

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Christian Mathias Themel LL.M. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 24. Februar 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, nunmehr Finanzamt Österreich, vom 21. Jänner 2020 betreffend Grunderwerbsteuer 13.05.2015, Steuernummer ***BF1StNr3***, Erfassungsnummer: 10-***/2015, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Kaufvertrag vom 13. Mai 2015 erwarben ***Bf2*** und ***Bf1*** von der ***S-GmbH*** jeweils 1/6-Anteile an der Liegenschaft ***EZ***KG*** ***D***.

Die Grunderwerbsteuer wurde vom Parteienvertreter iHv EUR 3.320,63 (ausgehend von einer Bemessungsgrundlage iHv EUR 94.875,00) selbst berechnet.

Das Finanzamt erließ am 21. Jänner 2020 einen Grunderwerbsteuerbescheid, mit dem die Grunderwerbsteuer mit EUR 7.026,60 festgesetzt wurde. Die Festsetzung erfolgte gemäß § 201 Abs 2 Z 3 BAO iVm § 303 Abs 1 lit b BAO. Begründend wurde ausgeführt, dass die Voraussetzungen für die Bauherreneigenschaft im gegenständlichen Fall nicht gegeben seien und daher die laut Bauwerkvertrag zu tragenden Kosten als weitere Leistung Teil der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer bildeten.

Am 20. Februar 2020 erhob die beschwerdeführende Partei dagegen Beschwerde und führte zusammenfassend aus, dass sie als Bauherr einzustufen sei, da sie das Haus selbst geplant und

gestaltet habe, gegenüber der Baubehörde als Bauwerberin aufgetreten sei, die Verträge mit den Bauausführenden im eigenen Namen abgeschlossen habe, das Kosten- und finanzielle Risiko alleine trage sowie die baubehördliche Benützungsbewilligung selbst eingeholt habe.

Das Finanzamt erließ am 30. Oktober 2020 eine Beschwerdeverentscheidung, mit der die Beschwerde als unbegründet abgewiesen wurde.

Am 1. Dezember 2020 erhob die beschwerdeführende Partei den Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

Am 29. März 2021 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Kaufvertrag vom 13. Mai 2015 erwarben ***Bf2*** und ***Bf1*** von der ***S-GmbH*** für den Kaufpreis iHv EUR 189.750 jeweils 1/6 an der Liegenschaft ***EZ***KG*** ***D***. Die übrigen 1/6-Anteile wurden jeweils von ***M***, ***N*** (nunmehr ***O***), ***Bf3*** und ***Bf4*** am 13. Mai 2015 erworben.

Im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages war die ***S-GmbH*** nicht Eigentümerin der Liegenschaft, sondern ***Verk***. Am 22. Mai 2015 verkaufte ***Verk*** die Liegenschaft an die ***S-GmbH*** zum Kaufpreis iHv EUR 550.000, da zugunsten der ***S-GmbH*** ein aufrechtes Optionsrecht bestanden hatte.

Am 24. April 2015 schlossen ***Bf2***, ***Bf1***, ***M***, ***N*** (nunmehr ***O***), ***Bf3*** und ***Bf4*** eine Miteigentümergeinbarung ab. Im Zeitpunkt der Vereinbarung hatten ***Bf2***, ***Bf1***, ***M***, ***N*** (nunmehr ***O***), ***Bf3*** und ***Bf4*** noch keine Anteile an der Liegenschaft erworben.

