

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Senatsvorsitzenden MMag. Gerald Erwin Ehgartner, die Richterinnen Mag. Judith Herdin-Winter sowie die fachkundigen Laienrichterinnen Mag. Gertraud Lunzer und Mag. Petra Ibounig in den Beschwerdesachen

- ****BF1**** (protokolliert zu RV/7101853/2024) und
- ****BF2**** (protokolliert zu RV/7101852/2024),

beide wohnhaft in ****Adresse****, beide vertreten durch EMSENHUBER & PARTNER Wirtschaftstreuhand GmbH, Steuerberatungsgesellschaft, Babenbergerstraße 1, 3390 Melk, über die Beschwerde vom 24. Februar 2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr zuständig: Finanzamt Österreich) vom 27. Jänner 2020 betreffend Grunderwerbsteuer, ERFNR^{***}, zu Recht:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Mit den beiden Erkenntnissen vom 23.5.2022, RV/7100153/2021 und RV/7100154/2021, gab das Bundesfinanzgericht der Beschwerde von

- ****BF1**** (RV/7100153/2021) und
- ****BF2**** (RV/7100154/2021)

teilweise Folge und setzte die Grunderwerbsteuer ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von jeweils EUR 53.550 (Kaufpreis für das anteilige Baugrundstück) mit jeweils EUR 1.874 fest. Das Bundesfinanzgericht änderte damit die mit 27.1.2020 datierten Bescheide, die als Bemessungsgrundlage sowohl den jeweiligen Kaufpreis für das anteilige Baugrundstück von EUR 53.550 als auch jeweils den anteiligen Festpreis für das Haus von EUR 101.500 heranzogen

und derart die Grunderwerbsteuer in Höhe von 3,5% mit jeweils EUR 5.426,75 festsetzen, entsprechend ab.

Hinsichtlich des übrigen Verfahrensgangs ist auf die entsprechenden Ausführungen des Bundesfinanzgerichts in den Erkenntnissen RV/7100153/2021 und RV/7100154/2021 zu verweisen, die auszugsweise wie folgt ausführen:

*„Mit Kaufvertrag vom 29.9.2015 veräußerte **A** das unbebaute Grundstück EZ *** der KG *** an die Grundstückshandels-Gesellschaft **M-GmbH** (in Folge **M-GmbH**) sowie an acht natürliche Personen, darunter befanden sich auch die in Lebensgemeinschaft befindlichen Beschwerdeführer **BF2** (Verfahren protokolliert zu RV/7100154/2021) und **BF1** (Verfahren protokolliert zu RV/7100153/2021). Die Beschwerdeführer erwarben dabei einen Anteil von je 507/20982 um je EUR 53.550,00 (somit gesamt EUR 107.100,00). Bereits im Kaufvertrag war die Teilung des Grundstücks nach dem Teilungsplan der Vermessung *** ZT GmbH zur GZ 6272/15 (datiert mit 13.8.2015) vorgesehen. Im Rahmen der daraufhin vorgenommenen Teilung des Grundstücks erwarben die Beschwerdeführer in ihr Miteigentum (je ¼) gemeinsam mit der **M-GmbH** (½) der neu bezeichneten Liegenschaft EZ *** (Grundstück ***) bestehend aus dem Teilstück 16 und den Bauplätzen 5A und 5B mit einer Gesamtfläche von 1.012m². Auf dem Bauplatz 5B beauftragten die Beschwerdeführer im Jahr 2016 die *** Massivhaus GmbH mit der Errichtung eines außenfertigen ***-VARIO-Hauses um den Festpreis von EUR 203.000,00 (inklusive 20% USt).*

*In der zwischen den Beschwerdeführern und der **M-GmbH** abgeschlossenen Benützungsvereinbarung wurde die Anmerkung der Zusage zur Einräumung von Wohnungseigentum am Haus 5B für die Beschwerdeführer und am Haus 5A für die **M-GmbH** vereinbart. Diesbezüglich solle nach Vorliegen eines entsprechenden Nutwertgutachtens unverzüglich ein Wohnungseigentumsvertrag abgeschlossen werden. Im Grundbuch ist bis dato nur die Vorbereitung von Wohnungseigentum angemerkt.*

[...]

*In der Beschwerde vom 24.2.2020 führen die Beschwerdeführer aus, dass die Einbeziehung des Gebäudewertes in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer unrichtig sei. Die nach der Teilung des Grundstücks eingegangene Miteigentümergeinschaft mit der **M-GmbH** sei nur zur Umgehung der Bauvorschriften der Gemeinde *** erfolgt, welche besagten, dass für neu geschaffene Bauplätze das Mindestmaß von 700 m² nicht unterschritten werden dürfe (die Beschwerdeführer hätten nur 500m² bebauen wollen/können). Sie hätten nie die Absicht gehabt, mit dem Miteigentümer des Grundstücks (**M-GmbH**) ein gemeinsam abgestimmtes Projekt durchzuführen.*

Darüber hinaus sei das von der belangten Behörde in der Bescheidbegründung angeführte Erkenntnis des VwGH vom 29.7.2004 zu 2003/16/0135 mit dem hier gegenständlichen

