

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Karin Sonntag, Imberstraße 17, 5020 Salzburg, über die Beschwerde vom 18. August 2021 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 22. Juli 2021 betreffend Festsetzung Grunderwerbsteuer 2021 gem § 201 BAO für den Kaufvertrag vom ttmm 2020 zu den (gleichlautenden) Erfassungsnummern 10-101.034/2020 betreffend den Verkäufer *** und 10-101.034/2020 betreffend die Verkäuferin *** 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 Kaufvertrag vom ttmm 2020 erwarb die beschwerdeführende Partei gemeinsam mit ihrem Ehegatten ideelles Miteigentum an einem im Zeitpunkt der Vertragsunterfertigung noch unbebautem Grundstück um einen Kaufpreis von 110.000 Euro. Die Verkäufer hatten jeweils zur Hälfte grundbücherlich eingetragenes ideelles Miteigentum inne und die Käufer erwarben jeweils zur Hälfte ideelles Miteigentum an dem Grundstück. Die Liegenschaft EZ *** besteht aus Grundstück-Nummer (in der Folge GST-NR) ***Gst*** und umfasst eine Fläche von 314 m². Von der Urkundenverfasserin wurde die Grunderwerbsteuer selbst in Höhe von 1.925 Euro berechnet, wobei der Bemessung der Grunderwerbsteuer bei der beschwerdeführenden Partei

der vorgenannte Kaufpreis zur Hälfte, somit mit einem Betrag in Höhe von 55.000 Euro, zugrunde gelegt wurde.

Nach Durchführung einer behördlichen Nachschau setzte das Finanzamt Österreich mit zwei Bescheiden vom 22. Juli 2021 die Grunderwerbsteuer gem § 201 BAO betreffend den vorgenannten Grundstückserwerb bei der beschwerdeführenden Partei mit 7.000 Euro fest. Zusätzlich zum Kaufpreis für das unbebaute Grundstück in Höhe von 55.000 Euro, entsprechend den ideellen Miteigentumsanteilen der beschwerdeführenden Partei, wurde die Hälfte der Baukosten auf Basis des Bauwerkvertrages vom ttmm 2019 für ein noch zu errichtendes Gebäude in Höhe von 145.000 Euro als Gegenleistung iSd § 5 GrEStG 1987 angesetzt. Insgesamt wurde somit von einer Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer von 200.000 Euro ausgegangen. In der mit 23. Juli 2021 datierten Bescheidbegründung wurde auf das Wesentlichste zusammengefasst ausgeführt, dass die beschwerdeführende Partei kein „*unbebautes Grundstück*“, sondern ein Grundstück mit zu errichtendem Gebäude erworben habe, da der Werkvertrag über die Errichtung des Gebäudes mit der *** GmbH bereits vor Abschluss des Kaufvertrages über die Liegenschaft unterzeichnet worden wäre. Somit würden der Kaufpreis für das unbebaute Grundstück und die Baukosten für das noch zu errichtende Gebäude die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer ergeben.

Mit Datum vom 18. August 2021 wurde gegen die vorgenannten Festsetzungen Beschwerde eingebracht und beantragt, die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben. Beantragt wurde überdies die Beschwerde gem § 262 Abs 2 lit a BAO ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung dem Bundesfinanzgericht vorzulegen, eine Entscheidung durch den Senat gem § 272 Abs 2 Z 1 BAO und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung gem § 274 Abs 1 Z 1 BAO.