Punkt 2. der Miteigentümergeinbarung lautet:

*„Die Miteigentümergeinbaren die ***S-GmbH*** mit der Planung des zu errichteten Mehrparteienhauses, wobei jedem Miteigentümergeinbaren die Planung für die ihm zugeordnete Wohneinheit nach freiem Ermessen obliegt. Die baurechtlichen und raumordnungsrechtlichen Vorgaben sind jedoch einzuhalten.*

*Die ***S-GmbH*** übernimmt dabei insbesondere Vorentwurf, Entwurf und Einreichung.*

In der Folge wird in gemeinsamer Absprache ein bauausführendes Unternehmen beauftragt, wobei von den Miteigentümergeinbaren die Errichtungskosten für die jeweils zugeordneten Wohnungen selbst zu tragen sind.“

Punkt 3. der Miteigentümergeinschaftsvereinbarung lautet:

„Die einzelnen Wohneinheiten werden zwischen den Miteigentümern wie folgt aufgeteilt:

*Die westseitige Gartenwohnung wird den Miteigentümern ***M*** und ***N*** zugeordnet und soll die Bezeichnung Top 1 tragen.*

*Die ostseitige Gartenwohnung wird den Miteigentümern ***Bf3*** und ***Bf4*** zugeordnet und soll die Bezeichnung Top 2 tragen.*

*Die sich darüber befindliche Penthousewohnung wird den Miteigentümern ***Bf2*** und ***Bf1*** zugeordnet und trägt die Bezeichnung Top 3.“*

Die Liegenschaft wurde im Internet als „STRANDHAUS© DE-LUXE“ bzw „Strandhaus DE-Luxe“ am 23. Juni 2014 und am 22. April 2015 durch die ***S-GmbH*** beworben. Auf der Verkaufsübersicht wurden zwei Gartenwohnungen und ein Penthouse angezeigt.

Die ***P-GmbH*** wurde von ***Bf2*** und ***Bf1*** am 23. November 2015 in einem separaten Bauwerkvertrag mit der Errichtung der Wohneinheit mit ca 110,96 m² im OG und 102,67 m² Terrasse laut beigeschlossenem Grundrissplan vom 21. Mai 2015, eines Kellerersatzraumes mit 15 m², eines Carports für zwei PKW und eines Gästeparkplatzes im Freien beauftragt. Der Werklohn inklusive 20 % Umsatzsteuer betrug als Pauschalpreis EUR 211.770.

Die Miteigentümer ***Bf3*** und ***Bf4*** beauftragten in einem separaten Bauwerkvertrag die ***P-GmbH*** am 23. November 2015 mit der Errichtung der Wohneinheit mit 118,67 m² und der Terrasse mit 47 m² laut beigeschlossenem Grundrissplan vom 23. Juni 2015 und Bebauungsplan vom 5. Mai 2015 mit einer Gartenfläche inklusive Terrasse von 781 m², zudem eines Kellerersatzraumes mit 15 m², eines Carports für zwei PKW und eines Gästeparkplatzes im Freien. Der Werklohn inklusive 20 % Umsatzsteuer betrug als Pauschalpreis EUR 187.564.

Die Miteigentümer ***M*** und ***N*** (nunmehr ***O***) beauftragten in einem separaten Bauwerkvertrag die ***P-GmbH*** am 23. November 2015 mit der Errichtung der Wohneinheit mit ca 111,97 m² und der Terrasse mit 93,40 m² laut beigeschlossenem Grundrissplan vom 12. Mai 2015, zudem eines Kellerersatzraumes mit ca 20 m², eines Carports für zwei PKW und eines Gästeparkplatzes im Freien.

In den Bauwerkverträgen wird in „5.) Werklohn“ Folgendes ausgeführt:

Bauwerkvertrag mit ***M*** und ***N*** (nunmehr ***O***):

„[...] Darin enthalten ist die vollständige, schlüsselfertige und funktionstüchtige Errichtung gemäß beigeschlossener Bau- und Ausstattungsbeschreibung basierend auf dem von der AG beigebrachten Entwurfsplan vom 12.05.2015 für die Baueinreichung. [...]“

Bauwerkvertrag mit ***Bf3*** und ***Bf4***:

„[...] Darin enthalten ist die Errichtung gemäß beigeschlossener Bau- und Ausstattungsbeschreibung basierend auf dem von der AG beigebrachten Entwurfsplan vom 23.06.2015 für die Baueinreichung. [...]“

