

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Senatsvorsitzenden Mag. Dr. Thomas Leitner, die Richterⁱⁿ Dr. Natalie Brennsteiner sowie die fachkundigen Laienrichter Christine Höll, B.iur.oec., LL.M.oec. und Mag. Gottfried Warter, MBA in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Karin Sonntag, Imbergstraße 17, 5020 Salzburg, 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 28. Februar 2020 mit Verlassenschaft nach ***Erblasserin1***, 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 28. Februar 2020 von der Verlassenschaft nach ***Erblasserin1*** als Verkäuferin mit Herrn ***Bf1*** (im Folgenden auch als „beschwerdeführende Partei“ bezeichnet) und Frau ***Erwerberin1*** (nunmehr ***Erwerberin1 Nachname2***), abgeschlossenem Kaufvertrag erwarben Herr ***Bf1*** und Frau ***Erwerberin1*** ein im Zeitpunkt der Vertragsunterzeichnung noch unbebautes Grundstück und Grundstücksanteile um einen Gesamtkaufpreis von 296.000,00 Euro und wurde von der Urkundenverfasserin die Grunderwerbsteuer für diesen Erwerbsvorgang selbstberechnet, wobei der Grunderwerbsteuerbemessung der vorgenannte Kaufpreis zugrunde gelegt wurde.

Mit Bescheid des Finanzamtes Österreich (im Folgenden: „belangte Behörde“) vom 22. Juli 2021 wurde die Grunderwerbsteuer für den von der beschwerdeführenden Partei realisierten Grundstückserwerb mit 9.467,50 Euro festgesetzt, wobei zusätzlich zum anteiligen Kaufpreis

für die Liegenschaft anteilige Baukosten im Betrag von 122.500,00 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 22. Juli 2021 rechtzeitig das Rechtsmittel der Beschwerde eingebracht und wurde die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides beantragt. Begründend wurde dazu zusammengefasst ausgeführt, dass der Grundstückskaufvertrag und der Bauwerkvertrag nicht miteinander verbunden und in ihrem Bestand nicht voneinander abhängig seien. Zudem komme der beschwerdeführenden Partei Bauherreneigenschaft zu. Insbesondere sei der beschwerdeführenden Partei wesentlicher Einfluss auf die bauliche Gestaltung des in ihrem Auftrag errichteten Reihenhauses zugekommen, sei sie selbst bei der Baubehörde als Bauwerber aufgetreten und habe sie – gemeinsam mit den Erwerbern der angrenzenden Grundstücke, auf denen ebenfalls Reihenhäuser errichtet wurden – auch selbst die Bauplatzerklärung und sonstige erforderliche Bewilligungen eingeholt. Wegen der nebeneinander zu errichtenden Reihenhäuser hätten die (insgesamt 6) Erwerber die Errichtung ihrer Objekte nur im gemeinsamen Zusammenwirken beginnen können. Für die Herstellung des „baureifen“ Zustandes der Grundstücke und die Einholung der behördlichen Bewilligungen sowie sonstigen Grundstücksaufschließungen hätten die Erwerber bislang in Summe (zusätzliche) Kosten in Höhe von 247.879,39 Euro zu tragen gehabt. Die beschwerdeführende Partei würde somit 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 der ***Bau1 GmbH*** auch nachträglich noch reduziert werden und durch Eigenleistungen der beschwerdeführenden Partei ersetzt werden. Die beschwerdeführende Partei würde zudem auch das Baurisiko tragen und habe in eigenem Namen den Bauwerkvertrag mit der ***Bau1 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 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 und Teile der Akten am 25. Oktober 2021 dem Bundesfinanzgericht vor und unterblieb die Erlassung einer Beschwerdeentscheidung. Am 27. Oktober 2021 übermittelte die belangte Behörde dem Bundesfinanzgericht den Arbeitsbogen des Prüfers samt Inhalt.

Am 28. Juni 2022 wurde vom Berichterstatter mit den Parteien eine Erörterung der Sach- und Rechtslage vorgenommen und wurde im Zuge dessen die Amtspartei mit der Durchführung ergänzender Ermittlungen bei der Baubehörde sowie bei der ***Makler1 GmbH*** beauftragt.