Begründend wurde dazu, nach Darstellung des Sachverhaltes aus Sicht der beschwerdeführenden Partei, zusammengefasst ausgeführt, dass der beschwerdeführenden Partei Bauherreneigenschaft zukomme. Die Kaufverträge mit den beiden Grundstückseigentümern stünden in keinem objektiven Zusammenhang mit dem Bauwerkvertrag betreffend die Errichtung des Gebäudes. Die beschwerdeführende Partei hätte im Zeitpunkt der Abgabe des verpflichtenden Kaufanbots betreffend das Grundstück frei entscheiden können, wie sie dieses bebauen und wer das Gebäude errichten würde. Der beschwerdeführenden Partei wäre wesentlicher Einfluss auf die bauliche Gestaltung des noch zu errichtenden Gebäudes zugekommen. Nach dem Grundstückskauf wären noch wesentliche Änderungen in der Planung des Gebäudes vorgenommen worden. Durch diese umfangreichen Umplanungen wäre ein individualisiertes Gebäude entstanden. Dabei wären nicht nur Zwischenwände versetzt, sondern wesentliche Änderungen vorgenommen worden, die auf das äußere Erscheinungsbild und auf die technischen Erfordernisse des Gebäudes (zB Statik der Gesamtkonstruktion, Leitungsführungen etc.) große Auswirkungen gehabt hätten. Die beschwerdeführende Partei wäre nicht in ein fertig geplantes Bauprojekt eingebunden und

nicht an ein bestimmtes unveränderbares Gebäude gebunden gewesen. Die ursprünglichen Planungen im Bauwerkvertrag hätten nur Vorschläge dargestellt, wie eine Bebauung bestmöglich hätte aussehen können. So würde auch die Farbe des Gebäudes noch nicht feststehen, sondern erst in der Bauphase des Verputzes entschieden werden. Die beschwerdeführende Partei hätte jedenfalls die Möglichkeit gehabt, jede technisch mögliche und baurechtlich zulässige Änderung in der Planung vorzunehmen.

Weiters wurde von der beschwerdeführenden Partei ausgeführt, dass diese bei der Baubehörde selbst als Bauwerber aufgetreten sei. Der im Bauwerkvertrag vereinbarte Fixpreis wäre unabhängig davon, auf welchem Grundstück die beschwerdeführende Partei das Gebäude errichten lasse, angefallen, da die beschwerdeführende Partei auf eigene Kosten für die „Baureife“ des Grundstücks zu sorgen hätte. Ebenso wäre das Eigentumsrecht am Grundstück bereits nach Abschluss des diesbezüglichen Kaufvertrags und nicht erst nach Fertigstellung des Gebäudes im Grundbuch eingetragen worden. Die beschwerdeführende Partei habe das Baurisiko getragen und in eigenem Namen den Bauwerkvertrag mit der *** GmbH sowie Verträge betreffend sämtlicher nicht vom Leistungsumfang des Bauwerkvertrags umfassten Leistungen mit anderen Professionisten abgeschlossen. Die beschwerdeführende Partei trage auch das finanzielle Risiko, obwohl im Bauwerkvertrag ein Fixpreis vereinbart wurde, müsse sie entsprechend dem Baufortschritt laufend Zahlungen an die *** GmbH leisten und trage auch noch die Kosten betreffend sämtliche nicht im Bauwerkvertrag enthaltene Leistungen. Mündlich wäre zwischen der beschwerdeführenden Partei und der *** GmbH vereinbart worden, dass im Bauwerkvertrag enthaltene Leistungen durch Eigenleistungen der beschwerdeführenden Partei ersetzt werden könnten.

Mit Vorlagebericht vom 25. Oktober 2021 wurde die Beschwerde mitsamt den Akten vom Finanzamt Österreich dem Bundesfinanzgericht vorgelegt und die Abweisung der Beschwerde beantragt.

Im Rahmen eines Erörterungstermins mit dem vormals zuständigen Richter des Bundesfinanzgerichts am 28. Juni 2022 wurde zwischen den Parteien außer Streit gestellt, dass beide Ehegatten das Gebäude zumindest im Innenverhältnis jeweils zur Hälfte beauftragt und erworben haben, obwohl im Bauwerkvertrag vom ttmm 2019 nur der Ehegatte der beschwerdeführenden Partei angeführt war.

