“ werden. ... Die Interessentinnen kaufen die Grundanteile direkt von der Liegenschaftsverkäuferin, kommen sofort ins Grundbuch und sind selbst Bauherren/-frauen, ohne Zwischenschaltung eines Bauträgers. Alle Details der Planung und Baudurchführung werden direkt von Bauherr/-frau und dem Architekturbüro festgelegt, wodurch ein hohes Maß an Mitbestimmung und Transparenz gegeben ist und hohe Qualität bei angemessenen Kosten sichergestellt ist.“

Flächenaufstellung

	WNFl.	Balkon	Garten	Keller	NW
Top 1	92 m ²	15	150	11,5	91
Top 2	130 m ²	31	210	10	137
Top 3	62,5 m ²	15		8	69
Top 4	104 m ²	31		8	114
Top 5	102,5 m ²	110		11,5	141
TG 1,2,4,5	15 m ²				8
TG 3	24 m ²				10
P 1,2,3	12,5 m ²				3
Gesamt	491 m ²				603

Kostenzusammenstellung

	Kaufpreis	Projektvor	Baukosten inkl. Mwst	Honorar
Top 1	154.673	16.800	192.941	44.400
Top 2	232.778	16.800	290.370	44.400
Top 3	117.260	14.400	146.272	43.200
Top 4	193.725	16.800	241.655	44.400
Top 5	239.645	16.800	298.937	44.400
TG 1,2,4,5	13.632		17.005	
TG 3	17.015		21.225	
P 1,2,3	5.125		6.393	
	1,025.000		1,278.000	

In der Folge haben zwischen Dezember 2016 und April 2017 Interessenten für das Projekt (Top 2 bis Top 5), im Folgenden als Auftraggeber bezeichnet, „als Teilnehmer am Wohnprojekt „***Ort*** – ***Str***“ betreffend den Ankauf der Liegenschaft zum Bau des Wohnprojektes mit ***Arch***“ den folgenden Architektenvertrag abgeschlossen und gleichzeitig

vertragsgemäß (siehe unten Punkt 13) eine erste Zahlung für die Projektvorbereitung an ***Arch*** geleistet:

Architektenvertrag

„Präambel

Festgehalten wird, dass die Auftraggeber aufgrund eines entsprechenden direkt mit dem Liegenschaftseigentümer abzuschließenden Kaufvertrages Eigentümer der eingangsgenannten Liegenschaft werden. Die Auftraggeber haben sich entschlossen, gemeinsam im eigenen Namen und auf eigene Rechnung auf der genannten Liegenschaft ein Wohnprojekt zu errichten und den Architekten im Rahmen dieses Vorhabens mit Architektenleistungen zu beauftragen. Die Tätigkeit des Architekten umfasst somit ausschließlich Architektenleistungen deren Umfang in diesem Vertrag festgehalten wird. Der Architekt übernimmt gegenüber den Auftraggebern keine Bauträgerverpflichtungen, wohl aber die Verpflichtung dafür, dass die Architektenleistungen im Rahmen dieses Vertrages zur Betreuung des Bauvorhabens ordnungsgemäß erbracht werden.

A) Gestaltungsrechte

Den Auftraggebern steht es frei, nach bautechnischer und baurechtlicher Möglichkeit ihre Wohnungsobjekte im Innenbereich frei zu gestalten. Die Pläne laut der Ausschreibung können nach den Vorstellungen der Auftraggeber noch angepasst werden. Die Gestaltung des Projektes im Stiegen-, Außen- und Fassadenbereich wird vom planenden Architekten bestimmt und verbindlich festgelegt. ...

B) Leistungen des Architekten

Die Auftraggeber beauftragen den Architekten im Zusammenhang mit dem „Wohnprojekt ***Ort*** - ***Str***“ mit folgenden Leistungen:

1. -- Planungsleistung (Vorentwurf, Entwurf, Einreichung, Kostenberechnungsgrundlage, Ausführungs- und Detailzeichnungen, künstlerische Oberleitung der Bauausführung, technische und geschäftliche Oberleitung der Bauausführung), örtliche Bauaufsicht, sowie sonstige Leistungen (Projektvorbereitungsarbeit, Grundlagenerstellung, Erstellung Nutzwertgutachten).
5. -- Der Architekt hat die Auftraggeber hinsichtlich aller ihm übertragenen Leistungen zu beraten. Soweit es die Aufgabe des Architekten erfordert, ist er berechtigt und verpflichtet, die Rechte der Auftraggeber wahrzunehmen. Er vertritt die Auftraggeber im Rahmen der ihm übertragenen Leistungen gegenüber Behörden, Sonderfachleuten, Unternehmen und allen Dritten, welche für das Bauvorhaben Leistungen zu erbringen haben. Der Architekt ist berechtigt, die Auftraggeber in allen mit dem Bauvorhaben zusammenhängenden Fragen zu vertreten, das Hausrecht auf der Baustelle auszuüben und alles vorzukehren, was für die fachgerechte Erbringung der Leistungen bzw. zur Vertretung der Interessen der Auftraggeber notwendig ist. Um dies auch nach außen zu dokumentieren, haben die Auftraggeber dem

Architekten hiezu eine schriftliche Vollmacht auszustellen.

9. -- ... Zur Vermeidung widersprüchlicher Anordnungen haben sich die Auftraggeber jeder direkten Weisung an die auf der Baustelle tätigen Personen zu enthalten, sofern es sich nicht um bauliche Tätigkeiten handelt, die die Auftraggeber im Innenbereich ihrer Eigentumseinheit eigenständig an Professionisten vergeben haben. Die Auftraggeber werden auf Einladung des Architekten an der Schlussabnahme mitwirken. ...

10. -- Die zur Erstellung des Bauwerkes erforderlichen Arbeiten und Leistungen werden vom Architekten im Namen und für Rechnung der Auftraggeber an Sonderfachleute und Unternehmen vergeben. Die Auswahl und die Entscheidung über die Vergabe treffen die Auftraggeber und der Architekt gemeinsam. Die Auftraggeber sind jedenfalls berechtigt, Arbeiten im Inneren ihrer Eigentumseinheit selbständig und eigenverantwortlich nach Rücksprache mit dem Architekten zu vergeben. ...

12. -- Der Architekt hat das Urheberrecht an seinem Werk. ... Nur unter der Bedingung der vollständigen Vertragserfüllung erhalten die Auftraggeber das Recht, das Werk des Auftragnehmers zum vertraglich bedungenen Zweck zu nützen.