Am 7. März 2023 legte die belangte Behörde dem Bundesfinanzgericht ergänzend folgende Beweismittel vor:

- E-Mail an die belangte Behörde von ***Makler1***, Geschäftsführer der ***Makler1 GmbH***, vom 15. Juli 2022, das insbesondere eine Beschreibung der Zusammenarbeit der ***Makler1 GmbH*** mit der ***Bau1 GmbH*** beinhaltet;
- Exposee der ***Makler1 GmbH*** betreffend eine „Familienfreundliche [sic!] Neubau Gartenwohnung“ an der Adresse ***Straße1***, ***PLZ1*** ***Ort1***;
- Exposee der ***Makler1 GmbH*** betreffend eine „Neubauvilla mit optionalem Pool“ an der Adresse ***Straße1***, ***PLZ1*** ***Ort1***;
- Rechnung der ***Makler1 GmbH*** an Frau ***Erwerberin2*** betreffend die „Vermittlung der Neubauwohnung in ***Ort1***, ***Straße1***“;
- Rechnung der ***Makler1 GmbH*** an Frau ***Erwerberin3*** betreffend die „Vermittlung der Neubauwohnung in ***Ort1***, ***Straße1***“;
- Rechnung der ***Makler1 GmbH*** an ***Erwerberin4*** und ***Bf1*** betreffend die „Vermittlung des Neubauhauses in ***Ort1***, ***Straße1***“;
- Rechnung der ***Makler1 GmbH*** an ***Erwerber5*** und ***Erwerber6*** betreffend die „Vermittlung des Neubauhauses in ***Ort1***, ***Straße1***“;
- Baubewilligungsansuchen betreffend „BV – ***Straße1***“ vom 8. April 2020;
- Ansuchen um Bauplatzerklärung betreffend „BV – ***Straße1***“ vom 8. April 2020;
- Baubeschreibung und Lageplan zu Baubewilligungsansuchen betreffend „BV – ***Straße1***“ vom 8. April 2020;
- Ansuchen um Genehmigung von Austauschplänen vom 12. August 2020.

Gemäß Verfügung des Geschäftverteilungs-Ausschusses des BFG vom 26. November 2025 wurde die gegenständliche Beschwerdesache der bislang zuständigen GA 7006 abgenommen und in der Folge mit Wirkung zum 1. Dezember 2025 der nunmehr zuständigen GA 7005 zugeteilt.

Am 27. Jänner 2026 wurden der beschwerdeführenden Partei eine Zusammenfassung des bisherigen Verfahrensganges sowie der auf der Grundlage der bisher erfolgten Beweisaufnahmen vorläufig festgestellte Sachverhalt übermittelt. Am 28. Jänner 2026 erging die Ladung zur beantragten mündlichen Verhandlung und wurde diese für den 19. Februar 2026 anberaumt.

Am 11. Februar 2026 übermittelte die beschwerdeführende Partei dem Berichterstatter per E-Mail eine Stellungnahme samt mehrerer Urkundenkopien.

In der am 19. Februar 2026 durchgeführten mündlichen Verhandlung verwiesen die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens jeweils auf die in den bisherigen Schriftsätzen erfolgten Ausführungen. Zudem beantragte die beschwerdeführende Partei die Einvernahme von zwei (nicht stellig gemachten) Zeugen zu mehreren Beweisthemen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1.1 Die Verlassenschaft nach ***Erblasserin1*** war unter anderem Eigentümerin der Liegenschaft EZ ***2***, KG ***3*** ***KG1***, BG ***Ort1***, bestehend aus GST-NR ***4***, das in der Folge in dieses und die GST-NR ***5*** bis ***6*** geteilt wurde.

Die ***Makler1 GmbH*** erstellte Exposees, in denen eine auf der oa Liegenschaft zu errichtende „Neubauvilla mit optionalem Pool“ um einen Kaufpreis von 593.000,00 Euro zzgl Grundbucheintragungsgebühr und Grunderwerbsteuer, sowie eine „Neubau Gartenwohnung“ um einen Kaufpreis von 321.000,00 Euro zzgl Grundbucheintragungsgebühr und Grunderwerbsteuer angeboten wurde. Die Exposees beinhalteten dabei insbesondere auch Grundrisspläne sowie einen Lageplan, aus dem hervorgeht, dass es sich bei den beworbenen Gebäuden um Reihenhäuser in einer aus drei Reihenhäusern bestehenden Reihenhausanlage mit der Lageadresse „***Straße1***, ***PLZ1*** ***Ort1***“ handelt, wobei ein Haus als Mehrparteienhaus mit zwei Wohneinheiten und die zwei weiteren Häuser als Einfamilienhäuser beworben wurden.