Bauwerkvertrag mit ***Bf2*** und ***Bf1***:

„[...] Darin enthalten ist die vollständige, schlüsselfertige und funktionstüchtige Errichtung gemäß beigeschlossener Bau- und Ausstattungsbeschreibung basierend auf dem von der AG beigebrachten Entwurfsplan vom 21.05.2015 für die Baueinreichung. [...]“

Das Bauansuchen, eingelangt in der Gemeinde *** bei Graz am 4. August 2015, wurde von ***Bf2***, ***Bf1***, ***Bf3***, ***Bf4***, ***M*** und ***N*** (nunmehr ***O***) eingebracht. Im Ansuchen wurde als Art des Bauvorhabens die Errichtung eines Wohnhauses mit drei Wohnungen auf zwei Geschossen, die Errichtung von sechs überdachten PKW-Abstellplätzen, die Errichtung eines eingeschossigen Gebäudes mit Nebenräumen, die Geländeänderung und Einfriedung angegeben. Im Einreichplan vom 15. Oktober 2015 wurden als Projekt-Nummer „059 ***S-GmbH***“ und die ***P-GmbH*** als Bauführerin angeführt.

Im Plan des Bauaktes wurde das Projekt als „Strandhaus – *** b. Graz, ****“ bzw als „STRANDHAUS© DE-LUXE“ bezeichnet.

Der Einreichplan vom 15. Juli 2015, in dem die ***A-GmbH*** als Planverfasserin und Bauführerin angeführt wird, wurde nicht genehmigt.

Die ***A-GmbH*** wurde in Bauwerkverträgen von fünf verschiedenen Projekten betreffend

- Graz, Puntigam, ***A***
- Langegg bei Graz, ***B***
- Graz, ***C***
- Lannach ***E*** und
- Gössendorf, ***F***

als Auftragsnehmerin angeführt. In allen Projekten war die ***S-GmbH*** Verkäuferin der betreffenden Liegenschaft.

Der Bescheid, mit dem das Ansuchen um Errichtung eines Wohnhauses mit drei Wohneinheiten, sechs überdachten PKW-Abstellplätzen, drei PKW-Abstellplätzen im Freien, Abstellräumen und Technikraum sowie Geländeänderungen bewilligt wurde, wurde an alle Miteigentümer und an die ***S-GmbH*** zugestellt.

Der Bescheid, mit dem die Kosten des Bauverfahrens vorgeschrieben wurden, wurde ebenfalls an alle Miteigentümer und an die ***S-GmbH*** zugestellt. Im Zuge der Zustellung des Kostenbescheides wurde ausschließlich der ***S-GmbH*** der Erlagschein übermittelt – versehen mit dem Hinweis „mit Wirkung für und gegen alle Abgabepflichtigen“.

Die am 2. Oktober 2015 zwischen einerseits der *** Bank AG sowie andererseits ***Bf2*** und ***Bf1*** abgeschlossene Pfandbestellungsurkunde diente insbesondere der Sicherstellung eines Kredites, der mit Vertrag vom 13. Mai 2015 eingeräumt worden war.

Herr ***K***, ein Mitarbeiter der ***S-GmbH***, vermittelte die Käufer ***Bf2*** und ***Bf1***, nachdem sich ein ursprünglich vorgesehenes Erwerberpaar mangels Finanzierung vom Erwerb und Bau zurückgezogen hatte.

Im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages zwischen der beschwerdeführenden Partei und der ***S-GmbH*** stand fest, dass drei Wohnungen auf der Liegenschaft laut den abgeschlossenen Bauwerkverträgen errichtet werden sollten.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich im Wesentlichen aus den Schriftsätzen der beschwerdeführenden Partei sowie den vorgelegten Verwaltungsakten.

