

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag.Dr. Thomas Leitner in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***Parteienvertreterin1***, ***Adresse2***, über die Beschwerde vom 20. August 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 23. Juli 2021 betreffend Grunderwerbsteuer für Kaufvertrag vom 2. Juli 2020 mit ***Verkäufer***, Erfassungsnummer ***1***, zu Recht:

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 am 2. Juli 2020 von Herrn ***Verkäufer*** mit Herrn ***Bf1*** (im Folgenden auch als „beschwerdeführende Partei“ bezeichnet) abgeschlossenem Kaufvertrag erwarb die beschwerdeführende Partei im Zeitpunkt der Vertragsunterzeichnung noch unbebaute Grundstücke und Grundstücksanteile um einen Gesamtkaufpreis von 66.000,00 Euro und wurde dieser Erwerbsvorgang dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel angezeigt.

Mit Bescheid vom 24. September 2020 setzte das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel die Grunderwerbsteuer für den vorgenannten Erwerbsvorgang fest, wobei der Grunderwerbsteuerbemessung der vorgenannte Kaufpreis zugrunde gelegt wurde.

Mit Bescheid des Finanzamtes Österreich (im Folgenden: „belangte Behörde“) vom 23. Juli 2021 wurde der Bescheid vom 24. September 2020 gem § 299 BAO aufgehoben und wurde die Grunderwerbsteuer für den oa Erwerbsvorgang von der belangten Behörde mit Grunderwerbsteuerbescheid vom 23. Juli 2021 festgesetzt mit 11.620,00 Euro, wobei

zusätzlich zum Kaufpreis für die Liegenschaft Baukosten im Betrag von 266.000,00 Euro als Gegenleistung iSd § 5 GrEStG angesetzt wurden. Dies im Wesentlichen mit der Begründung, dass Gegenstand des Erwerbes kein unbebautes Grundstück, sondern ein Grundstück mit zu errichtendem Gebäude gewesen sei. Dies ergebe sich bereits aus dem Umstand, dass bereits vor Abschluss des Kaufvertrages über die Liegenschaft ein Werkvertrag über die Errichtung eines Gebäudes unterzeichnet worden sei.

Am 20. August 2021 wurde gegen den vorgenannten Grunderwerbsteuerbescheid vom 23. Juli 2021 rechtzeitig das Rechtsmittel der Beschwerde eingebracht und wurde die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides beantragt.

Begründend wurde dazu zusammengefasst ausgeführt, dass der beschwerdeführenden Partei Bauherreneigenschaft zukomme und der Grundstückskaufvertrag und der Bauwerkvertrag nicht miteinander verbunden und in ihrem Bestand nicht voneinander abhängig seien. Insbesondere sei der beschwerdeführenden Partei wesentlicher Einfluss auf die bauliche Gestaltung des Hauses zugekommen und sei sie selbst bei der Baubehörde als Bauwerber aufgetreten. Der im Bauwerkvertrag vereinbarte Fixpreis sei unabhängig davon, auf welchem Grundstück das Haus errichtet wird. Das Eigentumsrecht der beschwerdeführenden Partei sei bereits nach Abschluss des Grundstückskaufvertrags und nicht erst nach Fertigstellung des Gebäudes im Grundbuch eingetragen worden. Die beschwerdeführende Partei würde das Baurisiko tragen und habe in eigenem Namen den Bauwerkvertrag mit der ***Bau GmbH*** sowie bezüglich sämtlicher nicht vom Leistungsumfang des Bauwerkvertrages umfassten Leistungen Verträge mit anderen Professionisten abgeschlossen, aus denen die beschwerdeführende Partei unmittelbar berechtigt und verpflichtet sei. Weiters würde die beschwerdeführende Partei das finanzielle Risiko tragen, da neben dem im Bauwerkvertrag vereinbarten Fixpreis auch noch die Kosten betreffend sämtliche nicht im Bauwerkvertrag enthaltenen Leistungen von der beschwerdeführenden Partei zu tragen seien. Zudem könnten die vom Bauwerkvertrag umfassten Leistungen auch nachträglich noch reduziert werden und durch Eigenleistungen der beschwerdeführenden Partei ersetzt werden.

Weiters stellte die beschwerdeführende Partei unter anderem die Anträge, die Beschwerde ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung dem Bundesfinanzgericht vorzulegen, auf Entscheidung durch den Senat und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Die belangte Behörde legte die Bescheidbeschwerde am 25. Oktober 2021 dem Bundesfinanzgericht vor und unterblieb die Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung.

Am 7. März 2023 übermittelte die belangte Behörde dem Bundesfinanzgericht folgende Beweismittel:

- Exposee der ***Makler GmbH*** betreffend ein Neubauhaus in ***Ort1***;

- Rechnung der ***Makler GmbH*** an die beschwerdeführende Partei betreffend die „Vermittlung des Grundstücks in ***Ort1***, ***Ortsteil1***“.

Am 24. April 2023 übermittelte die belangte Behörde dem Bundesfinanzgericht folgendes Beweismittel: E-Mail an die belangte Behörde von ***Makler***, Geschäftsführer der ***Makler GmbH***, vom 15. Juli 2022, das insbesondere eine Beschreibung der Zusammenarbeit der ***Makler GmbH*** mit der ***Bau GmbH*** beinhaltet.

Am 26. April 2023 übermittelte die belangte Behörde dem Bundesfinanzgericht folgende Beweismittel:

- Kaufanbot vom 26. März 2019 von Herrn ***CD*** als Anbotssteller an Herrn ***Verkäufer*** betreffend das unbebaute Grundstück Nr ***2***/2, EZ ***3***, KG ***4*** ***Ort2*** zzgl weitere, der Aufschließung dienende Flächen;
- Ergänzungen zum vorgenannten Kaufanbot vom 14.10.2019, vom 19.11.2019, vom 6.12.2019 und vom 17.1.2020.

Am 3. Mai 2023 erging seitens des BFG eine Aufforderung zu einer schriftlichen Zeugenaussage an Herrn ***Makler*** als Geschäftsführer der ***Makler GmbH***. Dabei wurde Herr ***Makler*** insbesondere dazu befragt,

- in wessen Auftrag das aktenkundige Exposee der ***Makler GmbH*** betreffend ein Neubauhaus in ***PLZ1*** ***Ort1*** erstellt wurde,
- von wem die Initiative für die Veräußerung der gegenständlichen Liegenschaft ausging,
- wer die Idee hatte, das Grundstück als Reihenschanlage anzubieten,
- von wem und zu welchem Zeitpunkt die Planung des gegenständlichen Bauprojekts in Auftrag gegeben wurde und
- ob von der ***Makler GmbH*** auch betreffend die übrigen 4 Häuser der Reihenschanlage Exposees erstellt wurden.

Mit per E-Mail vom 31. Mai 2023 übermitteltem Schreiben teilte Herr ***Makler*** dem BFG daraufhin zusammengefasst mit, dass er von Herrn ***AB***, der seinerseits von Herrn ***Verkäufer*** mit der Vermittlung des Grundstücks beauftragt worden sei, zur Vermittlung des Grundstücks ermächtigt worden sei. Die Bewerbung als Reihenschanlage sei auf der Grundlage einer von der ***Bau GmbH*** übermittelten Planungsskizze des Architekten erfolgt. Zudem übermittelte Herr ***Makler*** dem BFG die übrigen von der ***Makler GmbH*** erstellten, die gegenständliche Reihenschanlage betreffenden Exposees (Objektnummern ***5***, ***6*** und ***7***).

Mit Schreiben vom 19. Juni 2023 zog die beschwerdeführende Partei den Antrag auf Entscheidung durch den Senat zurück.

