

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag.Dr. Thomas Leitner in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***Parteienvertreterin***, ***Adresse1***, über die Beschwerde vom 20. August 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 22. Juli 2021 betreffend Festsetzung Grunderwerbsteuer gemäß § 201 BAO für Kaufvertrag vom 27. Juni 2018 mit ***Verkäuferin***, Erfassungsnummer ***6***, 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 27. Juni 2018 von Frau ***Verkäuferin*** mit Frau ***AB*** und Herrn ***Bf1*** abgeschlossenem Kaufvertrag erwarben Frau ***AB*** und Herr ***Bf1*** ein im Zeitpunkt der Vertragsunterzeichnung noch unbebautes Grundstück um den von den Käufern je zur Hälfte geschuldeten Kaufpreis von 215.660,00 Euro und wurde von der Urkundenverfasserin die Grunderwerbsteuer für diesen Erwerbsvorgang selbstberechnet, wobei der Grunderwerbsteuerbemessung der vorgenannte Kaufpreis zugrunde gelegt wurde.

Mit Bescheid vom 22. Juli 2021 setzte das Finanzamt Österreich (im Folgenden bezeichnet als „belangte Behörde“) gemäß § 201 BAO die Grunderwerbsteuer betreffend den oa Grundstückserwerb gegenüber der beschwerdeführenden Partei mit 7.254,80 Euro fest, wobei zusätzlich zum (anteiligen) Kaufpreis für die Liegenschaft Baukosten im Betrag von 99.450,00 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 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 Beschwerdeentscheidung 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 Beschwerdeentscheidung.

Am 7. März 2023 übermittelte die belangte Behörde dem Bundesfinanzgericht ein Exposee der ***Makler GmbH*** betreffend eine Neubaudoppelhaushälfte in ***Ort1***.

Am 24. April 2023 übermittelte die belangte Behörde dem Bundesfinanzgericht folgende 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;
- Rechnung der ***Makler2 GmbH*** an Herrn ***Bf1*** betreffend die „Vermittlung des Grundstückes KG ***1*** ***Ort1***, EZ ***2***, Gst-Nr ***3***“.

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 eine Neubaudoppelhaushälfte in ***Ort1*** erstellt wurde,
- von wem die Initiative für die Veräußerung der gegenständlichen Liegenschaft ausging,
- wer die Idee hatte, das Grundstück als Reihenhausanlage anzubieten,
- von wem und zu welchem Zeitpunkt die Planung des gegenständlichen Bauprojekts in Auftrag gegeben wurde und
- ob es zum Zeitpunkt der Erstellung des Exposees bereits einen Planentwurf gab.

Mit per E-Mail vom 26. Juni 2023 übermitteltem Schreiben teilte Herr ***Makler*** dem BFG daraufhin zusammengefasst mit, dass er von Herrn ***FG*** von der ***Makler2 GmbH***, der seinerseits von Frau ***Verkäuferin*** mit der Vermittlung des Grundstücks beauftragt worden sei, zur Vermittlung des Grundstücks ermächtigt worden sei. Die Bewerbung als Reihenhausanlage sei auf der Grundlage einer von der ***Bau GmbH*** übermittelten Planungsskizze des Architekten erfolgt. Im Zeitpunkt der Erstellung des Exposees (15. Februar 2018) habe es nur diese Planungsskizze gegeben.

Weiters erging am 3. Mai 2023 seitens des BFG eine Aufforderung zu einer schriftlichen Zeugenaussage an Herrn ***Architekt1***. Dabei wurde Herr ***Architekt1*** insbesondere dazu befragt, wann und in wessen Auftrag jener Planentwurf erstellt wurde, der dem von der beschwerdeführenden Partei unterzeichneten Liegenschafts Kaufvertrag als Anhang beigelegt war, ob es sich bei diesem Entwurf um den ersten das gegenständliche Bauprojekt betreffenden Entwurf gehandelt habe und ob es zum damaligen Zeitpunkt noch weitere Pläne gegeben habe.

