

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Mag. R. *** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Taufner Huber Haberer Rechtsanwälte, Weyrgasse 8 Tür 6, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 18. Jänner 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 19. Dezember 2022 betreffend xx.03.2022 (Kaufvertrag vom xx.03.2022 mit der ***GesmbH***) Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

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

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

Am 12. Mai 2022 wurde von der Rechtsanwaltskanzlei Name eine Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer für die Beschwerdeführerin (im Folgenden: Bf.) und ***2*** zu Erfassungsnummer xxx mit einer Bemessungsgrundlage (Kaufpreis) von je € 42.500,00 und einer Grunderwerbssteuer von je € 1.487,50 durchgeführt.

Mit Bescheid des Finanzamtes Österreich (im Folgenden: Finanzamt) wurde die Grunderwerbssteuer für diesen Erwerbsvorgang mit € 4.690,00 gegenüber der Bf. und auch für ***2*** (mit einem separaten Bescheid) festgesetzt, wobei die Bemessungsgrundlage mit € 42.500,00 aus dem Titel Kaufpreis und mit € 91.500,00 aus dem Titel sonstige Leistungen ausgewiesen wurde. Dieser Bescheid wurde wie folgt begründet:

Bereits vor Abschluss des Kaufvertrages wäre auf der EZ ***xx*** KG xxx ein Bauprojekt der Firma GesmbH, die Errichtung eines Doppelhauses geplant, eingereicht (am 12.04.2021) und am 4.5.2021 bewilligt worden. Das Doppelhaus wäre allerdings nicht zur Ausführung gekommen und es wäre am 4.2.2022 ein neuer Einreichplan für ein Einfamilienhaus von der Firma GesmbH als Grundeigentümer, Planverfasser und Bauführer eingereicht worden. Die Käufer wären lediglich als Bauwerber aufgetreten. Der Einreichplan wäre mit Bescheid vom xx.03.2022 bewilligt worden.

Das Angebot für die Errichtung des Hauses, ebenfalls von der Firma GesmbH, wäre mit xx.03.2022 datiert.

Da die Einreichung und Baubewilligung bereits vor Kaufvertragsunterfertigung erfolgt wäre und das Angebot über die Errichtung des Hauses nur einige Tage danach vom Verkäufer erstellt worden wäre, wäre davon auszugehen, dass der Erwerbsvorgang auf das Grundstück mit dem noch zu errichtenden Einfamilienhaus gerichtet gewesen wäre. Als Bemessungsgrundlage wären somit der Kaufpreis des Grundstückes als auch die Baukosten für jene Arbeiten, welche von der Firma GesmbH durchgeführt werden, heranzuziehen. Die Schlussrechnung in Höhe von € 183.000,00 der Fa. GesmbH wäre mit der Vorhaltsbeantwortung vom 9.12.2021 übermittelt worden.

Gegen diesen Bescheid hat die Bf. mit Schreiben vom 18. Jänner 2023 Beschwerde erhoben, wobei dieses Schreiben am 18.1.2023 bei der Post aufgegeben wurde.

In dieser Beschwerde wurde der Sachverhalt aus Sicht der Bf. wie folgt dargestellt:

Die Bf. hätte gemeinsam mit ihrem Lebensgefährten, ***2***, mit Kaufvertrag vom xx.03.2022 von der Firma GesmbH (Verkäuferin) die Liegenschaft EZ ***xx*** Grundbuch xxx mit dem Grundstück xx/xx erworben. Die Grunderwerbssteuer wäre zur Erfassungsnummer Nummer durch den Urkundenverfasser selbst berechnet und abgeführt worden. Unter Zugrundelegung des Kaufpreises für das Grundstück in Höhe von € 85.000,00 hätte sich die Grunderwerbssteuer auf je € 1.487,50 belaufen.

Im Zuge einer Überprüfung hätte das Finanzamt Kenntnis vom Grundstückserwerb erlangt. Das Finanzamt hätte der Bf. mit Ergänzungsansuchen vom 2.11.2022 aufgetragen wie folgt:

„Ergänzungspunkte:

Da die Einreichung der Errichtungspläne bereits vor Abschluss des Kaufvertrages erfolgt ist (Einreichung 4.02.2022, Kaufvertrag xx.03.2022), der Planverfasser und Bauführer laut Einreichung ident mit dem damaligen Grundeigentümer bzw. Verkäufer des Grundstückes ist und somit ein unmittelbarer zeitlicher Zusammenhang zwischen dem Grundstückskauf und der Errichtung eines Einfamilienhauses gegeben ist, sind die bereits erbrachten Leistungen und die noch zu erbringenden Leistungen der Firma GesmbH zur Bemessungsgrundlage der Grunderwerbssteuer hinzuzurechnen. Sie werden ersucht, sämtliche, bereits erbrachten

Leistungen der GesmbH bekanntzugeben und die bereits vorhandenen Rechnungen zu übermitteln. Sie können auch anhand des bereits vorgelegten Angebotes bekanntgeben, welche Leistungen von der GesmbH ausgeführt werden und welche an andere Professionisten übergeben werden. Nach Bekanntgabe der voraussichtlichen Kosten wird ein vorläufiger Bescheid gemäß § 201 BAO erlassen.“

Die Bf. und deren Lebensgefährte hätten in der Beantwortung des Ergänzungsersuchens gegenüber dem Finanzamt angegeben, dass die Entscheidung, welches Unternehmen mit der Errichtung des Einfamilienhauses beauftragt wurde, erst nach Kaufvertragsunterfertigung getroffen worden wäre. Es wäre noch ein Angebot von einem weiteren Unternehmen eingeholt worden, welches allerdings teurer war. Man hätte sich letztlich dazu entschieden, der Firma GesmbH den Auftrag zu erteilen, da diese das günstigere Angebot gelegt habe. Es hätte zu keiner Zeit eine Bedingung gegeben, dass die Firma GesmbH das gegenständliche Grundstück nur dann an die Bf. und deren Lebensgefährten verkauft, sofern die Firma GesmbH den Auftrag für die Errichtung des Gebäudes erhält. Es hätte weder eine Fixpreisvereinbarung, noch irgendwelche Bedingungen oder Absprachen in diese Richtung gegeben. Die Bf. und deren Lebensgefährte hätten die eingeholten Angebote, die Aufträge, welche an andere Professionisten vergeben wurden und die Rechnung der GesmbH an das Finanzamt übermittelt.

In der Folge hätte das Finanzamt die Grunderwerbssteuer mit dem angefochtenen Bescheid in Höhe von € 4.690,00 festgesetzt. Begründend wäre ausgeführt worden, dass die Einreichung und Bewilligung bereits vor Kaufvertragsunterfertigung erfolgt sei und das Angebot über die Errichtung des Hauses nur einige Tage danach vom Verkäufer erstellt worden sei. Aus diesem Grund sei davon auszugehen, dass der Erwerbsvorgang auf das Grundstück, mit dem noch zu errichtenden Einfamilienhaus gerichtet war.

In der Begründung zur Beschwerde wurde zunächst vorgebracht, dass der im angefochtenen Bescheid festgestellte Sachverhalt ergänzungsbedürftig wäre als die belangte Behörde im Wesentlichen von folgendem Sachverhalt ausgegangen wäre:

Bereits vor Abschluss des Kaufvertrages sei auf der EZ ***xx*** KG xxx ein Bauprojekt der Firma GesmbH, die Errichtung eines Doppelhauses geplant gewesen, eingereicht am 12.4.2021 und am 4.5.2021 bewilligt worden. Das Doppelhaus sei allerdings nicht zur Ausführung gekommen und es sei am 4.2.2022 ein neuer Einreichplan für ein Einfamilienhaus von der Firma GesmbH als Grundeigentümer, Planverfasser und Bauführer eingereicht worden. Die Käufer seien lediglich als Bauwerber aufgetreten. Der Einreichplan sei mit Bescheid vom xx.03.2022 bewilligt worden. Das Angebot für die Errichtung des Hauses, ebenfalls von der Firma GesmbH datiert mit xx.03.2022.

Da die Einreichung und Bewilligung bereits vor Kaufvertragsunterfertigung erfolgte und das Angebot über die Errichtung des Hauses nur einige Tage danach vom Verkäufer erstellt worden

sei, sei davon auszugehen, dass der Erwerbsvorgang auf das Grundstück mit dem noch zu errichtenden Einfamilienhaus gerichtet gewesen sei. Als Bemessungsgrundlage seien somit der Kaufpreis des Grundstückes als auch die Baukosten für jene Arbeiten, welche von der Firma GesmbH durchgeführt worden sind, heranzuziehen.

Der dem Bescheid zugrundeliegende Sachverhalt wäre ergänzungsbedürftig und wäre dieser von der belangten Behörde zum Teil unrichtig wiedergegeben worden.

Tatsächlich würde sich der Sachverhalt wie folgt darstellen:

Die Firma GesmbH wäre bereits seit mehreren Jahren Eigentümerin des gegenständlichen Grundstücks gewesen. Nach längeren Überlegungen wäre seitens der Firma GesmbH entschieden worden, eine Einreichung für ein Doppelhausprojekt bei der Gemeinde abzugeben und bewilligen zu lassen.

Von dieser Einreichung hätte die Bf. Kenntnis erlangt und bei der Firma GesmbH um einen Plan sowie Informationen zur Ausstattung angefragt. Seitens der Firma GesmbH wäre der Bf. ein Vorentwurf übermittelt worden. Es hätte allerdings seitens der GesmbH keine Information über Preise oder Ausstattung gegeben, da das Projekt firmenintern noch nicht kalkuliert gewesen wäre und bei den ausführenden Professionisten auch noch keine Angebote angefragt worden wären.

Die Firma GesmbH hätte zu diesem Zeitpunkt drei Großprojekte abzuwickeln gehabt und wäre aufgrund der Corona-Pandemie mit ständig steigenden Baukosten konfrontiert gewesen. Es wäre zudem zu diversen Verschiebungen seitens der Privatkunden der Firma GesmbH gekommen und wären mehrere fertige Doppelhäuser in Ort auf dem Markt beworben worden, welche aufgrund der sinkenden Nachfrage infolge der steigenden Baukosten und der erschwerten Kreditzusagen durch die Banken allerdings nicht verkauft werden hätten können.