*Sachverhalt nicht vergleichbar. Dieses Erkenntnis behandle eine Wohnhausanlage, bei der jeder Miteigentümer Wohnungseigentum erwarb. Die Beschwerdeführer hätten hingegen ein völlig eigenständiges Haus geplant und auch die Größe und Bauausführung eigenständig gestaltet. In keiner Phase der Bauführung habe der Miteigentümer (**M-GmbH**) mitbestimmen können. Zum „normalen Häuslbauer“ bestehe somit kein Unterschied. Das errichtete Objekt stelle ein Einfamilienhaus dar, welches mit dem angrenzenden Liegenschaftsanteil des Miteigentümers (**M-GmbH**) in keiner Weise verbunden sei. Die einzelnen Liegenschaftsanteile seien vielmehr durch Zäune abgegrenzt.*

Die Beschwerdeführer seien außerdem Bauherren, da sie auf die bauliche Gestaltung des Bauvorhabens Einfluss nehmen hätten können, sowie das Baurisiko und das finanzielle Risiko getragen hätten (BFG 5.12.2016, RV/2100538/2016). Sie hätten darüber hinaus das Baugrundstück vor Erteilung der Baubewilligung erworben. Diese sei nach der Planung von den Beschwerdeführern selbst angesucht und ihnen gegenüber erteilt worden.

*Mit Beschwerdeverentscheidung vom 8.7.2020 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab und führte begründend aus, dass einerseits der Liegenschafts Kauf mit der Errichtung des Hauses bei der *** Massivhaus GmbH zusammenhängen würde und andererseits eine Bauherreneigenschaft der Beschwerdeführer nicht vorliege.*

*Beim gegenständlichen Grundstücks Kaufvertrag, so die weiteren Ausführungen der Beschwerdeverentscheidung, befänden sich auf der Käuferseite neben den Beschwerdeführern auch die **M-GmbH**. **H** sei deren Geschäftsführer und außerdem Gesellschafter der *** & Partner GmbH (in Folge *** GmbH), welche den Teilbereich „***-Haus“ übernommen habe. Auf der Internetseite der *** Massivhaus GmbH sei mit 18 freistehenden Einfamilienhäusern am besagten Grundstück geworben worden und an der vertragsgegenständlichen Grundstücksadresse sei die Errichtung eines Einfamilienhauses zu einem vorgegebenen Festpreis angeboten worden. Es sei daher unwahrscheinlich, dass die Beschwerdeführer die Liegenschaftsanteile ohne das Gesamtkonzept (Erwerb des Baugrundstücks, Errichtung des Einfamilienhauses durch die *** Massivhaus GmbH) erhalten hätten. Die übrigen im Eigentum der **M-GmbH** liegenden Baugrundstücke seien ebenfalls verkauft worden. Auf allen Baugrundstücken seien Häuser der *** Massivhaus GmbH errichtet worden.*

Die Bauherreneigenschaft sei bei den Beschwerdeführern nicht gegeben, da diese ein standardisiertes, vorgeplantes Haus in Auftrag gegeben hätten (Haus „VARIO“ mit Walmdach) und somit keinen Einfluss auf die bauliche Gestaltung nehmen haben können. Darüber hinaus fehle es auch am Baurisiko und am finanziellen Risiko.

*Im eingebrachten Vorlageantrag vom 10.8.2020 führten die Beschwerdeführer weiter aus, dass sie, anders als die übrigen Hausbesitzer, zunächst keinen direkten Kaufvertrag mit der *** Massivhaus GmbH abgeschlossen hätten, weil sie eigenverantwortlich den Hausbau*

*übernehmen wollten. Es sei auch nicht korrekt, dass sie das Baugrundstück nicht erhalten hätten, wenn kein Vertrag mit der *** Massivhaus GmbH abgeschlossen worden wäre. Dies liege daran, dass tatsächlich zwei getrennte Rechtsgeschäfte vorlägen und auch andere bauausführende Firmen im Gespräch gewesen seien.*

Im Vorlagebericht vom 2.2.2021 bekräftigte die belangte Behörde ihre Ansicht, dass das zu beurteilende Rechtsgeschäft, unbeschadet des Vorliegens mehrerer Vertragswerke, auf den Erwerb eines bebauten Grundstücks gerichtet gewesen sei. Der Bemessung der Grunderwerbsteuer sei daher der Kaufpreis des Baugrundstücks (EUR 107.100,00) und der Festpreis des Einfamilienhauses (EUR 203.000,00) zu Grunde zu legen.“

Die wesentliche Begründung des Bundesfinanzgerichts für die daraufhin erlassenen stattgebenden Erkenntnisse lag darin, dass die Beschwerdeführer weder rechtlich noch faktisch verpflichtet waren, die Errichtung des gegenständlichen Massivhauses der *** Massivhaus GmbH zu beauftragen. Sie haben zwar letztendlich (zu einem späteren Zeitpunkt) die Errichtung eines Massivhauses der *** Massivhaus GmbH beauftragt, jedoch ohne Verpflichtung und Druck, ein solches zu beauftragen. Es ergab sich für das Bundesfinanzgericht daraus, dass der für die Errichtung des Einfamilienhauses geleistete Betrag nicht als Teil der Gegenleistung angesehen werden könne.