Mit per E-Mail vom 21. Juni 2023 übermitteltem Schreiben teilte Herr ***Architekt1*** dem BFG daraufhin zusammengefasst mit, dass er jedenfalls vor dem 28. Februar 2018 von der ***Bau GmbH*** mündlich um Erarbeitung eines Bebauungskonzepts ersucht worden sei. Die beschwerdeführende Partei habe Herrn ***Architekt1*** am 4. April 2018 ihre

Planungswünsche bekannt gegeben und seien diese bis zur Einreichplanung umgesetzt worden. In der Anlage übermittelte Herr ***Architekt1*** dem BFG einen Plan vom 5. Juni 2018, der mit dem Anhang zum Liegenschafts Kaufvertrag ident sei sowie alle vor diesem Datum bereits erstellten Pläne.

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

Am 28. August 2023 erging die Ladung zur beantragten mündlichen Verhandlung und wurde diese für den 11. September 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.

Mit Schreiben vom 6. September 2023 zog die beschwerdeführende Partei den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück und brachte ergänzend vor, dass der Bauwerkvertrag erst zu einem späteren Zeitpunkt, dh nach Abschluss des Kaufvertrages über die Liegenschaft, 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 nach dem Inhalt des Bauwerkvertrages die Bauadresse innerhalb des angegebenen Bezirks unverbindlich sei und die beschwerdeführende Partei somit die Möglichkeit gehabt hätte, das Gebäude auch auf einem anderen Grundstück errichten zu lassen. Weiters sei das Honorar der VertragserrichterIn für die Erstellung des Liegenschafts Kaufvertrages lediglich auf Basis des Liegenschafts Kaufpreises berechnet worden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1.1. Frau ***Verkäuferin*** war Alleineigentümerin der Liegenschaft EZ ***2***, KG ***1*** ***Ort1*** und beauftragte diese die ***Makler2 GmbH*** mit der Vermittlung dieser Liegenschaft.

Die ***Makler2 GmbH*** ermächtigte in der Folge auch die ***Makler GmbH*** zur Vermittlung der oa Liegenschaft und erstellte die ***Makler GmbH*** am 15. Februar 2018 ein Exposee, in dem eine auf der oa Liegenschaft zu errichtende Neubaudoppelhaushälfte um einen Kaufpreis von 483.000,00 Euro zzgl Grundbuchseintragungsgebühr und Grunderwerbsteuer angeboten wurde, wobei der angebotene Kaufpreis von der ***Makler GmbH*** mit der ***Bau GmbH*** abgestimmt worden war.

Die Bewerbung durch die ***Makler GmbH*** erfolgte auf der Grundlage einer von der ***Bau GmbH*** übermittelten Planungsskizze des Architekten ***Architekt1***. Die Planungsskizze war 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 Bewerbung 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 ***Ort2*** statt, wobei seitens der ***Bau GmbH*** im Regelfall der damalige Vertriebsleiter, Herr ***CD***, teilnahm.

1.2. Am 13. März 2018 unterfertigten Frau ***AB*** und Herr ***Bf1*** in ***Ort2*** als Auftraggeber einen „Bauwerkvertrag über die Herstellung eines Aktions-Ausbauhauses mit Eigenleistungen“ mit der ***Bau GmbH*** als Auftragnehmerin. Die Unterfertigung durch Herrn ***CD*** als „Vermittler“ erfolgte ebenfalls am 13. März 2018. Laut der Beschreibung des Bauvorhabens auf den ersten beiden Seiten des Bauwerkvertrages iVm § 1 des Bauwerkvertrages ist Vertragsgegenstand die Errichtung eines Massivhauses „DH ***Haustyp1*** 139-rechts AUS“ der Marke ***Marke1*** am Bauort „***Adresse2***, ***Ort1***“ im Bezirk ***7*** sowie die örtliche Bauleitung hierfür. Unter der Angabe des Bauortes wird wie folgt festgehalten: *„Soweit der/die Auftraggeber/in das Baugrundstück noch nicht erworben haben, ist die Bauadresse Innerhalb des angegebenen Bezirk (sic!) unverbindlich.“* Für die nach diesem Vertrag von der ***Bau GmbH*** zu erbringenden Leistungen wurde ein pauschaler Fixpreis bzw „Pauschalfixpreis“ von 198.800,00 Euro inklusive 20% MwSt vereinbart.