13. -- ... Übt der Architekt seine Rechte aus der Option nicht aus, so hat er dem Auftraggeber zur Gänze das bei Vertragsunterfertigung fällige Teilhonorar zurückzuerstatten. ... Der Betrag für Projektvorbereitung ist bei Vertragsunterfertigung (Projekteinstieg) an die Schriftenverfasser ... mit der Zweckwidmung „Honorar Wohnprojekt ***Ort*** - ***Str***“, zu überweisen. Der Betrag für Vorentwurf und Entwurf ist bei Errichtung des Kaufvertrages des Grundstückes an die Schriftenverfasser auf das genannte Anderkonto zu überweisen. ... Sofern das Projekt „***Ort*** – ***Str***“ nicht durch Ankauf der Projektliegenschaft innerhalb der Optionsfrist zustande kommt, sind die Treuhandbeträge vom Treuhänder an die jeweiligen Treuhänder rückzuüberweisen.

Kaufvertrag vom 26.7.2017

Mit Kaufvertrag vom 26.7.2017 hat sodann die Eigentümerin ***Eig***, =VK, die ihr gehörige Liegenschaft ***EZ-KG*** im Flächenausmaß von 998 m² samt dem darauf befindlichen Bauwerk ***Str***, ***Stadt***, wie folgt an 5 Käufer, K1 (=***Arch***) bis K5, verkauft:

Präambel:

Dem K1 wurde von der VK eine Kaufoption betreffend der vertragsgegenständlichen Liegenschaft zum vorliegenden Gesamtkaufpreis eingeräumt; davon umfasst war ferner das Recht, Dritten die Rechte aus dieser Option ganz oder teilweise weiterzugeben, wobei die Weitergabe nur so erfolgen kann, dass der Erwerb der Liegenschaft zur Gänze zum vereinbarten Preis stattfindet. Der optionsberechtigte K1 hat in offener Frist von der Option Gebrauch gemacht und als weitere Käufer die K2 bis 5 namhaft gemacht. In Erfüllung der genannten Optionsvereinbarung wird dieser Kaufvertrag abgeschlossen.

Es wird beabsichtigt, auf der Liegenschaft ***EZ-KG*** ein Wohnprojekt zu errichten, wobei insgesamt 5 Wohnungen, 5 Tiefgaragenstellplätze (TG 1 bis TG 5) und 3 Freistellplätze (P 1 bis P

3) geplant sind und dabei Wohnungseigentum betreffend der einzelnen Wohnungseigentumsobjekte begründet werden soll. Dazu werden in einem ersten Schritt von der VK jeweils Miteigentumsanteile an die Käufer übertragen, wobei das Verhältnis der übertragenen Miteigentumsanteile dem voraussichtlichen Verhältnis der Nutzwerte der den einzelnen Käufern zugeordneten Wohnungen samt den dazugehörigen Tiefgaragenstellplätzen entspricht. Die Begründung von Wohnungseigentum soll auf Grundlage eines noch zu erstellenden Nutzwertgutachtens mit gesondert abzuschließendem Wohnungseigentumsvertrag erfolgen.

Zwischen dem gegenständlichen Kaufvertrag über Miteigentumsanteile und einem allenfalls zwischen den Erwerbern und Dritten geschlossenen oder zu schließenden Bauträgervertrag besteht keine wechselseitige Bedingtheit oder wirtschaftliche Einheit. Die Käufer erklären die vertragsgegenständlichen Anteile losgelöst vom obigen Wohnprojekt zu kaufen. Die Käufer nehmen zur Kenntnis, dass die VK weder Bauträger noch Wohnungseigentumsorganisator ist.

§ 1 Kaufgegenstand, § 2 Kaufpreis:

Die Verkäuferin verkauft ideelle Miteigentumsanteile der obigen Liegenschaft, wobei jeweils in weiterer Folge auf Grundlage eines abzuschließenden Wohnungseigentumsvertrages Wohnungseigentum an der Wohnung Top xy sowie dem Tiefgaragenplatz TG bzw. Abstellplatz P begründet werden soll.

Der Kaufpreis beträgt insgesamt 1,025.000 € und ist gemäß der nachstehenden Tabelle zu entrichten:

	Objekt	Name des Käufers	Ideeller Anteil	Kaufpreis in €
K1	Top 1, TG 2, P2	***Arch***	102/603	173.431
K2	Top 2, TG 3	***K2***	147/603	249.793
K3	Top 3, TG 1	***K3***	77/603	130.892
K4	Top 4, TG 4, P3	***K4***	125/603	212.482
K5	Top 5, TG 5, P1	***BF***	152/603	258.403

Die Rechtsanwälte ***RA*** haben als Schriftenverfasser zu Erfassungsnummer (ErfNr.) ***ErfNr*** jeweils die Grunderwerbsteuer (GrESt) vom Kaufpreis selbst berechnet.

Das Projekt wurde wie folgt realisiert:

Entsprechend dem **Einreichplan vom 4.9.2017** des ***Arch***, im Folgenden kurz mit A bezeichnet, haben die Miteigentümer am Grundstück am 20.9.2017 für das „Wohnhaus ***Ort*** – ***Str***“ um Baubewilligung angesucht. Der Einreichplan unterscheidet sich vom Projekt im Wesentlichen darin, dass im Untergeschoss (Top 1 und 2) die Terrasse dem Baukörper integriert und geschlossen wurde, sodass die Räume im Süden um die Terrassenbreite größer wurden. Im Übrigen betreffen Änderungen lediglich die Innenraumaufteilung oder die Fensteranordnung (vor allem bei der Westansicht). Mit Bescheid vom 20.3.2018 hat das ***Bau*** die Bewilligung für den Abbruch des Bestandgebäudes und die Baubewilligung für den Neubau des Wohnhauses mit 5 Wohneinheiten und einer

Tiefgarage mit 5 KFZ-Stellplätzen sowie 3 Freistellplätzen erteilt. Am 16.9.2019 haben die Miteigentümer entsprechend dem Nutzwertgutachten des A vom 1.7.2019 Wohnungseigentum begründet. Dabei haben sich aufgrund der Vergrößerung des Untergeschosses im Vergleich zu den projektierten Wohnungseigentumsanteilen - insbesondere bei den Top 1 und 2 – im Verhältnis größere Anteile ergeben.