Der Verwaltungsgerichtshof hob die beiden BFG-Erkenntnisse vom 23.5.2022, RV/7100153/2021 und RV/7100154/2021 mit Erkenntnis vom 14.5.2024, Ra 2022/16/0087, wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhalts auf. Auszugsweise führt der Gerichtshof wie folgt aus:

„29 Gegenstand eines der Grunderwerbsteuer unterliegenden Rechtsvorganges kann insbesondere ein Grundstück (§ 2 Abs. 1 GrEStG) oder ein Anteil an einem Grundstück (§ 2 Abs. 3 zweiter Satz GrEStG) sein. Gegenstand eines Kaufvertrages kann auch eine künftige Sache oder eine Sache sein, hinsichtlich welcher zur Erfüllung des Vertrages bestimmte Eigenschaften durch den Verkäufer erst geschaffen werden müssen. Gegenstand ist das Grundstück in bebaute Zustand auch dann, wenn die Verträge 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 (vgl. VwGH 6.11.2002, 99/16/0204, mwN).

30 Erbringt somit der Käufer im Hinblick auf die Bebauung eines Grundstückes neben einem als Kaufpreis bezeichneten Betrag weitere Leistungen - an wen auch immer -, ist demnach zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage auf den Besteuerungsgegenstand zurückzugreifen und zu untersuchen, in welchem körperlichen Zustand des Grundstückes der Rechtserwerb von der Grunderwerbsteuer erfasst wird. Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand eines Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll (vgl. VwGH 28.9.2000, 99/16/0519, mwN). Werden vom Erwerber im Hinblick auf

den beabsichtigten Erwerbszustand des Grundstückes - beispielsweise als bebaut, freigemacht oder unbelastet - neben dem als Kaufpreis bezeichneten Betrag - an wen auch immer - weitere Leistungen erbracht, 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. etwa VwGH 15.3.2022, Ra 2020/16/0018, VwGH 10.4.2008, 2007/16/0223, VwGH 20.2.2003, 2002/16/0123, jeweils mwN).

31 Sollen auf dem Grundstück, das Gegenstand des Erwerbsvorgangs ist, Baumaßnahmen - etwa die Errichtung von Gebäuden oder die Sanierung vorhandener Gebäude - durchgeführt werden, sind demnach die anfallenden Baukosten Teil der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer, wenn der Erwerber (Käufer) nicht als Bauherr anzusehen ist. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes 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, d.h. den bauausführenden Unternehmungen unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist und

c) das finanzielle Risiko tragen muss, d.h. dass er nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen hat, sondern alle Kostensteigerungen übernehmen muss, aber auch berechtigt ist, von den Bauausführenden Rechnungslegung zu verlangen,

wobei diese Kriterien kumulativ vorliegen müssen (vgl. VwGH 13.12.2023, Ro 2021/16/0006, sowie etwa VwGH 30.1.2014, 2013/16/0078, mwN).

32 Der Verwaltungsgerichtshof hat in diesem Zusammenhang mehrfach ausgesprochen, dass beim Erwerb von Miteigentumsanteilen an einer Liegenschaft, mit denen allenfalls das Wohnungseigentum verbunden werden soll, die Bauherreneigenschaft der Miteigentümergemeinschaft entscheidend ist. Dies deshalb, weil nur die Gesamtheit der Miteigentümer rechtlich über das gemeinsame Grundstück verfügen kann, wobei von einer Miteigentümergemeinschaft erst dann gesprochen werden kann, wenn die betreffenden - handelnden - Personen Miteigentümer geworden sind (vgl. etwa VwGH 29.7.2004, 2003/16/0135, mwN).

33 Der Verwaltungsgerichtshof hat ebenso bereits ausgesprochen, dass es für die Frage nach der finalen Verknüpfung zwischen Erwerbsgegenstand und Gegenleistung unerheblich ist, 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 ist, dass die

Verpflichtung zur Leistung auf den Erwerb des Grundstücks in dem Zustand, in dem es zum Erwerbsgegenstand gemacht wurde, bezogen ist (vgl. VwGH 20.12.2023, Ra 2023/16/0033, VwGH 29.8.2013, 2012/16/0159, mwN).

*34 Das Bundesfinanzgericht ging bei der Ermittlung der Gegenleistung der mitbeteiligten Parteien in den angefochtenen Erkenntnissen davon aus, dass der Wille der mitbeteiligten Parteien auf Erwerb eines unbebauten Grundstückes gerichtet gewesen sei und die mitbeteiligten Parteien keiner Verpflichtung oder keinem Druck ausgesetzt gewesen seien, die Errichtung eines Hauses der [*** Massivhaus GmbH] zu beauftragen. Ein finaler oder innerer Zusammenhang einer Leistung mit dem Grundstückserwerb setzt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes jedoch weder voraus, dass Druck auf den Käufer ausgeübt wurde, noch, dass der Käufer gegenüber dem Verkäufer eine Verpflichtung zur Erbringung von Leistungen im Hinblick auf den beabsichtigten Erwerbszustand des Grundstückes übernimmt.*

35 Hinsichtlich der vom Bundesfinanzgericht in der rechtlichen Begründung hervorgehobenen zeitlichen Komponente ist 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 sind (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 kommt es in diesen Fällen daher nicht an, wie der Verwaltungsgerichtshof bereits mehrfach entschieden hat (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).