Die Firma GesmbH hätte sich daher dazu entschieden, das Projekt Doppelhäuser auf diesem Grundstück auf Eis zu legen. Nachdem die Bf. und ihr Lebensgefährte, Herr ***2***, allerdings auf der Suche nach einem Baugrundstück gewesen wären, hätten diese bei der Firma GesmbH angefragt, ob ein Verkauf - des unbebauten - Grundstückes für die Firma GesmbH in Frage kommen würde. Dem Verkauf wäre seitens der Firma GesmbH schließlich zugestimmt worden. Die diesbezüglichen Gespräche hätten im Juli 2021 stattgefunden.

Zu keiner Zeit wäre allerdings besprochen bzw. vereinbart worden, dass die Fa. GesmbH den Auftrag für die Errichtung des Einfamilienhauses erhalten müsste, um dem Verkauf der Liegenschaft zuzustimmen. Nachdem die Firma GesmbH ohnehin keine Verwendung für das gegenständliche Grundstück gehabt hätte, wäre dies weder Bedingung noch in irgendeiner Form Thema bei den Verhandlungen über den Verkauf des gegenständlichen Grundstücks gewesen.

Die Vertragsunterfertigung hätte an sich bereits im Juli 2021 stattfinden sollen. Die folgenden Monate wären seitens der Bf. allerdings von Krankenständen und einem schlechten Gesundheitszustand geprägt gewesen, wodurch dieses Thema weiter aufgeschoben werden hätte müssen. Wie sich am 5.10.2021 letztlich herausgestellt hätte, wären die gesundheitlichen Beschwerden der Bf. zum Großteil auf eine bis dahin unentdeckte Schwangerschaft zurückzuführen. Die Bf. hätte infolge gesundheitlicher Probleme den vorzeitigen Mutterschutz antreten und bis Februar 2022 Bettruhe einhalten müssen.

Der Kaufvertrag für gegenständliches Grundstück hätte schließlich am xx.03.2022 beglaubigt unterfertigt werden können. Ursprünglich hätte die Bf. vorgehabt, erst zu einem späteren Zeitpunkt mit dem Bau des Einfamilienhauses zu beginnen. Aufgrund der Schwangerschaftsdiagnose Anfang Oktober 2021 hätten sich die Bf. und deren Lebensgefährte allerdings dazu entschieden, den Baubeginn vorzuziehen, damit ein Auszug aus der aktuellen Wohnung bzw. Umzug in das neu zu errichtende Eigenheim vorgezogen werden könne. Aus diesem Grund hätte die Bf. bereits ab Oktober 2021 mit der Planung ihres Einfamilienhauses begonnen.

Um keine weitere Zeit zu verlieren wäre schließlich auch die Einreichung noch im Februar 2022 erfolgt. Da die Bf. zum Zeitpunkt der Einreichung noch keine Angebote für das doch eher kurzfristig geplante Eigenheim gehabt hätte, hätte sich die Firma GesmbH dazu bereit erklärt, die Einreichunterlagen nicht nur als Planverfasser, sondern auch als Bauführer zu unterfertigen. Der Bf. wäre allerdings - über ausdrückliche Nachfrage noch vor der Einreichung - sowohl seitens der Gemeinde als auch der Fa. GesmbH zugesichert worden, dass der Bauführer bis zum Einbringen der Baubeginnanzeige noch geändert werden könne. Auch zu diesem Zeitpunkt wäre keinerlei Bedingung seitens der Firma GesmbH gestellt worden, dass irgendwelche Aufträge erteilt werden müssen.

Aufgrund des Zeitdrucks hätten sich die Bf. und deren Lebensgefährte letztlich dazu entschieden, nur bei zwei lokalen Bauunternehmen ein Angebot für deren Eigenheim anzufragen. Dabei hätte es sich eben einerseits um die Firma GesmbH, andererseits um die Firma Name aus Ort gehandelt. Beide Angebote wären der Bf. erst nach Unterfertigung des Kaufvertrages zugegangen. Aufgrund des günstigeren Angebotes der Firma GesmbH wäre schließlich auch die finale Entscheidung bzw. Beauftragung der Firma GesmbH erfolgt.

Es wäre zum Zeitpunkt der Kaufvertragsunterfertigung noch nicht klagewesen, welches Unternehmen mit der Bauführung beauftragt werden würde. Weder wäre es in irgendeiner Weise besprochen oder vereinbart gewesen, noch würden sich im Kaufvertrag bzw. sonstigen Unterlagen Hinweise darauf finden, dass der Verkauf des Grundstückes durch die Firma GesmbH an die Bedingung geknüpft worden wäre, dass auch der spätere Hausbau mit der Firma GesmbH erfolgen müsste. Dies wäre tatsächlich auch nie Thema gewesen.

Auch die im Zuge der Einreichung angegebene Bauführereigenschaft der Firma GesmbH würde überhaupt keine bindende Rechtsgrundlage darstellen, da der Bauführer eben bis zum Einbringen der Baubeginnanzeige jederzeit hätte geändert werden können.

Die Bf. hätte auch erst nach beglaubigter Unterfertigung des Kaufvertrages ein Angebot der Firma GesmbH erhalten. Es wäre nach Erhalt des zweiten Angebotes schließlich die Beauftragung der Firma GesmbH erfolgt, wobei der konkrete Auftragsumfang vorerst noch offengeblieben wäre. Die Fa. GesmbH wäre seitens der Bf. letztlich auch nicht mit allen in deren Angebot enthaltenen Positionen beauftragt worden. Einige Arbeiten wären bei dritten Unternehmen in Auftrag gegeben worden; der tatsächliche Auftragsumfang der Fa. GesmbH wäre sohin erst Monate nach dem Baubeginn festgestanden.

Es könne also keine Rede davon sein, dass die Errichtung des Gebäudes mit dem Grundstückserwerb in einer finalen Verknüpfung gestanden, geschweige denn eine Verpflichtung der Bf. gegenüber der GesmbH als Verkäuferin bestanden hätte, das Grundstück mit einem von der Verkäuferin zu errichtenden Wohnhaus zu erwerben.

Die Bf. und deren Lebensgefährte wären alleine für die bauliche Gestaltung des Gebäudes verantwortlich gewesen. Die Fa. GesmbH hätte darauf in keiner Weise Einfluss genommen bzw. hätte darauf auch keinen Einfluss nehmen können.

Das Baurisiko wäre ebenfalls alleine von der Bf. und deren Lebensgefährten getragen worden, schließlich wären die beiden - und nicht die Fa. GesmbH oder ein Dritter - den ausführenden Unternehmen gegenüber berechtigt und verpflichtet gewesen.

- Begründungsmangel

Die belangte Behörde würde die Festsetzung der Grunderwerbsteuer in der genannten Höhe lediglich mit der zeitlichen Abfolge der Einreichung, Kaufvertragsunterfertigung und Einreichung sowie mit der Angabe der Fa. GesmbH als Bauführerin in der Einreichung begründen.

Diese Umstände alleine vermögen allerdings keinesfalls die Annahme zu rechtfertigen, dass die Baukosten der Fa. GesmbH als Gegenleistung iSd § 5 GrEStG 1987 anzusehen wären. Die belangte Behörde hätte sich in keiner Weise damit auseinandergesetzt, dass die Bf. erst nach Unterfertigung des Kaufvertrages und nach Einreichung Angebote für die Errichtung seines Einfamilienhauses eingeholt hätte, der Auftrag an die Fa. GesmbH erst nach Erhalt eines weiteren (teureren) Angebotes, nach Unterfertigung des Kaufvertrages und nach Einreichung erfolgt wäre. Zum Zeitpunkt der Auftragserteilung an die Fa. GesmbH wäre zudem der Auftragsumfang noch in keiner Weise festgestanden. Die Fa. GesmbH wäre ja letztlich auch nur mit einzelnen in deren Angebot enthaltenen Positionen beauftragt worden.

Auch würde die belangte Behörde völlig übergehen, dass die Bf. ihr Einfamilienhaus gänzlich selbst geplant hätte und nicht an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisator vorgegebenes Konzept gebunden gewesen wäre und das alleinige wirtschaftliche Risiko bei der Bf. und deren Lebensgefährten gelegen wäre. Seitens der Bf. hätte es auch keine wie auch immer geartete Verpflichtung gegenüber der Fa. GesmbH gegeben, ein Gebäude auf dem Grundstück zu errichten.

Was letztlich bleiben würde - betrachte man die Umstände in einer Gesamtschau – wäre lediglich ein zeitlicher Zusammenhang zwischen der Unterfertigung des Kaufvertrages und der Einreichung, der für sich alleine genommen aber keinesfalls ausreichen könne, um die Baukosten der Fa. GesmbH - gegenüber der es abgesehen vom Kauf des unbebauten Grundstückes seitens der Bf. keine wie auch immer geartete Verpflichtung gegeben hätte - als Gegenleistung iSd § 5 GrEStG 1987 anzusehen. Im vorliegenden Fall würde es jedenfalls an einem inneren, wirtschaftlichen oder tatsächlichen Zusammenhang mangeln, der die Annahme der Baukosten als Gegenleistung rechtfertigen würde.

- unrichtige rechtliche Beurteilung

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wäre Gegenleistung iSd § 5 GrEStG 1987 alles, was der Erwerber über den Kaufpreis hinaus für das unbebaute Grundstück aufwenden muss. Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges wäre der Zustand eines Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll. Erbringe der Käufer im Hinblick auf die Bebauung eines Grundstückes neben dem als Kaufpreis bezeichneten Betrag weitere Leistungen - an wen auch immer - , wäre zur Ermittlung der zutreffenden Bemessungsgrundlage auf den Besteuerungsgegenstand zurückzugreifen und zu fragen, in welchem körperlichen Zustand des Grundstückes der Rechtserwerb von der Grunderwerbsteuer erfasst werde.