Am 1. August 2023 erging die Ladung zur beantragten mündlichen Verhandlung und wurde diese für den 30. August 2023 anberaumt. Gemeinsam mit der Ladung wurde den Parteien eine Zusammenfassung des bisherigen Verfahrensganges sowie eine Darstellung des auf der Grundlage der bisher erfolgten Beweisaufnahmen und der aktenkundigen Unterlagen vorläufig, dh vorbehaltlich weiterer Parteivorbringen, festgestellten Sachverhalts übermittelt.

Am 10. August 2023 wurde den Parteien vom Bundesfinanzgericht eine in mehreren Punkten ergänzte Darstellung des auf der Grundlage der bisher erfolgten Beweisaufnahmen und der aktenkundigen Unterlagen vorläufig festgestellten Sachverhalts übermittelt.

Mit Schreiben vom 22. August 2023 brachte die beschwerdeführende Partei ergänzend vor, dass der von der belangten Behörde angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vorliege, da bereits vor Abschluss des Bauwerkvertrages ein Kaufanbot unterzeichnet worden sei und sei der angefochtene Bescheid daher aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben. Zudem sei zu berücksichtigen, dass der Bauwerkvertrag erst zu einem späteren Zeitpunkt derartig rechtswirksam und verbindlich geworden sei, dass man – in wirtschaftlicher Betrachtungsweise – von einer für die gegenständliche Frage der Bauherreneigenschaft maßgeblichen Gebundenheit der beschwerdeführenden Partei an den Bauwerkvertrag sprechen könne. Dafür spreche ua die im Bauwerkvertrag vorgesehene Möglichkeit, den Vertrag bis zum Zeitpunkt der Einreichplanübergabe zu kündigen. Die mit einer Kündigung einhergehende Verpflichtung der beschwerdeführenden Partei zur Zahlung eines pauschalierten Schadenersatzes von 10% des Netto-Gesamtpreises sei dabei als unwesentlich anzusehen. Darüber hinaus wurde ergänzend vorgebracht, dass das Honorar der VertragsserrichterIn für die Erstellung des Liegenschafts Kaufvertrages lediglich auf Basis des Liegenschafts Kaufpreises berechnet worden sei.

Mit Schreiben vom 24. August 2023 zog die beschwerdeführende Partei das ergänzende Vorbringen vom 22. August 2023 teilweise zurück und legte dar, dass es sich bei dem von der beschwerdeführenden Partei unterfertigten Anbot betreffend den Kauf der Liegenschaft lediglich um einen Vorvertrag gehandelt habe und der Wille der Vertragsparteien darauf gerichtet gewesen sei, in der Zukunft einen Kaufvertrag abschließen zu wollen. Zudem zog die beschwerdeführende Partei den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1.1. Herr ***Verkäufer*** war unter anderem Alleineigentümer der Liegenschaft EZ ***3***, KG ***4*** ***Ort2***, bestehend unter anderem aus den Grundstücken Nr ***2***/2, das in der Folge in dieses und die GST-NR ***2***/3 bis ***2***/19 geteilt wurde, und Nr ***16***, in ***Ortsteil1***, ***PLZ1*** ***Ort1***, und beauftragte dieser die ***Firma1***, ***Adresse1***, (Inhaber Herr ***AB***) mit der Vermittlung dieser Liegenschaft.

1.2. Mit schriftlichem Kaufanbot vom 26. März 2019 unterbreitete Herr ***CD***, der damalige Vertriebsleiter der ***Bau GmbH***, Herrn ***Verkäufer*** über Vermittlung der ***Firma1*** das „*rechtsverbindliche und unwiderrufliche Angebot zum Ankauf der nachstehenden Liegenschaft*“ um einen Kaufpreis von 227.800,00 Euro: Das unbebaute Grundstück Nr ***2***/2 im grundbücherlichen Ausmaß von ca 3.229 m², EZ ***3***, KG ***4*** ***Ort2***. Weiters die ggf zur Aufschließung dienenden Flächen (anteilige Eigentumsübertragung bzw Geh- und Fahrrechte lt Grundbuch): EZ ***3***, Gst-Nr ***11***/2; EZ ***12***, Gst-Nr ***9***/2; EZ ***10***, Gst-Nr ***9***/1; EZ ***15***, Dienstbarkeit über Gst-Nr. ***13***/2 und ***14***/3 (jeweils KG ***4*** ***Ort2***).

Das Kaufanbot wurde am 26. März 2019 sowohl von Herrn ***CD*** als auch von Herrn ***Verkäufer*** unterschrieben.

Laut Punkt 6 Ziffer 11 des Kaufanbotes ist der Anbotsteller „*berechtigt, hinsichtlich einer oder mehrere Teilflächen der Kaufobjekte an dessen Stelle eine oder mehrere andere Personen als Käufer dieser Teilfläche(n) namhaft zu machen. Der Verkäufer ist in diesem Fall verpflichtet, hinsichtlich dieser Teilfläche(n) jeweils einen Kaufvertrag mit der oder den vom Anbotsteller/Käufer benannten Personen zu den vom Anbotsteller/Käufer bestimmten Kaufpreisen abzuschließen. In Summe muss jedoch der in Punkt 3. vereinbarte Kaufpreis erzielt werden und darf es durch diese Namhaftmachungen zu keinen Verzögerungen hinsichtlich der notariellen Vertragsunterfertigung(en) kommen.*“

Laut Punkt 9 des Kaufanbotes ist das Anbot „*aufschiebend bedingt bis zum Vorliegen der Bauplatzerklärung.*“

Weiters steht dem Verkäufer laut Punkt 9 des Kaufanbotes ein kostenfreies Rücktrittsrecht zu, wenn die Bauplatzerklärung nicht bis zum 30. September 2019 vorliegen sollte.

Mit schriftlicher, am 14. Oktober 2019 von Herrn ***CD*** und Herrn ***Verkäufer*** unterzeichneter Ergänzung des vorgenannten Kaufanbotes wurde das in Punkt 9 des

Kaufanbotes vereinbarte kostenfreie Rücktrittsrecht des Verkäufers einvernehmlich bis 31. Oktober 2019 verlängert.

Mit weiterer schriftlicher, am 19. November 2019 von Herrn ***CD*** und Herrn ***Verkäufer*** unterzeichneter Ergänzung des vorgenannten Kaufanbotes wurde das in Punkt 9 des Kaufanbotes vereinbarte kostenfreie Rücktrittsrecht des Verkäufers einvernehmlich bis 6. Dezember 2019 verlängert.

Mit weiterer schriftlicher, am 6. Dezember 2019 von Herrn ***CD*** und Herrn ***Verkäufer*** unterzeichneter Ergänzung des vorgenannten Kaufanbotes wurde das in Punkt 9 des Kaufanbotes vereinbarte kostenfreie Rücktrittsrecht des Verkäufers einvernehmlich bis 31. Jänner 2020 verlängert und wurde der vereinbarte Kaufpreis einvernehmlich auf 239.000,00 Euro erhöht.

Mit schriftlicher, am 27. Jänner 2020 von Herrn ***CD*** unterzeichneter Ergänzung des vorgenannten Kaufanbotes wurde das in Punkt 9 des Kaufanbotes vereinbarte kostenfreie Rücktrittsrecht des Verkäufers einvernehmlich bis 20. Februar 2020 verlängert.

1.3. Herr ***AB*** ermächtigte die ***Makler GmbH*** zur Vermittlung der oa Liegenschaft und erstellte die ***Makler GmbH*** vier Exposees, in denen in Summe vier auf der oa Liegenschaft neu zu errichtende Doppelhaushälften – wobei zwei „Doppelhaushälften“ den den Exposees enthaltenen Lageplänen zufolge gemeinsam mit einem weiteren (nicht von der ***Makler GmbH*** beworbenen) Haus eine Reihenhäuseranlage bildeten – mit dem Zustand „projektiert“ angeboten wurden. Die Höhe des angebotenen Kaufpreises variierte dabei je nach Objekt und umfasste der angebotene Kaufpreis jeweils „*Grundstück, Haus und ein BUDGET für PV-Anlage und techn. Anschluß*“ (Objekt ***5***: 323.900,00 Euro; Objekt ***7***: 358.000,00 Euro; Objekt ***17***: 365.000,00 Euro; Objekt ***6***: 367.900,00 Euro).