Die Bewerbung durch die ***Makler1 GmbH*** erfolgte auf der Grundlage einer von der ***Bau1 GmbH*** übermittelten Projektstudie der Architekten ***Architekt1*** und ***Architekt2***. Die Projektstudie war im Vorfeld im Auftrag der ***Bau1 GmbH***, die als „***Marke1*** Lizenzpartner“ Massivhäuser der Marke „***Marke1*** Haus“ anbietet, erstellt worden.

Die Bewerbung erfolgte auf diversen Internet-Portalen. Bei Anfragen erhielten die Interessenten im Regelfall das von der ***Makler1 GmbH*** erstellte Exposee. Der erste Besprechungstermin mit Kaufinteressenten fand idR am Grundstück statt. Folgetermine fanden in einem Musterhaus der Marke „***Marke1*** Haus“ in ***Ort2*** statt, wobei seitens der ***Bau1 GmbH*** im Regelfall der damalige Vertriebsleiter, Herr ***AB***, teilnahm.

1.2 Am 29. Oktober 2019 unterfertigten Herr ***Bf1*** und Frau ***Erwerberin1*** als Auftraggeber einen „Bauwerkvertrag für ein ausgebautes Haus gemäß Bau- und Leistungsbeschreibung“ mit der ***Bau1 GmbH*** als Auftragnehmer. Die Unterfertigung durch Herrn ***AB*** als „Vermittler“ erfolgte ebenfalls am 29. Oktober 2019. Laut der Beschreibung des Bauvorhabens auf den ersten beiden Seiten des Bauwerkvertrages iVm § 1 des Bauwerkvertrages ist Vertragsgegenstand die Errichtung eines Massivhauses vom Typ „DH ***Haustyp1*** 110 WD links Top 1 STD“ der Marke „***Marke1*** Haus“ am Bauort „***Straße1 mit Schreibfehler*** [gemeint wohl: ***Straße1***], ***PLZ1*** ***Ort1***“ bzw für das Objekt „***Straße1*** RH1“ sowie die örtliche Bauleitung hierfür. Für die nach diesem Vertrag von der ***Bau1 GmbH*** zu erbringenden Leistungen wurde ein pauschaler Fixpreis bzw „Pauschalfixpreis“ von 245.000,00 Euro inklusive 20% MwSt vereinbart.

Dem Bauwerkvertrag liegen der von den Architekten ***Architekt1*** und ***Architekt2*** angefertigten „Projektstudie ***Straße1***“ entsprechende Grundrisspläne 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 § 1 Abs 3 des Bauwerkvertrages beruht die Kalkulation des Pauschalpreises durch den Auftragnehmer auf folgenden Voraussetzungen:

„a) Das Baugrundstück ist waagerecht, frei von Altlasten sowie Gebäude- und Baumbestand und bezogen auf das Straßenniveau eben, d.h. in gleicher Höhe. Zur Überprüfung der geologischen Verhältnisse wird eine Bodenuntersuchung und Baugrundbeurteilung eingeholt. Die Kosten des Gutachtens sind mit dem Hauspreis abgegolten. Kalkulationsgrundlage ist eine zulässige Bodenpressung von 150 KN/m und ein Bettungsmodul von 20 MN/m³. Der Boden des Grundstücks entspricht der Bodenklasse 3 oder 4 (Lösbarkeit des Bodens), lässt einen Böschungswinkel von 60 Grad oder größer zu. Es wird von einer Frosteindringtiefe von 0,9 Meter ausgegangen. Das Baugrundstück liegt in der Erdbebenzone 0 oder 1 sowie im Außenlärmpegelbereich kleiner als 50 dB.

b) Der höchste langjährige Grundwasserstand liegt nicht höher als 1 m unter der Gründungssohle.

c) Das Dach ist ausgelegt für Schneelastzone 2 (ÖNORM 1991-1-3).

d) Das ausgehobene Erdreich kann auf dem Grundstück gelagert werden.

e) Es stehen ausreichend tragfähige Anfahrtswege zum Bauobjekt zur Verfügung.