Für das Vorliegen eines Gesamtkonzeptes, das sich aus dem Liegenschafts Kaufvertrag und der Errichtung des Bauvorhabens gemäß dem Bauwerkvertrag zusammenstellt, sprechen folgende Umstände:

Für das Vorliegen eines Gesamtkonzeptes spricht insbesondere der Umstand, dass die Wohnungen im Internet durch die ***S-GmbH*** beworben wurden; zumal die Bewerbung im Internet unter derselben Bezeichnung („STRANDHAUS© DE-LUXE“) erfolgt ist, wie sie sich schließlich auch auf den Plänen im Akt der Baubehörde finden lässt.

Dass der Bau der Wohnungen bereits im Zeitpunkt des Kaufvertrages vom 13. Mai 2015 feststand und dadurch die beschwerdeführende Partei in ein Gesamtkonzept eingestiegen ist, wird durch die „Miteigentümervereinbarung“ vom 24. April 2015 zwischen ***Bf2***, ***Bf1***, ***Bf3***, ***Bf4***, ***M*** und ***N*** (nunmehr ***O***) bekräftigt, in der bereits konkrete Wohnungen („westseitige Gartenwohnung“ Top 1; „ostseitige Gartenwohnung“ Top 2; „Penthousewohnung“ Top 3) angeführt und aufgeteilt werden; zumal

bereits vor dem Abschluss der „Miteigentümergeinschaft“ die Wohnungen am 22. April 2015 im Internet durch die ***S-GmbH*** beworben wurden.

Laut Stellungnahme der beschwerdeführenden Partei vom 23. April 2018 sei die ***S-GmbH*** deswegen zwischengeschaltet worden, um einen Interessenskonflikt zu beseitigen, der durch die Doppelrolle von ***M*** als Vertragserrichter und Verkäufer (Anm: gemeint wohl „Käufer“) entstanden sei. Dies ist für das erkennende Gericht deswegen unglaublich, weil die Doppelrolle schlicht durch die Beiziehung eines anderen Vertragserrichters hätte beseitigt werden können. Zudem erscheint es nicht nachvollziehbar, warum ***Verk*** nur an ein Unternehmen verkaufen wollte, zumal die Kaufpreiszahlung im Immobilienverkehr regelmäßig über ein Treuhandkonto abgewickelt und dadurch die Entrichtung des geschuldeten Betrages jedenfalls gewährleistet wird. Vielmehr widerspricht es der allgemeinen Lebenserfahrung, dass die ***S-GmbH*** einen wirtschaftlichen Erfolg ausschließlich durch die Planung erzielte und nicht durch einen gewinnbringenden Weiterverkauf der Liegenschaftsanteile.

Einen Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf konnte sie jedoch gar nicht erzielen, indem sie die Liegenschaft zunächst um EUR 550.000 erwarb und die drei Miteigentumsanteile um jeweils EUR 189.750 (insgesamt somit EUR 569.250) weiterveräußerte. Dieser Betrag deckt exakt ihren eigenen Einstandspreis (Kaufpreis von EUR 550.000 zuzüglich der bei ihrem Erwerbsvorgang angefallenen Grunderwerbsteuer von EUR 19.250) ab. Die ***S-GmbH*** hat die Grundanteile somit völlig kostenneutral und ohne eigene Gewinnmarge an die Erwerber weitergereicht.

Dies spricht für das Vorliegen eines von Anbeginn geplanten Gesamtkonzeptes, in das die beschwerdeführende Partei eingebunden war – zumal die ***S-GmbH***, wie in der Beschwerde ausgeführt, auf die Ausübung des Optionsrechtes zum Erwerb der Liegenschaft bestanden hat.

Dass die beschwerdeführende Partei nicht nur die Anteile an der Liegenschaft erworben hat, sondern in Wahrheit in ein Gesamtkonzept eingestiegen ist, wird auch durch die Tatsache bekräftigt, dass zwei Kaufinteressenten durch zwei andere Käufer, die im Übrigen von einem Mitarbeiter der ***S-GmbH*** vermittelt worden waren, ausgetauscht wurden, nachdem erstere die Finanzierung für den Kauf und den Bau nicht aufstellen konnten.