*36 Die Begründung von Miteigentum durch die mitbeteiligten Parteien gemeinsam mit der [**M-GmbH**] und der anschließende Realteilungsvertrag erfolgten nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts ausschließlich zu dem Zweck, eine mit den Bauvorschriften der Gemeinde vereinbare Bebauung des Grundstücks zu ermöglichen. Dass in dieses - im Sinne der Sicherstellung der Bebauung des Grundstückes durch die mitbeteiligten Parteien und die [**M-GmbH**] erstellte - Gesamtkonzept nur Personen eingebunden wurden, die sich auch zur Bebauung des Grundstückes im Rahmen des von der [*** Massivhaus GmbH] entwickelten Bauprojektes verpflichten würden (vgl. zu diesem Aspekt auch schon VwGH 29.7.2004, 2003/16/0135), ist angesichts der vom Bundesfinanzgericht in den angefochtenen Erkenntnissen festgestellten Verbindungen der beteiligten Gesellschaften auf Gesellschafter- und Geschäftsführungsebene evident.*

37 Es ergibt sich somit schon aus den ausführlichen Sachverhaltsfeststellungen des Bundesfinanzgerichts, dass ein finaler Zusammenhang der zur Errichtung des Hauses auf dem

Grundstück erbrachten Leistungen der mitbeteiligten Parteien mit dem Erwerb des Grundstücks gegeben war.

38 Die mitbeteiligten Parteien erfüllten zudem die in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entwickelten Kriterien der „Bauherreneigenschaft“ nicht. Das Bundesfinanzgericht stellte fest, dass die mitbeteiligten Parteien für das errichtete Haus einen „Festpreis“ zu zahlen hätten, was bereits gegen die Übernahme des finanziellen Risikos von Baukostensteigerungen - nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes das wesentliche Merkmal der Bauherreneigenschaft (vgl. schon VwGH 27.6.1991, 90/16/0169) - spricht. 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 entsprechend den Kriterien der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gegeben war (vgl. dazu VwGH 29.7.2004, 2003/16/0135, mwN) nicht mehr entscheidungswesentlich an.

39 Indem das Bundesfinanzgericht die Kosten für die Errichtung des Hauses der mitbeteiligten Parteien nicht als Teil der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG angesehen hat, hat es die angefochtenen Erkenntnisse mit Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes belastet.

40 Die angefochtenen Erkenntnisse waren daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben.“

Im nunmehr fortgesetzten Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht trat der Senat am 12.6.2024 zur Beratung und Abstimmung zusammen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen

1. Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Es wird auf den in den Erkenntnissen des Bundesfinanzgerichts vom 23.5.2022, RV/7100153/2021 und RV/7100154/2021 festgestellten Sachverhalt verwiesen, der auszugsweise wie folgt lautet:

*„Mit Kaufvertrag vom 29.9.2015 veräußerte ****A**** das in seinem Alleineigentum stehende unbebaute Grundstück EZ ******* der KG ******* ******* im Ausmaß von 10.491 m² an die Grundstückshandels-Gesellschaft ****M-GmbH**** (in der Folge ****M-GmbH****) sowie an acht natürliche Personen, darunter befanden sich auch die beiden in Lebensgemeinschaft stehenden Beschwerdeführer ****BF1**** [...] und ****BF2**** [...]. Die Beschwerdeführer erwarben dabei je einen Anteil von je 507/20982 um den Kaufpreis von je EUR 53.550,00 (somit um gesamt EUR 107.100,00).*

Die angeführten Käufer, die die Liegenschaft im Miteigentum erwarben, vereinbarten bereits im Kaufvertrag die Realteilung derselben und die schrieben die Absicht fest, die einzelnen Bauplätze zu bebauen.

„Jeder Miteigentümer hat das alleinige Benutzungsrecht sowie die alleinige Erhaltungspflicht an dem ihm verkauften Bauplatzanteil, der jeweils im beiliegenden Plan eingezeichnet ist.“

„Es wird eine Grundstücksteilung in obigem Sinne erfolgen. Die Vertragsteile verpflichten sich schon jetzt diese Teilung gemäß dem einzuholenden Teilungsplan grundbücherlich abzuwickeln. Die Parteien vereinbaren schon heute, dass im Zuge dieser geplanten Teilung zwischen Ihnen keine weiteren Ausgleichszahlungen stattfinden, gleichgültig wie wertvoll die von ihnen im Zeitpunkt der Teilung zugewiesenen Flächen sind.“

„Die Käufer beabsichtigen, den Vertragsgegenstand zu bebauen.“

*Im Realteilungsvertrag vom 21.3.2016 erfolgte, wie im Kaufvertrag vorgesehen, die Aufteilung des Gesamtgrundstücks. Dabei erwarben die Beschwerdeführer die neubenannte Liegenschaft EZ *** (Grundstück ***) im Gesamtausmaß von 1.012m² im Miteigentum mit der **M-GmbH** (Anteil je Beschwerdeführer knapp über 25%, Anteil der **M-GmbH** knapp unter 50%).*