Mit Datum vom 8. August 2022 wurden vom Finanzamt Österreich weitere Unterlagen aus dem Arbeitsbogen des Außenprüfers zur behördlichen Nachschau, wie eine Stellungnahme der rechtsfreundlichen Vertreterin zum Sachverhalt bzw zur Bauherreneigenschaft der Käufer, die Einreichpläne vom ttmm 2019, das Baubewilligungsansuchen vom ttmm 2020, ein Auszug aus dem Grundstücksverzeichnis, unter anderem mit der EZ ***, bestehend aus GST-NR ***Gst***, ein AGWR-Datenblatt (Adress-, Gebäude- und Wohnungsregister), ein Einreichplan zur Errichtung eines Einfamilienhauses mit Garage, LWP (Luft-, Wasser-, Wärmepumpe),

Einfriedung, PV-Anlage, sowie Stützmauern vom ttmm 2020 und ein Schreiben der *** Immobilien GmbH vom 15. Juli 2022 mit beigefügtem Exposee betreffend das Bauprojekt der beschwerdeführenden Partei, an das Bundesfinanzgericht übermittelt.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungs-Ausschusses vom 26. November 2025 wurde das Rechtsmittel aufgrund einer Pensionierung der hier erkennenden Gerichtsabteilung mit Wirkung zum 1. Dezember 2025 zur Entscheidung übertragen.

Mit Schreiben des Bundesfinanzgerichts vom 7. Jänner 2026 wurde die rechtsfreundliche Vertreterin der beschwerdeführenden Partei um Mitteilung ersucht, ob die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und auf Entscheidung durch den gesamten Senat aufrechterhalten würden.

Mit per Fax übermittelten Schreiben vom 28. Jänner 2026 teilte diese mit, dass auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und auf Entscheidung durch den gesamten Senat verzichtet werde.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 28. Jänner 2026 wurde das Finanzamt Österreich über den Verzicht hinsichtlich der beantragten mündlichen Verhandlung und auf Entscheidung durch den gesamten Senat informiert.

Mit Schreiben vom 9. Februar 2026 verzichtete der Vertreter des Finanzamtes Österreich gem § 274 Abs 1 letzter Unterabsatz BAO seinerseits darauf einen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung einzubringen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1.1. *** und *** waren aufgrund eines Kaufvertrages vom ttmm 2018 je zur Hälfte ideelle Miteigentümer der Liegenschaft (unbebautes Grundstück) EZ ***, bestehend aus GST-NR ***Gst***, im Ausmaß von 314 m². Im Punkt IX des Kaufvertrages der Ehegatten ***Name Verkäufer*** wurde auf einem diesen beiliegenden als „*Beilage ./A*“ bezeichneten Plan der Architekten ***Name Architekten*** vom ttmm 2018 verwiesen. Mit Datum vom ttmm 2019 wurde von den Architekten ***Name Architekten*** ein Einreichplan betreffend ein Einfamilienhaus an der Grundstücksadresse ***Adresse*** mit der Bezeichnung Haus 2 erstellt. Aus diesem ist ersichtlich, dass zwei Gebäude errichtet werden, links ein „*Gebäude in Planung*“ und rechts das Einfamilienhaus Haus 2. Beide Gebäude sind durch zwei mittig abgetrennte Garagen bzw Terrassen verbunden.

Ein mit der *** GmbH abgeschlossener Bauwerkvertrag wurde einvernehmlich aufgelöst, da *** und *** das Grundstück nicht bebaut, sondern wie in der Folge dargestellt wird, an die beschwerdeführende Partei und ihren Ehegatten mit Kaufvertrag vom ttmm 2020 weiterverkauft haben.

1.2. Die *** Immobilien GmbH erstellte für interessierte Bewerber für die, von ihr im Regelfall exklusiv vertriebenen Bauprojekte ein Exposee, in dem ein auf der vorgenannten Liegenschaft zu errichtendes „*Schickes Neubauhaus mit Wohlfühlfaktor*“ um einen Kaufpreis von 513.000,00 Euro angeboten wurde. Dieser Preis inkludierte das Grundstück, das Gebäude und ein Budget für eine Photovoltaik-Anlage zuzüglich Grundbucheintragungsgebühr und Grunderwerbsteuer.