Sind diese Voraussetzungen nicht erfüllt, hat der Auftragnehmer gegen den Auftraggeber einen Anspruch auf Vergütung der (hieraus bedingten) Mehraufwendungen.“

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.“

1.3. Am 6. November 2019 unterfertigten Herr ***Bf1*** und Frau ***Erwerberin1*** als Käufer ein mit „Vertragsanbot Kauf“ betitelttes Schreiben betreffend ein Objekt „bestehend aus dem neu gebildeten Teil 1 der Parzelle ***4*** (Alleineigentum) und dem ideellen Drittel an der Allgmeinfläche der Parzelle ***4***, je KG ***3*** ***KG1***, gemäß beiliegendem Lageplan des Architekten ***Architekt1*** vom 11.9.2019, mit der Objektadresse ***PLZ1*** ***Ort1***, ***Straße1*** ***Hausnr*** mit einem Ausmaß von ca. 219 m²“

Als Kaufpreis für das beschriebene Objekt wird in dem Schreiben ein Betrag von 296.000,00 Euro angeführt. Nach dem Inhalt des Schreibens wurde das Angebot unter folgenden „Bedingungen“ gestellt: „Möglichkeit der Bebauung mit einem Eckreihenhaus gemäß beiliegender Darstellung. Die Käufer verpflichten sich, einer Unterschreitung der Mindestabstände gemäß dem Bebauungsgrundlagengesetz zuzustimmen, damit auf der derzeitigen Parzelle ***4*** 3 Reihenhäuser errichtet werden können.“

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. [...]*“

1.4 Mit Rechnung vom 31. Dezember 2019 stellte die ***Makler1 GmbH*** Frau ***Erwerberin1*** und Herrn ***Bf1*** betreffend die „Vermittlung des Neubauhauses in ***Ort1***, ***Straße1***“ eine Provision iHv 17.790,00 Euro zzgl 3.558,00 Euro USt (gesamt: 21.348,00 Euro) in Rechnung, wobei dieser Provision sowohl der Kaufpreis für das Grundstück als auch der Kaufpreis für das Haus zugrunde lagen.

1.5 Am 28. Februar 2020 unterfertigten die Vertreter der Verlassenschaft nach ***Erblasserin1*** als Verkäufer und Frau ***Erwerberin1*** und Herr ***Bf1*** als Käufer eine Kaufvertragsurkunde. Kaufgegenstand ist dem Inhalt des Kaufvertrags zufolge „*das unbebaute Grundstück GST-NR ***4*** derzeit inneliegend in der EZ ***2***, KG ***3*** ***KG1***, BG ***Ort1***, im Ausmaß von 167 m² ein ideeller Anteil von 1/4 am unbebauten Rest-Grundstück GST-NR ***4*** inneliegend in der EZ ***2***, KG ***3*** ***KG1***, BG ***Ort1***, im Ausmaß von 149 m²“.*

Gemäß Punkt III des Kaufvertrages beträgt der – von den Käufern je zur Hälfte geschuldete– Gesamtkaufpreis für den oben beschriebenen Kaufgegenstand 296.000,00 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: „*Den Käufern ist bekannt, dass die Verkäuferin auch die übrigen, sich aus der Vermessungsurkunde des ***CD***, Ingenieurkonsulent für Vermessungswesen, GZ ***7***, ergebenden Grundstücke verkauft, dass 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 20.2.2020, welcher als Beilage ./A einen integrierten Vertragsbestandteil bildet, bekannt und erklären sich die Käufer ausdrücklich mit dieser Bebauung einverstanden und sämtliche erforderlichen verbücherungsfähigen Dienstbarkeitsverträge abzuschließen. 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 Die Fertigstellung der letztlich umgesetzten Einreichpläne (Austauschpläne) durch den Architekten, Herrn ***Architekt1*** erfolgte am 12. August 2020. Im Vergleich zu den Planungsentwürfen vom 4. Oktober 2019 (Anhang zum Bauwerksvertrag) wurden im Wesentlichen folgende Änderungen vorgenommen:

- UG: Errichtung von Stützmauern mit Böschung; Errichtung eines Bades (Änderung der Leitungen und Pumpensumpf erforderlich); Fenster im Süden vergrößert; Fenster im Norden verkleinert; eigener Technikraum für dieses Haus allein; Errichtung von Nassräumen (dadurch Leitungsänderungen und Errichtung eines Pumpensumpfes erforderlich);
- EG: Änderung der Stiege; Entfernung WC; Terrassentüre 300/225 statt 150/200; Entfernung Fenster; zusätzliches Fenster im Osten; Veränderung Fenstergrößen; Veränderung der Raumaufteilung;
- OG: Verlegung Bad auf Ostseite (Änderung Leitungen); 1 Zimmer weniger; zusätzlicher Balkon; 2 Balkontüren zusätzlich; Ostseite 2 kleine Fenster statt 1 großes Fenster; Nordseite Vergrößerung Fenster;
- Errichtung einer Erdwärmepumpe mit Tiefenbohrung anstelle einer Luftwärmepumpe.

1.7 Aus dem in den von der ***Makler1 GmbH*** erstellten Exposees enthaltenen Lageplan, aus den Planungsentwürfen vom 4. Oktober 2019 (Anhang zum Bauwerksvertrag) sowie auch aus den Einreichplänen vom 12. August 2020 geht hervor, dass das von der beschwerdeführenden Partei erworbene Haus Teil eines Projektes zur künftigen Errichtung einer Reihenhausanlage von insgesamt drei Reihenhäusern auf der eingangs dieser Sachverhaltsfeststellungen genannten Liegenschaft war. Nach diesen Plänen handelt es sich bei den Reihenhäusern 1 bis 3, unter denen sich auch das Haus der beschwerdeführenden Partei befindet, um baulich aneinanderstoßende Gebäude, wobei diese jeweils entlang der jeweiligen Grundstücksgrenzen aneinanderstoßen, sodass eine geschlossene Front entsteht. Von der beschwerdeführenden Partei und den Erwerbern der übrigen Häuser wurden jeweils Bauwerkverträge mit der ***Bau1 GmbH***, in deren Auftrag das Gesamtkonzept durch die Architekten ***Architekt1*** und ***Architekt2*** erstellt worden war, abgeschlossen.

1.8 Die Absicht der beschwerdeführenden Partei war von vornherein auf den Erwerb eines im Rahmen einer Mehrhäuseranlage zu errichtenden Hauses der Marke „***Marke1*** Haus“, gerichtet, wie solche von verschiedenen Unternehmungen auf dem Markt mittels medialer Darstellungen und Musterhäusern angeboten werden, gerichtet. Zur Verwirklichung dieser Absicht unterfertigte die beschwerdeführende Partei bereits vor dem Abschluss des Kaufvertrages über das für diese Bebauung vorgesehene Grundstück einen entsprechenden Bauwerkvertrag 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 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. Gemäß § 2a BAO gelten diese Bestimmungen sinngemäß im Verfahren vor den Verwaltungsgerichten, soweit sie im Verfahren der belangten Abgabenbehörde gelten.

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

Die Feststellungen bei Punkt 1.1. beruhen auf den aktenkundigen Exposees der ***Makler1 GmbH***, sowie den im aktenkundigen E-Mail vom 15. Juli 2022 erfolgten Ausführungen des Geschäftsführers der ***Makler1 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 1.4, dass der von der ***Makler1 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 ***Makler1 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 1.6 beruhen auf dem dahingehenden glaubwürdigen 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 1.8, dass die Absicht der beschwerdeführenden Partei von vornherein auf den Erwerb eines im Rahmen einer Mehrhäuseranlage zu errichtenden Hauses der Marke „***Marke1*** Haus“ 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 ***Makler1 GmbH*** erfolgte als bebautes Grundstück und ist die Geschäftsanbahnung mit der beschwerdeführenden Partei auf der Grundlage dieser Bewerbung erfolgt;
- Bereits vor der Unterzeichnung des Kaufanbotes durch die beschwerdeführende Partei erfolgte im Auftrag der ***Bau1 GmbH*** die Fertigstellung detaillierter Entwurfspläne durch die Architekten ***Architekt2***/**Architekt1***;
- Die beschwerdeführende Partei erteilte der ***Bau1 GmbH*** bereits vor dem Zustandekommen des Kaufvertrages über die Liegenschaft den Auftrag zur Errichtung des Gebäudes;
- Vorliegen eines Gesamtkonzeptes, zu dessen Realisierung sich die beschwerdeführende Partei bereits im Kaufanbot insbesondere dazu verpflichtete, einer Unterschreitung der Mindestabstände gemäß dem Bebauungsgrundlagengesetz zuzustimmen;
- Der Plan der Architekten ***Architekt2***/**Architekt1*** vom 20.2.2020, 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 ***Makler1 GmbH*** in Rechnung gestellten Vermittlungsprovision für die „Vermittlung des Neubauhauses in ***Ort1***, ***Straße1***“ lagen sowohl der Kaufpreis für das Grundstück als auch der Kaufpreis für das Haus zugrunde (siehe dazu bei Punkt 1.4 der obigen Sachverhaltsfeststellungen).