II. Verfahrensgang und Parteivorbringen

Prüfung ABNr. 16/002/20

Im Zuge einer Prüfung bei den Rechtsanwälten ***RA*** hat sich in Zusammenhang mit einer größeren Anzahl von Grundstückskaufverträgen, welche die Schriftenverfasser selbst berechnet haben, der Verdacht auf das Vorliegen von sogenannten „Bauherrnmodellen“ ergeben. Bei diesen Verträgen hat der Prüfer einen Zusammenhang der Grundkäufe mit geplanten Wohnprojekten, bei denen jeweils ***Arch*** die Architektenleistungen erbracht hat, gesehen und hat der Prüfer daher in diese Richtung **weitere Erhebungen** mit folgenden Ergebnissen durchgeführt.

Am 3.3.2020 hat ***Arch*** zu Protokoll gegeben:

„Der Ablauf eines Wohnprojektes ist in allen Fällen in etwa gleich. Um ein Wohnprojekt bewerben zu können, ist jedenfalls ein entsprechendes Grundstück Voraussetzung. Zu den Grundstücken komme ich in der Regel durch Mundpropaganda. In Folge schließe ich mit den Grundverkäufern eine Vereinbarung. Dabei wird der Kaufpreis für das bestehende Objekt (leerer Grund oder Grund + unsaniertes Gebäude) festgelegt und mir eine gewisse Zeit die Möglichkeit gegeben, ein Wohnprojekt zu planen und zu bewerben. Diese Planungen erfolgen in der Regel NICHT im Auftrag oder Interesse des Verkäufers. In Folge wird von mir im Rahmen der rechtlichen Bebauungsmöglichkeiten eine Bebauungsstudie (Vorprojekt) erstellt. Für dieses Vorprojekt gibt es auch eine Ausstattungsbeschreibung als Grundlage der Kostenschätzung des Projektes für einen gewissen Standard auf Grundlage von Erfahrungswerten. Die Baukosten werden entweder in % der Miteigentumsanteile, i =individuell auf die Wohnung oder g =gemischt auf die jeweiligen Wohneinheiten aufgeteilt. Die Interessenten unterschreiben zu unterschiedlichen Zeitpunkten einen Architektenvertrag, in dem unter anderem festgehalten wird, dass es den Auftraggebern freisteht, nach bautechnischer und baurechtlicher Möglichkeit ihre Wohnungen im Innenbereich frei zu gestalten, die in Folge natürlich auch auf das äußere Erscheinungsbild Auswirkungen haben können. Die Gestaltung des Projektes im Stiegen-, Außen- und Fassadenbereich wird vom planenden Architekten bestimmt und verbindlich festgelegt um Auflagen der Baubehörde (Ortsbildservice) zu entsprechen. Wenn für alle geplanten Wohneinheiten Interessenten gefunden sind, wird mit dem Grundeigentümer der Kaufvertrag über das Grundstück abgeschlossen. In Folge wird von den Käufern um Baubewilligung angesucht bzw. erteilt. Die Bauarbeiten für die einzelnen Gewerke laut Ausstattungsbeschreibung werden von den Eigentümern gemeinsam ausgesucht bzw. ausgeschrieben. Ein Beschluss über die Gründung einer Miteigentümergeinschaft wird nicht gefasst. Die ausführenden Firmen stellen die Rechnungen an die einzelnen Miteigentümer. Über

mich als Architekt werden keine Baukosten abgerechnet. Mir liegen Schlussrechnungen für die einzelnen Gewerke vor, aber keine gesamte Schlussrechnung je Wohnung.“

Mit **Ergänzungsvorhalt vom 16.7.2020** hat der Prüfer zusätzlich Fragen an die Miteigentümer gerichtet, welche *****BF***** am 27.8.2020 im Wesentlichen wie folgt beantwortet hat:

- 1.) Wie haben Sie als Erwerber von diesem Projekt erfahren? -- *Internet*
- 2.) Gibt es Prospekte und sonstige Unterlagen zu diesem Projekt? – *es gab eine Darstellung des Vorprojektes, das dem Bauamt vorgelegt werden musste. Das Vorprojekt entspricht nicht der Ausführung.*
- 3.) Was wollten Sie erwerben? -- *Ein Grundstück und ich wollte mich an der Errichtung eines Wohnhauses durch Miteigentümer beteiligen.*
- 4.) Was wurde Ihnen angeboten? -- *Der Kauf eines Grundstücksanteiles um mich an einem Projekt mit 5 Wohnungen zu beteiligen*
- 5.) Wer hat das Projekt gestartet? – *Architekt ***A*** hat das Vorprojekt erstellt, das vom Ortsbildservice der ***Stadt*** begutachtet wurde. Die Miteigentümer haben das Projekt gestartet und es kam noch zu Planänderungen ...*
- 6.) Zu wem hatten Sie den ersten Kontakt betreffend Ihres Erwerbsvorganges? -- *Rechtsanwalt ***RA*** und Architekt ***A****
- 7.) Wie war der weitere Ablauf Ihres Erwerbsvorganges? -- *Nach meiner Entscheidung den Grundstückskaufvertrag abzuschließen, habe ich an Baubesprechungen bezüglich Ausschreibungen von Gewerken teilgenommen. Die ausführenden Firmen wurden von mir auf meinen Namen und Rechnung beauftragt. Die Rechnungen wurden von mir direkt an die ausführenden Firmen bezahlt. Die Haftrücklassgarantien sind auf meinen Namen ausgestellt.*
- 8.) Wer hat den Auftrag zur Planung, zum Ausbau des Dachbodens, zur Sanierung des Gebäudes erteilt? -- *Den Auftrag zur Erstellung einer Einreich- und Ausführplanung haben die Miteigentümer an Architekt ***A*** gegeben. Gegenüber dem Vorprojekt kam es zu mehreren Änderungen in der Einreichplanung.*
- 9.) Welchen Einfluss können Sie als Erwerber auf die Gesamtkonstruktion geltend machen? -- *Die Miteigentümer konnten Gestaltungswünsche einbringen (Keller, Dachbegrünung, Raumaufteilung, Wasserenthärtungsanlage usw.).*
- 10.) Wer hat um Baubewilligung angesucht? Wem wurde die Baugenehmigung erteilt? -- *Die Miteigentümer haben um Baubewilligung angesucht, die im März 2018 den Miteigentümern erteilt wurde.*
- 11.) Wie haben Sie die Miteigentümer kennen gelernt? – *Ich habe die anderen Miteigentümer (außer ***K3***) am 11.7.2017 kurz vor Unterfertigung des Grundkaufvertrages kennengelernt.*
- 12.) 13.) Fragen zu Revitalisierungsmaßnahmen. --. *Es fanden keine Revitalisierungsmaßnahmen statt.*
- 14.) Bitte um Bekanntgabe der tatsächlichen Baukosten auf Grundlage der

Ausstattungsbeschreibung (Baukosten schlüsselfertig): -- Lt. meinen Berechnungen ergeben sich Baukosten – auf Grund der Ausstattungsbeschreibung – in der Höhe von 319.335,00 €.

