

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 1. August 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 3. Juli 2024 betreffend Grunderwerbsteuer 03.10.2022 Steuernummer: ***BF1StNr2***, Erfassungsnummer: 10-***/2022, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Am 3. Oktober 2022 erwarb die ***Bf1*** als Käuferin (Beschwerdeführerin) von der ***Verk*** als Verkäuferin das bestehende Baurecht an der ***EZ***, ***`KG***, mit der Adresse ***Adr***, zu einem Gesamtkaufpreis von EUR 12.701.240,40 inklusive 20 % Umsatzsteuer. Die Parteien nahmen im Zuge der Vertragserrichtung die Selbstbemessung der Grunderwerbsteuer vom vereinbarten Bruttokaufpreis vor.

Am 23. November 2022 wurden dem Finanzamt Österreich diese Umstände gemäß § 119 BAO in Verbindung mit § 10 GrEStG 1987 offengelegt und Nachweise für die Bauherreneigenschaft der Beschwerdeführerin erbracht. Mit E-Mail vom 20. März 2024 forderte das Finanzamt Österreich weitere Angaben zum aktuellen Fertigstellungsgrad sowie eine Baukostenaufstellung an. Dieses Ersuchen wurde mit Schreiben vom 19. April 2024 beantwortet.

Am 3. Juli 2024 erließ das Finanzamt Österreich einen Grunderwerbsteuerbescheid, mit dem die Grunderwerbsteuer mit EUR 740.207,67 festgesetzt wurde, indem auch die von der

Beschwerdeführerin nach dem Erwerb als Bauherrin aufgewendeten weiteren Errichtungskosten in die Bemessungsgrundlage einbezogen wurden. In der gesonderten Bescheidbegründung vom 4. Juli 2024 verwies das Finanzamt im Wesentlichen auf die Rechtsprechung zum Vorliegen eines Bauherrenmodells.

Gegen diesen Bescheid erhob die Beschwerdeführerin am 1. August 2024 Beschwerde, beantragte die ersatzlose Aufhebung und begründete dies im Wesentlichen damit, dass kein einheitliches Vertragswerk vorliege, da die Verkäuferin aufgrund ihrer prekären finanziellen Lage gar nicht zur Fertigstellung verpflichtet gewesen sei und die Beschwerdeführerin das Projekt auf eigenes wirtschaftliches Risiko übernommen habe. Diese Beschwerde wurde am 29. Oktober 2024 durch eine ausführliche Begründung sowie die Vorlage mehrerer Beilagen (Gutachten der ***C*** zur finanziellen Lage der Verkäuferin, Treuhandabrechnungen und den Planwechselbescheid des Magistrates der Stadt Wien) ergänzt.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 17. Januar 2025 wies das Finanzamt Österreich die Beschwerde als unbegründet ab.

Dagegen stellte die Beschwerdeführerin am 17. Februar 2025 einen Vorlageantrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Bundesfinanzgericht, beantragte eine Senatsentscheidung sowie eine mündliche Verhandlung und begründete dies unter Verweis auf einschlägige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und des Bundesfinanzhofs. Dabei hob sie insbesondere hervor, dass der Fertigstellungsgrad von 48,04 % unter der Hälfte lag und somit nach Ansicht des Österreichischen Verbands Gemeinnütziger Bauvereinigungen keinen unzulässigen gewerblichen Grundstückshandel darstelle, weshalb der Erwerb im Rahmen des gesetzlichen Kernbereichs gemäß § 2 Z 1 WGG auf den Rohbau beschränkt gewesen sei und die Fertigstellung auf eigenes wirtschaftliches Risiko der Beschwerdeführerin erfolgte. Zudem wurde auf die Bauherreneigenschaft der Beschwerdeführerin durch wesentliche Planänderungen (Aufstockung der Wohnungsanzahl von 25 auf 36) hingewiesen.

Das Finanzamt Österreich legte die Beschwerde am 30. Juni 2025 dem Bundesfinanzgericht vor und beantragte im Vorlagebericht die Abweisung der Beschwerde unter Verweis darauf, dass die vorgenommenen Planänderungen nicht wesentlich gewesen seien.