Die Bewerbung durch die *** Immobilien GmbH erfolgte auf der Grundlage einer von der *** GmbH übermittelten Projektstudie der Architekten ***Name Architekten***. Die Projektstudie war im Vorfeld im Auftrag der *** GmbH, die als „*** Lizenzpartner“ Massivhäuser der Marke „*** Haus“ anbot, erstellt worden.

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

1.3. Am ttmm 2019 gaben die Käufer, die beschwerdeführende Partei und ihr Ehegatte, ein Kaufanbot betreffend das gegenständliche Grundstück ab. Dabei wurde auf die von den Architekten ***Name Architekten*** erstellten Planungsunterlagen vom ttmm 2019 auf Basis der Einreichpläne vom ttmm 2019, betreffend die oben im Punkt 1.1. angeführten Voreigentümer der Liegenschaft, verwiesen.

1.4. Die *** Immobilien GmbH fakturierte mit Datum vom 30. Dezember 2019 eine Honorarnote über eine Provision von 3.300 Euro zuzüglich 20 % USt. betreffend die Unterstützung bei der Vermittlung des gegenständlichen Baugrundstückes.

1.5. Am ttmm 2019 unterfertigte die beschwerdeführende Partei als Auftraggeberin, bzw im Innenverhältnis auch ihr Ehegatte, einen am ttmm 2019 ausgefertigten „*Bauwerkvertrag für ihr Massivhaus ***Bezeichnung****“ mit der *** GmbH als Auftragnehmerin. Laut der Beschreibung des Bauvorhabens auf der ersten Seite des Bauwerkvertrages war Vertragsgegenstand die Errichtung eines Massivhauses „***Bezeichnung***“ der Marke „*** Haus“ am Bauort „***Adresse***“ im Bezirk ***Ort*** Umgebung sowie die örtliche Bauleitung hierfür. Unter Angabe des Bauortes wurde 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 *** GmbH

zu erbringenden Leistungen wurde ein Preis inklusive 20 % MwSt. von 290.000,00 Euro vereinbart.

Dem Bauwerkvertrag lagen Bauzeichnungen/Pläne (Grundrisse, Schnitte, Ansichten) bei, die in § 1 Abs 1 des Bauwerkvertrages – ebenso wie die dem Bauwerkvertrag beiliegende Bau- und Leistungsbeschreibung – als „Vertragsgrundlagen“ angeführt wurden. 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 Subunternehmen 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 Zusagen gegenüber dem Auftragnehmer berechtigt.

Der mit „Vergütung des Auftragnehmers“ betitelte § 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.“

In der Beilage 5 zum Bauwerksvertrag wurden unter dem Titel „Sonstige Vereinbarungen“ die nachfolgend angeführten Nebenabreden festgehalten, darunter insbesondere die

Vereinbarung über den Umbau des im Bauwerksvertrag beschriebenen Doppelhauses in ein Einfamilienhaus, wobei dieser bereits in den Einreichplänen vom ttmm 2019 betreffend die Voreigentümer der Liegenschaft ausgewiesen war, und zwar wie folgt:

„Umbau auf EFH

Betonwand im EG Hangseite

Standardbad im DG:

15m² Standardfliesen

Standard WC

Standard Waschbecken

Duschwanne im Bad weiß auf Styroporträger inkl Feuchtigkeitsabdichtung, ca. 80 cm x 80 cm, der Firma IMPEX (oder gleichwertig nach Wahl des Auftragnehmers gemäß Bau- und Leistungsbeschreibung, "Sonstiges"), mit verchromter Einhebel-Brausebatterie mit Brausegarnitur, Handbrause und Wandstange der Firma IMPEX (oder gleichwertig nach Wahl des Auftragnehmers gemäß Bau- und Leistungsbeschreibung, "Sonstiges"). Ablaufgarnitur aus Kunststoff, mit Standrohrüberlauf, verchromt. Eine Duschtrennwand oder Kabine ist nicht vereinbart - vorbehaltlich techn. Machbarkeit.“

Festzuhalten ist, dass die vorstehend getroffenen Nebenabreden den im Bauwerkvertrag vereinbarten Pauschalpreis im Sinne eines Fixpreises für das zu errichtende Gebäude unberührt ließen.