Hier gegenständlich ist die in Zusammenhang mit obigem Kaufvertrag erfolgte GrEst Bemessung hinsichtlich des Erwerbes von 152/603 Miteigentumsanteilen (Top 5, TG 5, P 1) durch *BF***, nunmehriger Beschwerdeführer, =Bf.**

GrEst Bescheid vom 20.5.2021

Das Finanzamt (FA) hat aufgrund der Prüfungsergebnisse für den Bf. die GrEst gemäß § 201 BAO mit 3,5 % von der Gegenleistung in Höhe von 22.467,80 € festgesetzt, die Selbstberechnung war in Höhe von 9.044,11 € erfolgt.

*„Im Zuge der Außenprüfung wurde festgestellt, dass sie bereits vor Erwerb des Grundstückes an ein bestimmtes, durch die Planung des Architekten ***Arch*** vorgegebenes Wohnprojekt gebunden waren. Es liegt daher der Kauf eines Grundstückes mit einem herzustellenden Gebäude vor. Nach ständiger Rechtsprechung sind die Baukosten für das zu errichtende Gebäude in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.“*

Die Bemessungsgrundlage hat sich wie folgt ergeben:

Grundkosten lt. KV	258.403
Projektvorbereitung ***A***	16.800
Planungskosten	44.400
Baukosten Top 5 TG5 P1 lt. Ausstattungsbeschreibung	322.335
	641.937

Beschwerde vom 22.7.2021

„Grundsätzlich ist auszuführen, dass das Gebäude gemeinsam von mehreren Miteigentümern errichtet wurde. Diese haben gemeinsam das Grundstück erworben und am 11.7.2017 (noch vor Erwerb des Grundstücks) beschlossen, das Projekt gemeinsam zu realisieren (Aktenvermerk dazu als Beilage). In der Folge wurde jeweils Schritt für Schritt die einzelnen Umsetzungsschritte gemeinsam beschlossen und auch entsprechend von allen beauftragt wie

- Erwerb Grundstück und Vergabe Planungsauftrag an Architekt; Kaufvertrag Grundstück vom 26.7.2017*

- Absegnung Planung und Baueingabe 29.9.2017; Baugenehmigung 29.3.2018*

- Bauentscheidung und Entscheidung für die jeweils ausführenden Unternehmen nach Vorliegen der Angebote*

Die in der Literatur und von der Rechtsprechung geforderten Kriterien für eine Bauherreneigenschaft wurden eindeutig erfüllt.

Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung

Es wurde lediglich eine Vorplanung übernommen. Wie auch in der Anfragebeantwortung angeführt wurde auf die bauliche Gestaltung - natürlich im Rahmen der baurechtlichen Möglichkeiten - Einfluss genommen. Es wurden sowohl innerhalb der Wohnungen als auch das Gesamtobjekt betreffend Änderungen vorgenommen. Da die Baueingabe bzw der Einreichplan

nach den Wünschen der Wohnungseigentümer erstellt wurde, bestand die Möglichkeit einer umfassenden Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung. Nach der Rechtsprechung ist alleine die Möglichkeit der Einflussnahme bereits für die Bauherreneigenschaft ausreichend (VwGH 5.8.1993, 93/14/0044). Aus dem zeitlichen Ablauf ist eindeutig erwiesen, dass die Baueingabe deutlich nach dem Erwerb des Grundstückes erfolgt ist und daher die Möglichkeit der Einflussnahme bestand. Es wurde daher eindeutig kein fertiges Projekt erworben.

Baurisiko

Unstrittig wurde auch das Baurisiko getragen indem einerseits gegenüber der Baubehörde aufgetreten und andererseits von allen Miteigentümern die Aufträge vergeben wurden. Es wurde das Finanzierungs- Termin-, Qualitäts- und auch des Bonitätsrisiko hinsichtlich der ausführenden Auftragnehmer von den Miteigentümern getragen. So wurde auch zB hinsichtlich des Bauauftrages zwischen 6 verschiedenen Anbietern ausgewählt und auch von den Bauherren zwischen Abrechnung nach Ausschreibung (nach Massen) bzw. Pauschale entschieden. Die Abrechnung der ausführenden Firmen erfolgte direkt an die Miteigentümer.

Finanzielles Risiko

Es lag weder ein Fixpreis vor noch gab es einen Pauschalpreis. Zum Zeitpunkt des Erwerbes des Grundstückes lag lediglich eine Schätzung der Baukosten nach üblichen m² Preisen vor. Daher lag das finanzielle Risiko eindeutig bei den Miteigentümern.

Beschluss der Eigentümergemeinschaft

Der Beschluss der Eigentümer, das Gebäude zu errichten wurde am 11.7.2017 einstimmig von den Miteigentümern gefasst (Beilage). Seitens der Finanz wurde in der Begründung angeführt, dass KEIN Beschluss gefasst wurde dies ist nicht richtig. Dieser Fehler der Finanzverwaltung ist offensichtlich entstanden da im Auskunftersuchen nach einem Beschluss über Revitalisierungsmaßnahmen gefragt wurde und richtigerweise geantwortet wurde, dass ein diesbezüglicher Beschluss nicht vorliegt da ja ein Neubau erfolgt ist. Es wurde daher seitens der Finanzverwaltung ohne sachgerechte Ermittlungshandlungen von einem vorweg angenommenen modelltypischen Sachverhalt ausgegangen der jedoch im konkreten Fall nicht zutrifft. Aufgrund des vorliegenden Sachverhalts ist eindeutig von einer Bauherreneigenschaft der Miteigentümer auszugehen. Eine Einbeziehung der Errichtungskosten des Gebäudes in die Bemessungsgrundlage der GrEst ist daher unrichtig und widerspricht den gesetzlichen Regelungen.“

Als Beilage wurde der **Aktenvermerk 1 vom 11.7.2017** – erstellt von A über ein erstes Treffen der Projektteilnehmer vor dem Kaufvertragsabschluss – vorgelegt:

anwesend K2 bis K5, ***Arch***

„1. Vorstellen der Projektteilnehmer: Dies ist das erste Gesamttreffen, bei dem sich alle Bauherren zum ersten Mal treffen und kennenlernen.