Am 3. Februar 2026 richtete das Bundesfinanzgericht einen Vorhalt an die Beschwerdeführerin, mit dem der bisherige Verfahrensgang und die Positionen beider Parteien zur Frage der Wesentlichkeit der Planänderungen sowie der Bauherreneigenschaft zusammengefasst wurden.

Aufgrund einer Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 27. März 2026 ging die Zuständigkeit zur Entscheidung über die Rechtssache mit Wirksamkeit vom 1. April 2026 von der Gerichtsabteilung 1088-2 auf die Gerichtsabteilung 1023-2 über.

Mit Schriftsatz vom 7. April 2026 nahm die Beschwerdeführerin eingehend zum Vorhalt vom 3. Februar 2026 Stellung und hielt ihr bisheriges Begehren unter Beilage weiterer Beweismittel (weitere Judikatur sowie Gutachten zum Baufortschritt der ***D*** GmbH) und unter Namhaftmachung von Zeugen aufrecht.

Mit Schriftsatz vom 31. August 2026 zog die Beschwerdeführerin die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie Entscheidung durch den Senat zurück. Das Finanzamt Österreich hat von seinem Antragsrecht auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung keinen Gebrauch gemacht.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Vertrag vom 3. Oktober 2022 erwarb die Beschwerdeführerin (***Bf1***) von der Verkäuferin (***Verk***) das Baurecht an der Liegenschaft ***EZ***, ***KG*** (***Adr***) zu einem Kaufpreis von EUR 12.701.240,40 inkl. USt. Die Beschwerdeführerin ist eine gemeinnützige Bauvereinigung.

Auf dem Kaufgegenstand befand sich zum Stichtag ein im Bau befindlicher Rohbau mit einem Fertigstellungsgrad von 48,04 %. Aufgrund der wirtschaftlichen Notlage der Verkäuferin war Gegenstand des Kaufvertrags der Erwerb des Rohbaus. Die Beschwerdeführerin trat bezüglich der verbleibenden Ausbau- und Fertigstellungsarbeiten im eigenen Namen durch Vertragsübernahmen in die bestehenden Werkverträge mit den bauausführenden Unternehmen ein, wobei die Verkäuferin jeweils vollständig aus ihren Rechten und Pflichten entlassen wurde. Eine rechtliche Verpflichtung der Verkäuferin zur Fertigstellung des Gebäudes bestand nicht.

Die Beschwerdeführerin trat in der Folge im eigenen Namen als Bauwerberin auf, erwirkte am 10. Mai 2023 einen Bescheid zur Aufstockung und Umplanung des Vorhabens von ursprünglich 25 auf nunmehr 36 Wohneinheiten und beauftragte die Ausbauarbeiten in eigener Regie und auf eigenes finanzielles Risiko.

Aufgrund der finanziellen Notlage der Verkäuferin diente der vereinbarte Kaufpreis nicht der Finanzierung von weiteren Bauleistungen durch diese, sondern wurde im Rahmen der vertraglichen Treuhandabwicklung unmittelbar zur Befriedigung offener Forderungen von Gläubigern der Verkäuferin verwendet.

Zwischen der Verkäuferin und der Beschwerdeführerin bestanden weder gesellschaftsrechtliche, personelle noch organisatorische Verflechtungen. Die Verkäuferin war in die Ausführung der nach dem 3. Oktober 2022 durchgeführten Ausbau- und Fertigstellungsarbeiten in keiner Weise eingebunden.

Die Zahlungen der Beschwerdeführerin für die weiteren Fertigstellungs- und Ausbauarbeiten flossen nicht an die Verkäuferin oder an von dieser namhaft gemachte Dritte, sondern wurden von der Beschwerdeführerin auf eigene Rechnung direkt an die von ihr im eigenen Namen beauftragten Bauunternehmen geleistet.