1.6. Am ttmm 2020 unterfertigten *** und *** als Verkäufer und die beschwerdeführende Partei und ihr Ehegatte als Käufer, eine Kaufvertragsurkunde. Kaufgegenstand waren dem Inhalt des Kaufvertrags zufolge jeweils zur Hälfte ideelle Miteigentumsanteile an der Liegenschaft EZ ***, bestehend aus GST-NR ***Gst*** (unbebautes Grundstück im Ausmaß von 314 m²).

Gemäß Punkt III des Kaufvertrages betrug der Kaufpreis für den gesamten oben beschriebenen Kaufgegenstand 110.000 Euro, wobei der Kaufpreis von den Käufern je zur Hälfte geschuldet wurde.

Im Punkt XII des Kaufvertrages wurde unter „Gewährleistung“ auszugsweise ausgeführt: „Die Verkäufer leisten insbesondere Gewähr dafür [...]

dass der Kaufgegenstand derzeit im Flächenwidmungsplan als Bauland ausgewiesen ist und

dass hinsichtlich des Kaufgegenstandes die Möglichkeit der Bebauung mit einem Einfamilienhaus gegeben ist [...].“

*Unter dem mit „Zustimmung zur geplanten Bebauung der Nachbargrundstücke und zur geplanten Nutzung des Kaufgegenstandes“ betitelten Punkt IX des Kaufvertrages wurde wie folgt ausgeführt: „Den Käufern ist bekannt, dass auch das benachbarte GST-NR ***GSt*** bebaut wird 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 ***Name Architekten*** vom ttmm.2018 (Beilage ,/A) [Anmerkung Bundesfinanzgericht: dabei handelt es sich um den Plan, der bereits im Kaufvertrag vom ttmm 2018 der Voreigentümer, ebenfalls im Punkt IX zitiert wurde] bekannt und erklären sich die Käufer ausdrücklich mit dieser Bebauung einschließlich gegebenenfalls aufgrund der gesetzlichen Vorschriften vorzunehmenden Planungsänderungen einverstanden. Weiters erklären der (sic!) 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.“*

1.7. Am ttmm 2020 wurden von den Architekten ***Name Architekten*** geänderte Einreichpläne betreffend das Bauvorhaben „BV – ***Name*** Errichtung eines Einfamilienhauses mit Garage, LWP, Einfriedung, PV-Anlage, sowie Stützmauern“ fertiggestellt und erfolgte mit diesen Unterlagen eine entsprechende Einreichung bei der Baubehörde am ttmm 2020. Damit wurden folgende, von der beschwerdeführenden Partei und ihrem Ehegatten geäußerten Änderungswünsche, umgesetzt:

„- Die Garage wurde von 22,9 m² auf 24,86 m² vergrößert.

- Das Erdgeschoß des Hauses wurde um ca 0,5 m tiefer in das Erdreich gesetzt (2 Stufen hinauf statt 5 Stufen hinauf zur Hauseingangstüre).

*- EG: neu Abstellraum unter der Stiege
andere Treppenform
ein Fenster in der Breite verkleinert
ein Fenster in der Höhe verkleinert
Technikraum vergrößert*