2. Kaufvertrag: Unterzeichnung demnächst

3. Weitere Vorgangsweise: Die künftigen Miteigentümer beschließen, das Gebäude zu errichten. Änderungen zum Projekt werden bei den Einzelterminen (zB Bf. 25.7.2017) besprochen. Lt. Vereinbarung der Kaufinteressenten sollte der Baubeginn im Frühjahr 2018 erfolgen. Dazu sind nötig: A) Baubewilligung: Wir werden uns bemühen, die Einreichunterlagen ehest möglich nach Klarheit der Individualwünsche und Ausarbeitung der Unterlagen beim Bauamt abzugeben. B) Vergabe der Baumeisterarbeiten: Unmittelbar nach der Ausarbeitung der Einreichpläne werden wir die Baumeisterarbeiten ausschreiben, sodass die Angebotsfrist gleichzeitig mit der Bearbeitung des Baubewilligungsantrages erfolgen kann. ...“

Beschwerdevorentscheidung (BVE) vom 4.10.2021

Das FA hat die Beschwerde als unbegründet abgewiesen, weil der Bf. im Zeitpunkt des Kaufvertrages an die geplante Bebauung des Grundstückes gebunden war.

*„Bei einer Betrachtung des Gesamtgeschehens hat sich die Einflussnahme des Bf. auf die Gestaltung des Hauses im Sinne der Judikatur überwiegend auf die innere Gestaltung der ihm zukünftig zugedachten Wohneinheit beschränkt und kann darin keine wesentliche Einflussnahme des Bf. auf die bauliche Gestaltung des Gesamtprojektes erblickt werden, auch wenn unter anderem laut Beschwerdebegründung vorgebracht wurde, dass lediglich eine Vorplanung übernommen wurde. Schon aus der Bindung an das geplante Bauvorhaben "Wohnprojekt ***Ort*** - ***Str***" wäre dem Bf. die Bauherreneigenschaft abzusprechen. Darüber hinaus hat der Bf. mit dem gegenständlichen Kaufvertrag bloß Miteigentumsanteile am Grundstück erworben. Beim Erwerb von Miteigentumsanteilen an einer Liegenschaft, mit denen das Wohnungseigentum verbunden werden soll, kann zur Erreichung der Bauherreneigenschaft der Auftrag zur Errichtung des Wohnhauses nur von der Eigentümergemeinschaft erteilt werden, wofür von vornherein die Fassung eines gemeinsamen, darauf abzielenden Beschlusses erforderlich ist. ... Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (VwGH 30.5.1994, 93/16/0095) ist für die Zuerkennung der Bauherreneigenschaft entscheidend, dass die Miteigentümer als gemeinsame Bauherren entscheiden können, ob, wann und wie ein im Miteigentum stehendes Grundstück bebaut wird. Da mit den Miteigentümern von vornherein kein derartiger Beschluss gefasst wurde, ist bereits aus diesem Grund rechtlich die Bauherreneigenschaft im Sinne des GrEStG nicht möglich. Der Aktenvermerk zum Treffen vom 11.7.2017 - "die künftigen Miteigentümer beschließen das Gebäude zu errichten" - ist kein derartiger Beschluss einer Eigentümergemeinschaft. Aus den Vertragsinhalten (Architektenvertrag, Kostenzusammenstellung, Kaufvertrag) kann bei objektiver Betrachtungsweise der Schluss gezogen werden, dass der Bf. als einheitlichen Leistungsgegenstand die Wohnung Top 5 erwerben wollte und nicht einen unbebauten Grundstücksanteil.“*

Am 22.10.2021 hat der Bf. unter Verweis auf die Ausführungen in der Beschwerde einen Vorlageantrag gestellt. Am 26.8.2022 hat das FA die Beschwerde vom 4.10.2021 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Ermittlungen des Bundesfinanzgerichtes (BFG)

Mit Beschluss vom 30.12.2022 hat das BFG die Miteigentümer aufgefordert, Fragen zu beantworten, Unterlagen vorzulegen, sowie im Detail zu schildern, in welcher Weise das geplante Bauvorhaben gemeinsam verwirklicht worden sei.

Dem sind die Miteigentümer mit Vorhaltbeantwortung vom 15.2.2023 nachgekommen. Insbesondere wird angegeben, dass kein Beschluss der Miteigentümer über die Verwirklichung des Projektes **nach** der Unterzeichnung des Kaufvertrages bekannt sei. Die Abwicklung des Bauvorhabens wird wie folgt dargestellt:

„Während der Bauphase gab es regelmäßige Besprechungen der Eigentümer. In diesen wurde auch die Beschlussfassung über die Beauftragung der einzelnen ausführenden Firmen getroffen.“

Die Beschlüsse wurden – soweit nachvollziehbar – im Normalfall einstimmig getroffen (Aktenvermerke als Beilage),

Die Gewerke wurden immer an mehrere Unternehmen ausgeschrieben. Baumeisterarbeiten beispielsweise an 6 Gesellschaften, Preisspiegel anbei. Die Gesellschaften an die die Ausschreibungen versandt wurden, wurden gemeinsam fixiert, wobei natürlich jeder Eigentümer sich dazu mit Vorschlägen eingebracht hat. Einzelne Professionisten wurden auch von A vorgeschlagen. Die Ausschreibungen für die einzelnen Gewerke wurden wie branchenüblich von A erstellt und von diesem auch verschickt. Angebote wurden dann an den A übermittelt. Die Beauftragung ist durch den A, nach Besprechung und entsprechendem Beschluss im Namen der Eigentümer erfolgt.

Die Abrechnung erfolgte dann direkt an die Eigentümer, die auch die Zahlung direkt vorgenommen haben.“

An Unterlagen wird vorgelegt:

Aktenvermerk 2 vom 6.12.2017 (beispielhaft zur Gänze wiedergegeben): anwesend K 2 bis K 5, *****Arch*****

„1. Baubewilligung: ... Herr DI L hat mich am 18.10.2017 wegen der Übereinstimmung mit der Planungsvisite (Vordach) kontaktiert. Am 25.10.2017 kam die Aufforderung zur Vorlage eines geologischen Gutachtens. Angebot des Geologiebüros T vom 8.11.2017 mit einer Nettosumme von 2.234,32 €. Ich habe das Gutachten am 9.11.2017 bei T beauftragt. Die Schürfungen wurden diese Woche durchgeführt und das Gutachten sollte vor Weihnachten vorliegen.

2. Hausverwaltung: ... Am 16.8.2017 war ich bei Herrn H (bisheriger Hausverwalter). Dabei wurde besprochen, dass er die Stromabmeldung und Wasserzählerdemontage beauftragt.

Schneeräumung: Das Angebot der Firma S liegt vor. Aus Haftungsgründen habe ich die Firma bereits beauftragt.