3. Beweisanträge der beschwerdeführenden Partei

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

Im Beschwerdeschriftsatz wurde ua die Einvernahme der beschwerdeführenden Partei beantragt. Dies „(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 dem gegenständlichen Beweisantrag 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).

Darüber hinaus beantragte die beschwerdeführende Partei im Zuge der durchgeführten mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht die Einvernahme von ***FG*** und des Geschäftsführers der ***Bau1 GmbH*** als Zeugen zu folgenden Beweisthemen:

- Erforderlichkeit des Zusammenwirkens sämtlicher Erwerber, um mit der Errichtung der Reihenhäuser beginnen zu können;
- Erforderlichkeit der Spundung der Baugrube samt Schwingungsmessung und vorheriger Beweissicherung sowie Organisation dieser Maßnahmen auf Kosten der Erwerber;
- Einholung von sämtlichen erforderlichen behördlichen Bewilligungen durch die Erwerber im eigenen Namen und auf eigene Kosten;
- Anfall von Kosten iHv 247.879,39 Euro für die Herstellung des „baureifen“ Zustandes der Grundstücke und für die Einholung der behördlichen Bewilligungen sowie für sonstige Grundstücksaufschließungen;
- Entscheidung über die Farbe des Außenputzes durch die Erwerber erst in der Bauphase;
- Nichtvorliegen einer vertraglichen Bindung der Erwerber an ein bestimmtes Gebäude;
- Eintragung des Eigentumsrechts der Erwerber im Grundbuch bereits nach Abschluss der Grundstückskaufverträge – und nicht erst nach Fertigstellung des Gebäudes;
- Leistung laufender Zahlungen an die ***Bau1 GmbH*** entsprechende dem Baufortschritt;
- Tragung der Kosten betreffend sämtliche nicht im Bauwerkvertrag enthaltenen Leistungen durch die Beschwerdeführer;
- Abschluss von Bauherrenhaftpflichtversicherungen durch die Erwerber;

- Nachträgliche Errichtung eines Carports und einer Abstellhütte durch zwei der Erwerber auf eigene Kosten und Einholung der dafür erforderlichen behördlichen Bewilligungen durch diese Erwerber.

Soweit die beschwerdeführende Partei dabei das Beweisthema des Nichtvorliegens einer vertraglichen Bindung der Erwerber an ein bestimmtes Gebäude anführt, ist zunächst festzuhalten, dass die Auslegung eines Vertragstextes rechtliche Beurteilung ist und die Einvernahme von Zeugen oder Parteien dazu der Rsp des VwGH zufolge nicht zulässig ist; es muss vielmehr versucht werden, ausschließlich den Text der Vereinbarung auf deren objektiven Erklärungswert hin zu untersuchen (vgl VwGH 5.9.2009, 2008/02/0108). Das Vorliegen vom Urkundeninhalt abweichender anders lautender übereinstimmender Willenserklärungen wurde von der beschwerdeführenden Partei nicht behauptet.

Betreffend die übrigen Beweisthemen ist auf die Ausführungen zur rechtlichen Beurteilung im Folgenden zu verweisen, denen zufolge sich die von der beschwerdeführenden Partei angebotenen Beweismittel im Lichte der einschlägigen Rechtslage als entscheidungsunerheblich erweisen.

Weiters wurde von der beschwerdeführenden Partei die „Verlesung“ mehrerer Urkunden beantragt, wobei es sich bei den betreffenden Urkunden um Teile des von der belangten Behörde vorgelegten Aktes handelt. 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.