Dem Bauwerkvertrag liegen – ohne Einbindung der beschwerdeführenden Partei erstellte – 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.*“

1.3. Am selben Tag – somit ebenfalls am 13. März 2018 – unterfertigten Frau ***AB*** und Herr ***Bf1*** als „Käufer“ in ***Ort2*** ein mit „Vertragsanbot Kauf“ betitelttes Schreiben betreffend ein Objekt *„Baugrund und Grünlandanteil bestehend aus dem östlichen Teilstück der Parzelle ***5*** der KG ***Ort1***, gemäß beiliegendem Lageplan, mit der Objektadresse ***Adresse2***, ***Ort1*** mit einem Ausmaß von ca. 530 m²“* und lag diesem Schreiben die von Herrn ***Architekt1*** im Auftrag der ***Bau GmbH*** erstellte Projektskizze vom 23. Februar 2018 bei.

Als Kaufpreis für das beschriebene Objekt wird in dem Schreiben ein Betrag von 410 Euro je m² angeführt. Nach dem Inhalt des Schreibens wurde das Angebot unter folgenden „Bedingungen“ gestellt: *„Möglichkeit der Bebauung mit einem Eckreihenhaus. Teilungskosten zulasten der Käufer. Dieses Kaufangebot beinhaltet ein kostenfreies Rücktrittsrecht, wenn eine Bebauung mit einem Eckreihenhaus (2 Vollgeschosse, Dachgeschoss ausgebaut) gemäß beiliegender Projektskizze nicht bis längstens 30.4.2018 seitens der Gemeinde im Rahmen einer Bauplatzzerklärung genehmigt ist. Kaufpreiszahlung innerhalb von 14 Tagen nach Kaufanbotsannahme. Kaufpreisauszahlung innerhalb von 14 Tagen nach Vorliegen der Rechtskraft der Bauplatzbewilligung für ein Eckreihenhaus und der übrigen kaufvertraglichen Voraussetzungen. Verkäufer und Makler haften im Rücktrittsfall für keine dem Käufer entstandenen Kosten und Schäden.“*

Weiters enthält das Schreiben folgende Erklärungen:

*„Vertragsserrichtung durch Rechtsanwältin ***Parteienvertreterin***, ***Adresse1***, innerhalb von 2 Wochen nach Vorliegen der Bauplatzzerklärung.*

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 Vertragsserrichtung und grundbücherlichen Durchführung übernehme. Mit Annahme dieses Angebotes ist das Rechtsgeschäft wirksam zustande gekommen.

*Ich habe dieses Anbot gelesen und bin damit inhaltlich einverstanden und verpflichte mich, die mit Annahme des Angebotes fällige Provision In der Höhe von 3 % zuzüglich 20% Mwst. bar oder per Überweisung vor Vertragsunterzeichnung an die ***Makler2 GmbH***, ***Adresse3*** zu bezahlen.*

Das Rücktrittsrecht gem. § 30a Konsumentenschutzgesetz wurde mir zur Kenntnis gebracht - ich habe eine Durchschrift dieses Angebotes erhalten.“

1.4. Am 4. April 2018 gab die beschwerdeführende Partei dem Architekten, Herrn ***Architekt1***, Planungswünsche bekannt und wurden diese bis zur Einreichplanung umgesetzt.