Mit Kaufverträgen vom jeweils 13. Mai 2015 erwarben ***Bf2*** und ***Bf1***, ***Bf3*** und ***Bf4*** sowie ***M*** und ***N*** (nunmehr ***O***) von der ***S-GmbH*** Anteile an der Liegenschaft. Bereits am 12. Mai 2015, somit noch vor Abschluss der Kaufverträge, wurde der Entwurfsplan betreffend „TOP 01“, der die Grundlage für den jeweiligen Bauwerkvertrag bildete, erstellt. Auch die Entwurfspläne betreffend die anderen Wohnungen wurden in einem engen zeitlichen Zusammenhang nach Kaufvertragsabschluss erstellt (21. Mai 2015 und 23. Juni 2015). Dies spricht wiederum dafür, dass sich die beschwerdeführende Partei bei Abschluss des Kaufvertrages mit der ***S-GmbH*** für ein

Gesamtkonzept entschieden hat, zumal in der Pfandbestellungsurkunde zwischen ***Bf2*** und ***Bf1*** sowie der *** Bank auf einen Kreditvertrag vom 13. Mai 2015 verwiesen wird (vgl auch VwGH vom 18. Juni 2002, 2001/16/0437 betreffend die Erteilung eines Auftrages zur Errichtung eines Hauses vor der Unterzeichnung der Urkunde über den Erwerb des Grundstücks).

Auch wenn schließlich die ***P-GmbH*** die Wohnungen errichtete, war zunächst laut Einreichplan vom 15. Juli 2015 geplant gewesen, dass die ***A-GmbH*** als Bauführerin das Bauvorhaben umsetzen werde. Die ***A-GmbH*** war bereits in mindestens fünf Bauprojekten, in denen die ***S-GmbH*** als verkaufende Partei aufgetreten ist, Bauführerin. Auch dieser Umstand spricht für das Vorliegen eines Gesamtprojektes.

Dass das Bauansuchen sowie die Fertigstellungsanzeige unter anderem von der beschwerdeführenden Partei eingebracht wurden, widerlegt das Vorliegen eines Gesamtkonzeptes nicht, zumal der ***S-GmbH*** sowohl der Bescheid, mit dem das Bauansuchen von der zuständigen Baubehörde bewilligt wurde, als auch der Bescheid über die Vorschreibung der Verfahrenskosten zugestellt wurden. Der Erlagschein zur Begleichung der Verfahrenskosten wurde zudem im Zuge dieser Zustellung ausschließlich der ***S-GmbH*** mit dem Hinweis „mit Wirkung für und gegen alle Abgabepflichtigen“ übermittelt. Zudem wurde das Projekt bereits im Bauansuchen als „056 ***S-GmbH***“ bezeichnet, was eindeutig für die Einbindung der ***S-GmbH*** spricht.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Zentraler Aspekt des vorliegenden Falles ist die Frage, ob die beschwerdeführende Partei Bauherr war.

Gemäß § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegt unter anderem ein Kaufvertrag der Grunderwerbsteuer, soweit er sich auf ein inländisches Grundstück bezieht.

Gemäß § 2 Abs 1 GrEStG 1987 sind unter Grundstücken im Sinne dieses Gesetzes Grundstücke im Sinne des bürgerlichen Rechtes zu verstehen.

Nach § 4 Abs 1 GrEStG 1987 ist die Steuer grundsätzlich vom Wert der Gegenleistung 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 § 5 Abs 2 Z 1 GrEStG 1987 gehören zur Gegenleistung auch Leistungen, die

der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer neben der beim Erwerbsvorgang vereinbarten Gegenleistung zusätzlich gewährt.