Die den Exposees zugrundeliegenden Lagepläne waren im Vorfeld im Auftrag der ***Bau GmbH***, die als „***Marke1*** Lizenzpartner“ Massivhäuser der Marke ***Marke1*** anbietet und mit der die ***Makler GmbH*** regelmäßig zusammenarbeitete, von Herrn ***Architekt1*** erstellt und der ***Makler GmbH*** von der ***Bau GmbH*** übermittelt worden.

Die Fertigstellung detaillierter Entwurfspläne erfolgte durch Herrn ***Architekt1*** am 27. März 2020.

Die Bewerbung durch die ***Makler GmbH*** erfolgte auf diversen Internet-Portalen. Bei Anfragen erhielten die Interessenten im Regelfall das von der ***Makler GmbH*** erstellte Exposee. Der erste Besprechungstermin mit Kaufinteressenten fand idR am Grundstück statt. Folgetermine fanden in einem Musterhaus der Marke ***Marke1*** in *** statt, wobei

seitens der ***Bau GmbH*** im Regelfall der damalige Vertriebsleiter, Herr ***CD***, teilnahm.

1.4. Am 20. Mai 2020 unterfertigten die beschwerdeführende Partei als „Käufer“ und Herr ***Verkäufer*** als „Verkäufer“ ein mit „Vertragsanbot Kauf“ betitelttes Schreiben betreffend ein Objekt *„bestehend aus folgenden Grundstücken der KG ***4*** ***Ort2***, BG ***Ort4***:*

- dem unbebauten Grundstück GST-NR ***2***/5, im Ausmaß von 153 m²
- dem unbebauten Grundstück GST-NR ***2***/13, im Ausmaß von 14 m²
- einem ideellen Anteil von 1/5 am unbebauten Grundstück GST-NR ***2***/16, im Ausmaß von 944 m²
- einem ideellen Anteil von 1/5 am unbebauten Grundstück GST-NR ***11***/2, im Ausmaß von 41 m²
- einem ideellen Anteil von 1/15 am unbebauten Grundstück GST-NR ***9***/1, im Ausmaß von 648 m²
- einem ideellen Anteil von 1/30 am unbebauten Grundstück GST-NR ***9***/2, im Ausmaß von 150 m²

mit der Objektadresse ***Ort1***, ***Ortsteil1***“.

Als Kaufpreis für das beschriebene Objekt wird in dem Schreiben ein Betrag von 66.000,00 Euro angeführt. Nach dem Inhalt des Schreibens wurde das Angebot unter folgenden „Bedingungen“ gestellt: *„Möglichkeit der Bebauung mit einer Doppelhaushälfte. Auf dem Grundstück der ehemaligen Parzelle ***2***/2 werden mehrere Doppel- bzw. Reihenhäuser errichtet. Die Käufer verpflichten sich, einer Unterschreitung der Mindestabstände gemäß dem Bebauungsgrundlagengesetz zuzustimmen, damit auf der ehemaligen Parzelle ***2***/2 mehrere Doppel- bzw. Reihenhäuser errichtet werden können. Die Käufer verpflichten sich den übrigen Käufern der ehemaligen Parzelle ***2***/2 sämtliche erforderlichen Leitungsdienstbarkeitsrechte einzuräumen.“*

Weiters enthält das Schreiben folgende Erklärungen:

„Ich erkläre hiermit verbindlich und bedingungsfrei, dass ich nach Annahme dieses Angebotes durch den Verkäufer, eine diesem Anbot entsprechende Vertragsurkunde notariell beglaubigt unterzeichne und alle Kosten und Abgaben der Vertragserrichtung und grundbücherlichen Durchführung übernehme. (...)“

1.5. Am 28. Mai 2020 unterfertigte die beschwerdeführende Partei als Auftraggeber einen „Bauwerkvertrag für ein ausgebautes Haus gemäß Bau- und Leistungsbeschreibung“ mit der ***Bau GmbH*** als Auftragnehmer. Die Unterfertigung durch Herrn ***CD*** als „Vermittler“ erfolgte ebenfalls am 28. Mai 2020. Laut der Beschreibung des Bauvorhabens auf den ersten beiden Seiten des Bauwerkvertrages iVm § 1 des Bauwerkvertrages ist Vertragsgegenstand die Errichtung eines Massivhauses vom Typ „RH ***Haustyp1*** 146-links“ der Marke ***Marke1*** am Bauort „***Ortsteil1***, ***Ort1***“ sowie die örtliche Bauleitung hierfür. Für die nach diesem Vertrag von der ***Bau GmbH*** zu erbringenden Leistungen wurde ein pauschaler Fixpreis bzw „Pauschalfixpreis“ von 266.000,00 Euro inklusive 20% MwSt vereinbart.

Dem Bauwerkvertrag liegen den Entwurfsplänen vom 27. März 2020 entsprechende Bauzeichnungen/Pläne (Grundrisse, Schnitte, Ansichten) bei, die in § 1 Abs 1 des Bauwerkvertrages – ebenso wie die dem Bauwerkvertrag beiliegende Bau- und Leistungsbeschreibung – als „Vertragsgrundlagen“ genannt werden. Konkret lauten die diesbezüglichen unter Abs 1 des mit „Vertragsgegenstand“ betitelten § 1 des Bauwerkvertrages getroffenen Regelungen wie folgt:

„Der Auftragnehmer übernimmt die Errichtung des vorstehend genannten Bauvorhabens gemäß Bau- und Leistungsbeschreibung im Anhang sowie die örtliche Bauleitung hierfür. Vertragsgrundlagen sind in der aufgeführten Reihenfolge:

a) dieser Vertrag samt Bau- und Leistungsbeschreibung im Anhang, die einen integrierten Bestandteil dieses Vertrages bildet, einschließlich der getroffenen Zahlungsvereinbarungen

b) Bauzeichnungen/Pläne zu diesem Vertrag (Grundrisse, Schnitte, Ansichten)

c) Anlage Eigenleistungen

d) Anlage Sonderausstattung I

e) Anlage Sonderausstattung II

f) Anlage Sonstige Vereinbarungen

g) Baugenehmigung

h) die gesetzlichen Regelungen des ABGB.

Bei Abweichungen oder Zweifelsfällen geht die Bau- und Leistungsbeschreibung im Anhang des Vertrages den Plänen vor. Bei Ausstattungen in den Plänen, die nicht in der Bau- und Leistungsbeschreibung enthalten sind, handelt es sich um unverbindliche Planungsvorschläge.“

Laut § 1 Abs 2 des Bauwerkvertrages ist der Auftragnehmer berechtigt, die gesamte Leistung oder Teilleistungen durch Subunternehmer erbringen zu lassen.

Laut § 9 des Bauwerkvertrages hat der Auftragnehmer gegenüber den im Rahmen der zu erbringenden Leistungen von ihm beauftragten Dritten die alleinige und uneingeschränkte Weisungsbefugnis. Insbesondere hat der Auftraggeber Änderungs- und Sonderwünsche ausschließlich dem Auftragnehmer, nicht jedoch Dritten, insbesondere Subunternehmern, gegenüber zu erklären. Subunternehmer und sonstige Dritte sind ausdrücklich nicht zur Empfangnahme von an den Auftragnehmer gerichteten Erklärungen und/oder zu Zusagen gegenüber dem Auftragnehmer berechtigt.

Der mit „Vergütung des Auftragnehmers“ betitelt § 2 des Bauwerkvertrages hat auszugsweise folgenden Inhalt:

„1. Für die nach diesem Vertrag zu erbringenden Leistungen zahlt der Auftraggeber dem Auftragnehmer einen Pauschalfixpreis gemäß Deckblatt inklusive der zur Zeit des Vertragsabschlusses gültigen gesetzlichen Mehrwertsteuer. Bei Änderungen der Mehrwertsteuer ändern sich der Pauschalfixpreis bzw. die ab Änderung der Mehrwertsteuer anfallenden Teilbeträge entsprechend.