1.5. Am 19. Juni 2018 unterfertigte Frau ***Verkäuferin*** als Verkäufer und am 27. Juni 2018 unterfertigten Frau ***AB*** und Herr ***Bf1*** als Käufer eine Kaufvertragsurkunde. Kaufgegenstand ist dem Inhalt des Kaufvertrags zufolge das Grundstück GST-NR ***4***, derzeit inne liegend in der EZ ***2***, KG ***1*** Ort1***, wobei es sich um ein unbebautes Grundstück im Ausmaß von 526,00 m² handelt. Gemäß Punkt III des Kaufvertrages beträgt der – von den Käufern je zur Hälfte geschuldete – Gesamtkaufpreis für den oben beschriebenen Kaufgegenstand 215.660,00 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: „Den Käufern ist bekannt, dass die Verkäuferin auch die übrigen gemäß dem gegenständlichen Teilungsplan entstehenden Grundstücke verkauft, dass auch diese Grundstücke bebaut werden und dass die Abstände der geplanten Bauten teilweise die Mindestabstände gemäß dem Bebauungsgrundlagengesetz unterschreiten.

*Den Käufern ist die geplante Bebauung der genannten Grundstücke gemäß dem beiliegenden Plan der Architekten ***Architekt2***/***Architekt1*** vom 5.6.2018, welcher als Beilage ./A einen integrierten Vertragsbestandteil bildet, bekannt und erklären sich die Käufer ausdrücklich mit dieser Bebauung einverstanden. Weiters erklären die Käufer ihr 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 der Käufer zur Unterschreitung der Mindestabstände erforderlich sein, so verpflichten sich die Käufer, sämtliche dafür erforderlichen Erklärungen in der jeweils erforderlichen Form abzugeben. Die Käufer verpflichten sich auch, diese Verpflichtungen auf ihre Rechtsnachfolger zu überbinden. Die Käufer verpflichten 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 verpflichten sich die Käufer, den Hausanschluss an das öffentliche Leitungsnetz nach Vorgabe der Behörden gemeinsam mit den Eigentümern der genannten Grundstücke auszuschreiben und zu beauftragen.“*

1.6. Sowohl aus der dem „Vertragsanbot Kauf“ beigelegten Projektskizze vom 23. Februar 2018 als auch aus dem dem Kaufvertrag beigelegten Lageplan vom 5. Juni 2018 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 daneben 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.

1.7. Die Absicht der beschwerdeführenden Partei war von vornherein auf den Erwerb eines im Rahmen einer Mehrhäuseranlage zu errichtenden Reihenhauses der Marke ***Marke1***, wie solche von verschiedenen Unternehmungen auf dem Markt mittels medialer Darstellungen und Musterhäusern angeboten werden, gerichtet. Zur Verwirklichung dieser Absicht unterfertigte die beschwerdeführende Partei an ein und demselben Tag sowohl einen entsprechenden Bauwerkvertrag als auch ein auf den Erwerb eines geeigneten Grundstücks gerichtetes Anbot und bestand zwischen dem Erwerb des Hauses und des für die Aufstellung des Hauses geeigneten Grundstücks ein unmittelbarer sachlicher Zusammenhang. Mit dem Kauf des Grundstücks hat sich die beschwerdeführende Partei in das vorliegende Gesamtkonzept (Punkt 1.6.) einbinden lassen.

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. beruhen auf dem aktenkundigen Exposee der ***Makler GmbH***, den im aktenkundigen E-Mail vom 15. Juli 2022 sowie in der schriftlichen Zeugenaussage vom 26. Juni 2023 erfolgten Ausführungen des Geschäftsführers der ***Makler GmbH*** und der schriftlichen Zeugenaussage des Architekten (***Architekt1***) vom 21. Juni 2023. 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, dass die dem Bauwerkvertrag beiliegenden Bauzeichnungen/Pläne ohne Einbindung der beschwerdeführenden Partei erstellt worden waren, beruht auf dem

glaubhaften Vorbringen in der Beschwerde, dass mit den jeweiligen Bauwerkverträgen „Standardhäuser der Marke ,***Marke1***“ gekauft worden seien.

Die Feststellungen bei Punkt 1.4. beruhen auf der glaubhaften Zeugenaussage des Architekten, Herrn ***Architekt1***, vom 21. Juni 2023.