Gegenstand eines der Grunderwerbsteuer im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1

Grunderwerbsteuergesetz 1987 unterliegenden Kaufvertrages könne auch eine künftige Sache sein.

Ist der Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Konzept gebunden, dann wäre ein Kauf mit herzustellendem Gebäude anzunehmen, selbst wenn über dessen Herstellung gesonderte Verträge abgeschlossen werden und diese zeitlich nachgelagert sind. Bei einem solchen Käufer zählen auch die Herstellungskosten für das projektierte Gebäude zur Gegenleistung (VwGH 17.10.2001, 2001/16/0230).

Steht die Leistung des Erwerbers in einem unmittelbaren, tatsächlichen und wirtschaftlichen oder "inneren" Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes, dann wäre sie als Gegenleistung im Sinne des GrEStG anzusehen. Für die Frage nach der finalen Verknüpfung

zwischen Erwerbsgegenstand und Gegenleistung wäre es unerheblich, ob mehrere abgeschlossene Verträge nach dem Willen der jeweils vertragschließenden Parteien zivilrechtlich ihrem Bestand nach voneinander abhängig sein sollen. Entscheidend für die Qualifikation einer Leistung als Gegenleistung im Sinne des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG wäre, dass die Verpflichtung zur Leistung auf den Erwerb des Grundstücks in dem Zustand, in dem es zum Erwerbsgegenstand gemacht wurde, bezogen ist.

Ob auch die Baukosten als Gegenleistung zu qualifizieren sind, würde davon abhängen, wer als Bauherr im grunderwerbsteuerrechtlichen Sinn zu qualifizieren ist: Erfüllt der Veräußerer die Voraussetzungen für die Bauherreneigenschaft, wären die Errichtungskosten Teil der Bemessungsgrundlage. Tritt hingegen der Erwerber selbst als Bauherr auf, wäre nach st Rsp des VwGH lediglich der Kaufpreis des Grundstücks der Grunderwerbsteuer zu unterwerfen.

Zur Beurteilung der Bauherreneigenschaft wären die vom VwGH entwickelten Kriterien heranzuziehen. Dabei würde es sich um bloße Indizien mit unterschiedlichem Gewicht handeln (VwGH 17. 2. 1983, 82/16/0143 bis 0150), bei deren Abwägung auf das Überwiegen abzustellen wäre und nicht auf das Fehlen einzelner Voraussetzungen. Wer das technische und wirtschaftliche Baurisiko trägt (VwGH 13. 12. 1984, 82/16/01114), auf die Planung und Gestaltung des Gebäudes Einfluss nimmt und gleichzeitig als Bauwerber nach außen (etwa gegenüber der Baubehörde) in Erscheinung tritt (VwGH 19. 4. 1995, 89/16/0156), wäre demnach Bauherr. Weiters wäre der einheitliche Wille der Parteien auf Erwerb oder Veräußerung eines Grundstücks samt Bauwerk entscheidend (VwGH 17. 11. 1983, 81/16/0242; vgl dazu allgemein Winter, Die Bauherrnproblematik im Steuerrecht, NZ 1984, 165).

Der VwGH hätte bereits mehrfach klargestellt, dass der Käufer als Bauherr anzusehen ist (weshalb die Baukosten nicht in die Gegenleistung einzubeziehen sind), wenn er auf die bauliche Gestaltung des Gebäudes Einfluss nehmen kann, das Baurisiko trägt, dh er den ausführenden Unternehmen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist sowie, dass er das finanzielle Risiko trägt und somit kein Fixpreis vereinbart ist (vgl zB VwGH 24. 5. 1971, Slg 4234/F oder 30. 1.2014,2013/16/0078).

Lege man diese Grundsätze nunmehr auf den vorliegenden Fall um, so würde sich klar ergeben, dass die Bf. zweifelsfrei als Bauherr zu qualifizieren wäre. Bereits aus der Einreichung würde hervorgehen, dass - wie dies auch von der belangten Behörde festgestellt worden wäre - die Bf. nach außen als Bauwerber aufgetreten wäre. Die alleinige Entscheidung ob der Planung und Gestaltung des Hauses wäre bei der Bf. und deren Lebensgefährten gelegen, welche schließlich auch das alleinige Baurisiko zu tragen gehabt hätten. Dass kein Fixpreis vereinbart worden wäre, würde sich bereits daraus ergeben, dass einerseits der genaue Auftragsumfang erst Monate nach Baubeginn festgestanden wäre und der Preis gegenüber dem Angebot zum Teil abweichen würde.

Die Bf. und deren Lebensgefährte hätten das alleinige finanzielle Risiko für die Errichtung des

Gebäudes getragen und natürlich auch sämtliche ausführenden Unternehmen direkt beauftragt und wären diesen gegenüber somit unmittelbar berechtigt und verpflichtet.

Ausgehend von der st Rsp des VwGH würden im vorliegenden Fall die Voraussetzungen für die Annahme der Baukosten als Gegenleistung iSd § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG nicht vorliegen.

Es wurde in der Beschwerde die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Senat beantragt. Das Beschwerdebegehren lautet auf ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides bzw. in eventu auf Abänderung dahingehend, dass die Grunderwerbsteuer mit dem (selbstberechneten) Betrag iHv € 1.487,50 anstatt mit einem Betrag iHv € 4.690,00 festgesetzt wird.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 2. Februar 2023 wies das Finanzamt die Beschwerde vom 18.1.2023 mit folgender Begründung ab:

Mit Kaufvertrag vom xx.03.2022 hätte die Bf. und Herr ***2*** die EZ ***xx*** KG xxx, auf welcher bereits ein Bauprojekt bewilligt war, von der Firma GesmbH erworben. Bereits am 12.4.2021 wäre das Ansuchen um Errichtung eines Doppelhauses von der Fa. GesmbH bei der Gemeinde eingelangt. Dieses wäre nicht zur Ausführung gekommen, es wäre zu einer Planänderung gekommen und mit 4.2.2022 wäre es zur Einreichung über die Errichtung eines Einfamilienhauses mit der Bf. und Herrn ***2*** als Bauwerber und der Fa. GesmbH als Grundeigentümer, Planverfasser und Bauführer gekommen, welche am xx.03.2022 bewilligt worden wäre.

Das Angebot für die Errichtung des Hauses, ebenfalls von der Firma GesmbH, dem Veräußerer der Liegenschaft, wäre datiert mit dem xx.03.2022.

Im Zuge des Vorhalteverfahrens wäre ein zweites Angebot von der Fa. Name vorgelegt worden. Dieses Angebot wäre benannt mit „Kostenschätzung 13.03.2022, wäre jedoch nicht rechtsgültig gefertigt worden (Datum und Unterschrift würden fehlen).

In der Beschwerde wäre eingewendet worden, dass das Grundstück ohne der Bedingung ein Gebäude mit der Fa. GesmbH zu errichten erworben worden wäre. Die Anschaffung des Grundstückes wäre in keiner Verknüpfung mit der Errichtung eines Gebäudes gelegen. Die Errichtung des Hauses mit der Fa. GesmbH wäre Zufall gewesen und hätte sich durch Prüfung eines anderen Angebotes einer anderen Baufirma ergeben.

Der für den Umfang der Gegenleistung maßgebliche Gegenstand des Erwerbsvorganges werde nicht nur bestimmt durch das den Übereignungsanspruch begründende Rechtsgeschäft selbst, sondern auch durch die mit diesem Rechtsgeschäft in rechtlichem und objektiv sachlichem Zusammenhang stehenden Vereinbarungen, die insgesamt zu dem Erfolg führen, dass der Erwerber ein Einfamilienhaus erhält.

Aufgrund der bereits erfolgten Vorplanung, - z.B. Einreichplan der Fa. GesmbH vom 12.04.2021 - wonach eindeutig ein Projekt bestanden hätte, und der Einreichplanänderung vom 4.2.2022 wäre davon auszugehen, dass im maßgeblichen Zeitpunkt des Grundstückskaufes der Erwerb eines bebauten Grundstückes beabsichtigt gewesen wäre.

Durch die Annahme des vorbereiteten einheitlichen Angebotes wäre unabhängig von einer Änderung der planmäßigen Gestaltung, die Bauherreineigenschaft nicht gegeben. Da sich die Grundstückserwerber in ein vorliegendes Konzept einbinden hätten lassen, wären die Errichtungskosten für das Haus in die Bemessungsgrundlage einbezogen worden.

Die Schlussrechnung in Höhe von € 183.000,00 der Fa. GesmbH wäre mit der Vorhaltsbeantwortung vom 09.12.2021 übermittelt worden.

Mit Schreiben vom 1.3.2022, das am selben Tag zur Post gegeben wurde, stellte die Bf. einen Vorlageantrag, in dem sie die in der Beschwerde gestellten Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und auf Entscheidung durch den gesamten Senat wiederholte.

Mit Vorlagebericht vom 17.6.2024 legte das Finanzamt die Beschwerde vom 18.1.2023 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und gab zur Beschwerde folgende Stellungnahme ab:

Das Finanzamt verweist auf die ausführliche Begründung im Bescheid sowie in der Beschwerdevorentscheidung und führt ergänzend dazu aus:

Hinsichtlich der zeitlichen Komponente des Ankaufs des Grundstücks am xx.03.2022 und dem Angebot der Firma GesmbH Ges.m.b.H vom xx.03.2022, wäre auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach bei Einbindung der Grundstückskäufer in ein bereits geplantes Bauprojekt - aufgrund eines ihnen vorgegebenen, allenfalls auch auf mehrere Urkunden sowie auf mehrere Vertragspartner aufgespalteten „Vertragsgeflechtes“ - die damit zusammenhängenden Kosten bzw. Leistungen der Erwerber (insbesondere die Baukosten) Teil der Bemessungsgrundlage wären (vgl. VwGH 20.12.2023, Ra 2023/16/0033, VwGH 10.4.2008, 2007/16/0223, jeweils mwN). Auf die zeitliche Abfolge der jeweiligen Vertragsabschlüsse würde es in diesen Fällen daher nicht ankommen, wie der Verwaltungsgerichtshof bereits mehrfach entschieden hätte (vgl. erneut VwGH 20.12.2023, Ra 2023/16/0033, sowie etwa VwGH 30.1.2014, 2013/16/0078, VwGH 6.11.2002, 99/16/0204).