- OG: *Badezimmer deutlich verkleinert*
zusätzlicher Abstellraum
Fenster im Badezimmer deutlich verkleinert
Kinderzimmer Nr. 1 Fenster statt Terrassentüre
Terrasse weggefallen
nordseitiger Bauteil in Vollbeton, da Hinterfüllung mit Erdmaterial erfolgt, da das gesamte Haus tiefer liegt
Kinderzimmer Nr. 2 Fenster deutlich verkleinert (vorher zweiflügelig 185/130, jetzt einflügelig 120/130)
Kinderzimmer Nr. 2 auf Südseite Fenster vergrößert von 100/225 auf 120/225
Schlafzimmer auf Südseite Fenster vergrößert von 100/225 auf 120/225
- DG: *großer Hobbyraum statt kleiner Abstellraum (Änderung baurechtlicher Qualifikation)*
Bad verkleinert von 10,4 auf 6,96 m²
Studio verkleinert
Fenster auf Südostseite 150/225 auf 185/225 vergrößert
neu 3 extrem große Dachflächenfenster im Hobbyraum
neu Terrassentüre auf Nordwestseite
- *Außenansicht: Farbe des Außenanstrichs steht bis dato noch nicht fest.“*

1.8. Sowohl aus der im Kaufvertrag im Punkt IX angeführten geplanten Nutzung des Kaufgegenstandes als auch aus der vor Beginn der Bewerbung durch die *** Immobilien GmbH im Auftrag der *** GmbH erstellten Projektstudie der Architekten geht hervor, dass das von der beschwerdeführenden Partei und ihrem Ehegatten erworbene Gebäude Teil eines Projektes zur künftigen Errichtung eines Einfamilienhauses auf den eingangs dieser Sachverhaltsfeststellungen genannten Liegenschaft war. Nach diesen Plänen handelt es sich bei dem Haus 2 um ein Einfamilienhaus. Von der beschwerdeführenden Partei und ihrem Ehegatten wurde ein Bauwerkvertrag mit der *** GmbH, in deren Auftrag das Gesamtkonzept durch die Architekten erstellt worden war, abgeschlossen.

1.9. Die Absicht der beschwerdeführenden Partei und ihr Ehegatte war von vornherein auf den Erwerb eines Einfamilienhauses der Marke „*** Haus“, wie von verschiedenen Unternehmungen auf dem Markt mittels medialer Darstellungen und Musterhäusern angeboten werden, gerichtet. Zur Verwirklichung dieser Absicht unterfertigten die beschwerdeführende Partei und ihr Ehegatte bereits vor Abschluss des Kaufvertrages über das für diese Bebauung geeigneten Grundstücks 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.

Die Feststellungen bei Punkt 1.1. beruhen auf der aktenkundigen Stellungnahme der rechtsfreundlichen Vertreterin der beschwerdeführenden Partei zum behördlichen Nachschauverfahren und den Einreichplänen vom tttm 2019.

Die Feststellungen bei Punkt 1.2. beruhen auf dem aktenkundigen Exposee der *** Immobilien GmbH, sowie den im aktenkundigen E-Mail vom 15. Juli 2022 erfolgten Ausführungen des Geschäftsführers der *** Immobilien GmbH.

Die Feststellung, dass die dem Exposee der *** Immobilien GmbH beiliegende Projektstudie ohne Einbindung der beschwerdeführenden Partei erstellt worden war, beruht auf dem glaubhaften Vorbringen in der Beschwerde, dass mit den jeweiligen Bauwerkverträgen „Standardhäuser der Marke ***“ gekauft worden seien.

Die Feststellungen bei Punkt 1.3. beruhen auf dem glaubhaften Vorbringen in der Beschwerde bzw der vorgenannten Stellungnahme der rechtsfreundlichen Vertreterin vom tttm 2019.

Die Feststellung bei Punkt 1.4. beruht auf der aktenkundigen Provisionsrechnung der *** Immobilien GmbH vom 30. Dezember 2019.

Die Feststellungen bei Punkt 1.5. beruhen auf dem aktenkundigen Bauwerkvertrag vom tttm 2019 und den dort angeführten Beilagen.

Die Feststellungen bei Punkt 1.6. beruhen auf dem aktenkundigen Kaufvertrag vom tttm 2020.

Die Feststellungen bei Punkt 1.7. beruhen auf den glaubhaften Ausführungen in der Beschwerde der rechtsfreundlichen Vertreterin, denen von der belangten Behörde nicht entgegengetreten wurde.