Der Begriff der Gegenleistung im Sinne der §§ 4 und 5 GrEStG 1987 ist ein dem Grunderwerbsteuerrecht eigentümlicher Begriff, der über den bürgerlich-rechtlichen Begriff der Gegenleistung - etwa im Sinne der §§ 879 Abs 2 Z 4 oder 917 ABGB - hinausgeht (vgl zB VwGH vom 10. Mai 1984, 82/16/0121; VwGH vom 26. Juni 2003, 2003/16/0077).

Für die Beurteilung der Gegenleistung kommt es nicht auf die äußere Form der Verträge, sondern auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt an, der nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu ermitteln ist (zB VwGH vom 25. August 2005, 2005/16/0104; VwGH vom 24. November 2011, 2010/16/0246).

Unter einer Gegenleistung ist daher jede geldwerte entgeltliche Leistung zu verstehen, die für den Erwerb des Grundstückes - in den Fällen der Abs 2 und 3 des § 5 GrEStG auch nur mittelbar - zu entrichten ist (vgl zB VwGH vom 26. April 2001, 98/16/0265; VwGH vom 25. August 2005, 2005/16/0104).

Zur Gegenleistung gehört jede Leistung, die der Erwerber als Entgelt für den Erwerb des Grundstückes gewährt, oder die der Veräußerer als Entgelt für die Veräußerung des Grundstückes empfängt (zB VwGH vom 27. Juni 1984, 84/16/0083, 0084; VwGH vom 21. Februar 1985, 84/16/0228).

Gegenleistung im Sinne des § 5 Abs 1 Z 1 GrEStG ist somit die Summe dessen, was der Käufer an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, dass er das Grundstück erhält (zB VwGH vom 15. September 1966, 415/66; VwGH vom 10. Mai 1984); ist jede nur denkbare Leistung, die vom Käufer für den Erwerb des Grundstückes versprochen wird (zB VwGH vom 21. September 1964, 2123/63; VwGH vom 21. November 1985, 84/16/0093); oder mit anderen Worten alles, was der Käufer einsetzen muss, um das Grundstück zu erhalten (zB VwGH vom 18. Oktober 1984, 84/16/0162; VwGH vom 24. Februar 1993, 91/16/0031).

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 anzusehen (*Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Rz 9 zu § 5 mit Hinweis auf zB VwGH vom 10. Mai 1984, 82/16/0121; VwGH vom 25. August 2005, 2005/16/0104).

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 weitere Leistungen - an wen auch immer -, ist zur Ermittlung der zutreffenden Bemessungsgrundlage auf den Besteuerungsgegenstand zurückzugreifen und zu fragen, in

welchem körperlichen Zustand des Grundstückes der Rechtserwerb von der Grunderwerbsteuer erfasst wird. Diese Leistungen können also auch an Dritte erbracht werden, insbesondere an einen vom Veräußerer verschiedenen Errichter eines Gebäudes auf dem Grundstück. Voraussetzung für die Einbeziehung der Baukosten ist, dass die Errichtung des Gebäudes mit dem Grundstückserwerb in einer finalen Verknüpfung steht. Wenn also etwa der Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden ist, dann ist ein Kauf mit herzustellendem Gebäude anzunehmen. Dabei kommt es nicht darauf an, dass über Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung unterschiedliche Vertragsurkunden abgeschlossen wurden (vgl zB VwGH vom 17. März 2005, 2004/16/0246).

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 bebautem Zustand erhalten wird (vgl VwGH vom 18. Dezember 1995, 93/16/0072). Dabei kommt es wiederum darauf an, welche Sache in welchem Zustand nach dem Willen der Vertragsparteien übergeben werden soll (vgl VwGH vom 21. Dezember 1970, 500/70).