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH wäre Gegenleistung auch alles, was der Erwerber über den Kaufpreis hinaus für das unbebaute Grundstück aufwenden muss. Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges wäre der Zustand eines Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll.

Erbringt der Käufer im Hinblick auf die Bebauung eines Grundstücks neben dem als Kaufpreis bezeichneten Betrag weitere Leistungen - an wen auch immer -, wäre zur Ermittlung der

zutreffenden Bemessungsgrundlage auf den Besteuerungsgegenstand zurückzugreifen und zu fragen, in welchem körperlichen Zustand des Grundstückes der Rechtserwerb von der GrESt erfasst wird. Diese Leistungen könnten also auch an Dritte erbracht werden, insbesondere an einen vom Veräußerer verschiedenen Errichter eines Gebäudes auf dem erworbenen Grundstück. Voraussetzung für die Einbeziehung der Baukosten wäre, 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 wäre, dann wäre ein Kauf mit herzustellendem Gebäude anzunehmen. Dabei würde es nicht darauf ankommen, dass über Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung unterschiedliche Verträge abgeschlossen wurden (vgl. VwGH 30.09.2004, 2004/16/0081).

Weiters wäre darauf hinzuweisen, dass die Angebote der Firma Name und Name ursprünglich auf die Firma GesmbH Ges.m.b.H ausgestellt worden wären.

Aus dem Sachverhalt würde sich für das Finanzamt Österreich ergeben, dass ein finaler Zusammenhang der zur Errichtung des Hauses auf dem Grundstück und den erbrachten Leistungen der Parteien mit dem Erwerb des Grundstücks gegeben gewesen wäre.

Das Finanzamt Österreich, Dienststelle Sonderzuständigkeiten beantragt daher, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Am 28. Mai 2026 erfolgte die in der Beschwerde beantragten Einvernahmen der Bf., ***2*** und Name. Die Niederschriften über diese Einvernahmen wurden den Parteien des Beschwerdeverfahrens bereits ausgefolgt. Nach der Einvernahme der Bf. erklärte der steuerliche Vertreter der Bf. namens der Bf., dass der im Vorlageantrag gestellte Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat zurückgezogen wird und wurde diese Erklärung niederschriftlich festgehalten.

Mit Schriftsatz vom 2.6.2026 erklärte die Bf., dass auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet wird. Dieser Schriftsatz wurde mit Beschluss vom 3.6.2026 dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht und wurde die belangte Behörde eingeladen, binnen einer Frist von zwei Wochen ab Kenntnis dieses Beschlusses mitzuteilen, ob ein Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung durch die Amtspartei gestellt wird. Dieser Beschluss wurde an das Finanzamt am 3. Juni 2026 elektronisch zugestellt.

Die belangte Behörde hat innerhalb der mit Beschluss vom 3. Juni 2026 gesetzten Frist keinen Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 letzter Absatz BAO idF BGBl I Nr. 97/2025 gestellt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die ***GesmbH***, die am xx.xx.1998 zu FN Nummer im Firmenbuch des Landesgerichts LG eingetragen wurde, hat im März 2009 die Liegenschaft EZ ***xx*** KG xxx mit dem Grundstück Nr. xxx mit einer Fläche von ***3*** m² (im Folgenden: EZ ***xx***) erworben. Seit xx.xx.1999 ist Name Alleingeschäftsführer der ***GesmbH***, der der Onkel von ***2*** ist.

Grund für diesen Erwerb war, dass die bisherigen Eigentümer von der ***GesmbH*** ein Einfamilienhaus haben errichten lassen und die letzte Teilrechnung nicht bezahlen konnten. Zum Teil an Zahlungs Statt (§ 1414 ABGB) hat die ***GesmbH*** die EZ ***xx*** erhalten. Im Jahr 2009 hatte die ***GesmbH*** noch keine Überlegungen betreffend die Art der Verwertung der EZ ***xx*** angestellt.

Im Jahr 2020 hat die ***GesmbH*** mit der Planung eines Doppelhauses auf der EZ ***xx*** begonnen. Am 5.4.2021 hat die ***GesmbH*** bei der Gemeinde Gemeinde als zuständige Baubehörde ein Bauansuchen für die Errichtung eines Doppelhauses auf der EZ ***xx*** eingereicht, dem mit Bescheid vom 4.5.2021 vom Bürgermeister der Gemeinde Gemeinde die Baubewilligung erteilt wurde.

Ende des Jahres 2020 bzw. im ersten Quartal des Jahres 2021 hat die Bf. bzw. ihr Lebensgefährte ***2*** von Dipl.Ing. Name, die die Schwester von ***2*** ist und bei der ***GesmbH*** als Planerin - auch in den Jahren 2020 bis 2022 (und auch davor und danach) - angestellt war, erfahren, dass die ***GesmbH*** auf der EZ ***xx*** die Errichtung eines Doppelhauses plant.

Die Bf. bzw. ihr Lebensgefährte sind in der Folge an die ***GesmbH*** wegen des Projektes auf der EZ ***xx*** herangetreten und haben Einsicht in einen Planungsentwurf für ein Doppelhaus erhalten. Es wurde ihnen auch ein 3-D Rendering dieses Doppelhauses gezeigt.

Ab dem Sommer 2021 hat es zwischen der Bf., ihrem Lebensgefährten und Name (für die ***GesmbH***) Gespräche über den Erwerb der EZ ***xx*** samt Doppelhaus gegeben. Sowohl die Bf. als auch deren Lebensgefährte haben sich bei Name nach dem ungefähren Preis für die Errichtung des Doppelhauses auf der EZ ***xx*** samt Grund (für eine Haushälfte) erkundigt. Name hat der Bf. sowie deren Lebensgefährten keinen konkreten Preis genannt, weil das Projekt zu diesem Zeitpunkt noch nicht durchkalkuliert war. Vielmehr konnte Name der Bf. und ihrem Lebensgefährten nur mitteilen, in welche Richtung des etwa gehen könnte – mit einer Bandbreite von ca. € 30.000.

Im Juli 2021 wurde der Bf. und ihrem Lebensgefährten von Name bekanntgegeben, dass die Errichtung des Doppelhauses auf der EZ ***xx*** aus wirtschaftlichen Gründen wie insbesondere aufgrund ständig steigender Baukosten bei drei zu diesem Zeitpunkt laufenden Großprojekten für die ***GesmbH*** nicht möglich ist und daher dieses Projekt von der ***GesmbH*** abgebrochen wird. Zu diesem Zeitpunkt wurden in der nächsten Umgebung von Straße Reihenhäuser und Doppelhäuser auf „Immobilienseiten“ wie zB auf einschlägigen Internetplattformen angeboten und wurde Name von einem Makler, mit dem die ***GesmbH*** gelegentlich zusammengearbeitet hat, mitgeteilt, dass ein Verkauf eines Doppelhauses zu diesem Zeitpunkt sehr schwierig wäre.

Ende Juli 2021 wurde sodann von der Bf. und ihrem Lebensgefährten der ***GesmbH*** in der Person von Name mitgeteilt, dass die Bf. und ihr Lebensgefährte die EZ ***xx*** erwerben wollen und sie darauf ein Einfamilienhaus zu errichten beabsichtigen, wobei zu diesem Zeitpunkt weder der Zeitpunkt der Errichtung festgestanden ist noch hat es eine Planung gegeben bzw. Überlegungen welches Unternehmen mit der Errichtung beauftragt werden könnte. Zu diesem Zeitpunkt hat es noch keine Vertragsentwürfe betreffend den Grundkauf von der ***GesmbH*** – noch andere Vertragsentwürfe mit der ***GesmbH*** - gegeben.

Name hat der Bf. und ihrem Lebensgefährten mitgeteilt, dass die ***GesmbH*** einverstanden ist, die EZ ***xx***, dh. nur das Grundstück alleine ohne Errichtung eines Gebäudes, an die Bf. und ihren Lebensgefährten zu veräußern, weil die ***GesmbH*** Liquidität aus dem Grundverkauf benötigt hatte.

Im Juli 2021 war von der Bf. und ihrem Lebensgefährten geplant nach dem Erwerb der EZ ***xx*** auf diesem Grundstück nicht sofort ein Einfamilienhaus zu errichten, sondern das dies erst zu einem späteren Zeitpunkt erfolgen sollte.

Die Verhandlungen mit der ***GesmbH*** über den Erwerb der EZ ***xx***, dh. insbesondere über den Kaufpreis, sind in der Folge allerdings nicht weitergeführt worden, weil die Bf. erkrankt ist bzw. ihr es aufgrund der zunächst nicht entdeckten Schwangerschaft körperlich nicht gut gegangen ist.

Anfang Oktober 2021 wurde festgestellt, dass die Bf. schwanger ist. Aufgrund dieses Umstandes haben die Bf. und ***2*** den Entschluss gefasst, die Errichtung eines Einfamilienhauses auf der EZ ***xx*** zeitlich vorzuziehen. Die Bf. und ***2*** haben sodann Dipl.Ing. Name ersucht sie bei den Planungen des Einfamilienhauses zu unterstützen und insbesondere den der Baubehörde vorzulegenden Einreichplan zu erstellen. Dipl.Ing. Name hat sich dazu im eigenen Namen, dh. nicht für die ***GesmbH***, dazu bereit erklärt der Bf. und ihrem Lebensgefährten bei der Planung des Einfamilienhauses auf der EZ ***xx*** unentgeltlich zu unterstützen und hat gemeinsam mit der Bf. und ***2*** die Planung eines Einfamilienhauses vorgenommen. Insbesondere hat DI Name einen Einreichplan erstellt. Die Bf. und deren Lebensgefährte waren sohin für die bauliche Gestaltung des Gebäudes

verantwortlich. Die ***GesmbH*** hat auf die bauliche Gestaltung des Einfamilienhauses keinen Einfluss genommen bzw. hätte darauf auch keinen Einfluss nehmen können.