*„Die Abschreibung der Teilfläche 16 aus Grundstück 61/1 alt und Zuschreibung zum neu zu bildenden Grundstück ***, Eröffnung einer neuen EZ für dieses sowie die Einverleibung des Eigentumsrechts zur Hälfte für **M-GmbH** (FN ***) und je zu 1/4 für **BF2**, geb. *** und **BF1**, geb. *** ob diesem (Bauplatz 5).“*

*Der Hintergrund des Erwerbs des Liegenschaftsanteils im Miteigentum mit der **M-GmbH** lag darin, die Bauvorschriften der Gemeinde *** zu umgehen, welche vorsehen, dass für neugeschaffene Bauplätze das Mindestmaß von 700m² nicht unterschritten werden darf. Die Beschwerdeführer konnten bzw wollten nur eine Fläche von knapp 500m² erwerben und bebauen.*

*Tatsächlich wurde das Grundstück mit der Gesamtfläche von 1.012m² in die Liegenschaftsanteile/Bauplätze 5A (505 m²) und 5B (507 m²) aufgeteilt, wobei den Beschwerdeführern mit der abgeschlossenen Benützungsvereinbarung das alleinige Benützungsrecht und die alleinige Erhaltungspflicht für den (leicht größeren) Bauplatz 5B und der **M-GmbH** für den Bauplatz 5A zugewiesen wurde. Die beiden Liegenschaftsteile wurden durch einen Zaun abgegrenzt.*

*Darüber hinaus wurde vereinbart, dass die Anmerkung der Zusage zur Einräumung von Wohnungseigentum für die Beschwerdeführer an Haus 5B und für **M-GmbH** an Haus 5A*

einverleibt wird. Außerdem verpflichteten sich die Parteien umgehend einen Wohnungseigentumsvertrag abzuschließen.

*„Die Unterfertigten vereinbaren, dass **BF2** und **BF1** je am in beiliegendem Plan eingezeichneten Bauplatzteil 5B das alleinige Benutzungsrecht sowie die alleinige Erhaltungspflicht zugewiesen wird, während dies am Bauplatzteil 5A der **M-GmbH** allein zugewiesen wird. Die Vertragsteile verpflichten sich nach Vorliegen eines entsprechenden Nutzwertgutachtens ob dem verkaufsgegenständlichen Grundstück unverzüglich einen Wohnungseigentumsvertrag in diesem Sinne abzuschließen.“*

*„Die Unterfertigten vereinbaren daher, ob der gesamten Liegenschaft die Anmerkung der Zusage der Einräumung von Wohnungseigentum je für **BF2**, geb. am *** und für **BF1**, geb. am *** je, an Haus 5B und für **M-GmbH** (FN ***) an Haus 5A.“*

*Im Grundbuch ist bis dato nur die Vorbereitung von Wohnungseigentum angemerkt. Von der **M-GmbH** wurde der Liegenschaftsteil Bauplatz 5A mit Vertrag vom 4.5.2018 an dritte Privatpersonen weiterverkauft, die mittlerweile ein eigenes Einfamilienhaus auf diesem Bauplatz errichteten. Die beiden Einfamilienhäuser auf den Bauplätzen 5A und 5B sind in keiner Weise miteinander verbunden, die beiden Bauplätze durch einen Zaun voneinander abgegrenzt.*

*Letztlich wurden auf allen aus der Grundstücksteilung hervorgegangenen Baugrundstücken (bzw Bauplätzen) jeweils Massivhäuser der *** Massivhaus GmbH errichtet. Anzumerken ist in diesem Zusammenhang, dass in wirtschaftlicher Hinsicht hinter den gegenständlich beteiligten Gesellschaften **M-GmbH**, *** GmbH und *** Massivhaus GmbH jeweils **H** (als Geschäftsführer und/oder Gesellschafter) steht, somit ein entsprechendes Naheverhältnis zwischen den involvierten Gesellschaften vorlag.*

Zur zeitlichen Abfolge des Grundstückserwerbs durch die Beschwerdeführer

*In zeitlicher Abfolge erfolgte der Grundstückserwerb durch die Beschwerdeführer derart, dass diese zuerst an M (Bruder des gegenständlichen Verkäufers) herantraten, da ihnen zugetragen wurde, dass dieser in der Nachbarschaft zum Elternhaus der Beschwerdeführerin **BF2** gelegene Baugrundstücke verkaufe. Der Kontakt zu **M** wurde durch die Eltern der Beschwerdeführerin **BF2** initiiert, die mit ihm in flüchtiger Bekanntschaft standen. Zumal jedoch kein passendes Baugrundstück zur Verfügung stand, informierte **M** die Beschwerdeführer, dass auch sein Bruder, **A**, beabsichtige, nahegelegene Baugrundstücke zu veräußern.*

*Die Beschwerdeführer traten daraufhin mit **A** in Kontakt. Dies zu einem Zeitpunkt, als das von ihm zu verkaufende Gesamtgrundstück noch gänzlich bewaldet und unaufgeschlossen war. **A** stand zu diesem Zeitpunkt bereits mit dem für die *** Massivhaus GmbH tätigen **P** in Kontakt, der das zur Veräußerung stehende Gesamtgrundstück für die *** Massivhaus GmbH*

erwerben und in der Folge projektmäßig entwickeln wollte. ****A**** informierte ****P****, dass eine ortsansässige Familie am Kauf eines Baugrundstücks interessiert sei.