Versicherung: Die bestehende Versicherung wurde mit 9/2017 von uns gemeinsam gekündigt. In Zukunft sollten 3 Phasen abgedeckt sein: bis zum Baubeginn (Haftpflcht), Während der Bauzeit (Bauherrnhaftpflicht, Rohbauversicherung), nach Baufertigstellung (Gebäudeversicherung). Herr F hat 6 Angebote eingeholt. Das Angebot der V wird besprochen und angenommen, ...

3. Weitere Vorgangsweise: Die Ausschreibung der Baumeisterarbeiten ist bereits erfolgt. Es liegen zwei allerdings nicht sehr gute Angebote vor. Die Ausschreibung Dachdecker/Spengler erfolgt demnächst. Falls es gewünscht wird, bestimmte Firmen zur Angebotslegung einzuladen, ersuche ich um Bekanntgabe.“

Vollmacht ebenfalls vom 6.12.2017 an A: Diese ermächtigt Letzteren zur Vertretung nach außen in allen Belangen gegenüber Behörden Ämtern, ausführenden Firmen ... in Zusammenhang mit dem Bauvorhaben.

Zusammenstellung der Angebote Baumeisterarbeiten (Aktenvermerk 3 vom 14.2.2018 fehlt)

Aktenvermerke 4 bis 13: Darin berichtet A jeweils über den Projektfortschritt und wird vor allem die Vergabe der weiteren Gewerke besprochen; in der Regel wurden mehrere Angebote eingeholt und jeweils ein Vergleich mit der Kostenschätzung präsentiert; eine allfällige

Abstimmung bzw. die Entscheidungsfindung ist nicht dokumentiert; die Anwesenden sind nur teilweise angeführt.

Aktenvermerk	Datum	Thema
4	21.2.2018	Aufzug, Dachdecker/Spengler
5	22.3.2018	Besprechung Bauverhandlung
6	24.5.2018	Heizung/Sanitär, Elektriker, Fenster/Türen innen u außen
7	23.7.2018	Schlosserarbeiten
8	8.10.2018	Wasserenthärtung, Videosprechanlage
9	19.12.2018	Arbeiten zum Jahresbeginn 2019
10	25.3.2019	Maler, Böden, Jalousien
11	27.6.2019	Terminisierung Begehung der Wohnungen (30.7.2019)
12	22.8.2019	Wohnungseigentumsvertrag
13	4.9.2019	Baufertigstellungsanzeige

In der späteren Bauphase werden bei den Treffen der Projektteilnehmer auch allgemeine Themen besprochen wie Farbkonzept, Hausverwaltung, Anschlussgebühren, Gestaltung Außenflächen, Wartungsvertrag Aufzug. Zu einzelnen Detailfragen sind auch Entscheidungen aller Miteigentümer dokumentiert (zB Wasserenthärtung, Videosprechanlage, Hanffassade). Aktenvermerk 8 enthält unter Punkt 5. auch die folgenden Ausführungen des A:

„5. Prozentaufteilungsschlüssel: Durch die Veränderung der Nutzflächen im Zuge der Einreichplanung kommt es zu Veränderung der Prozentanteile der einzelnen Einheiten. Diese Veränderung sind dann im Nutzwertgutachten zu berücksichtigen. Von mir wird erläutert, dass die Verursacher von Mehrkosten durch Planänderungen diese auch bezahlen müssen und die anderen Wohnungen, die nichts geändert haben, dadurch keine Veränderungen erfahren dürfen. Weder nach unten noch nach oben. ...“

Ausstattungsbeschreibung und Grundlage der Kostenschätzung des Projektes: Danach hatten die Bauherren Wahlmöglichkeiten nur hinsichtlich der Punkte 9 Terrassenoberflächen, 16 Fussbodenbeläge, 17 Wandfliesen, 18 Sanitärausstattung und 19 Elektroinstallation (Schalter, Auslässe).

Ein weiterer Vorhalt des BFG vom 13.3.2023 hat zum Sachverhalt keine wesentlichen neuen Erkenntnisse erbracht; nach den Angaben des Bf. dürfte das Projekt ab dem 2. Halbjahr 2016 beworben worden sein und die Ausschreibung der Baumeisterarbeiten im November 2017 erfolgt sein.

III. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Rechtsgrundlagen

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

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung (§ 5) mindestens vom Grundstückswert zu berechnen.

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 § 8 Abs. 1 GrEStG 1987 entsteht die Steuerschuld, sobald ein steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist.

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf die Grundbuchsdaten, die Einsicht in die vom FA elektronisch vorgelegten Teile des Bemessungsaktes ErfNr. ***ErfNr*** samt den Prüfungsergebnissen ABNr. 16/002/20 und insbesondere auf die maßgeblichen Schriftstücke Optionsvereinbarung, Architektenvertrag und Kaufvertrag. Es liegen keine Hinweise dafür vor, dass der Inhalt dieser Urkunden nicht den Willen der Vertragsparteien widerspricht.

Die anlässlich der ergänzenden Ermittlungen des BFG zur Bauherreneigenschaft des Bf. vorgelegten Aktenvermerke haben das Vorbringen des Bf. nur insoweit untermauert, als die Miteigentümer während der Bauphase engmaschig informiert wurden und auch teilweise (in untergeordneten Fragen) in die Vergabe der Gewerke und in die Entscheidungsfindung eingebunden waren; eine gemeinsame Planung des Gesamtprojektes durch die Miteigentümer ist daraus jedoch nicht ersichtlich.

3. Rechtliche Beurteilung

Gegenstand eines Kaufvertrages kann auch eine künftige Sache sein. Wird ein Grundstück veräußert, auf dem ein Gebäude erst errichtet werden soll, ist für die abgabenrechtliche Beurteilung des Erwerbsvorganges der Zustand maßgebend, in dem das Grundstück nach den Vorstellungen der Vertragspartner erworben werden soll (vgl. zB VwGH 30.1.2014, 2013/16/0078).

In diesem Sinn ist gegenständlich strittig, ob das FA die GrESt zu Recht vom Kaufpreis für den Miteigentumsanteil am Grundstück zuzüglich der anteiligen Errichtungskosten für die dem Bf. zuge dachte Wohneinheit im Haus bemessen hat, weil der Bf. nach Ansicht des FA in das Projekt des A eingebunden war, sodass sein Erwerbswille im maßgeblichen Zeitpunkt des Grundstückskaufes auf den einheitlichen Leistungsgegenstand Eigentumswohnung gerichtet war.