Der Einreichplan für die Errichtung eines Einfamilienhauses, der von Dipl.Ing. Name erstellt wurde, wurde am 11.2.2022 von der Bf. bei der Gemeinde Gemeinde abgegeben. Als Bauwerber scheinen die Bf. und ***2*** auf. Als Bauführer – gemäß § 25 Abs. 1 der NÖ Bauordnung, LGBl Nr. 1/2015 idF Nr. 32/2021, hat der Bauherr mit der Planung und Berechnung des Bauvorhabens, einschließlich der Erstellung des Energieausweises, mit Überprüfungen und der Ausstellung von Bescheinigungen Fachleute zu betrauen, die hiezu nach deren einschlägigen Vorschriften (z. B. gewerberechtlich oder als Ziviltechniker) befugt sind – wurde die ***GesmbH*** angegeben. Während des laufenden Baubewilligungsverfahrens wäre es möglich gewesen auch eine andere Person/Gesellschaft, die die Voraussetzungen des § 25 Abs. 1 NÖ Bauordnung erfüllt, statt der ***GesmbH*** der Baubehörde namhaft zu machen, dh. den Bauführer zu wechseln. Der Einreichplan, der dem Bauansuchen vom 11.2.2022 zugrunde gelegen ist, ist keine Änderung des Einreichplanes, der dem Bauansuchen der ***GesmbH*** vom 5.4.2021 zugrunde gelegen ist, sondern handelt es sich um eine gänzliche Neuplanung und sohin keine Planänderung.

Im Bauverfahren hat es keine Bauverhandlung gegeben. Für die Baubehörde wurde das Bauansuchen – ohne Befassung der Bauwerber bzw. des Bauführers – von einem Bausachverständigen hinsichtlich der Bewilligungsfähigkeit sowie der zu erteilenden Auflagen geprüft. Es hat daneben noch Abstimmungen bzw. kurze Rückfragen der Bauamtsleiterin gegeben, die von der Bf. wahrgenommen bzw. beantwortet wurden.

Sowohl im Zeitpunkt der Einreichung des Bauansuchens als auch davor bzw. auch nicht vor dem Abschluss des Kaufvertrages vom xx.03.2022 bzw. im Zuge des Abschlusses dieses Kaufvertrages hatte die ***GesmbH*** die Errichtung eines Einfamilienhauses auf der EZ ***xx*** nicht geplant bzw. projektiert und waren die Bf. und ***2*** nicht in ein Vertragsgeflecht im Zusammenhang mit dem Grundkaufvertrag vom xx.03.2022 eingebunden, das auch die Errichtung eines Einfamilienhauses auf der EZ ***xx*** durch die ***GesmbH*** vorgesehen hat.

Am xx.03.2022 wurde zwischen der Bf. und ***2*** als Käufer und der ***GesmbH*** als Verkäufer der Kaufvertrag über den Erwerb der EZ ***xx*** um € 85.000,00 abgeschlossen.

Nach dem Kaufvertragsabschluss vom xx.03.2022 und zwar am xx.03.2022 wurde von der ***GesmbH*** an die Bf. und deren Lebensgefährten ein Anbot über die Errichtung eines Baumeisterhauses über brutto € 217.680,00 gelegt. Im Zeitpunkt der Erstellung dieses Angebotes stand nicht fest, ob bzw. welche Arbeiten für die Errichtung des Rohbaues an die ***GesmbH*** vergeben werden. Auch war das Ausmaß (Art und Umfang) der Eigenleistungen der Bf. und ihres Lebensgefährten noch nicht festgelegt.

Die Bf. und ***2*** haben auch die GmbH, die zu FN Nummer im Firmenbuch des Landesgerichts LG eingetragen ist, und deren Geschäftsführer der Onkel der Bf. ist, um die Abgabe eines Angebotes für die Errichtung eines Einfamilienhauses auf der EZ ***xx*** ersucht. Für die Abgabe dieses Angebotes haben die Bf. und deren Lebensgefährte der GmbH den Einreichplan zur Verfügung gestellt. Die GmbH hat auch ein mit Kostenschätzung überschriebenes Angebot am 13.3.2022 über einen Bruttopreis von € 282.104,53 gelegt.

In der Folge haben die Bf. und ***2*** beschlossen, mit dem Aushub und dem Rohbau des Einfamilienhauses die ***GesmbH*** zu beauftragen, weil das Angebot der ***GesmbH*** günstiger als jenes der GmbH gewesen ist. Welche weiteren Arbeiten noch an die ***GesmbH*** wie zB die Errichtung eines Pools und einer Gartenmauer vergeben werden, stand im Zeitpunkt der Vergabe des Aushubes und des Rohbaues nicht fest. Der Abschluss des Grundkaufvertrages vom xx.03.2022 war nicht bedingt durch eine Auftragsvergabe betreffend des Rohbaues eines Einfamilienhauses an die ***GesmbH***, sondern stand zum Zeitpunkt des Grundkaufvertrages vom xx.03.2022 noch nicht fest, welche Baufirma den Auftrag zur Errichtung des Einfamilienhauses auf der EZ ***xx*** durch die Bf. und ***2*** erhalten wird.

Die ***GesmbH*** hat am xx.04.2022 mit dem Bau des Einfamilienhauses begonnen und am xx.11.2022 eine Schlussrechnung über € 183.000,00 brutto gelegt.

Die Bf. und ihr Lebensgefährte sind auch anderen bauausführenden Unternehmen gegenüber selbst berechtigt und verpflichtet gewesen.

2. Beweiswürdigung

Soweit im Folgenden nicht zu einzelnen Feststellungen Ausführungen erfolgen, ergeben sich die getroffenen Feststellungen aus dem vom Finanzamt mit Vorlagebericht vom 17.6.2024 vorgelegten Unterlagen.

Die Feststellung, dass Name seit xx.xx.1999 Alleingeschäftsführer der ***GesmbH*** ist, ergibt sich aus dem Firmenbuch und ist auch zwischen den Parteien des Beschwerdeverfahrens nicht strittig. Dass Name der Onkel von ***2*** ist, ergibt sich aus den Angaben zu den persönlichen Verhältnissen in den Einvernahmen von Name und ***2*** vom 28.5.2026.

Der Umstand, dass die ***GesmbH*** 2009 die EZ ***xx*** von den bisherigen Eigentümern an Zahlungs Statt erhalten hat, ergibt sich aus der Aussage von Name (S. 2 der Niederschrift vom 28.5.2026) sowie dem in der Urkundensammlung des Grundbuches des Bezirksgerichts ***1*** erliegenden Kaufvertrag vom 16.3.2009 (Punkt II.a).

Die Feststellung, dass die ***GesmbH*** im Jahr 2020 mit der Planung eines Doppelhauses auf der EZ ***xx*** begonnen hat, ergibt sich aus der Aussage von Name als Zeuge vom

28.5.2026 und liegen diesbezüglich keine gegenteiligen Beweisergebnisse vor. Der Umstand, dass die ***GesmbH*** am 5.4.2021 bei der Gemeinde Gemeinde als zuständige Baubehörde ein Bauansuchen für die Errichtung eines Doppelhauses auf der EZ ***xx*** eingereicht hat, dem mit Bescheid vom 4.5.2021 vom Bürgermeister der Gemeinde Gemeinde die Baubewilligung erteilt wurde, ergibt sich aus dem angefochtenen Bescheid, dem in diesem Punkt in der Beschwerde nicht entgegengetreten wurde.

Die Feststellung, dass die Bf. sowie deren Lebensgefährte Ende 2020 bzw. im ersten Quartal 2021 von der Schwester von ***2***, die in diesem Zeitraum bei der ***GesmbH*** angestellt war, erfahren haben, dass die ***GesmbH*** auf der EZ ***xx*** die Errichtung eines Doppelhauses plant, ergibt sich aus den diesbezüglich übereinstimmenden Aussagen der Bf. und ***2*** vom 28.5.2026. Da DI Name die Schwester des Bf. ist, ist auch davon auszugehen, dass sie gewusst hat, dass der Bf. und seine Lebensgefährtin auf der Suche nach einem Eigenheim bzw. einer eigenen Wohnung sind (vgl. diesbezüglich auch die Aussage der Bf. vom 28.5.2026. S. 2: „Wir haben auch kurz überlegt dieses Reihenaus käuflich zu erwerben.“ ... „Mein Lebensgefährte hat ja ein anderes Baugrundstück.“).

Die Feststellung, dass Dipl.Ing. Name bei der ***GesmbH*** in den Jahren 2020 bis 2022 – und auch davor und danach angestellt war, ergibt sich aus den diesbezüglich übereinstimmenden Aussagen der Bf. und ***2*** vom 28.5.2026 und liegen keine gegenteiligen Beweisergebnisse vor.

Dass die Bf. sowie ihr Lebensgefährte in der Folge, dh. im ersten Halbjahr 2021, an die ***GesmbH*** wegen des Projektes auf der EZ ***xx*** herangetreten sind und Einsicht in einen Planungsentwurf für ein Doppelhaus erhalten haben, ergibt sich aus den Aussagen von ***2***, der Bf. und auch von Name vom 28.5.2026 (vgl. S. 3 der Niederschrift mit Name als Zeuge: „Bei den Unterlagen wird es sich höchstwahrscheinlich um die Vorentwürfe des Doppelhauses gehandelt haben und 3-D Bilder.“ sowie S. 2 der Niederschrift mit ***2***: „Wir Beide haben einen Entwurf von einem Doppelhaus gesehen. Es hat auch ein 3-D Rendering gegeben.“ und S. 2 der Niederschrift mit der Bf.: „Wir haben uns einen Entwurf anschauen dürfen.“).