Die Feststellungen bei Punkt 1.8. beruhen auf den angeführten aktenkundigen Unterlagen.

Die Feststellungen bei Punkt 1.9., dass die Absicht der beschwerdeführenden Partei und ihres Ehegatten von vornherein auf den Erwerb eines Einfamilienhauses der Marke „*** 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 *** Immobilien GmbH erfolgte als bebautes Grundstück und ist die Geschäftsanbahnung mit der beschwerdeführenden Partei und ihres Ehegatten auf der Grundlage dieser Bewerbung erfolgt;
- Bereits im Jahr 2018 – somit bereits vor der Unterzeichnung des Bauwerkvertrages durch die Verkäufer des Grundstücks und jedenfalls vor Unterzeichnung des Bauwerkvertrages durch die beschwerdeführende Partei – erfolgte im Auftrag der *** GmbH die Erstellung eines gesamthaften Bebauungskonzeptes sowie die Fertigstellung entsprechender Einreichunterlagen durch die Architekten;
- Die beschwerdeführende Partei und ihr Ehegatte erteilten der *** GmbH bereits vor dem Zustandekommen des Kaufvertrages über die Liegenschaft den Auftrag zur Errichtung des Gebäudes;
- Der Plan der Architekten ***Name Architekten*** vom ttmm 2018, in dem sowohl die geplante Bebauung des von der beschwerdeführenden Partei und ihres Ehegatten erworbenen Grundstücks als auch die geplante Bebauung des angrenzenden Grundstücks (Lage der zu errichtenden Häuser) verzeichnet ist, wurde in dem von der beschwerdeführenden Partei und ihres Ehegatten abgeschlossenen Kaufvertrag über die Liegenschaften (siehe ebendort unter Punkt IX) zu einem „integrierten Vertragsbestandteil“ erklärt und erklärten sich die Käufer im Kaufvertrag ausdrücklich mit dieser geplanten Bebauung einverstanden;
- Zum Vorliegen eines Gesamtkonzeptes (siehe dazu bei Punkt 1.8. der obigen Sachverhaltsfeststellungen), zu dessen Realisierung sich die beschwerdeführende Partei im Rahmen des von ihr abgeschlossenen Kaufvertrages über die Liegenschaft (siehe ebendort unter Punkt IX) dazu verpflichtete, einer für die geplante Bebauung der Nachbargrundstücke erforderlichen Unterschreitung der Mindestabstände gemäß dem Bebauungsgrundlagengesetz zuzustimmen.

3. Beweisanträge der beschwerdeführenden Partei

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

Im Beschwerdeschriftsatz wurde die Einvernahme der beschwerdeführenden Partei sowie die Einvernahme des Geschäftsführers der *** GmbH als Zeugen 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, brauchen 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 (vgl 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 oben angeführten Beweisanträge werden somit abgelehnt.

4. Rechtliche Beurteilung

4.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

§ 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 unterliegen 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.

Gemäß § 5 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 ist die 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 Organisator vorgegebenes Gebäude gebunden ist, dann ist ein Kauf mit herzustellendem Gebäude anzunehmen. Dabei kommt es nicht darauf an, dass über den Grundstückskauf und die Gebäudeerrichtung unterschiedliche Vertragsurkunden abgeschlossen wurden (vgl 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 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, das heißt den bauausführenden Unternehmungen unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist, und
- c) das finanzielle Risiko tragen muss, das heißt 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 und ihres Ehegatten von vornherein auf den Erwerb eines Einfamilienhauses der Marke „*** Haus“ gerichtet war, dass sich die beschwerdeführende Partei und ihr Ehegatte mit dem Kauf des Grundstücks in das vorliegende Gesamtkonzept einbinden haben 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 Gebäude bebaute Grundstück. Der Erwerb des Gebäudes 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 Einfamilienhauses am tmm 2019 bereits vor der Errichtung der Urkunde über den Erwerb des Grundstücks am tmm 2020 erteilt hat (vgl VwGH 18.6.2002, 2001/16/0437). Dass das vorliegende Vertragswerk in mehreren Urkunden auf mehrere Vertragspartner des Erwerbers aufgespaltert 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 (vgl VwGH 18.12.1995, 93/16/0072; 26.3.1992, 90/16/0211).