Der am 3. Oktober 2022 abgeschlossene Kaufvertrag zwischen einerseits der „***Verk***“, Verkäuferin (FN *** v) und andererseits der „***Bf1***“, Käuferin (FN *** s) lautet auszugsweise wie folgt:

„Präambel

*a. Die Verkäuferin Die ***Verk***. ist grundbücherliche Eigentümerin des Baurechts der ***EZ***, ***`KG\*\*\* \*\*\*, BG \*\*\* (kurz „Liegenschaft“, Grundbuchsatzung Beilage ./1). Eigentümerin von Grund und Boden (\*\*\*EZ\*\*\*, \*\*\*`KG*** ***, BG ***) mit der Adresse ***Adr***. Ist die ***Ges*** (FN *** w).*

Die Verkäuferin errichtet auf der Liegenschaft ein Gebäude mit Gewerbe- und Wohnflächen, wie in der Flächenaufstellung und Topographie (Beilage ./2) beschrieben.

*b. Die Käuferin beabsichtigt den Kauf des Baurechts ***EZ***, ***`KG*** ***, BG ***, samt dem darauf zu errichtenden derzeit halbfertigen Gebäude samt Zubehör.*

Dies vorangestellt vereinbaren die Vertragsparteien wie folgt:

1. Vertragsgegenstand

*1.1 Kaufgegenstand ist das Baurecht ***EZ***, ***`KG\*\*\* \*\*\*, BG \*\*\*, samt dem darauf zu errichtenden Bauwerk samt Zubehör, auf dem Grund und Boden (\*\*\*EZ\*\*\*, \*\*\*`KG*** ***, BG ***) der ***Ges***, mit der Adresse ***Adr***. Das Baurecht besteht bis 21.12.2098. Die Vertragsparteien verweisen auf den Grundbuchsatzung (Beilage ./1).*

1.2 Das auf dem kaufgegenständlichen Grundstück zu errichtende Gebäude ist in einem halbfertigen Zustand wie in der gemeinsamen Zustandsfeststellung (Beilage ./3) und dem der Verkäuferin bekannten technischen Due-Diligence-Bericht der Käuferin beschrieben.

1.3

*Die von der Verkäuferin derzeit errichtete unterkellerte Wohnhausanlage mit Gewerbeflächen (ein Geschäftslokal, eine Werkstätte und Büros) bestehend aus dem Bauteil Emilie-Flöge-Weg (Stiege 1) mit fünf oberirdischen Geschossen und dem Bauteil ***Y*** (Stiege 2) mit sechs oberirdischen Geschossen, sind Teil des Vertragsgegenstandes. Die Bauführung hat der Baubewilligung vom 18.11.2020 (Beilage ./M) zu entsprechen. Hinsichtlich der Grundrisskonfiguration der zu errichtenden Wohnungen gilt die Flächenaufstellung und Topographie (Beilage ./2) als vereinbart. Ausdrücklich festgehalten wird, dass die Käuferin nur*

jene Abweichungen gegenüber den Mindeststandards der Ö-Normen sowie dem Stand der Technik, welche im Zuge der Errichtung des kaufgegenständlichen Gebäudes vorgenommen wurden, anerkennt bzw. dem Vertrag zugrunde legt, die in der Übersicht (Beilage ./9) angeführt sind.

Darüber hinaus halten die Vertragsparteien fest, dass nur die in der „Liste übergebener Unterlagen“ (Beilage ./6) enthaltenen Informationen, welche mit einem X gekennzeichnet sind, von der Käuferin geprüft wurden und Vertragsinhalt sind; alle darüberhinausgehenden Informationen und Unterlagen, die von der Verkäuferin übermittelt wurden (z. B. Baudokumente, Baubesprechungs- und Planungsprotokolle etc.) und nicht mit einem X gekennzeichnet sind, werden dem gegenständlichen Kaufvertrag ausdrücklichen nicht zugrunde gelegt. Letztgenannte beinhalten Zusatzinformationen der Verkäuferin zum Kaufgegenstand und haben keinerlei bindende Wirkung zwischen den Vertragsparteien.

1.4 Die Verkäuferin verkauft und übergibt an die Käuferin und diese kauft und übernimmt von der Verkäuferin den in Punkt 1. 1. näher bezeichneten Kaufgegenstand samt allem rechtlichen und tatsächlichen Zubehör und mit allen Rechten und Pflichten, mit denen die Verkäuferin diesen bisher besessen und benutzt hat oder zu besitzen und zu benutzen berechtigt war („Kaufgegenstand“) ins alleinige Eigentum, um den in Punkt 2. vereinbarten Kaufpreis.