Die Feststellungen betreffend die Gespräche zwischen der Bf., ihrem Lebensgefährten und Name betreffend die EZ ***xx*** gründen sich auf die diesbezüglich im Wesentlichen übereinstimmenden Aussagen dieser Personen in ihrer Einvernahme am 28.5.2026 (vgl. S. 3 der Niederschrift mit dem Zeugen Name: „Frage Richter: Haben sich die Bf. nach dem zu zahlenden Preis für das Grundstück samt einem darauf zu errichtenden Gebäude erkundigt? Antwort Zeuge: Ja, sie haben danach gefragt. Einen genauen Preis konnte ich nicht angeben. Ich konnte Ihnen nur sagen in welche Richtung es in etwa gehen würde. (Mit einer Brandbreite von ca. € 30.000) sowie S. 3 der Niederschrift mit der Bf.: „Frage Richter: Haben Sie bzw. ihr Lebensgefährte sich bei den Gesprächen mit der ***GesmbH*** nach dem ungefähren Preis

für die Errichtung eines Hauses auf der Liegenschaft EZ ***xx*** KG xxx erkundigt? Antwort Frau Name: Erkundigt bezüglich des Doppelhauses haben wir uns schon, es hat aber keine konkrete Antwort gegeben.“) sowie auf die Ausführungen in der von der Bf. mit Mail vom 9.12.2022 vorgelegten Stellungnahme der GesmbH („Wir hatten zu diesem Zeitpunkt drei Großprojekte laufen, wo wir ständig mit steigenden Baukosten konfrontiert waren. Außerdem kamen wir (Anmerkung: das „wir“ ist wohl irrtümlich eingefügt worden) zusätzliche finanzielle Belastungen auf uns zu. Dazu kam es noch zu den ersten Verschiebungen unseren Privatkunden durch steigende Baukosten und erschwerten Kreditzusagen durch die Banken“).

Die Feststellungen betreffend den Abbruch des Projektes Doppelhaus auf der EZ ***xx*** im Juli 2021 gründen sich ebenfalls auf die diesbezüglich im Wesentlichen übereinstimmenden Aussagen des Zeugen Name (vgl. S 2 f. der Niederschrift vom 28.5.2026: „Frage Richter: Wie kam es nicht zur geplanten Errichtung des Doppelhauses auf der EZ ***xx***? Antwort Zeuge: Weil auf der „Immobilienseite“ zu diesem Zeitpunkt 21 Reihenhäuser und Doppelhäuser in der nächsten Umgebung von Ort angeboten worden sind. Der Makler, mit dem die ***GesmbH*** gelegentlich zusammenarbeitet, hat mir mitgeteilt, dass derzeit ein Verkauf eines Doppelhauses sehr schwierig ist.“, von ***2*** (S. 3 der Niederschrift vom 28.5.2026: „Wir haben dann die Info bekommen das dieses Projekt nicht umgesetzt wird. Es soll sich um irgendwelche kaufmännische Gründe gehandelt haben.“) und der Bf. (S. 3 der Niederschrift vom 28.5.2026: „Ca. im Juli 2021 haben wir die Information von der ***GesmbH*** erhalten, dass das mit dem Doppelhaus nichts wird.“).

Die Feststellung, dass Ende Juli 2021 die Entscheidung von der ***GesmbH*** getroffen wurde, das Grundstück EZ ***xx*** alleine, dh. ohne Errichtung eines Gebäudes, zu veräußern gründet sich auf die glaubwürdige und in sich widerspruchsfreie Aussage von Name (vgl. S. 4 der Niederschrift vom 28.5.2026: „Die ***GesmbH*** hat die Liquidität aus dem Grundverkauf benötigt.“). Auch konnte Name nicht angeben, wann mit der Erstellung von Einreichplänen für das Einfamilienhaus begonnen wurde. Dies ist deshalb glaubwürdig, weil die Planung für das Einfamilienhaus nicht im Auftrag der ***GesmbH*** erfolgt ist, sondern diese Planung die Schwester von ***2***, ***Name 2***, für die Bf. und ihren Lebensgefährten unentgeltlich in Zusammenarbeit mit der Bf. und ihrem Lebensgefährten erstellt hat. Auch im Kaufvertrag vom xx.03.2022 (=Beilage 6 des Vorlageberichts des Finanzamts vom 17.6.2024) finden sich keinerlei Hinweise auf eine Errichtung eines Einfamilienhauses auf der EZ ***xx***. Ferner ist auch zu berücksichtigen, dass am Einreichplan, der bei der Gemeinde Gemeinde am 11.2.2022 eingereicht wurde, als Bauwerber die Bf. und ihr Lebensgefährte und nicht die ***GesmbH*** aufscheinen.

Die Feststellung, dass im Juli 2021 von der Bf. und ihrem Lebensgefährten geplant war nach dem Erwerb der EZ ***xx*** auf diesem Grundstück nicht sofort ein Einfamilienhaus zu errichten, sondern das dies erst zu einem späteren Zeitpunkt erfolgen sollte, ergibt sich aus der Aussage der Bf. (vgl. S. 4 der Niederschrift vom 28.5.2026: „Es hat sich dann herausgestellt,

dass ich schwanger war. Das hat dann dazu geführt, dass wir die Entscheidung getroffen haben, das Projekt doch schneller umzusetzen.“) sowie auch von ***2*** (vgl. 4 der Niederschrift vom 28.5.2026: „Es ist dann alles schneller gegangen, und zwar wegen der Familienplanung, dh der Schwangerschaft meiner Lebensgefährtin.“).

Dass die Verhandlungen mit der ***GesmbH*** über den Erwerb der EZ ***xx***, dh. insbesondere über den Kaufpreis, in der Folge, dh. nach Juli 2022, allerdings nicht weitergeführt worden sind, weil die Bf. erkrankt ist bzw. ihr es aufgrund der zunächst nicht entdeckten Schwangerschaft körperlich nicht gut gegangen ist, ergibt sich aufgrund der übereinstimmenden Aussagen von ***2*** (vgl. S. 6 der Niederschrift vom 28.5.2026: „Frage steuerliche Vertretung: Was war der Grund das der Kaufvertrag erst im März 2022 erstellt wurde? Antwort Name: „Das war durch die Schwangerschaft und Frühkarenz meiner Lebensgefährtin bedingt.“) und der Bf. (vgl. S. 4 Niederschrift vom 28.5.2026: „Zur zeitlichen Diskrepanz zwischen dem Ende Juli 2021 gefassten Beschluss die Liegenschaft zu erwerben und ein Einfamilienhaus darauf zu errichten und dem Kaufvertragsabschluss im März 2022 möchte ich folgendes angeben. Ab August 2021 ist es mir gesundheitlich immer schlechter gegangen unter anderem auch wegen Covid 19. Es hat sich dann herausgestellt, dass ich schwanger war.“). Auch die mit Mail der Bf. vom 9.12.2022 vorgelegten diesbezüglichen Unterlagen stützen diese Feststellung (Arbeitsunfähigkeitsmeldung infolge Krankheit für den Zeitraum 20.7.2021 bis 30.7.2021 vom 20.7.2021 von Dr. Name; Krankenstandsbescheinigung der ***Krankenkasse*** vom 2.12.2021 betreffend Arbeitsunfähigkeit infolge Krankheit vom 2.11.2021 bis 30.11.2021 sowie vom 12.10.2021 für den Zeitraum 7.10.2021 bis 11.10.2021; Bescheinigung gemäß § 3 Abs. 3 MSchG 1979 vom xx.xx.2021 von Prim. Dr. Name; Absonderungsbescheid betreffend COVID-19 vom xx.xx.2021 der Bezirkshauptmannschaft ***1*** ab xx.xx.2021).

Die Feststellung, dass die Planerstellung eines Einfamilienhauses auf der EZ ***xx*** durch ***Name 2*** gemeinsam mit der Bf. und ***2*** ohne Einbindung, dh. Befassung, der ***GesmbH*** erfolgt ist, ergibt sich zum einen aus den übereinstimmenden Aussagen von ***2*** (vgl. S. 4 der Niederschrift vom 28.5.2026: „Frage Richter: Von wem wurden die Pläne für ein Einfamilienhaus auf der EZ ***xx*** KG xxx erstellt? Antwort Name: Von ***Name 2***. Es ist dann alles schneller gegangen, und zwar wegen der Familienplanung, dh der Schwangerschaft meiner Lebensgefährtin. Das war glaube ich im Herbst/Winter 2021. Frage Richter: Haben Sie die ***GesmbH*** mit der Planerstellung beauftragt und wenn ja gibt es dazu Unterlagen? Antwort Name: Es war so, das Frau Name zu uns am Abend nachhause gekommen ist und die Pläne für uns umsonst erstellt hat. Frage Richter: Haben Sie der ***GesmbH*** ein Honorar für die Planerstellung bezahlt? Antwort Name: Nein.“) und der Bf. (vgl. S. 4 der Niederschrift vom 28.5.2026: „Frage Richter: Von wem wurden die Pläne für ein Einfamilienhaus auf der EZ ***xx*** KG xxx erstellt? Antwort Frau Name: Wir Beide gemeinsam mit ***Name 2***. Die eigentliche Planerstellung mit dem EDV-Programm hat Frau Name gemacht. Frage Richter: Haben Sie die ***GesmbH*** mit der Planerstellung

beauftragt und wenn ja gibt es dazu Unterlagen? Antwort Frau Name: Nein, die ***GesmbH*** wurde damit nicht beauftragt. Das hat Frau Name für uns selbst gemacht. Frage Richter: Haben Sie der Frau Name ein Honorar für die Planerstellung bezahlt? Antwort Frau Name: Nein.“). Zum anderen wurde von der ***GesmbH*** für die Planerstellung der Bf. und ***2*** kein Entgelt in Rechnung gestellt. Überdies entspricht es der Lebenserfahrung, dass Verwandte bereit sind ihren Angehörigen ihr berufliches Know How unentgeltlich zur Verfügung zu stellen.