Soweit die beschwerdeführende Partei die Ansicht vertritt, sie sei nach der Maßgabe der oben angeführten 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 (vgl VwGH 17.10.2001, 2001/16/0230).

Im Zeitpunkt der Verwirklichung des Erwerbsvorganges (i.e. der Zeitpunkt des Abschlusses des Geflechts von Vereinbarungen; vgl VwGH 19.8.1997, 95/16/0006) kam der beschwerdeführenden Partei im gegenständlichen Fall ein Recht der Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung des Gebäudes 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 (Grundrisse, Schnitte, Ansichten) und die in den angeführten Anlagen c) bis f) getroffenen Vereinbarungen 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 (***) 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).

Im Bauwerkvertrag wurde im § 2 geregelt, dass „für die nach diesem Vertrag zu erbringenden Leistungen [...] der Auftraggeber dem Auftragnehmer einen Pauschalfixpreis gemäß Deckblatt inklusive der zur Zeit des Vertragsabschlusses gültigen gesetzlichen Mehrwertsteuer [zahlt]“. Dieser Fixpreis wurde auf Seite 2 des vorgenannten Bauwerkvertrages (Deckblatt) mit 290.000 Euro inklusive 20 % MwSt. vereinbart. Dieser festgestellte „Fixpreis“ spricht gegen die Übernahme des finanziellen Risikos von Baukostensteigerungen, das nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes das wesentliche Merkmal der Bauherreneigenschaft (vgl schon VwGH 27.6.1991, 90/16/0169) darstellt. Da die Kriterien, nach denen ein Käufer als Bauherr anzusehen ist, kumulativ vorliegen müssen (vgl erneut VwGH 13.12.2023, Ro 2021/16/0006, mwN), kommt es auf die Frage, ob die Bauherreneigenschaft der Miteigentümergeinschaft (im beim VwGH entscheidungswesentlichen Sachverhalt) entsprechend den Kriterien der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gegeben war (vgl dazu VwGH 29.7.2004, 2003/16/0135, mwN) nicht mehr entscheidungswesentlich an (vgl VwGH 14.5.2024, Ra 2022/16/0087).

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 Rechtsprechung 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 (vgl 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 (vgl 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 Bauherrn macht (vgl 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 (vgl VwGH 17.10.2001, 2001/16/0230);
- Veränderungen in Innenräumen belanglos sind (vgl VwGH 24.3.1994, 93/16/0168).

So war bereits im Einreichplan vom ttmm 2019, noch betreffend die Voreigentümer der Liegenschaft, ein letztendlich auch von der beschwerdeführenden Partei finalisiertes, Einfamilienhaus dargestellt.

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 entgegnen, dass eine derartige Aussage der Rechtsprechung 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 oben angeführten Rechtsprechung des VwGH, die eine wesentliche Einflussnahme auf die Gestaltung der „Gesamtkonstruktion“ verlangt, widerspricht.

Schließlich fehlt es, wie bereits oben zum Fixpreis ausgeführt, angesichts des im Bauwerkvertrag garantierten Preises auch an der für die Bauherreneigenschaft erforderlichen Risikotragung durch den Beschwerdeführer (vgl die bei *Fellner*, Gebühren und Verkehrssteuern 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 ohnehin 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 *** GmbH vereinbart worden, dass die im Bauwerkvertrag enthaltenen Leistungen auch nachträglich noch reduziert 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 des Einfamilienhauses (Baukosten laut Bauwerkvertrag) bei der Bemessung der Gegenleistung miteinbezogen.

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 Rechtsprechung 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 nur geringfügig waren, war es daher zur Wahrung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung geboten, die Grunderwerbsteuer gemäß § 201 BAO neu festzusetzen.

4.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

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 (vgl 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 25. März 2026