Die Feststellungen bei Punkt 1.7., dass die Absicht der beschwerdeführenden Partei von vornherein auf den Erwerb eines im Rahmen einer Mehrhäuseranlage zu errichtenden Reihenhauses 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 23. Februar 2018 – somit bereits vor der Unterzeichnung des Bauwerkvertrages und des Kaufanbotes durch die beschwerdeführende Partei – erfolgte im Auftrag der ***Bau GmbH*** die Erstellung eines gesamthaften Bebauungskonzeptes durch Herrn ***Architekt1*** und lag die betreffende Lageplanskizze dem von der beschwerdeführenden Partei unterzeichneten Kaufanbot betreffend das Grundstück bei;
- Die beschwerdeführende Partei erteilte der ***Bau GmbH*** bereits vor dem Zustandekommen des Kaufvertrages über die Liegenschaft den Auftrag zur Errichtung des Gebäudes – dies am selben Tag, an dem auch das Angebot über den Erwerb des dafür vorgesehenen Grundstücks abgegeben wurde;
- In dem von der beschwerdeführenden Partei unterzeichneten Kaufanbot betreffend das Grundstück wird die Fälligkeit des Kaufpreises vom „Vorliegen der Rechtskraft der Bauplatzbewilligung für ein Eckreihenhaus“ abhängig gemacht;
- Der Plan der Architekten ***Architekt2***/**Architekt1*** vom 5.6.2018, in dem 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 unter anderem dazu, einer für die geplante Bebauung der

Nachbargrundstücke erforderlichen Unterschreitung der Mindestabstände gemäß dem Bebauungsgrundlagengesetz zuzustimmen und *„den Hausanschluss an das öffentliche Leitungsnetz nach Vorgabe der Behörden gemeinsam mit den Eigentümern der genannten Grundstücke auszuschreiben und zu beauftragen.“*

Dass die VertragserrichterIn das Honorar für die Erstellung des Liegenschafts Kaufvertrages lediglich auf Basis des Liegenschafts Kaufpreises 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 Grundstücks Kauf 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 25.4.2023, 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.

§ 201 Abs 1 BAO lautet: „Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.“

Nach § 201 Abs 2 Z 3 BAO kann die Festsetzung erfolgen, wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden.

Nach § 303 Abs 1 lit b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

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 Organisations 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 Reihenhauses 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. Hätten die Auftraggeber den mit der ***Bau GmbH*** abgeschlossenen Bauwerkvertrag kündigen wollen, wäre dies somit zumindest mit einer Verpflichtung zur Zahlung eines pauschalen Schadenersatzes iHv 16.575,00 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 hätten die Auftraggeber – wenn sie die Liegenschaft trotz des abgeschlossenen Bauwerkvertrages unbebaut hätten erwerben wollen – diesen Betrag zusätzlich zum Kaufpreis für die Liegenschaft iHv 215.660,00 Euro bezahlen müssen, was einer Preissteigerung von fast 8% gleichkäme.

Wenn die beschwerdeführende Partei darüber hinaus vorbringt, dass sie nach der Maßgabe des Bauwerkvertrages die Möglichkeit gehabt hätte, das Gebäude auch auf einem anderen Grundstück (innerhalb desselben Bezirks) errichten zu lassen, so übersieht sie, dass es für die grunderwerbsteuerrechtliche Beurteilung auf die Verhältnisse im Zeitpunkt des

Vertragsabschlusses ankommt. Gemäß § 8 Abs 1 GrEStG 1987 entsteht die Steuerschuld, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht worden ist. Bei einem Erwerb, wie er dem Beschwerdefall zugrundeliegt, ist der Erwerbsvorgang mit Abschluss des Geflechts von Vereinbarungen verwirklicht (vgl VwGH 19.8.1997, 95/16/0006). Das Vorbringen ist somit nicht geeignet, die im Beschwerdefall indizierte, auf den Zeitpunkt des Vertragsabschlusses abzustellende Verknüpfung von Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung zu entkräften, ist doch die im Zeitpunkt des Abschlusses des Bauwerkvertrages formal noch bestehende Wahlmöglichkeit hinsichtlich des Baugrundes ab dem Zeitpunkt, in dem die beschwerdeführende Partei sich zum Erwerb eines bestimmten Grundstückes verpflichtete – somit spätestens im Zeitpunkt des im Beschwerdefall für die Grunderwerbsteuerrechtliche Beurteilung maßgeblichen Abschlusses des Kaufvertrages über die Liegenschaft – hinfällig.