Auch der BFH hat sich wiederholt mit der Frage beschäftigt, unter welchen Bedingungen ein einheitlicher Vertrag vorliegt. Dies ist nach der stRsp dann gegeben, wenn die entsprechenden Vereinbarungen in einem engen objektiven Zusammenhang stehen (vgl *Pahlke*, GrEStG⁸ § 9 Rz 7 ff; *Loose in Viskorf*, GrEStG²¹ § 9 Rz 155 ff mit Hinweis auf zB BFH vom 8. März 2017 – II R 38/14, BStBl. II 2017, 1005; *Schaffer/Siller in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG § 5 Rz 174). Ein solcher enger objektiver Zusammenhang kann insbesondere dann vorliegen, wenn der Erwerber mit Abschluss des Kaufvertrags in seiner Entscheidung über das „Ob“ und „Wie“ der Bebauung nicht mehr frei ist (vgl *Pahlke*, GrEStG⁸ § 9 Rz 19 ff; *Loose in Viskorf*, GrEStG²¹ § 9 Rz 167 ff).

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. Gegenstand ist das Grundstück in bebautem Zustand auch dann, wenn die Verträge 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. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Rz 117b und Rz 118 zu § 1).

Der Käufer eines Grundstücks ist nach der Rsp des VwGH nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er (1) auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann, (2) das Baurisiko zu tragen hat, dh, den bauausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist und (3) das finanzielle Risiko tragen muss, dh, dass er nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen hat, sondern alle Kostensteigerungen übernehmen muss, aber auch berechtigt ist, von den Bauausführenden Rechnungslegung zu verlangen (*Schaffer/Siller in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG § 5 Rz 183).

Die Kriterien müssen kumulativ vorliegen (vgl. zB VwGH vom 29. Jänner 1996, 95/16/0121). Nach der Rechtsprechung ist bei einer Miteigentümergeinschaft die Bauherreneigenschaft nur dann gegeben, wenn sämtliche Miteigentümer gemeinsam tätig werden und das Risiko tragen (zB VwGH vom 29. Juli 2004, 2003/16/0135).

Im gegenständlichen Fall liegt die besondere Situation einer Miteigentümergeinschaft vor, da Liegenschaftsanteile erworben wurden, mit denen Wohnungseigentum verbunden werden sollte. Wenn also ein Wohnhaus durch ein einheitliches Bauvorhaben neu geschaffen wird, kann nur eine Willenseinigung zwischen den Miteigentümern zur gemeinsamen Errichtung der gesamten Anlage unter gemeinsamer Tragung des gesamten Risikos und gemeinsamer Erteilung der hierzu erforderlichen Aufträge die Bauherreneigenschaft begründen (vgl. *Schaffer/Siller in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG § 5 Rz 196 mit Hinweis auf ua VwGH vom 13. Dezember 2023, Ro 2021/16/0006). Hierfür ist ein gemeinsamer Beschluss der Miteigentümer notwendig, wobei selbst inhaltsgleiche Erklärungen der Miteigentümer den gemeinsamen Beschluss nicht ersetzen können (vgl. zB VwGH vom 21. Februar 1996, 93/16/0052).

Von einer Miteigentümergeinschaft kann allerdings erst gesprochen werden, wenn Personen Miteigentümer geworden sind. Solange diesen Personen Miteigentum nicht eingeräumt ist, können diese auch nicht als Bauherren handeln. Im Falle eines Beschlusses von Nichteigentümern (bloßen Interessenten) ist eine Bauherreneigenschaft zu versagen (vgl. *Schaffer/Siller in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG § 5 Rz 196 mit Hinweis auf ua VwGH vom 28. Juni 1995, 94/16/0159; *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Rz 93 zu § 5).