2. An den in § 2 Absatz 1 genannten Pauschalfixpreis hält sich der Auftragnehmer für die Dauer von 12 Monaten ab Vertragsunterzeichnung bis zum Baubeginn gebunden.

3. Wenn der Pauschalfixpreis erlischt (d.h. sofern die Baugenehmigung nicht binnen 12 Monaten nach Vertragsunterzeichnung erteilt wird), dann gelten grundsätzlich die jeweiligen Preise der zu diesem Zeitpunkt gültigen Preisliste des Auftragnehmers. Dabei ist der Auftragnehmer berechtigt, angefallene Kostensteigerungen bzw. Kostensenkungen (insbesondere Material-, Lohn- und Transportkostenänderungen) entsprechend zugrunde zu legen.

4. Zusätzliche Kosten, z.B. aus Sonderwünschen, sind - ebenso wie die Prüf- und Genehmigungskosten der Baubehörde selbst - nicht im Pauschalpreis enthalten.

5. Ratenplan (...)“

Laut § 11 des Bauwerkvertrages hat jede Partei das Recht zur Kündigung dieses Vertrages, wobei dieses Recht bis zum Zeitpunkt der Einreichplanübergabe durch schriftliche Erklärung gegenüber dem Vertragspartner ausgeübt werden kann und der kündigende Vertragspartner zur Zahlung eines pauschalen Schadenersatzes in Höhe von 10% des zur Zeit der Kündigung vereinbarten Netto-Gesamtpreises (ohne Mehrwertsteuer) verpflichtet ist. Im Weiteren bleibe es vorbehalten, einen über den pauschalen Schadenersatz hinausgehenden gesetzlichen Anspruch, insbesondere Vergütungsansprüche für bereits erbrachte Leistungen, geltend zu machen.

Laut § 12 Abs 1 des Bauwerkvertrages bedürfen „*Änderungen und Ergänzungen dieses Vertrages (...) zu Ihrer Gültigkeit der Schriftform. Dies gilt auch für ein Abgehen vom Schriftformerfordernis. Mündliche Nebenabreden wurden nicht getroffen. Dieser Vertrag gibt den Willen der Vertragsparteien vollständig wieder und tritt an die Stelle etwaiger früherer Vereinbarungen oder Zusagen. Informationen in Werbeunterlagen, Broschüren und dergleichen gelten nur dann als vereinbart, wenn sie ausdrücklich vereinbart und im Vertrag schriftlich festgehalten wurden.*“

Soweit die dem Bauwerkvertrag angeschlossene Bau- und Leistungsbeschreibung dem Auftraggeber Wahlrechte einräumt (zB hinsichtlich des Herstellers der Haustür oder hinsichtlich der Farbe der Dacheindeckung etc), wurden in den weiteren Beilagen zum Bauwerkvertrag weitgehend entsprechende Vereinbarungen getroffen (siehe zB Beilage 3 „Sonderausstattungen I“, laut deren Punkt 1 als Farbe der Dacheindeckung „granit“ vereinbart wurde). Offen blieb den getroffenen Vereinbarungen zufolge im Wesentlichen die Farbe der Innentüren und der Farbton des Außenputzes, der laut Punkt 8 der Bau- und Leistungsbeschreibung „*gemeinsam vor Baubeginn nach Farbkarte des Auftragnehmers festgelegt [wird].*“

Gemäß Punkt 24 der Bau- und Leistungsbeschreibung bleiben „*[e]ine technische Änderung sowie eine Änderung eines vereinbarten Herstellers [...] dem Auftragnehmer vorbehalten, wenn diese für den Auftraggeber zumutbar ist, keine Wertminderung darstellt und auf Seiten des Auftragnehmers ein wichtiger Grund für die Änderung vorliegt. Wichtige Gründe sind insbesondere behördliche Auflagen, der Stand der Technik, Lieferschwierigkeiten sowie Änderungen und Weiterentwicklungen von Baumaterialien.*“

1.6. Mit Rechnung vom 1. Juli 2020 stellte die ***Makler GmbH*** der beschwerdeführenden Partei für die „*Vermittlung des Grundstücks in ***Ort1***, ***Ortsteil1****“ eine Provision iHv 10.833,33 Euro zzgl 2.166,67 Euro USt (gesamt: 13.000,00 Euro) in Rechnung, wobei dieser Provision sowohl der Kaufpreis für das Grundstück als auch der Kaufpreis für das Haus zugrunde lagen.

1.7. Am 2. Juli 2020 unterfertigten Herr ***Verkäufer*** als Verkäufer und die beschwerdeführende Partei als Käufer eine Kaufvertragsurkunde. Kaufgegenstand ist dem Inhalt des Kaufvertrags zufolge

- „*das unbebaute Grundstück GST-NR ***2***/5, derzeit inneliegend in der EZ ***3***, KG ***4*** ***Ort2***, BG ***Ort4***, im Ausmaß von 153 m²*
- *das unbebaute Grundstück GST-NR ***2***/13, derzeit inneliegend in der EZ ***3***, KG ***4*** ***Ort2***, BG ***Ort4***, im Ausmaß von 14 m²*

- ein ideeller Anteil von 1/5 am unbebauten Grundstück GST-NR ***2***/16, derzeit inneliegend in der EZ ***3***, KG ***4*** Ort2***, BG ***Ort4***, im Ausmaß von 944 m²
- ein ideeller Anteil von 1/5 am unbebauten Grundstück GST-NR ***11***/2, derzeit inneliegend in der EZ ***3***, KG ***4*** Ort2***, BG ***Ort4***, im Ausmaß von 41 m²
- ein ideeller Anteil von 1/15 am unbebauten Grundstück GST-NR ***9***/1, inneliegend in der EZ ***10***, KG ***4*** Ort2***, im Ausmaß von 648 m²
- ein ideeller Anteil von 1/30 am unbebauten Grundstück GST-NR ***9***/2, inneliegend in der EZ ***12***, KG ***4*** Ort2***, im Ausmaß von 150 m².

Gemäß Punkt III des Kaufvertrages beträgt der Gesamtpreis für den oben beschriebenen Kaufgegenstand 66.000,00 Euro.

Unter dem mit „Zustimmung zur geplanten Bebauung der Nachbargrundstücke und zur geplanten Nutzung des Kaufgegenstandes“ betitelten Punkt IX. des Kaufvertrages wird wie folgt ausgeführt: „Dem Käufer (sic!) ist bekannt, dass der Verkäufer auch die übrigen, sich aus der Vermessungsurkunde des ***EF***, Ingenieurkonsulent für Vermessungswesen, GZ ***18***, ergebenden Grundstücke verkauft, dass diese Grundstücke bebaut werden und dass die Abstände der geplanten Bauten teilweise die Mindestabstände gemäß dem Bebauungsgrundlagengesetz unterschreiten.

Dem Käufer ist die geplante Bebauung der genannten Grundstücke gemäß dem beiliegenden Plan ***EF***, welcher als Beilage ./A einen integrierten Vertragsbestandteil bildet, bekannt und erklärt sich der Käufer ausdrücklich mit dieser Bebauung einverstanden und sämtliche erforderlichen verbücherungsfähigen Dienstbarkeitsverträge abzuschließen. Weiters erklärt der Käufer sein Einverständnis zur allfälligen Unterschreitung von Mindestabständen im Zusammenhang mit der Errichtung einer Wärmepumpe und sämtlichen damit zusammenhängenden technischen Einrichtungen. Sollte im Zuge der Bebauung der genannten Grundstücke die Zustimmung des Käufers zur Unterschreitung der Mindestabstände erforderlich sein, so verpflichtet sich der Käufer, sämtliche dafür erforderlichen Erklärungen in der jeweils erforderlichen Form abzugeben. Dies gilt nicht für die GST-NR ***2***/19 und ***2***/18. Der Käufer verpflichtet sich auch, diese Verpflichtungen auf seine Rechtsnachfolger zu überbinden.