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, 92/16/0196).

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 – gem § 12 Abs 1 des Bauwerkvertrages zu verschriftlichenden – 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).

Wie die beschwerdeführende Partei im Beschwerdeschriftsatz selbst ausführt, wurden „[m]it den jeweiligen Bauwerkverträgen [...] Standardhäuser der Marke ***Marke1*** gekauft.“ Wenn die beschwerdeführende Partei in diesem Zusammenhang vorbringt, es seien (dessen ungeachtet) „umfangreiche Umplanungen“ durch alle Erwerber erfolgt und seien „letztendlich individualisierte Häuser“ entstanden, ändert dies nichts an der gegebenen vertraglichen Bindung, die bewirkte, dass diese Umplanungen nur im Einvernehmen mit dem Auftragnehmer (**Bau GmbH**) möglich waren. Zu dem Umstand, dass die beschwerdeführende Partei dem Architekten, Herrn ***Architekt1***, am 4. April 2018 Planungswünsche bekannt gab, die bis zur Einreichplanung umgesetzt wurden, ist in diesem Zusammenhang anzumerken, dass die von der beschwerdeführenden Partei geäußerten Wünsche nach einer Planänderung angesichts der getroffenen vertraglichen Vereinbarungen nur als unverbindliche Anregungen angesehen werden können und als solche keinen Schluss auf eine allfällige Bauherreneigenschaft rechtfertigen. Diesbezüglich ist ergänzend zu den obigen Ausführungen insbesondere auch darauf zu verweisen, dass die dem Architekten gegenüber bekannt gegebenen Planungswünsche bereits angesichts der in § 9 des Bauwerkvertrages getroffenen Regelung, der zufolge der Auftraggeber Änderungs- und Sonderwünsche ausschließlich dem Auftragnehmer (**Bau GmbH**) gegenüber zu erklären hat und Subunternehmer des Auftragnehmers und sonstige Dritte nicht zur Empfangnahme von an den Auftragnehmer gerichteten Erklärungen und/oder zu Zusagen gegenüber dem Auftraggeber berechtigt sind, unverbindlich waren.

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 nicht gegeben.

Wenn die beschwerdeführende Partei behauptet, die Möglichkeit zur 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 entgegnen, 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 stRsp des VwGH, die eine wesentliche Einflussnahme auf die Gestaltung der GESAMTKONSTRUKTION verlangt (vgl zB VwGH 9.8.2001, 98/16/0392, 99/16/0158; 16.11.1995, 93/16/0017), 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 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).

Die Tatsache, dass die beschwerdeführende Partei den Auftrag zur Errichtung des Gebäudes bereits vor der Errichtung der Urkunde über den Erwerb des Grundstücksanteils erteilt hat, ist

erst im Zuge der nach der erfolgten Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer durchgeführten Ermittlungen durch die belangte Behörde hervorgekommen. Dabei handelt es sich nach der Rsp des VwGH um ein wesentliches Indiz dafür, dass Gegenstand des Erwerbsvorganges iSd § 1 GrEStG 1987 ein bebautes Grundstück war (vgl VwGH 18.6.2002, 2001/16/0437), das in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens dazu geeignet war, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen und erwies sich die erfolgte Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer – wie aus obigen Ausführungen hervorgeht – als unrichtig. Da die Auswirkungen nicht geringfügig waren, war es daher geboten, die Grunderwerbsteuer gemäß § 201 BAO festzusetzen.

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 7. September 2023