4. Rechtliche Beurteilung

4.1. Zu Spruchpunkt I.

4.1.1. Gegenstand des Erwerbsvorganges

§ 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 Grundstückes neben dem als Kaufpreis bezeichneten Betrag weitere Leistungen – an wen auch immer –, ist zur Ermittlung der zutreffenden Bemessungsgrundlage auf den Besteuerungsgegenstand zurückzugreifen und zu fragen, in welchem körperlichen Zustand des Grundstückes der Rechtserwerb von der Grunderwerbsteuer erfasst wird. Diese Leistungen

können also auch an Dritte erbracht werden, insbesondere an einen vom Veräußerer verschiedenen Errichter eines Gebäudes auf dem Grundstück. Voraussetzung für die Einbeziehung der Baukosten ist, dass die Errichtung des Gebäudes mit dem Grundstückserwerb in einer finalen Verknüpfung steht. Wenn also etwa der Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden ist, dann ist ein Kauf mit herzustellendem Gebäude anzunehmen. Dabei kommt es nicht darauf an, dass über Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung unterschiedliche Vertragsurkunden abgeschlossen wurden (VwGH 24.2.2005, 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*** Haus“ 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 beschwerdeführende Partei 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 aufgespalten 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 vorbringt, dass das Eigentumsrecht bereits nach Abschluss des Grundstückskaufvertrages – und nicht erst nach Fertigstellung des Gebäudes – im Grundbuch eingetragen worden sei, 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 zugrunde liegt, ist der Erwerbsvorgang bereits 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.

Soweit die beschwerdeführende Partei die Ansicht vertritt, sie sei 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).

Im Zeitpunkt der Verwirklichung des Erwerbsvorganges (s dazu die obigen Ausführungen) 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 allerdings 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 (***Bau1 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“ (vgl 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 der beschwerdeführenden Partei 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 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 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 im 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 4.2.) 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.

Da die Kriterien für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft KUMULATIV vorliegen müssen, braucht nicht mehr weiter darauf eingegangen werden, wer im vorliegenden Fall das Baurisiko und das finanzielle Risiko getragen hat (vgl VwGH 17.10.2001, 2001/16/0230). Somit kann insbesondere dahingestellt bleiben, ob die im Auftrag der beschwerdeführenden Partei und der übrigen Erwerber erfolgte Baureifmachung der Grundstücke und die sonstigen Grundstücksaufschließungen, für die die Kosten von den Erwerbern getragen wurden, die Annahme einer Tragung des Baurisikos und finanziellen Risikos durch die beschwerdeführende Partei zu rechtfertigen vermögen.

Im Hinblick auf den im Beschwerdefall vorliegenden Konnex von Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung ist schließlich anzumerken, dass diesem die Organisation und Kostentragung der Baureifmachung der Grundstücke ebenso wenig entgegensteht, wie die auf eigene Kosten organisierte Errichtung einer Photovoltaikanlage, von Grundstückseinrichtungen (asphaltierter Parkplatz, Gartenmauer etc) und von Nebengebäuden (zB Abstellhütte). In diesem Zusammenhang ist insbesondere darauf zu verweisen, dass nach der stRsp des VwGH etwa auch der Umstand, dass der Erwerber die gesamte Ausstattung und alle Installationen des Hauses selbst ankauft, organisiert und vornimmt, einem ansonsten gegebenen Konnex von Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung (wenn auch nur in einem eingeschränkten Ausstattungsumfang) nicht entgegensteht (vgl VwGH 30.9.2004, 2004/16/0081; 29.07.2004, 2004/16/0053). Zudem geht das dahingehende Vorbringen der beschwerdeführenden Partei insofern in Leere, als die belangte Behörde die diesbezüglichen Kosten unstrittig nicht in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer mit einbezog, sondern lediglich die im Bauwerkvertrag vereinbarten Kosten für die Gebäudeerrichtung (vgl nochmals VwGH 30.9.2004, 2004/16/0081; 29.07.2004, 2004/16/0053).

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).

4.1.2. Festsetzung der Abgabe

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 zur Wahrung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung geboten, die Grunderwerbsteuer gemäß § 201 BAO festzusetzen.

4.2. 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 20. Februar 2026