Demgegenüber geht das Beschwerdevorbringen dahin, dass der Bf. ausschließlich einen Miteigentumsanteil am Grundstück erwerben wollte und das Gebäude selbständig durch die Miteigentümer als Bauherrn errichtet wurde.

einheitlicher Leistungsgegenstand

Ist im Falle des Kaufes eines Grundstückes ausdrücklich zum Zwecke der Erlangung einer Eigentumswohnung DER EINHEITLICHE VERTRAGSWILLE auf die Verschaffung einer Eigentumswohnung samt Grundstücksanteil gerichtet, so ist es nach ständiger Rechtsprechung des VwGH nicht rechtswidrig, sowohl die Grund- als auch die Baukosten in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen (VwGH 26.3.1992, 90/16/0211).

Zu diesem Problemkreis kann auf eine umfangreiche höchstgerichtliche Judikatur verwiesen werden. Erst jüngst hat das BFG in einem vergleichbaren Fall die bezug habende Rechtsprechung von VwGH und BFH ausführlich und unter Anführung der jeweiligen Judikate und Kommentartexten (Fellner, Band II, GrEStG) zusammengefasst dargestellt (vgl. BFG 20.12.2022, RV/7103116/2021).

Im Kern ergeben sich aus Judikatur und Literatur die folgenden, wesentlichen rechtlichen Grundsätze:

Voraussetzung für die Einbeziehung von Baukosten in die Bemessungsgrundlage für die GrESt ist, dass diese in einem unmittelbaren, tatsächlichen und wirtschaftlichen oder „inneren“ Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes stehen, dh. dass nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt des Erwerbsvorganges eine **finale Verknüpfung zwischen der Errichtung des Gebäudes und dem Grundstückserwerb** besteht. Gegenstand eines der GrESt unterliegenden Erwerbsvorganges ist das Grundstück in bebaute m Zustand dann, wenn der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als **einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück** erhält. Die „finale Verknüpfung“ wird dadurch indiziert, dass der Veräußerer aufgrund 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 annimmt. Zudem hat der VwGH klargestellt, dass dies auch für den Fall gilt, dass Interessenten in ein Vertragsgefecht eingebunden werden, welches sicherstellt, dass **nur solche Interessenten zugelassen werden, die sich an ein im wesentlichen vorgegebenes Baukonzept binden**.

Im Sinne dieser gefestigten Rechtsanschauung steht fest, dass A das Grundstück mittels Optionsvereinbarung fest „an der Hand“ hatte, dafür eine Wohnanlage für 5 Eigentumswohnungen fertig geplant hat, bei der Baubehörde das Vorprojekt absegnen hat lassen und sodann die einzelnen Miteigentumsanteile am Grundstück samt den zugehörigen Wohnungen zu einem konkreten Preis öffentlich angeboten hat (siehe Projektbeschreibung). Durch die Option und das Recht, diese an Dritte weiterzugeben, war A in der Lage, nur solche Interessenten als Grundstückskäufer zuzulassen, welche bereit waren, das von ihm vorgeplante Projekt sowohl gestalterisch als auch finanziell zu verwirklichen.

Zwecks Bindung an das Projekt hatten die Interessenten noch vor dem Grundkauf mit A einen Architektenvertrag zum Bau des Wohnprojektes lt. Baubeschreibung zu schließen, aus dessen Punkt 13 der „innere“ Zusammenhang zwischen Grundstückserwerb und Projektverwirklichung erhellt. Die Interessenten hatten nämlich bereits bei Unterfertigung dieses

Architektenvertrages (=Projekteinstieg) eine Zahlung für die erfolgte Vorplanung zu leisten; *„Sofern das Projekt aber nicht durch Ankauf der Projektliegenschaft innerhalb der Optionsfrist zustande kommt, sind die Treuhandbeträge vom Treuhänder an die jeweiligen Treuhänder rückzuüberweisen“*, dh. das eine kommt ohne das andere nicht zustande. Nicht zuletzt spricht auch deutlich für die Bindung der Miteigentümer an das Projekt des A dessen Erklärung im Aktenvermerk 8 *„Von mir wird erläutert, dass die Verursacher von Mehrkosten durch Planänderungen diese auch bezahlen müssen und die anderen Wohnungen, die nichts geändert haben, dadurch keine Veränderungen erfahren dürfen.“*

Jedenfalls haben sich die Interessenten auf Basis der von A für das Projekt erstellten Ausstattungsbeschreibung und der darauf basierenden Kostenschätzung für eine konkrete Wohnung entschieden und sodann die voraussichtlich dafür notwendigen Miteigentumsanteile am Grundstück erworben. Somit spricht für die von der Judikatur geforderte finale Verknüpfung zwischen dem Erwerb des jeweiligen Grundanteiles und der dazugehörigen Eigentumswohnung auch massiv die Tatsache, dass den Interessenten bereits bei Unterfertigung des Architektenvertrages der Preis für den Liegenschaftsmiteigentumsanteil und auch betragsmäßig bezifferte, anteilige Investitionskosten für die von ihnen ausgewählte Eigentumswohnung bekannt waren.

In diesem Sinn hat das Höchstgericht schon bei einem vergleichbaren Sachverhalt, in dem der Architekt und Mitverkäufer eine Wohnanlage vorgeplant und beworben hat, der „Architektenvertrag“ bereits vor dem Liegenschafts Kaufvertrag unterzeichnet wurde und kein wesentlicher Einfluss des Erwerbers auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion vorlag, einen Kauf mit herzustellendem Gebäude angenommen (vgl. VwGH 9.8.2001, 98/16/0392).

Besonders kann aber auch auf das Erkenntnis des **VwGH vom 17.12.1998, 98/16/0187**, verwiesen werden, mit dem der Gerichtshof bereits einmal eine Beschwerde betreffend ein **früheres Projekt des A** als unbegründet abgewiesen hat.

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

ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers vorgegebenes Projekt gebunden, dann ist ein Kauf mit herzustellendem Gebäude anzunehmen, selbst wenn später über die Herstellung des Gebäudes dann gesonderte Verträge abgeschlossen werden. Waren die Käufer von Grundanteilen bezogen auf den maßgeblichen Zeitpunkt des Vertragsabschlusses an ein bereits fertig vorgegebenes Konzept gebunden, dann lag über den Erwerb der bloßen Liegenschaftsanteile hinaus der Erwerb des gesamten, erst zu schaffenden Projektes auf Basis eines vorgegebenen Konzeptes vor. In diesem Fall sind nach ständiger Judikatur auch die Baukosten in den GrESt-rechtlichen Erwerbsvorgang einzubeziehen.“

Demgemäß hat bereits das FA in seiner BVE zutreffend ausgeführt, dass bei objektiver Betrachtungsweise aus Option, Architektenvertrag, Kostenzusammenstellung und Kaufvertrag nach deren wirtschaftlichem Gehalt insgesamt nur der Schluss gezogen werden kann, dass der Bf. im maßgeblichen Zeitpunkt des Grundstückskaufvertrages als einheitlichen Leistungsgegenstand die Wohnung Top 5 erwerben wollte und nicht einen unbebauten Grundstücksanteil.