Es erfolgte schließlich die Kontaktaufnahme zwischen den Beschwerdeführern und ****P****. Betreffend den Erwerb des Baugrundstücks verhandelten die Beschwerdeführer schließlich (nur) mit ihm. Zeitgleich nahm ****P**** auch erste Planungen betreffend die Aufteilung des Gesamtgrundstücks in einzelne Baugrundstücke vor und nahm dabei gemeinsam mit den beiden Beschwerdeführern auch die Auswahl des von ihnen konkret zu erwerbenden Baugrundstücks vor.

Zeitlich deutlich nachgelagert wurde von ****P**** bzw der ******* Massivhaus GmbH das Gesamtprojekt schließlich im Detail fertig entwickelt und die Umsetzung begonnen. Erst dabei erfolgte auch die Schaltung von Inseraten bzw die Vornahme der konkreten Bewerbung („Verkauf von 18 freistehenden Einfamilienhäusern in Baumeisterqualität, Belagsfertig mit Keller und Grund; Planverkauf“). In der Folge wurden schließlich mit ******* Massivhäusern bebaute Grundstücke angeboten (und keine bloßen [unbebauten] Baugrundstücke).

Letztendlich wurden von der ******* Massivhaus GmbH plangemäß an diverse Interessenten Baugrundstücke samt den mitangebotenen ******* Massivhäusern veräußert, somit jeweils Einfamilienhäuser der ******* Massivhaus GmbH errichtet. Der Fall der gegenständlichen Beschwerdeführer erweist sich jedoch insofern anders gelagert, als diese, wie ausgeführt, bereits zu einem wesentlich früheren Zeitpunkt, noch vor Entwicklung des Gesamtprojekts und vor Inserierung und Bewerbung desselben, an den ursprünglichen Grundstückseigentümer herantraten, von diesem an ****P**** weiter verwiesen wurden, stets aber mit der bloßen Intention, ein bloßes (unbebautes) Baugrundstück zu erwerben. Sie erwarben schließlich auch nur ein bloßes Baugrundstück und waren weder im Zuge des Erwerbs desselben noch zu einem späteren Zeitpunkt einer Verpflichtung oder dem Druck ausgesetzt, damit einhergehend auch die Errichtung eines ******* Massivhauses zu beauftragen.

Zur Beauftragung der Errichtung des Einfamilienhauses

Letztlich beauftragten die Beschwerdeführer die ******* Massivhaus GmbH mit der Errichtung ihres Einfamilienhauses.

Dem vorangehend legte die ******* Massivhaus GmbH bereits im Juni 2015 ein erstes Angebot (somit vor Unterzeichnung des Kaufvertrags über das Grundstück am 29.9.2015) und ein weiteres Angebot am 22.2.2016 (nach Unterzeichnung des Grundstückskaufvertrages). Das spätere Angebot, das von den Beschwerdeführern schließlich angenommen wurde, betraf die Errichtung eines außenfertigen *******-VARIO-Hauses („Ausbauhaus“) des Typs Standard VARIO (Abmessung 9,00m x 8,87m) zu einem Festpreis von EUR 203.000,00 brutto und wich deutlich vom ersten Angebot, das ein höherpreisiges belagsfertiges Wohnhaus betraf, ab. Beim Betrag von EUR 203.000,00 (Bruttobetrag, inkl USt) handelt es sich um einen Pauschalpreis für die

Errichtung des Wohnhauses, beinhaltend den Keller, den Innenrohbau, Fenster, Fassade und Dach.

*Zwischen den beiden bezeichneten Angeboten holten sich die Beschwerdeführer auch Angebote von anderen Anbietern ein, etwa von der Marles Fertighaus GmbH und der Famosahaus Bauträger GmbH. Sie entschieden sich schlussendlich jedoch für ein Haus der *** Massivhaus GmbH, dies insbesondere auch aus dem Grund, weil das Unternehmen bereits direkt vor Ort tätig war.*

*Von den Beschwerdeführern erfolgte diesbezüglich mit 21.3.2016 durch Erteilung des Planungs- und Hausbauauftrages die Annahme des Angebots vom 22.2.2016. Die entsprechende Baubewilligung wurde von den beiden Beschwerdeführern alleine beantragt und der bewilligende Bescheid (Baubewilligung mit Bauplatzerklärung) vom 10.6.2016 wurde (nur) auf beide Beschwerdeführer lautend ausgestellt. Die baubehördliche Bewilligung umfasst den Neubau eines Einfamilienhauses samt Garage, Errichtung einer Stützmauer, und Veränderung der Höhenlage des Geländes. Als Planverfasser wurde die *** *** GmbH genannt. Auch die Beauftragung zur Errichtung des gegenständlichen Wohnhauses erfolgte allein durch die beiden Beschwerdeführer (ohne Einholung einer Zustimmung des Miteigentümers **M-GmbH**). Ein Beschluss der Miteigentümer lag nicht vor. Die Rechnungslegung und der Zahlungsfluss betrafen nur die beiden Beschwerdeführer.“*