Die Feststellung, dass der Einreichplan, der dem Bauansuchen vom 11.2.2022 zugrunde gelegen ist, keine Änderung des Einreichplanes, der dem Bauansuchen der ***GesmbH*** vom 5.4.2021 zugrunde gelegen ist, ist, sondern es sich um eine gänzliche Neuplanung handelt und sohin keine Planänderung, ergibt sich schon daraus, dass das Bauvorhaben der ***GesmbH*** ein Doppelhaus zum Gegenstand hatte. Überdies war die ***GesmbH*** in die Erstellung des Einreichplanes der dem Bauansuchen vom 11.2.2022 zugrunde gelegen ist, gar nicht involviert. Auch nimmt der Baubewilligungsbescheid des Bürgermeisters der Gemeinde Gemeinde vom xx.03.2022 keinerlei Bezug auf das Bauansuchen der ***GesmbH*** vom 5.4.2021, sondern ist Gegenstand der Baubewilligung ausschließlich das am 11.2.2022 bei der Gemeinde Gemeinde von der Bf. und ihrem Lebensgefährten als Bauwerber eingereichte Bauansuchen. Schließlich fehlt der Darstellung in der Beschwerdeentscheidung vom 2.2.2023 wonach es zu einer Planänderung gekommen wäre jegliche nachvollziehbare Begründung. Ebenso wenig liegt eine Vorplanung durch die ***GesmbH*** vor.

Der Umstand, dass es während des laufenden Baubewilligungsverfahrens möglich gewesen wäre auch eine andere Person/Gesellschaft, die die Voraussetzungen des § 25 Abs. 1 NÖ Bauordnung erfüllt, statt der ***GesmbH*** der Baubehörde namhaft zu machen, dh. den Bauführer zu wechseln, ergibt sich aus § 25 Abs. 4 NÖ Bauordnung („Endet die Funktion des Bauführers vorzeitig, hat er dies der Baubehörde mitzuteilen. Die ihm zur Verfügung gestellte Ausfertigung der Baubewilligung samt Beilagen ist zurückzustellen. Die Ausführung des Bauvorhabens ist zu unterbrechen, bis ein neuer Bauführer namhaft gemacht ist.“). Aus dieser gesetzlichen Regelung folgt, dass ein Wechsel des Bauführers bis zum Baubeginn ohne irgendwelche Nachteile für die Bauwerber möglich ist.

Die Feststellung, dass es im Bauverfahren keine Bauverhandlung gegeben hat, ergibt sich aus der Baubewilligungsbescheid der Gemeinde Gemeinde vom xx.03.2022, Aktenzeichen xxx, den die Bf. bei ihrer Einvernahme am 28.5.2026 dem Bundesfinanzgericht vorgelegt hat (vgl. S. 4 dieses Bescheides).

Dass für die Baubehörde das Bauansuchen – ohne Befassung der Bauwerber bzw. des Bauführers – von einem Bausachverständigen hinsichtlich der Bewilligungsfähigkeit sowie der zu erteilenden Auflagen geprüft wurde und es daneben noch Abstimmungen bzw. kurze

Rückfragen der Bauamtsleiterin gegeben hat, die von der Bf. wahrgenommen bzw. beantwortet wurden, ergibt sich aus der Einvernahme der Bf. (vgl. S. 5 der Niederschrift vom 28.5.2026: „Es war so, dass sich der Bausachverständige der Gemeinde das Bauansuchen angesehen hat. Einen Kontakt mit dem Bausachverständigen hatten wir nicht. Es hat aber Abstimmungen bzw kurze Rückfragen mit der Bauamtsleiterin Frau Name zB. wegen des Kanalanschlusses gegeben.“). Dass die ***GesmbH*** in das Baubewilligungsverfahren selbst nicht involviert war, ergibt sich ebenfalls aus der Aussage der Bf. und liegen dem Bundesfinanzgericht keinerlei Unterlagen vor, aus denen sich eine Einbindung – bis auf den Umstand der Unterfertigung des Bauansuchens als Bauführer – der ***GesmbH*** in das Baubewilligungsverfahren ergibt. Das Bauansuchen ist von der ***GesmbH*** nur aus Gefälligkeit gegenüber der Bf. und deren Lebensgefährten, weil der Geschäftsführer der ***GesmbH*** der Onkel von ***2*** ist, erfolgt.

Die Feststellungen, dass sowohl im Zeitpunkt der Einreichung des Bauansuchens als auch davor bzw. auch nicht vor dem Abschluss des Kaufvertrages vom xx.03.2022 bzw. im Zuge des Abschlusses dieses Kaufvertrages die ***GesmbH*** nicht die Errichtung eines Einfamilienhauses auf der EZ ***xx*** geplant bzw. projiziert hatte und die Bf. und ***2*** nicht in ein Vertragsgeflecht im Zusammenhang mit dem Grundkaufvertrag vom xx.03.2022 eingebunden waren, das auch die Errichtung eines Einfamilienhauses auf der EZ ***xx*** durch die ***GesmbH*** vorgesehen hat, ergibt sich daraus, dass die Planung des Einfamilienhauses auf der EZ ***xx*** durch die Bf. und ihren Lebensgefährten zusammen mit der Schwester von ***2*** ohne Einbindung der ***GesmbH*** erfolgt ist. Auch wurde von der Bf. und ihrem Lebensgefährten erst nach Abschluss des Kaufvertrages vom 11.3.2026 nicht nur ein Anbot bei der ***GesmbH*** für das Einfamilienhaus eingeholt, sondern wurde auch eine andere Baufirma, die in keiner Beziehung zur ***GesmbH*** wie zB einer beteiligungsmäßigen Verflechtung steht, um die Abgabe einer Kostenschätzung ersucht, und zwar die GmbH.

Dass im Zeitpunkt der Erstellung des Angebotes vom xx.03.2022 nicht festgestanden ist, ob bzw. welche Arbeiten für die Errichtung des Rohbaues an die ***GesmbH*** vergeben werden, gründet sich einerseits auf das Anbot selbst, weil einige Angebotspositionen wie die Gartenmauern und die Zufahrt nur alternativ angeboten wurden. Auch bestand im Zeitpunkt der Abgabe dieses Angebotes – und natürlich auch vorher – der Umfang der von der Bf. und deren Lebensgefährten zu übernehmenden Eigenleistungen nicht fest wie sich aus den übereinstimmenden Aussagen von ***2*** (vgl. S. 5 der Niederschrift vom 28.5.2026: „Das Ausmaß der Eigenleistung war noch nicht genau festgelegt.“) und der Bf. (vgl. S. 6 der Niederschrift: „Nicht klar war der Umfang der Eigenleistungen und auch einzelne Leistungen des Angebotes wie zB der Pool oder die Gartenmauer.“) ergibt. Außerdem wurde von der Bf. und deren Lebensgefährten auch bei einer anderen Baufirma, nämlich der GmbH, ein weiteres Angebot eingeholt. Soweit vom Finanzamt im Vorlagebericht vom 17.6.2024 darauf verwiesen wird, dass das Anbot der GmbH keine rechtsgültige Fertigung der Firma aufweisen würde, ist

festzuhalten, dass in diesem Angebot, das mit einem Kalkulationsprogramm der GmbH erstellt wurde, ein Angebotspreis im Sinne eines zivilrechtlichen Preises ausgewiesen ist und die auf Seite 7 vorgesehene rechtsgültige Fertigung für die Annahme des Angebotes durch die Auftraggeber vorgesehen ist. Auch ist nicht davon auszugehen, dass bei einer exakten Durchkalkulation des Bauprojektes sich der Angebotsleger nicht an dieses Angebot gebunden erachten würde, zumal der Geschäftsführer der GmbH der Onkel der Bf. ist.

Dass die Bf. und ihr Lebensgefährte auch anderen bauausführenden Unternehmen gegenüber selbst berechtigt und verpflichtet gewesen sind, ergibt sich aus folgenden Unterlagen:

Auftragsbestätigung der Name vom 4.8.2022 sowie Rechnung vom 14.10.2022 (betrifft die Fenster und Türen des Einfamilienhauses)

Teilrechnungen der Name vom 22.7.2022, 11.8.2022 und 25.1.2023 (Dampfsperre Wohnhaus und Garage; Flachdachabdichtung und Wärmedämmung)

Auftragsbestätigung der Firma vom 5.7.2022 sowie Rechnung vom 21.7.2022 (Klimaanlage)

Rechnung der Firma vom 20.9.2023 (Elektroinstallation)

Soweit im Vorlagebericht vom 17.6.2024 vom Finanzamt vorgebracht wird, dass die Angebote der Firma Name und Name ursprünglich auf die Firma GesmbH Ges.m.b.H. ausgestellt worden sind, ist festzuhalten, dass diese Angebote nicht angenommen worden sind, sondern in der Folge Angebote an die Bf. und deren Lebensgefährten gelegt wurden. Dies zeigt, dass die Bf. und ihr Lebensgefährte eben selbst im eigenen Namen die Verträge mit den Baufirmen abgeschlossen haben und aus diesen Verträgen selbst unmittelbar berechtigt und verpflichtet worden sind. Überdies sind die Angebote, die an die ***GesmbH*** gelegt wurden, nicht ident mit jenen, die die Bf. und ihr Lebensgefährte angenommen haben: So ist gibt es beispielsweise folgende Unterschiede zwischen den Angeboten der Name: Position 30 EG Küche (Höhe im Angebot an die ***GesmbH***: 1.350 mm; laut Angebot an den Bf. und dessen Lebensgefährtin: 1.200 mm)

Position 40 EG Küche (Höhe im Angebot an die ***GesmbH***: 2.050 mm; laut Angebot an den Bf. und dessen Lebensgefährtin: 2.245 mm)

Position 60 EG AR (nur im Angebot an die ***GesmbH*** enthalten)

Die Nettosumme des Kostenvoranschlages der Name an die ***GesmbH*** für das Hauptdach, das Flachdach über dem Wohnraum, das Flachdach über der Garage und das Flachdach über der Terrasse hat € 39.395,49 betragen. Die Nettoangebotssumme gegenüber der Bf. und ihrem Lebensgefährten hat demgegenüber lediglich € 34.750,00 betragen (vgl. die 3. Teilrechnung vom 25.1.2023).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegen Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen, der GrESt.

Die Grunderwerbsteuer wird grundsätzlich vom Wert der Gegenleistung berechnet (§ 4 Abs. 1 GrEStG 1987).

Gemäß § 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.

Gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG 1987 ist für das Entstehen der Steuerschuld auf den Zeitpunkt des steuerpflichtigen Erwerbsvorganges (Kauf des Grundstückes) abzustellen.

Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand eines Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll. Erbringt der Käufer im Hinblick auf die Bebauung eines Grundstücks neben dem als Kaufpreis bezeichneten Betrag weitere Leistungen - an wen auch immer -, ist zur Ermittlung der zutreffenden Bemessungsgrundlage auf den Besteuerungsgegenstand zurückzugreifen und zu fragen, in welchem körperlichen Zustand des Grundstückes der Rechtserwerb von der Grunderwerbsteuer erfasst wird. Gegenstand eines der Grunderwerbsteuer im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 unterliegenden Kaufvertrages kann auch eine künftige Sache sein.

Gegenstand eines nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 der GrESt unterliegenden Erwerbsvorganges ist das Grundstück in bebaute Zustand auch dann, wenn die Verträge über den Erwerb des unbebauten Grundstücks einerseits und des darauf zu errichtenden Gebäudes andererseits zwar nicht durch den Willen der Parteien rechtlich verknüpft sind, zwischen den Verträgen jedoch ein so enger sachlicher Zusammenhang besteht, dass der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhält. Dies ist dann der Fall, wenn der Veräußerer auf Grund einer in bautechnischer und finanzieller Hinsicht konkreten und bis (annähernd) zur Baureife gediehenen Vorplanung ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten Grundstück zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis anbietet und der Erwerber dieses Angebot als einheitliches annimmt oder nur insgesamt annehmen kann (zB VwGH 18.6.2002, 2001/16/0437; VwGH 19.3.2003, 2002/16/0047).

Aufwendungen eines vertraglich an ein bestimmtes Objekt gebundenen Käufers sind Teil der Grunderwerbsteuerrechtlich relevanten Gegenleistung und damit Bemessungsgrundlage der Steuer. Insbesondere dann, wenn ein Erwerber an ein vom Verkäufer (oder von einem mit diesem zusammenarbeitenden Dritten) vorgegebenes Objekt gebunden ist, ist ein Kauf mit Gebäude (oder Wohnung) anzunehmen, auch wenn über die Herstellung des Gebäudes (bzw.

der Wohnung) ein gesonderter Vertrag geschlossen wird (vgl. zB VwGH 8.9.2010, 2008/16/0014).

Nach übereinstimmender österreichischer Lehre und Rechtsprechung kommt es dabei darauf an, ob der Erwerber rechtlich und praktisch die Möglichkeit der Einflussnahme auf sein Bauprojekt hatte bzw. die Freiheit zur Entscheidung über das "Ob" und "Wie" der Bebauung gegeben war, dh. ob er Bauherr war (vgl. Schaffer/Siller in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG², § 5 Rz 174 mwN).

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ist der Käufer dann als Bauherr anzusehen, wenn er

- a) auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann,
- b) das Baurisiko zu tragen hat, dh. dem bauausführenden Unternehmen gegenüber 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 (vgl. zB VwGH 14.5.2024, Ra 2022/16/0087, 0088, mwN).

Es kommt darauf an, zu welchen Leistungen sich der Erwerber im Hinblick auf den beabsichtigten Erwerbszustand des Grundstückes - beispielsweise als bebaut, freigemacht oder unbelastet - verpflichtet hat (vgl. zB VwGH 30.1.2014, 2013/16/0078, mwN). Erbringt er neben dem als Kaufpreis bezeichneten Betrag - an wen auch immer - weitere Leistungen, sind diese als Teil der Gegenleistung anzusehen, wenn sie mit dem Grundstückserwerb in einer finalen Verknüpfung stehen. Diese Leistungen können also auch an Dritte - somit vom Veräußerer verschiedene Personen - erbracht werden, wobei es nicht darauf ankommt, ob sie auf Grundlage - vom Kaufvertrag - unterschiedlicher Verträge oder Vertragsurkunden geleistet werden (vgl. nochmals VwGH 14.5.2024, Ra 2022/16/0087, 0088, mwN). Demnach kommt es für die Frage des Vorliegens der Bauherreneigenschaft weder darauf an, ob der Veräußerer eines Grundstücks zu einer Bebauung verpflichtet war, noch darauf, ob sich der Erwerber gegenüber dem Veräußerer zu einer Bebauung verpflichtet hat. Voraussetzung für die Einbeziehung der Baukosten in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer ist, dass die Errichtung des Gebäudes mit dem Grundstückserwerb in einer finalen Verknüpfung steht. Bei der Beurteilung dieses Zusammenhangs ist vom wahren wirtschaftlichen Gehalt des Erwerbsvorganges auszugehen. 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.

Entscheidend ist, ob der Erwerber in ein bereits geplantes Bauprojekt - aufgrund eines ihm vorgegebenen, allenfalls auch auf mehrere Urkunden sowie auf mehrere Vertragspartner

aufgespalteten „Vertragsgeflechtes“ - eingebunden wurde (vgl. VwGH 20.12.2023, Ra 2023/16/0033, mwN).

Eine solche Einbindung in ein Vertragsgeflecht ist aufgrund des festgestellten Sachverhaltes zu verneinen. Wie sich aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt, hat zum Zeitpunkt des Grundkaufvertrages vom xx.03.2022 nicht festgestanden, an wen bzw. in welchem Umfang die Bf. und ***2*** die Errichtung des Einfamilienhauses vergeben werden und bestand auch keine finale Verknüpfung zwischen dem Grundkaufvertrag vom xx.03.2022 und der nach Vertragsabschluss von der Bf. und deren Lebensgefährten erst mündlich erteilten Vergabe des Rohbaues und des Aushubes an die ***GesmbH*** und ist die Planung des Bauprojektes nicht durch die ***GesmbH***, sondern durch die Bf. und ihren Lebensgefährten zusammen mit ***Name 2*** erfolgt.

Soweit das Finanzamt im angefochtenen Bescheid und in der ergangenen Beschwerdeentscheidung die Bauherreneigenschaft der Bf. deswegen verneint, weil das Bauansuchen vom 4.2.2022 von der ***GesmbH*** als Bauführer eingereicht wurde, ist zunächst auf die Ausführungen unter Punkt II.2 dieser Entscheidung zu verweisen, wonach ein Wechsel des Bauführers bis zum Baubeginn ohne irgendwelche Nachteile für die Bauwerber möglich gewesen ist sowie die ***GesmbH*** selbst in das Baubewilligungsverfahren nicht involviert war und die Anführung der ***GesmbH*** als Bauführer – infolge des bei der Bf. und ihrem Lebensgefährten bestehenden Zeitdruckes wegen der Schwangerschaft der Bf. – nur aus Gefälligkeit, der Geschäftsführer der ***GesmbH*** ist der Onkel von ***2***, erfolgt ist. Überdies ist nach der Rechtsprechung des VwGH nur das Auftreten des Veräußerers gegenüber der Baubehörde als Bauwerber ein Indiz gegen die Annahme der Bauherreneigenschaft des Grundstückserwerbers (vgl. zB VwGH 8.9.2010, 2008/16/0014, sowie die bei Schaffer/Siller in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG² § 5 Rz 188 unter FN 429 zitierte Rechtsprechung des VwGH). Bauwerber des Bauansuchens vom 4.2.2022 waren aber die Bf. und ihr Lebensgefährte und nicht die ***GesmbH***.

Auch haben die Bf. und ihr Lebensgefährte die Verträge mit den einzelnen Baufirmen im eigenen Namen abgeschlossen, weswegen sie aus diesen auch unmittelbar berechtigt und verpflichtet waren und konnten nur sie Gewährleistungs-, Garantieansprüche sowie auch Schadenersatzansprüche zB aus Verzögerungen aus diesen geltend machen, weswegen sie auch das Baurisiko getragen haben.

Ferner haben die Bf. und ihr Lebensgefährte auch das finanzielle Risiko – auch aus dem Auftrag gegenüber der ***GesmbH*** getragen – weil der Umfang der von der ***GesmbH*** zu erbringenden Arbeiten auch bei Baubeginn noch nicht festgestanden ist. Ferner weicht der Umfang und der Preis der von der ***GesmbH*** der Bf. und ihrem Lebensgefährten verrechneten Arbeiten zum Teil vom Angebot ab – wie sich beispielsweise aus den im Folgenden angeführten Positionen ergibt - woraus folgt, dass keine Fixkostenvereinbarung mit der ***GesmbH*** getroffen wurde:

Laut Angebot vom xx.03.2022	Preis (netto)	Laut Schlussrechnung vom xx.11.2022	Preis (netto)
Ca. 300 m ² Aushubverfuhr	á € 19 bauseits	360 m ² Aushubverfuhr	€ 6.840,00
Aushub und Rollierung herstellen	€ 4.656,00 sowie bauseits zu erbringende Leistungen	Aushub und Rollierung herstellen	€ 5.304,00
Feuchtigkeitsabdichtung der K-Wände gegen Erdfeuchte	€ 2.638,00 sowie bauseits zu erbringende Leistungen	Feuchtigkeitsabdichtung der K-Wände gegen Erdfeuchte	€ 4.582,00
Hinterfüllung, Kanalanschluss	€ 10.322,00	Hinterfüllung, Kanalanschluss	€ 9.282,00
Gartenmauer	€ 8.964,00	nicht ausgeführt, dh. von der Bf. und ihrem Lebensgefährten nicht beauftragt	---
Unterbau groß für Zufahrt	€ 9.600,00	Unterbau	€ 1.330,00

Der Beschwerde war daher stattzugeben und der angefochtene Bescheid aufzuheben. Es treten damit wieder die mit der Selbstberechnung verbundenen Rechtswirkungen ein.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Zur Frage, unter welchen Voraussetzungen von einer "Bauherreneigenschaft" auszugehen ist, liegt eine langjährige, einhellige und umfangreiche VwGH-Rechtsprechung vor. Ob und welche

Kriterien im Einzelnen im Beschwerdefall als erfüllt anzusehen sind oder nicht, ergibt sich anhand der Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes, sohin allein aus der Lösung von Tatfragen, nicht jedoch einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Linz, am 22. Juni 2026