2. Kaufpreis/Umsatzsteuer

2.1 Die Vertragsteile vereinbaren für den Kaufgegenstand einen Kaufpreis in Höhe von EUR 10.584. 367,00 (in Worten: Euro zehnmillionenfünfhundervierundachzigtausenddreihundertsiebenundsechzig) zuzüglich 20% USt.

Der Kaufpreis ist binnen 14 Tagen nach Unterfertigung dieses Vertrages auf das vom Treuhänder eingerichtete Treuhandkonto gemäß dem gesondert abgeschlossenen Treuhandauftrag zu überweisen. Die Auszahlung des Nettokaufpreises nach Rechtskraft dieses Vertrages an die Verkäuferin erfolgt entsprechend dem gesondert abgeschlossenen Treuhandauftrag.

Die Vertragsparteien werden vom Optionsrecht gemäß § 6 Abs 2 UStG Gebrauch machen. Auf den Kaufpreis ist somit die gesetzliche Umsatzsteuer zu leisten. Der Kaufpreis inklusive Umsatzsteuer beträgt daher EUR 12.701.240,40.

*2.2 Der Kaufvertrag bzw. die Begleichung des Kaufpreises werden im Wege der Treuandschaft abgewickelt. Treuhänder ist Rechtsanwalt Mag. ***.*

[...]

5.1 Die Verkäuferin sichert zu und leistet Gewähr dafür, dass [...]

*5.1.4 das auf der Liegenschaft errichtete Gebäude entsprechend dem Fertigstellungsgrad zum Zeitpunkt der Übergabe sämtlichen anzuwendenden geltenden Rechtsvorschriften entspricht, alle erforderlichen behördlichen Bewilligungen und Genehmigungen in rechtskräftiger Form vorliegen. Die Verkäuferin verpflichtet sich, die Käuferin hinsichtlich sämtlicher derartiger Mängel und allenfalls mit diesen im Zusammenhang stehender Folgeschäden schad- und klaglos zu halten. Insbesondere die Rechtskraft des Baubescheides der Stadt Wien vom 18.11.2020, zu GZ: ***-1, wird von der Verkäuferin zugesichert. [...]“*

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zum Kaufgegenstand, zu den Zahlungen der Beschwerdeführerin für die weiteren Baukosten und zum Fertigstellungsgrad von 48,04 % gründen auf den unbestrittenen Angaben der Parteien, den Leistungsfeststellungen sowie dem Kaufvertrag vom 3. Oktober 2022 (Punkte 1.2 und 1.3).

Die Feststellung zur wirtschaftlichen Notlage der Verkäuferin ergibt sich schlüssig aus der Stellungnahme hinsichtlich der Eigenkapitalsituation der ***C*** Unternehmensberatung GmbH zum 31. Juli 2022.

Dass die Verkäuferin schuldrechtlich nicht zur Fertigstellung verpflichtet war und kein Fertigstellungsrisiko trug, ergibt sich aus dem klaren Wortlaut des Kaufvertrages, der keinerlei Verpflichtungen enthält.

Die Feststellungen zum eigenständigen Auftreten der Beschwerdeführerin bei den Ausbauarbeiten stützen sich einerseits auf den Bescheid des Magistrates der Stadt Wien vom 10. Mai 2023 (Planwechsel und Aufstockung von 25 auf 36 Wohneinheiten), welcher das Auftreten als alleinige Bauwerberin belegt.

Die Feststellungen zum zivilrechtlichen Eintritt der Beschwerdeführerin in die Werkverträge und zum vollständigen Ausscheiden der Verkäuferin aus den Rechten und Pflichten gegenüber den bauausführenden Unternehmen gründen sich auf die im Verfahren vorgelegten Vereinbarungen über die Vertragsübernahme. Aus diesen ergibt sich schlüssig, dass die Verkäuferin vollständig aus der Haftung entlassen wurde und das Fertigstellungs- sowie Kostenrisiko ab Stichtag ausschließlich bei der Beschwerdeführerin lag.

Die Feststellungen zur direkten Verwendung des Kaufpreises zur Tilgung offener Forderungen der Verkäuferin ergeben sich schlüssig aus den vorgelegten Treuhandunterlagen.