Ergänzend ist nunmehr noch zu unterstreichen, dass die Begründung von Miteigentum durch die Beschwerdeführer gemeinsam mit der **M-GmbH** und der anschließende Realteilungsvertrag ausschließlich zu dem Zweck erfolgten, eine mit den Bauvorschriften der Gemeinde vereinbare Bebauung des Grundstücks zu ermöglichen. Evident ist dabei, dass in dieses – im Sinne der Sicherstellung der Bebauung des Grundstücks durch die Beschwerdeführerin und die **M-GmbH** erstellte – Gesamtkonzept, nur Personen eingebunden wurden, die sich zur Bebauung des Grundstücks im Rahmen des von der *** Massivhaus GmbH entwickelten Bauprojekts verpflichten würden.

Es ergibt sich daraus, dass ein finaler Zusammenhang der zur Errichtung des Hauses auf dem Grundstück erbrachten Leistungen der Beschwerdeführer mit dem Erwerb des Grundstücks gegeben war.

2. Beweiswürdigung

Es wird auf die in den Erkenntnissen des Bundesfinanzgerichts vom 23.5.2022, RV/7100153/2021 bzw RV/7100154/2021 dargelegte Beweiswürdigung verwiesen:

*„Die getroffenen Feststellungen ergeben sich aus dem vorliegenden Verwaltungsakt, insbesondere aus dem Kauf- und Realteilungsvertrag, der Benützungsvereinbarung, den Angeboten und dem Vertrag der *** Massivhaus GmbH und dem Antrag auf Baubewilligung*

samt ergangenen Bescheid der Baubehörde. Darüber hinaus erfolgten Einsichtnahmen in das Grund- und Firmenbuch, wurden Internetrecherchen durchgeführt und insbesondere in umfangreichen Ausmaß Einvernahmen der geladenen Auskunftspersonen in den mündlichen Verhandlungsterminen vom 10.3.2022 und 6.4.2022 durchgeführt.

Die Feststellung, dass kein unmittelbarer, tatsächlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Beauftragung der *** Massivhaus GmbH mit der Errichtung des außenfertigen Einfamilienhauses und dem Kauf des bloßen anteiligen Baugrundstücks bestand, basiert derart vor allem auf den glaubhaften Aussagen der befragten Auskunftspersonen. Demnach wurde zwar tatsächlich auf jedem einzelnen Baugrundstück ein Einfamilienhaus der *** Massivhaus GmbH errichtet, jedoch haben die Beschwerdeführer – anders als die anderen Erwerber – glaublich bereits vor konkretem Planungsbeginn das Gespräch mit dem Verkäufer, **A**, gesucht. Dass diese in weiterer Folge hauptsächlich mit **P** verhandelt haben, ergibt sich daraus, dass dieser von **H** mit der Aufteilung des Grundstücks und der Projektentwicklung beauftragt wurde. Naturgemäß lag sein Interesse darin, wie zu Protokoll gegeben, „Häuser der *** Massivhaus GmbH zu verkaufen“. Insbesondere im Anfangsstadium des Projekts war es für die *** Massivhaus GmbH jedoch vor allem auch wichtig, die Finanzierung für den Grundstückserwerb sicher zu stellen, weshalb auch Interessenten an einem bloßen Baugrundstück, wie eben die beiden Beschwerdeführer, durchaus willkommen waren.

Übereinstimmend wurde von allen Auskunftspersonen angegeben, dass die Intention der Beschwerdeführer darin lag, ein bloßes Baugrundstück zu erwerben. Es besteht für das Gericht keinerlei Grund zur Annahme, dass diese Angaben unzutreffend sein sollten.“

3. Rechtliche Beurteilung

3.1 Zu Spruchpunkt I. (Beschwerdeabweisung)

Gemäß § 1 Abs 1 Z 1 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 (GrEStG) unterliegen Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen, der Grunderwerbsteuer. Gemäß § 4 Abs 1 GrEStG (idgF) ist die Steuer grundsätzlich vom Wert der Gegenleistung, mindestens vom Grundstückswert zu berechnen. Als Gegenleistung ist bei einem Kauf nach § 5 Abs 1 Z 1 GrEStG der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen heranzuziehen. Im Fall eines entgeltlichen Erwerbs beträgt die Steuer nach § 7 Abs 1 Z 3 GrEStG grundsätzlich 3,5%.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ist der Begriff der Gegenleistung im Sinne der §§ 4 und 5 GrEStG ein dem Grunderwerbsteuerrecht eigentümlicher Begriff, der über den bürgerlich-rechtlichen Begriff der Gegenleistung hinausgeht und im wirtschaftlichen Sinn zu verstehen ist (vgl. VwGH 15.3.2022, Ra 2020/16/0018; 25.6.1992, 91/16/0037). Es kommt nicht auf die äußere Form der Verträge an, sondern auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt,

der nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu ermitteln ist. Es gilt dabei all das als Gegenleistung, das der Erwerber einzusetzen hat, um die Liegenschaft zu erhalten. Es ist auf denjenigen abzustellen, der die Leistung erbringt, also auf den Erwerber des Grundstücks, der die Gegenleistung (für das Grundstück) erbringt (vgl VwGH 15.3.2022, Ra 2020/16/0018; 24.2.2021, Ro 2020/16/0024).