Der Käufer verpflichtet sich, zum Zwecke der Bebauung der genannten Grundstücke in einem Zeitraum von längstens zwei Jahren ab Abschluss dieses Vertrages den Eigentümern der genannten Grundstücke sowie deren bauausführenden Personen das Lagern von Baumaschinen und Baumaterialien auf dem Kaufgegenstand, die Positionierung von Baukränen auf dem Kaufgegenstand und das Betreten und Befahren des Kaufgegenstandes durch die Eigentümer der genannten Grundstücke sowie deren bauausführenden Personen zu gestatten. Weiters

verpflichtet sich der Käufer, den Hausanschluss an das öffentliche Leitungsnetz nach Vorgabe der Behörden gemeinsam mit den Eigentümern der genannten Grundstücke auszuschreiben und zu beauftragen.“

1.8. Die Fertigstellung der Einreichpläne durch Herrn ***Architekt1*** erfolgte am 13.11.2020. Im Vergleich zu den Planungsentwürfen vom 27.3.2020 wurden im Wesentlichen folgende Änderungen vorgenommen:

- In den Planungsentwürfen vom 27.3.2020 ist das Haus mit einer verbauten Fläche von 56 m² dargestellt. Gemäß Einreichplanung vom 13.11.2020 beträgt die verbaute Fläche 58,69 m²;
- EG: eigener Technikraum anstelle eines gemeinsamen Technikraums mit dem Nachbarn; WC und Garderobe anstelle von Büro (Leistungsänderungen); Änderung Situierung Terrassentüre; zweiflügeliges Fenster statt einflügeliges Fenster; Änderung Situierung Küche und Wohnzimmer (Leistungsänderungen);
- OG: WC nicht extra, sondern im Bad (Leistungsänderungen); nicht bodentiefe Fenster statt bodentiefe Fenster;
- DG: Entfall einer Dachgaube; Entfall eines Fensters an der Ostseite; Entfall eines Dachflächenfensters.

1.9. Sowohl aus den Planungsentwürfen vom 27.3.2020 als auch aus den Einreichplänen vom 13.11.2020 geht hervor, dass das von der beschwerdeführenden Partei erworbene Haus Teil eines Projektes zur künftigen Errichtung einer Reihenhausanlage von insgesamt fünf Einfamilienhäusern auf der eingangs dieser Sachverhaltsfeststellungen genannten Liegenschaft war. Nach diesen Plänen handelt es sich bei den Häusern 1 bis 3, unter denen sich auch das Haus der beschwerdeführenden Partei befindet, um baulich aneinanderstoßende Reihenhäuser, wobei diese jeweils entlang der jeweiligen Grundstücksgrenzen aneinanderstoßen, sodass eine geschlossene Front entsteht. Die Häuser 4 und 5 liegen gegenüber und bilden diese als baulich aneinanderstoßende Objekte ein Doppelhaus. Von der beschwerdeführenden Partei und den Erwerbern der übrigen Häuser wurden jeweils Bauwerkverträge mit der ***Bau GmbH***, in deren Auftrag das Gesamtkonzept durch Herrn ***Architekt1*** erstellt worden war, abgeschlossen.

1.10. Die Absicht der beschwerdeführenden Partei war von vornherein auf den Erwerb eines im Rahmen einer Mehrhäuseranlage zu errichtenden Hauses der Marke ***Marke1***, gerichtet. Dabei wurde der beschwerdeführenden Partei vom Vermittler des entsprechenden Werkvertrages zur Errichtung eines solchen Hauses gleichzeitig auch ein geeignetes Grundstück angeboten, für welches der Vermittler im Beschwerdefall selbst ein Anwartschaftsrecht innehatte. Mit dem Kauf des Grundstücks hat sich die beschwerdeführende Partei in das vorliegende Gesamtkonzept einbinden lassen und besteht

zwischen dem Erwerb des Hauses und des für die Aufstellung des Hauses geeigneten Grundstücks ein unmittelbarer sachlicher Zusammenhang.

2. Beweiswürdigung

Gemäß § 167 Abs 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises. Gemäß § 167 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde im übrigen unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Soweit eine Bezugnahme auf konkrete Unterlagen erfolgt, beruhen die obigen Sachverhaltsfeststellungen auf den jeweils zitierten aktenkundigen Unterlagen, insbesondere auf den aktenkundigen Vertragsdokumenten.

Die Feststellungen bei Punkt 1.1. und bei Punkt 1.3. beruhen auf den aktenkundigen Exposees der ***Makler GmbH*** und den im aktenkundigen E-Mail vom 15. Juli 2022 sowie in der schriftlichen Zeugenaussage vom 31. Mai 2023 erfolgten Ausführungen des Geschäftsführers der ***Makler GmbH***. Diese Feststellungen wurden den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens vom Bundesfinanzgericht im Rahmen einer schriftlichen Darstellung des auf der Grundlage der bis dahin erfolgten Beweisaufnahmen und der aktenkundigen Unterlagen vorläufig festgestellten Sachverhalts vorgehalten und wurde diesen von den Parteien nicht entgegengetreten.

Die Feststellung bei Punkt 1.6., dass der von der ***Makler GmbH*** in Rechnung gestellten Vermittlungsprovision sowohl der Kaufpreis für das Grundstück als auch der Kaufpreis für das Haus zugrunde lagen, beruht auf den in den aktenkundigen Exposees der ***Makler GmbH*** erfolgten Angaben, denen zufolge die Vermittlungsprovision bei einem Wert ab 48.448,51 Euro je 3 % zzgl 20 % USt von beiden Auftraggebern (Verkäufer und Käufer) betrage.

Die Feststellungen bei Punkt 1.8. beruhen auf dem dahingehenden glaubhaften Vorbringen in der Beschwerde, das zu den aktenkundigen Planungsunterlagen nicht im Widerspruch steht und dem auch die belangte Behörde nicht entgegengetreten ist.

Die Feststellungen bei Punkt 1.10., dass die Absicht der beschwerdeführenden Partei von vornherein auf den Erwerb eines im Rahmen einer Mehrhäuseranlage zu errichtenden Hauses der Marke ***Marke1*** gerichtet war, dass sich die beschwerdeführende Partei mit dem Kauf des Grundstücks in das vorliegende Gesamtkonzept einbinden hat lassen und dass zwischen dem Erwerb des Hauses und des für die Aufstellung des Hauses geeigneten

Grundstücks ein unmittelbarer sachlicher Zusammenhang besteht, ergeben sich aus den nachstehenden Umständen:

- Die Bewerbung durch die ***Makler GmbH*** erfolgte als bebautes Grundstück und ist die Geschäftsanbahnung mit der beschwerdeführenden Partei auf der Grundlage dieser Bewerbung erfolgt;
- Bereits am 27. März 2020 – somit bereits vor der Unterzeichnung des Kaufanbotes durch die beschwerdeführende Partei – erfolgte im Auftrag der ***Bau GmbH*** die Fertigstellung detaillierter Entwurfspläne durch Herrn ***Architekt1***;
- Durch das ihm zukommende Anwartschaftsrecht (siehe dazu bei Punkt 1.2. der obigen Sachverhaltsfeststellungen) hatte es der Vertriebsleiter der ***Bau GmbH*** in der Hand, nur solche Personen als Käufer des Grundstückes namhaft zu machen, die dazu bereit waren, sich in das im Auftrag der ***Bau GmbH*** erstellte Bebauungskonzept einbinden zu lassen;
- Die beschwerdeführende Partei erteilte der ***Bau GmbH*** bereits vor dem Zustandekommen des Kaufvertrages über die Liegenschaft den Auftrag zur Errichtung des Gebäudes – dies bereits in der auf die Woche, in der von der beschwerdeführenden Partei das Kaufanbot betreffend die Liegenschaft abgegeben wurde, folgenden Woche;
- Vorliegen eines Gesamtkonzeptes (siehe dazu bei Punkt 1.9. der obigen Sachverhaltsfeststellungen), zu dessen Realisierung sich die beschwerdeführende Partei bereits im Kaufanbot insbesondere dazu verpflichtete, einer Unterschreitung der Mindestabstände gemäß dem Bebauungsgrundlagengesetz zuzustimmen;
- Die Vermessungsurkunde des ***EF***, in der sowohl die geplante Bebauung des von der beschwerdeführenden Partei erworbenen Grundstücks als auch die geplante Bebauung der angrenzenden Grundstücke (Lage der zu errichtenden Häuser) verzeichnet ist, wurde in dem von der beschwerdeführenden Partei abgeschlossenen Kaufvertrag über die Liegenschaft (siehe ebendort unter Punkt IX.) zu einem „integrierten Vertragsbestandteil“ erklärt und erklärte sich die beschwerdeführende Partei im Kaufvertrag ausdrücklich mit dieser geplanten Bebauung einverstanden.
- Im Rahmen des von der beschwerdeführenden Partei abgeschlossenen Kaufvertrages über die Liegenschaft (siehe ebendort unter Punkt IX.) verpflichtete sich die beschwerdeführende Partei dazu, *„den Hausanschluss an das öffentliche Leitungsnetz nach Vorgabe der Behörden gemeinsam mit den Eigentümern der genannten Grundstücke auszuschreiben und zu beauftragen.“*
- Der von der ***Makler GmbH*** in Rechnung gestellten Vermittlungsprovision lagen sowohl der Kaufpreis für das Grundstück als auch der Kaufpreis für das Haus zugrunde (siehe dazu bei Punkt 1.6. der obigen Sachverhaltsfeststellungen).

Dass die Vertragserrichterin das Honorar für die Erstellung des Liegenschaftskaufvertrages lediglich auf Basis des Liegenschaftskaufpreises berechnet hat, vermag den somit gegebenen

sachlichen Zusammenhang zwischen Liegenschafts Kaufvertrag und dem Erwerb des Hauses nicht zu durchbrechen, zumal es in diesem Zusammenhang von vorneherein unerheblich ist, ob über Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung unterschiedliche Vertragsurkunden abgeschlossen wurden (vgl zB VwGH 24.02.2005, 2004/16/0210, mwN).

Zu den von der beschwerdeführenden Partei gestellten BEWEISANTRÄGEN ist wie folgt auszuführen:

Im Beschwerdeschriftsatz wurde die Einvernahme der beschwerdeführenden Partei sowie des Geschäftsführers der ***Bau GmbH*** als Zeuge beantragt. Dies jeweils „(z)um Beweis für den oben dargestellten Sachverhalt“, der im Beschwerdeschriftsatz auf mehreren Seiten dargestellt wird. Die Beachtlichkeit eines Beweisantrages nach § 183 Abs 3 BAO setzt unter anderem die ordnungsgemäße (konkrete und präzise) Angabe des Beweisthemas, das mit dem Beweismittel unter Beweis gestellt werden soll, voraus. Beweisanträgen, die nicht ausreichend erkennen lassen, welche konkrete Tatsachenbehauptung im Einzelnen durch das angebotene Beweismittel erwiesen werden soll, braucht die Abgabenbehörde bzw das Verwaltungsgericht nicht zu entsprechen (vgl zB VwGH 31.3.2003, 98/14/0164). Mit den gegenständlichen Beweisanträgen wurde ein Beweisthema, welche konkreten Tatsachenbehauptungen im Einzelnen durch die angebotenen Beweise erwiesen werden sollen, allerdings nicht genannt, weshalb das Verwaltungsgericht zu einer solcherart als Erkundungsbeweis anzusehenden Beweisaufnahme nicht verpflichtet ist (vgl etwa VwGH 23.1.2020, Ra 2019/15/0099; 22.4.2009, 2004/15/0144, mwN).

Weiters wurde die „Verlesung der bereits im Akt des Finanzamtes vorliegenden Bauwerkverträge und Planunterlagen“ beantragt. Dazu ist wie folgt auszuführen: Gemäß § 166 BAO kommt im Abgabenverfahren als Beweismittel alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. Das Beweisverfahren wird beherrscht vom Grundsatz der Unbeschränktheit und Gleichwertigkeit der Beweismittel (VwGH 31.3.2011, 2009/15/0199). Der Grundsatz der Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme gilt hingegen – anders als beispielsweise im Streitverfahren vor den Zivilgerichten – im Abgabenverfahren und somit auch im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht nicht (vgl VwGH 25.5.2023, Ra 2021/13/0102; 15.5.2019, Ra 2018/13/0006, mwN). Die betreffenden Aktenteile sind vom Bundesfinanzgericht folglich unabhängig davon, ob deren Inhalt verlesen wird, zu berücksichtigen, auch wenn es sich dabei um Teile des von der belangten Behörde vorgelegten Aktes handelt.

Die oa Beweisanträge werden somit abgelehnt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Gemäß § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegt der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, soweit es sich auf inländische Grundstücke bezieht.

Nach § 4 Abs 1 GrEStG 1987 ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

Gem § 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.

Gegenleistung ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch alles, was der Erwerber über den Kaufpreis hinaus für das Grundstück aufwenden muss. Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand eines Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll, wobei dies nicht notwendig der im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses gegebene Zustand sein muss. Erbringt der Käufer im Hinblick auf die Bebauung eines Grundstücks 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 (VwGH 24.02.2005, 2004/16/0210, mwN).

Zur Klärung der Frage, ob die besagte finale Verknüpfung der Errichtung des Gebäudes mit dem Grundstückserwerb vorliegt, kann auch die ursprünglich zur Frage der Bauherreneigenschaft im Sinne des § 4 Abs 1 Z 2 lit a GrEStG 1955 entwickelte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes herangezogen werden. Denn wenn der Erwerber des Grundstücks nicht als Bauherr („Schaffender“ im Sinne der zuletzt genannten Gesetzesstelle) angesehen werden kann, so folgt daraus, dass ein einheitlicher, auf den Erwerb eines bebauten Grundstücks gerichteter Vertragswille vorgelegen sein muss (vgl VwGH 3.6.1982, 81/16/0059).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl zB VwGH 30.1.2014, 2013/16/0078; 29.7.2004, 2004/16/0053; 12.11.1997, 95/16/0176) ist der Käufer nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er

- a) auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann,
- b) das Baurisiko zu tragen hat, dh den bauausführenden Unternehmungen unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist und
- c) 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.

Die von der Judikatur erarbeiteten Kriterien für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft müssen kumulativ vorliegen (vgl VwGH 30.1.2014, 2013/16/0078; 29.7.2004, 2004/16/0053; 17.10.2001, 2001/16/0230; 12.11.1997, 95/16/0176).