Die gesellschaftsrechtliche, personelle und organisatorische Trennung der Vertragsparteien ergibt sich unbestritten aus dem Akteninhalt und den Firmenbuchauszügen der beteiligten Gesellschaften.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu bemessen. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bestimmt sich der Gegenstand des Erwerbsvorgangs, auf den sich die Gegenleistung bezieht, nach dem Zustand des Grundstücks, in dem es erworben werden soll (vgl. VwGH 30.9.2004, 2004/16/0081).

Ist Gegenstand des Erwerbes das Grundstück in einem Zustand, den der Verkäufer nach Abschluss des Kaufvertrages erst herzustellen hat, liegt ein einheitlicher Kaufvertrag vor. Die Gegenleistung des Erwerbers kann dann nicht aufgespaltet werden in Entgelt für das Grundstück selbst und Entgelt für die Herstellung des vereinbarten Zustandes; es ist vielmehr das gesamte Entgelt grunderwerbsteuerpflichtig (*Ressler/Arnold in Arnold/Bodis* [Hrsg], Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987 [16. Lfg 2018] § 5 GrEStG Rz 70).

Ist Gegenstand des Verkaufes ein Grundstück mit einem darauf errichteten Rohbau und verpflichtet sich der Verkäufer im Kaufvertrag, das Gebäude fertig zu stellen, so ist sowohl der Preis für den Rohbau als auch das Entgelt für die Fertigstellung des Gebäudes Teil der Gegenleistung. Der Rohbau ist in dem Umfang, in dem er sich im Zeitpunkte des Vertragsabschlusses befindet, gem § 297 ABGB Bestandteil des Grund und Bodens. Das Entgelt für Grund und Boden und Rohbau kann nicht aufgespalten werden in Kaufpreis für den Boden und in Baukosten (VwGH 25.11.1963, 1351/63). Das Entgelt für die Fertigstellung des Gebäudes ist immer dann als Teil der Gegenleistung anzusehen, wenn der Verkäufer verpflichtet ist, das Haus in fertigem Zustand zu übereignen. In diesem Falle ist auch der Verkäufer verpflichtet, die baubehördliche Benützungsbewilligung einzuholen (*Ressler/Arnold in Arnold/Bodis* (Hrsg), GrEStG 1987 § 5 GrEStG Rz 81 mHa VwGH 10.10.1963, 46/63 und 236/63; 20.4.1989, 88/16/0218, 0224 ua).

Das Finanzamt vertritt die Auffassung, dass die Beschwerdeführerin als Erwerberin bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das fertiggestellte Gebäude erhalten habe. Es sieht in den Punkten 1.3 und 1.4 des Kaufvertrages vom 3. Oktober 2022 eine Übernahme des Fertigstellungskonzepts und verneint daher die Bauherreneigenschaft der Beschwerdeführerin.

Dieser Ansicht kann aus folgenden Gründen nicht gefolgt werden:

Gegenstand des Kaufvertrages vom 3. Oktober 2022 war im vorliegenden Fall ausschließlich der Erwerb des Baurechts samt dem darauf befindlichen halbfertigen Rohbau (Fertigstellungsgrad 48,04 %). Anders als in den vom Finanzamt ins Treffen geführten Beschwerdefällen (wie VwGH 30.9.2004, 2004/16/0081) traf die Verkäuferin aufgrund ihrer wirtschaftlichen Notlage keinerlei Verpflichtung, das Gebäude fertigzustellen oder dem

Erwerber im schlüsselfertigen Zustand zu übereignen. Der Verkäuferin oblag nach Vertragsabschluss weder die Bauführung noch das Einholen der Benützungsbewilligung.

Punkt 1.3 des Vertrages hält fest, dass die Bauführung der Baubewilligung vom 18. November 2020 zu entsprechen hat und hinsichtlich der Grundrisskonfigurationen die übergebene Flächenaufstellung gilt. Da Gegenstand des Erwerbsvorganges ein unvollendeter Rohbau war, diente die Bezugnahme auf den bisherigen Baubescheid und die Topographie rein der Gewährleistung des geschuldeten Ist-Zustandes zum Stichtag. Um feststellen zu können, ob der veräußerte Rohbau mangelfrei übergeben wurde, wurde daher an die bis dahin maßgeblichen Planungs- und Bewilligungsunterlagen verwiesen. Eine Verpflichtung der Verkäuferin, das Objekt nach dem 3. Oktober 2022 weiterzubauen oder fertigzustellen, lässt sich aus Punkt 1.3 in keiner Weise ableiten.