Bauherreneigenschaft

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist der Erwerber eines Grundstückes nur dann als Schaffender und somit 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 Unternehmen 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.

Diese von der Judikatur erarbeiteten Kriterien für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft müssen KUMULATIV vorliegen.

Zunächst ist eine gemeinsame Planung einer Wohnanlage mit 5 Wohneinheiten durch 5 Miteigentümer zwischen Grundstückskauf am 26.7.2017 und Fertigstellung des Einreichplanes am 4.9.2017 schon aufgrund der zeitlichen Nähe unwahrscheinlich.

Gemäß dem Architektenvertrag Punkt A) wurde die Gestaltung des Projektes im Stiegen-, Außen- und Fassadenbereich vom planenden Architekten bestimmt und verbindlich festgelegt, die Auftraggeber konnten lediglich ihre Wohnungen im Innenbereich frei gestalten. Eine etwaige Innenraumgestaltung durch den Bf. ist aber lt. VwGH nicht von Belang (zB VwGH 24.3.1994, 93/16/0168). Auch hat der VwGH vertreten, dass eine Einflussnahme des Erwerbers auf die Größe, den Grundriss und die Auswahl des Baustoffes der Annahme eines Zusammenhanges zwischen Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung nicht entgegen steht (VwGH 30.9.2004, 2004/16/0081).

Im Übrigen ist nach ständiger Rechtsprechung des VwGH für die Zuerkennung der Bauherreneigenschaft bei einem Erwerb von Miteigentumsanteilen an einer Liegenschaft, mit denen Wohnungseigentum verbunden werden soll, entscheidend, dass die Miteigentümer als gemeinsame Bauherren entscheiden können, ob, wann und wie ein im Miteigentum stehendes Grundstück bebaut wird (VwGH 30.5.1994, 93/16/0095).

Von einer Miteigentümergeinschaft kann aber erst dann gesprochen werden, wenn Personen Miteigentümer geworden sind. Erst Miteigentümer können verbindlich mitgestalten und beschließen. Wer noch nicht Miteigentümer ist, kann nicht Bauherr sein. (zB VwGH 27.12.1999, 96/16/0142).

Das Beschwerdevorbringen, die künftigen Miteigentümer hätten am 11.7.2017 beschlossen, das Gebäude zu errichten, geht insofern ins Leere, als die damaligen Interessenten lediglich die Realisierung der Vorplanung des A beschlossen haben, nicht aber gemeinsam ein Wohnprojekt zu „planen“; das Ob und Wie der Bebauung ist in diesem Zeitpunkt schon festgestanden. Im Übrigen ist lt. Vorhaltbeantwortung vom 15.2.2023 nach Kaufvertragsabschluss von der erst in diesem Zeitpunkt entstandenen Miteigentümergeinschaft kein weiterer Beschluss der Miteigentümer über die Verwirklichung des Projektes mehr gefasst worden.

Eine Gesamtbetrachtung des Sachverhaltes lässt somit nur den Schluss zu, dass der Bf. mit Unterzeichnung des Architektenvertrages am 16.3.2017 die von A erstellten Pläne des Vorprojektes als verbindlich übernommen und sich in diesem Rahmen zum Erwerb von Top 5, TG 3 und P 1 entschlossen hat. In gleicher Weise haben sich die übrigen Interessenten unabhängig voneinander zeitlich gestaffelt auf das Projekt eingelassen. Damit muss im Ergebnis davon ausgegangen werden, dass keineswegs von vornherein ein gemeinsamer Beschluss der Miteigentümergeinschaft zur Errichtung des Gesamtprojektes vorgelegen hat (vgl. nochmals VwGH 17.12.1998, 98/16/0187). Vielmehr konnten im maßgeblichen Zeitpunkt des Kaufvertrages die Miteigentümer tatsächlich im Wesentlichen nicht mehr entscheiden ob und wie das ihnen nunmehr gemeinsam gehörige Grundstück bebaut werden wird.

Die Kriterien für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft müssen kumulativ vorliegen, sodass der Beschwerde auch nicht zum Erfolg verhelfen kann, dass der Bf. allenfalls das finanzielle und bauliche Risiko getragen hat.

Da dem Bf. somit die Bauherreneigenschaft nicht zukommt und demgegenüber einheitlicher Leistungsgegenstand des Kaufvertrages vom 26.7.2017 jedenfalls die Eigentumswohnung Top 5 samt TG 5 und P 1 gewesen ist, waren die Baukosten in die GrEst Bemessungsgrundlage einzubeziehen und war daher die Beschwerde dem Grunde nach nicht berechtigt.

Als Gegenleistung sind zunächst die prognostizierten Gesamtinvestitionskosten heranzuziehen, weil es darauf ankommt, zu welcher Leistung sich der Erwerber im zeitlichen Umfeld des Kaufvertrages verpflichtet hat (zB VwGH 15.3.2001, 2000/16/0082).

In diesem Sinn hat das FA die Baukosten lt. Ausstattungsbeschreibung in Höhe von 322.335 € in die Bemessungsgrundlage einbezogen.

Sind allerdings aufgrund der zwischenzeitigen Abwicklung des Bauprojektes die tatsächlichen Investitionskosten bekannt, ist ein Rückgriff auf die prognostizierten Kosten nicht mehr notwendig (Fellner Band II, GrESt, § 5 Rz. 97).

Im gegenständlichen Fall sind daher die lt. Vorhaltbeantwortung des Bf. niedrigeren, tatsächlich abgerechneten Baukosten in Höhe von 319.335 € in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, sodass sich die Baukosten um 3.000 € verringern.

Die GrESt errechnet sich daher wie folgt:

Bemessungsgrundlage lt. GrESt-Bescheid vom 20.5.2021	641.937,00 €
abzügl. Differenz Baukosten	3.000,00 €
Bemessungsgrundlage	638.937,00 €
3,5 % GrESt	22.362,79 €

4. 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.

Da im gegenständlichen Fall die Rechtslage nach den in Betracht kommenden Normen eindeutig ist und das Erkenntnis auf die angeführte, bisherige Rechtsprechung des VwGH Bedacht genommen hat, liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Linz, am 9. Mai 2023