Unter Zugrundelegung der unter Punkt II.1. dieses Erkenntnisses wiedergegebenen Tatsachenfeststellungen, wonach die Absicht der beschwerdeführenden Partei von vornherein auf den Erwerb eines im Rahmen einer Mehrhäuseranlage zu errichtenden Hauses der Marke ***Marke1*** gerichtet war, dass sich die beschwerdeführende Partei mit dem Kauf des Grundstücks in das vorliegende Gesamtkonzept einbinden hat lassen und dass zwischen dem Erwerb des Hauses und des für die Aufstellung des Hauses geeigneten Grundstücks ein unmittelbarer sachlicher Zusammenhang besteht, ist davon auszugehen, dass auch der Werkvertrag über die Errichtung des Hauses in den grunderwerbsteuerrechtlichen Erwerbsvorgang einzubeziehen ist (vgl zB auch VwGH 18.6.2002, 2001/16/0437; 29.7.2004, 2004/16/0053). Gegenstand des vorliegenden Erwerbsvorgangs war somit das mit einem bestimmten Haus bebaute Grundstück. Der Erwerb des Hauses und der Erwerb des Grundstückes standen in einem derart engen sachlichen Zusammenhang, dass ein einheitlicher Vorgang gegeben ist. Besonders verdeutlicht wird dies im Beschwerdefall durch den Umstand, dass die Beschwerdeführerin den Auftrag zur Errichtung des Reihenhauses bereits vor der Errichtung der Urkunde über den Erwerb des Grundstücks erteilt hat (vgl VwGH 18.6.2002, 2001/16/0437). Dass das vorliegende Vertragswerk in mehreren Urkunden auf mehrere Vertragspartner des Erwerbers aufgespaltet wurde, ist für die Beurteilung der Gegenleistung ohne Belang, weil nicht die äußere Form der Verträge maßgebend ist, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt, der nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise (§ 21 BAO) zu ermitteln ist (VwGH 18.12.1995, 93/16/0072; 26.3.1992, 90/16/0211).

Wenn die beschwerdeführende Partei in diesem Zusammenhang vorbringt, dass der Bauwerkvertrag wirtschaftlich betrachtet erst mit Übernahme der Einreichpläne (und somit erst nach dem Abschluss des Kaufvertrages über die Liegenschaft) verbindlich geworden sei, ist dem wie folgt zu entgegnen: Zwar wurde in dem mit der ***Bau GmbH*** abgeschlossenen

Bauwerkvertrag ein (beiderseitiges) Kündigungsrecht vereinbart (siehe ebendort § 11); allerdings ist der kündigende Vertragspartner zur Zahlung eines pauschalen Schadenersatzes in Höhe von 10% des zur Zeit der Kündigung vereinbarten Netto-Gesamtpreises (ohne Mehrwertsteuer) verpflichtet. Weiters bleibe es dieser Regelung zufolge vorbehalten, einen über den pauschalen Schadenersatz hinausgehenden gesetzlichen Anspruch, insbesondere Vergütungsansprüche für bereits erbrachte Leistungen, geltend zu machen. Hätte die beschwerdeführende Partei den mit der ***Bau GmbH*** abgeschlossenen Bauwerkvertrag kündigen wollen, wäre dies somit zumindest mit einer Verpflichtung zur Zahlung eines pauschalen Schadenersatzes iHv 22.166,67 Euro einhergegangen. Dieser Betrag kann allerdings weder absolut gesehen, noch in Relation zum Liegenschaftskaufpreis als derart wirtschaftlich unbedeutend abgetan werden, dass eine Bindung an den Vertrag faktisch nicht gegeben wäre. So hätte die beschwerdeführende Partei – wenn sie die Liegenschaft trotz des abgeschlossenen Bauwerkvertrages unbebaut hätte erwerben wollen – diesen Betrag zusätzlich zum Kaufpreis für die Liegenschaft iHv 66.000,00 Euro bezahlen müssen, was einer Preissteigerung von über 33% gleichkäme.

Soweit die beschwerdeführende Partei die Ansicht vertritt, sie sei nach der Maßgabe der oa Kriterien für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft als Bauherr anzusehen, ist weiters folgendes festzuhalten:

Betreffend das Kriterium der Möglichkeit zur Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung des Hauses ist entscheidend, dass dem Abgabepflichtigen ein Recht und eine Möglichkeit der Einflussnahme auf die Gestaltung des Gesamtbauvorhabens oder das Recht zu wesentlichen Änderungen des Projektes zugestanden ist; ein Käufer ist nämlich nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er auf die bauliche Gestaltung des Hauses, und zwar auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion Einfluss nehmen kann (VwGH 17.10.2001, 2001/16/0230). Nicht entscheidend ist dabei, ob ein Erwerb von Alleineigentum an einer Liegenschaft vorliegt, da auch diesfalls die Bauherreneigenschaft fehlen kann (VwGH 27.6.1994, 92/16/0165).

Im Zeitpunkt der Verwirklichung des Erwerbsvorganges kam der beschwerdeführenden Partei im gegenständlichen Fall ein Recht der Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung des Hauses im Sinne einer Einflussnahme auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion nach der Maßgabe des von ihr abgeschlossenen Bauwerkvertrages nicht zu. In diesem Zusammenhang ist insbesondere zu berücksichtigen, dass die Bauzeichnungen/Pläne zu diesem Vertrag (Grundrisse, Schnitte, Ansichten) in § 1 Abs 1 des Bauwerkvertrages zu „Vertragsgrundlagen“ erklärt wurden und ergibt sich bereits aus den letzten beiden Sätzen des § 1 Abs 1 des Bauwerkvertrages, dass die beschwerdeführende Partei an diese Pläne weitgehend gebunden war. Diese lauten: *„Bei Abweichungen oder Zweifelsfällen geht die Bau- und Leistungsbeschreibung im Anhang des Vertrages den Plänen vor. Bei Ausstattungen in den Plänen, die nicht in der Bau- und Leistungsbeschreibung enthalten sind, handelt es sich um unverbindliche Planungsvorschläge.“* Unverbindlich sind die Pläne somit dieser vertraglichen

Regelung zufolge nur insoweit, als in ihnen Ausstattungen verzeichnet sind, die in der Bau- und Leistungsbeschreibung nicht enthalten sind und betrifft dies somit im Wesentlichen die in den Plänen eingezeichneten Einrichtungsgegenstände. Es ist daher davon auszugehen, dass Änderungen am bereits geplanten Haus nur im Einvernehmen mit dem Auftragnehmer (**Bau GmbH**) vorgenommen werden konnten und der beschwerdeführenden Partei kein einseitig durchsetzbares Recht auf Änderung der Pläne zukam. Dafür spricht auch die Vereinbarung eines pauschalen Fixpreises, der sich nach der Maßgabe der im Bauwerkvertrag getroffenen Vereinbarungen denkmöglich nur auf einen exakt definierten Leistungsumfang – nicht aber auch auf allfällige künftige Änderungswünsche des Auftraggebers – erstrecken kann. Die Möglichkeit, gegen Aufzahlung Änderungen oder Mehrleistungen zu bestellen, macht aus dem Erwerber allerdings noch keinen „Schaffenden“ (VwGH 12.2.2001, 93/16/0072).

Schon mit Rücksicht auf die somit gegebene vertragliche Bindung der beschwerdeführenden Partei, aber auch wegen der für die äußere Gestaltung des Objektes maßgeblichen tatsächlichen Einbindung des Hauses des Beschwerdeführers in das bereits zur Zeit des Erwerbsvorganges vorliegende Gesamtkonzept (vgl dazu zB auch VwGH 14.12.1994, 94/16/0084) ist eine Möglichkeit der Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung des Hauses – bezogen auf den für die grunderwerbsteuerrechtliche Beurteilung maßgeblichen Zeitpunkt der Verwirklichung des Erwerbsvorganges – nicht gegeben.

Hinzukommt, dass die in der Beschwerde angeführten Planänderungen, die sich aus einem Vergleich der Einreichpläne vom 13.11.2020 mit den Planungsentwürfen vom 27.3.2020 ergeben, ohnehin derart geringfügig waren, dass damit auf die bauliche Gestaltung des Hauses kein Einfluss genommen wurde. In diesem Zusammenhang ist auf die Rsp des VwGH zu verweisen, der zufolge etwa

- Verschiebungen um 0,6 m, zusätzliche Unterkellerung und Vergrößerung eines Zimmers um 0,93 m in einer Richtung können im Vergleich zur ursprünglichen Planung nicht ausreichen, um den erforderlichen Einfluss auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion (Einfamilienhaus mit einem Obergeschoß) darzulegen (VwGH 9.8.2001, 98/16/0392, 99/16/0158);
- in der Vergrößerung des Kellers und das Hinzufügen eines Wintergartens keine wesentliche oder tiefgreifende Einflussnahme auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion eines in gekoppelter Bauweise errichteten Wohnhauses erblickt werden kann (VwGH 16.11.1995, 93/16/0017);
- der Umstand, dass ein Erwerber zB berechtigt ist, Zwischenwände zu versetzen, den Grundriss einzelner Flächen zu verändern und dadurch Räume zu vergrößern etc, ihn im Sinne der VwGH-Judikatur noch nicht zum Bauherren macht (VwGH 8.9.2010, 2008/16/0014; vgl zB auch VwGH 15.3.2001, 2000/16/0082; 12.11.1997, 95/16/0176);
- Änderungen der Fensteranzahl als nicht wesentlich zu betrachten sind (VwGH 17.10.2001, 2001/16/0230);

- Veränderungen in Innenräumen belanglos sind (VwGH 24.3.1994, 93/16/0168).