Die „Miteigentümergeinschaft“ zwischen ***Bf2*** und ***Bf1***, ***Bf3*** und ***Bf4*** sowie ***M*** und ***N*** (nunmehr ***O***), in der die „Miteigentümer“ die ***S-GmbH*** mit der Planung des zu errichteten Mehrparteienhauses beauftragten und die Beauftragung des Baus festgehalten wurde, wurde am 24. April 2015 geschlossen, somit zeitlich vor der Übertragung der Liegenschaftsanteile durch die ***S-GmbH***, die erst am 13. Mai 2015 erfolgte. Im Zeitpunkt des Abschlusses der „Miteigentümergeinschaft“ bestand

daher noch gar keine Miteigentümergeinschaft, die erst mit den abgeschlossenen Kaufverträgen begründet worden ist. Schon deswegen konnten die Interessenten auf die bauliche Gestaltung des Hauses aber keinen Einfluss ausüben. Im Übrigen wurden die Bauwerkverträge jeweils von ***Bf2*** und ***Bf1***, ***Bf3*** und ***Bf4*** sowie ***M*** und ***N*** (nunmehr ***O***) getrennt abgeschlossen, sodass von keinem einheitlichen gemeinsamen Tätigwerden aller Miteigentümer gesprochen werden kann.

Dass die beschwerdeführende Partei selbst als Bauwerberin auftrat, ändert nichts an ihrer Einbindung in das vorgegebene Gesamtprojekt. Da die wesentlichen baulichen Parameter (äußere Gestaltung, Geschossanzahl und die grundlegende Zuordnung der Einheiten) bereits durch die Werbeauftritte im April 2015 sowie die Entwurfspläne vor Kaufvertragsabschluss feststanden, konnte sich eine Einflussnahme der Erwerberin nur mehr auf die Ausgestaltung der einzelnen Wohneinheiten im Inneren beziehen. Derartige Anpassungen hinsichtlich der Innenausstattung begründen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes keine Bauherreneigenschaft (vgl. *Ressler/Arnold in Arnold/Bodis* [Hrsg], Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987 [16. Lfg 2018] § 5 GrEStG Rz 80a mHa VwGH vom 9. August 2001, 98/16/0392).

Wenn sich ein Erwerber in ein vorgegebenes Baukonzept einbinden lässt, ist sowohl der Kaufvertrag über einen Grundstücksanteil als auch der Werkvertrag über die Errichtung eines Gebäudes für die Beurteilung der Gegenleistung beachtlich. Dies gilt auch bei Verschiedenheit zwischen dem Grundstücksveräußerer und dem Bauführer. Selbst eine solche Personenverschiedenheit hindert die Einbeziehung der Baukosten in die Bemessungsgrundlage nicht, wenn die Abreden über einen Grundstückskauf und über die Betrauung mit der Errichtung eines Wohnhauses – wirtschaftlich gesehen – eine Einheit bilden und wenn der einheitliche Vertragswille auch in diesem Fall auf den Erwerb einer fertigen Wohnung samt ideellem Grundstücksanteil gerichtet war (vgl. zB VwGH vom 26. März 1992; 90/16/0211).

Die beschwerdeführende Partei ließ sich in ein bestimmtes Gesamtkonzept einbinden. Da die Erwerberin im Zeitpunkt des Abschlusses des Grundstückskaufvertrages in ihrer Entscheidung über das „Ob“ und „Wie“ der Baumaßnahme gegenüber der ***S-GmbH*** nicht mehr frei war, bildete das Grundstück im bebauten Zustand den tatsächlichen Gegenstand des Erwerbsvorganges.

Die Einbindung in ein vorgegebenes und vom Erwerber voll akzeptiertes Gesamtkonzept schließt die Zuerkennung der Bauherreneigenschaft aus, folglich die Kosten für die Errichtung der Wohnungen daher jeweils anteilig in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einzubeziehen sind (vgl. zB VwGH vom 18. Dezember 1995, 93/16/0072).

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.

Mit der vorliegenden Entscheidung folgt das Bundesfinanzgericht der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl VwGH vom 18. Dezember 1995, 93/16/0072; VwGH vom 26. März 1992; 90/16/0211; VwGH vom 17. März 2005, 2004/16/0246; VwGH vom 29. Jänner 1996, 95/16/0121), weshalb eine Revision nicht zuzulassen war.

Wien, am 1. September 2026