Auch aus Punkt 1.4 des Vertrages („...mit allen Rechten und Pflichten, mit denen die Verkäuferin diesen bisher besessen und benützt hat...“) lässt sich kein Bauträgerkonzept unter Beteiligung der Verkäuferin ableiten. Hierbei handelt es sich um eine im Liegenschaftsrecht übliche Eintrittsklausel bezüglich der Rechte am Baurecht. Eine schuldrechtliche Fertigstellungsverpflichtung der Verkäuferin gegenüber der Käuferin erwächst daraus nicht.

Maßgebend für die Beurteilung, ob ein einheitlicher Kaufvertrag oder zwei gesonderte Verträge geschlossen wurden, ist nicht die äußere Form der Verträge, sondern deren wahrer wirtschaftlicher Gehalt, der nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise (§ 21 BAO) zu ermitteln ist (VwGH 21.12.1970, 500/70). Bei der abgabenrechtlichen Beurteilung des Erwerbsvorganges kommt es somit darauf an, welche Sache in welchem Zustand nach dem Willen der Vertragsparteien übertragen werden soll („finale Verknüpfung“; *Ressler/Arnold in Arnold/Bodis* [Hrsg], GrEStG 1987 § 5 GrEStG Rz 76 mHa VwGH 29.6.1972, 753/71).

Die Grundsätze der Rechtsprechung zur „finalen Verknüpfung“ greifen nur dann, wenn der Erwerber an ein vom Veräußerer oder einem mit ihm zusammenarbeitenden Organisator vorgegebenes Bauprojekt fix gebunden ist. Dies liegt im Beschwerdefall jedoch nicht vor:

Soweit die Beschwerdeführerin zeitnah zum Kaufvertrag im eigenen Namen in die bestehenden Werkverträge eingetreten ist, geschah dies unter vollständiger Entlassung der Verkäuferin aus ihren Rechten und Pflichten. Die Verkäuferin schied aus dem Projekt gänzlich aus. Die Beschwerdeführerin hat die Verträge nicht aufgrund eines Vertretungsverhältnisses der Verkäuferin, sondern auf Basis einer eigenständigen wirtschaftlichen Prüfung im eigenen Namen und auf eigene Rechnung fortgeführt. Sämtliche Risiken der Ausbau- und Fertigstellungsphase – insbesondere Baurisiko, Mängelrisiko sowie das finanzielle Risiko von Preiserhöhungen oder Insolvenzen der Werkunternehmer – gingen zu 100 % auf die Beschwerdeführerin über. Dass die Beschwerdeführerin den im Rohbau befindlichen Baukomplex letztlich fertigstellte, entsprach wirtschaftlichen Grundsätzen zur Vermeidung des sonst drohenden Verfalls des Rohbaus.

Die Beschwerdeführerin ist gegenüber der Baubehörde eigenständig als Bauwerberin aufgetreten und hat durch den Planwechselbescheid vom 10. Mai 2023 eine Erhöhung der Einheiten von 25 auf 36 Wohneinheiten erwirkt. Im Gegensatz zu bloß kosmetischen Änderungen (wie dem Versetzen von Zwischenwänden oder Verschieben von Fenstern, vgl. VwGH 26.1.1989, 88/16/0132), stellt eine Erweiterung des Baukörpers um 44 % der Wohneinheiten einen massiven Eingriff in die Statik und Gesamtkonstruktion des Bauwerks dar. Die Beschwerdeführerin hat ihr Gestaltungsrecht somit durch eine grundlegende Projektänderung ausgeübt. Das eigenständige Auftreten der Beschwerdeführerin als Bauwerberin auf eigene Rechnung und Gefahr belegt, dass das ursprüngliche Konzept der Verkäuferin verworfen wurde und die Beschwerdeführerin die alleinige Gestaltungshoheit übernommen hat und dadurch die Bauherreneigenschaft innehatte (vgl. auch VwGH 8.9.2010, 2008/16/0014).