Wenn die beschwerdeführende Partei behauptet, die Auswahl des Farbtones des Außenputzes sei „nach der Judikatur des VwGH jedenfalls als wesentliche Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung des Hauses zu werten“, ist dem zu entgegen, dass eine derartige Aussage der Rsp des VwGH nicht zu entnehmen ist (siehe dazu auch die Ausführungen im Folgenden unter Punkt 3.2.) und das Vorbringen an sich – nämlich, dass die Auswahl des Farbtones des Außenputzes als wesentliche Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung des Hauses zu werten sei – der oa Rsp des VwGH, die eine wesentliche Einflussnahme auf die Gestaltung der GESAMTKONSTRUKTION verlangt, widerspricht.

Schließlich fehlt es nach der Aktenlage angesichts des garantierten Preises auch an der für die Bauherreneigenschaft erforderlichen Risikotragung durch den Beschwerdeführer (vgl die bei *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern Band II: Grunderwerbsteuer zu § 5 GrEStG 1987 Rz 90 und 91 zitierte Judikatur des VwGH).

Wenn die beschwerdeführende Partei in diesem Zusammenhang behauptet, bezüglich sämtlicher nicht vom Leistungsumfang des Bauwerkvertrages umfassten Leistungen Verträge mit anderen Professionisten abgeschlossen und insofern das Kostenrisiko getragen zu haben, übersieht sie, dass diese Kosten nicht in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer einbezogen wurden, sondern nur die Kosten des projektierten Gebäudes. Dieser Umstand steht dem Konnex von Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung nicht entgegen (vgl dazu zB auch VwGH 30.9.2004, 2004/16/0081; 29.07.2004, 2004/16/0053).

Wenn die beschwerdeführende Partei weiters behauptet, es sei mündlich mit dem Geschäftsführer der ***Bau GmbH*** vereinbart worden, dass die im Bauwerkvertrag enthaltenen Leistungen auch nachträglich noch reduziert werden und durch Eigenleistungen der beschwerdeführenden Partei ersetzt werden könnten, ist dem der eindeutige Inhalt des § 12 des Bauwerkvertrages entgegenzuhalten, wonach Änderungen und Ergänzungen dieses Vertrages zu Ihrer Gültigkeit der Schriftform bedürfen und dies auch für ein Abgehen vom Schriftformerfordernis gilt.

Da sich somit der gegenständliche Erwerbsvorgang auf ein letztlich bebautes Grundstück bezogen hat, hat die belangte Behörde zu Recht die Errichtungskosten (Baukosten laut Bauwerkvertrag) bei der Bemessung der Gegenleistung miteinbezogen. Daran vermag auch der von der beschwerdeführenden Partei vorgebrachte Umstand nichts zu ändern, dass die beschwerdeführende Partei gegenüber der Baubehörde selbst als Bauwerber aufgetreten ist. Denn so wie das Fehlen der Eigenschaft eines Bauwerbers im Verhältnis zur Baubehörde ein INDIZ gegen die Annahme der Bauherreneigenschaft ist, kann auch im umgekehrten Fall (gegebene Eigenschaft eines Bauwerbers im Verhältnis zur Baubehörde) nur von einem INDIZ für die Annahme der Bauherreneigenschaft die Rede sein (VwGH 26.3.1992, 90/16/0211).

3.2. Zu Spruchpunkt II.

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.

Soweit im gegenständlichen Beschwerdefall Rechtsfragen zu lösen waren, folgt das Bundesfinanzgericht der im Rahmen der rechtlichen Beurteilung angeführten einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. In diesem Zusammenhang ist insbesondere darauf hinzuweisen, dass die vom Bundesfinanzgericht vorgenommene rechtliche Beurteilung auch hinsichtlich der Frage, inwieweit die Möglichkeit der Wahl des Farbtons des Außenputzes für die Bauherreneigenschaft bedeutsam ist, nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht. So wird die im Beschwerdeschriftsatz aufgestellte Behauptung, die Auswahl des Farbtones des Außenputzes sei *„nach der Judikatur des VwGH jedenfalls als wesentliche Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung des Hauses zu werten“* lediglich mit einer Literaturfundstelle (Aumayr, Das Bauherrenmodell im Ertrag- und Verkehrssteuerrecht 41) belegt. Im Rahmen des dort zitierten Erkenntnisses (VwGH 29.1.1975, 607 bis 633/74) beurteilte der VwGH unter anderem folgenden Sachverhalt (siehe auf Seite 10 des zitierten Erkenntnisses): *„Die Beschwerdeführer haben im Pkt 3 ihrer Anbotschreiben unterstrichen, daß ihnen die von den Veräußerern erstellten Baupläne für das gesamte Bauvorhaben und weiters die Bau- und Ausstattungsbeschreibung bekannt waren und sie sich lediglich das Recht vorbehielten, Änderungen ‚in Einrichtung und Ausstattung‘ an den von ihnen in Auftrag gegebenen Einheiten vorzunehmen, dies unter der Einschränkung, daß durch solche Wünsche weder die statische Konstruktion des Wohnhauses noch die gemeinsamen Einrichtungen oder die Außenfassade bzw die Farbe des Hauses betroffen würde und daß außerdem damit nicht eine Beeinträchtigung des Baufortschritts verbunden sein würde.“* Im Rahmen seiner Erwägungen unterzog der VwGH diesen Sachverhalt folgender rechtlichen Beurteilung (siehe auf Seite 13 des zitierten Erkenntnisses): *„(...) Wenn die Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang darauf hinweisen, daß sie sehr wohl noch auf die Bauführung Einfluß nehmen konnten, so trifft das aber nur insoweit zu, als es sich dabei um Änderungen in Einrichtung und Ausstattung an der für den einzelnen Beschwerdeführer vorgesehenen Wohnung handelt und dies auch nur unter der weiteren Einschränkung, daß durch solche Änderungswünsche die statische Konstruktion des geplanten Wohnhauses, die gemeinsamen Einrichtungen desselben oder die Außenfassade bzw Farbe des Hauses nicht betroffen wird. Ein solches Recht ist aber für die Errichtung (Schaffung) eines Wohnhauses so unbedeutend, daß es die Auftraggeber keineswegs zu Bauherren des Hauses werden läßt.“* Die dem VwGH im Beschwerdeschriftsatz unterstellte Aussage könnte den vorstehenden Ausführungen somit nur

im Wege eines Umkehrschlusses entnommen werden, der in Anbetracht der zugrundeliegenden Prämissen allerdings den Denkgesetzen widerspräche.

Soweit im gegenständlichen Beschwerdefall für die rechtliche Beurteilung maßgebende Tatfragen zu klären waren, ist darauf hinzuweisen, dass eine in einem Einzelfall vorgenommene, nicht als grob fehlerhaft erkennbare Beweiswürdigung nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Allgemeinen keine über den Einzelfall hinausgehende Rechtsfrage im Sinne des Art 133 Abs 4 B-VG aufwirft (vgl zB VwGH 19.5.2022, Ra 2022/16/0007, mwN). Es ist daher gemäß § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 5. September 2023