Dass der Kaufpreis für den Erwerb des (bloßen) anteiligen Baugrundstücks in Höhe von je EUR 53.550,00 der Grunderwerbsteuer unterliegt, ist gegenständlich unstrittig. Nach Auffassung der belangten Behörde, zähle aber auch der von den Beschwerdeführern für die Errichtung des Einfamilienhauses entrichtete Festpreis von EUR 203.000,00 brutto (je EUR 101.500,00 pro Beschwerdeführer) zur GrESt-Bemessungsgrundlage.

Entsprechend obiger Feststellungen war der Wille der Beschwerdeführer auf Erwerb eines unbebauten Grundstücks gerichtet und waren sie keiner Verpflichtung oder keinem Druck ausgesetzt, die Errichtung eines Hauses der *** *Massivhaus GmbH* zu beauftragen. Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 14.5.2024, Ra 2022/16/0087, unter Rn 34 ff jedoch festhält, setzt ein finaler oder innerer Zusammenhang einer Leistung mit dem Grundstückserwerb weder voraus, dass Druck auf den Käufer ausgeübt wurde, noch, dass der Käufer gegenüber dem Verkäufer eine Verpflichtung zur Erbringung von Leistungen im Hinblick auf den beabsichtigten Erwerbszustand des Grundstückes übernimmt. Hinsichtlich der zeitlichen Komponente sind nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs bei der Einbindung der Grundstückskäufer in eine 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 (vgl VwGH 14.5.2024, Ra 2022/16/0087; 20.12.2023, Ra 2023/16/0033). Die zeitliche Abfolge der jeweiligen Vertragsabschlüsse ist dabei nicht relevant (VwGH 14.5.2024, Ra 2022/16/0087; 20.12.2023, Ra 2023/16/0033).

Die Begründung von Miteigentum durch die Beschwerdeführer gemeinsam mit der **M-GmbH** und der anschließende Realteilungsvertrag erfolgten nach obigen Feststellungen ausschließlich zu dem Zweck, eine mit den Bauvorschriften der Gemeinde vereinbare Bebauung des Grundstücks zu ermöglichen. Dass in dieses – im Sinne der Sicherstellung der Bebauung des Grundstückes durch die mitbeteiligten Parteien und die **M-GmbH** erstellte – Gesamtkonzept nur Personen eingebunden wurden, die sich auch zur Bebauung des Grundstückes im Rahmen des von der *** *Massivhaus GmbH* entwickelten Bauprojektes verpflichten würden, ist angesichts der festgestellten Verbindungen der beteiligten Gesellschaften auf Gesellschafter- und Geschäftsführungsebene evident.

Es ergab sich somit aus den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen, dass ein finaler Zusammenhang der zur Errichtung des Hauses auf dem Grundstück erbrachten Leistungen der Beschwerdeführer mit dem Erwerb des Grundstücks gegeben war.

Zudem erfüllten die Beschwerdeführer die in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entwickelten Kriterien der „*Bauherreneigenschaft*“ nicht. Der Umstand, dass die Beschwerdeführer für das errichtete Haus einen „*Festpreis*“ zu zahlen hatten, spricht bereits gegen die Übernahme des finanziellen Risikos von Baukostensteigerungen – nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes das wesentliche Merkmal der Bauherreneigenschaft (vgl. VwGH 14.5.2024, Ra 2022/16/0087; 27.6.1991, 90/16/0169). Da die Kriterien, nach denen ein Käufer als Bauherr anzusehen ist, kumulativ vorliegen müssen, kommt es auf die Frage, ob die Bauherreneigenschaft der Miteigentümergeinschaft entsprechend den Kriterien der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gegeben war (vgl. dazu VwGH 29.7.2004, 2003/16/0135, mwN) nicht mehr entscheidungswesentlich an.

Nach dem Gesagten waren somit – so wie von der belangten Behörde vorgenommen – auch die Kosten für die Errichtung des Hauses der Beschwerdeführer als Teil der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer gemäß § 5 Abs 1 Z 1 GrEStG anzusehen. Die Beschwerde war somit vom Bundesfinanzgericht gemäß § 279 der Bundesabgabenordnung (BAO) als unbegründet abzuweisen.

3.2 Zu Spruchpunkt II. (Unzulässigkeit der 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 Verwaltungsgerichtshofs abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs nicht einheitlich beantwortet wird.

Die zu lösende Rechtsfrage entsprach der im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 14.5.2024, Ra 2022/16/0087, dar gelegten Rechtsauffassung. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof war daher gemäß Art 133 Abs 4 des Bundes-Verfassungsgesetzes (B-VG) nicht zuzulassen.

Wien, am 14. Juni 2024