Ergänzend wird durch die Bestimmungen des § 2 Z 1 und 2 WGG belegt, dass der Gegenstand des Erwerbsvorgangs auf den unvollendeten Rohbauzustand beschränkt war und die Bauherreneigenschaft nach dem Erwerb ausschließlich bei der Beschwerdeführerin lag:

Nach § 2 Z 1 WGG umfasst die „Errichtung“ von Baulichkeiten im Sinne des Gemeinnützigkeitsrechts die eigenverantwortliche wirtschaftliche und technische Vorbereitung, die Einreichplanung, die Ausführung und Überwachung der Bauarbeiten sowie die Vornahme der Kostenabrechnungen. Im Beschwerdefall befand sich das Objekt zum Übergabezeitpunkt bei einem Fertigstellungsgrad von lediglich 48,04 % und verfügte noch nicht über die gesetzlich geforderte Ausstattung gemäß § 2 Z 2 WGG.

Da der Erwerb einer zu mehr als der Hälfte fertiggestellten Baulichkeit den gesetzlichen Kernbereich gemeinnütziger Bauvereinigen (§ 2 Z 1 WGG) überschritten hätte, war der Kauf durch die Beschwerdeführerin von vornherein darauf gerichtet, lediglich den Rohbau zu erwerben. Sämtliche Bauträgereigenschaften – nämlich die Gesamtverantwortung zur Erreichung des vom Gesetz geforderten Ausstattungsstandards (§ 2 Z 2 WGG) – wurden erst von der Beschwerdeführerin im eigenen Namen, auf eigene Regie und auf eigenes finanzielles Risiko übernommen.

Gegen die Annahme eines einheitlichen Erwerbsgegenstandes spricht schließlich, dass dem Erwerb kein Bauträgerkonzept der Verkäuferin zugrunde lag, sondern der Verkauf ausschließlich aufgrund der wirtschaftlichen Notlage der Verkäuferin erfolgte. Dies wird durch den Umstand untermauert, dass der Kaufpreis im Rahmen der Treuhandabwicklung direkt zur Befriedigung der Gläubiger verwendet wurde und die Verkäuferin finanziell gar nicht in der Lage war, eine Fertigstellungsverpflichtung einzugehen.

Da die Verkäuferin weder schuldrechtlich zur Fertigstellung des Gebäudes verpflichtet war noch ein organisatorisches „Gesamtpaket“ unter Einbindung der Verkäuferin vorlag, bilden die von der Beschwerdeführerin auf eigenes Risiko aufgewendeten Ausbau- und

Fertigstellungskosten (sonstigen Leistungen an Dritte) keinen Teil der grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung im Sinne des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987.

Als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer ist daher ausschließlich der vereinbarte Kaufpreis für das Baurecht samt dem Rohbauzustand im Betrag von EUR 12.701.240,40 (inkl. USt) heranzuziehen. Die erfolgte Selbstberechnung erwies sich daher als richtig, sodass der Bescheid vom 3. Juli 2024, mit der Grunderwerbsteuer in Höhe von EUR 740.207,67 festgesetzt wurde, aufzuheben war.

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.

Die Frage, ob Aufwendungen für die Fertigstellung eines Bauwerks in die grunderwerbsteuerliche Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind, hängt im Einzelfall davon ab, ob eine finale Verknüpfung zwischen Grundstückserwerb und Gebäudeerrichtung vorliegt sowie ob der Verkäufer schuldrechtlich zur Fertigstellung verpflichtet ist bzw. dem Erwerber die Bauherreneigenschaft zukommt.

Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen sind durch die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geklärt (vgl. zur Abgrenzung des Erwerbsgegenstandes zB VwGH 10.10.1963, 46/63; zu den Kriterien der Bauherreneigenschaft siehe zB VwGH 8.9.2010, 2008/16/0014).

Da das Bundesfinanzgericht von dieser Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abweicht und zudem das Vorliegen einer Bauverpflichtung sowie der Bauherreneigenschaft im Rahmen der Einzelfallbeurteilung zu lösen war, liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Wien, am 21. September 2026