

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Senatsvorsitzenden MMag. Gerald Erwin Ehartner, die Richterin Mag. Judith Herdin-Winter sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Gertraud Lunzer und Mag. Franz Josef Groß in der Beschwerdesache ****BF****, vertreten durch EMSENHUBER & PARTNER Wirtschaftstreuhand GmbH, Steuerberatungsgesellschaft, Babenbergerstraße 1, 3390 Melk, über die Beschwerde vom 24. Februar 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr zuständig: Finanzamt Österreich) vom 27. Jänner 2020 betreffend Grunderwerbsteuer, ERFNR *******, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung in Anwesenheit der Schriftführerin Mag. Larissa Kusternik zu Recht:

I. Der Beschwerde wird Folge geleistet. Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO derart abgeändert, dass die Grunderwerbsteuer vom Kaufpreis des anteiligen Baugrundstücks, EUR 53.550,00, bemessen wird und somit EUR 1.874,00 (3,5% von EUR 53.550,00) beträgt.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

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 ****L**** (Verfahren protokolliert zu RV/7100153/2021) und ****E**** (Verfahren protokolliert zu RV/7100154/2021). 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* ****xx-GmbH**** zur GZ ******* (datiert mit 13.8.2015) vorgesehen. Im Rahmen der daraufhin vorgenommenen Teilung des Grundstücks erwarben die Beschwerdeführer in ihr Miteigentum (je $\frac{1}{4}$) gemeinsam mit der

M-GmbH (½) der neubezeichneten 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 **Haus-GmbH** mit der Errichtung eines außenfertigen *****-Hauses** um den Festpreis von EUR 203.000,00 (inklusive 20% USt).

In der zwischen den Beschwerdeführern und der **M-GmbH** abgeschlossenen Benützungvereinbarung 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.

Im Rahmen der Grunderwerbsteuerselbstberechnung wurde als Bemessungsgrundlage je Beschwerdeführer der Betrag von EUR 53.550,00 (Kaufpreis für das anteilige Baugrundstück) je herangezogen und davon die Grunderwerbsteuer in Höhe von je EUR 1.874,25 ermittelt.

Mit Bescheid vom 27.1.2020 setzte die belangte Behörde nach § 201 BAO die Grunderwerbsteuer für die gleichzeitig erwerbenden Beschwerdeführer mit je EUR 5.426,75 (3,5% von EUR 53.550,00 [Kaufpreis für das anteilige Baugrundstück] + 3,5% von EUR 101.500,00 [anteiliger Festpreis für das *****-Haus**]) fest.

In der Bescheidbegründung führte die belangte Behörde aus, dass für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges der Zustand eines Grundstücks maßgebend sei, in dem dieses erworben werden soll. Aus dem Kaufvertrag und der Angebotseinholung der Beschwerdeführer bei der **Haus-GmbH** (bereits vor dem Grundstückskauf) ergebe sich, dass die Beschwerdeführer ein Baugrundstück samt Einfamilienhaus erwerben wollten. Außerdem fehle es den Beschwerdeführern an der Bauherreneigenschaft, da bei Miteigentumsgemeinschaften eine solche nur gegeben sei, wenn sämtliche Miteigentümer gemeinsam tätig würden (VwGH 29.7.2004, 2003/16/0135). Als Bemessungsgrundlage sei daher die gesamte Gegenleistung für das Baugrundstück und das Einfamilienhaus heranzuziehen.

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 Beschwerdeentscheidung 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 **Haus-GmbH** zusammenhängen würde und andererseits eine Bauherreneigenschaft der Beschwerdeführer nicht vorliege.

Beim gegenständlichen Grundstückskaufvertrag, so die weiteren Ausführungen der Beschwerdeentscheidung, befänden sich auf der Käuferseite neben den Beschwerdeführern auch die **M-GmbH**. **F** sei deren Geschäftsführer und außerdem Gesellschafter der **S-GmbH** (in Folge **S-GmbH**), welche den Teilbereich „***-Haus“ übernommen habe. Auf der Internetseite der **Haus-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 **Haus-GmbH**) erhalten hätten. Die übrigen im Eigentum der **M-GmbH** liegenden Baugrundstücke seien ebenfalls verkauft worden. Auf allen Baugrundstücken seien Häuser der **Haus-GmbH** errichtet worden.

Die Bauherreneigenschaft sei bei den Beschwerdeführern nicht gegeben, da diese ein standardisiertes, vorgeplantes Haus in Auftrag gegeben hätten (Haus „***“ 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 **Haus-

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 **Haus-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.

Am 10.3.2022 fand am Bundesfinanzgericht der erste mündliche Verhandlungstermin statt. Mit den Vertretern der beiden Beschwerdeführer und der belangten Behörde wurden Sach- und Rechtsfragen erörtert und die geladenen Auskunftspersonen

- **A**, Verkäufer der Liegenschaft,
- **M**, Bruder des Verkäufers der Liegenschaft und Vermittler, und
- **F**, Geschäftsführer und/oder Gesellschafter **M-GmbH**, **S-GmbH** und **Haus-GmbH**

einvernommen.

Am 6.4.2022 fand der zweite mündliche Verhandlungstermin statt. Dabei wurden die Beschwerdeführer **L** und **E** sowie die geladenen Auskunftspersonen

- **G**, Vater der Beschwerdeführerin **E**, sowohl im Rahmen des Kaufs des anteiligen Baugrundstücks als auch bei der Errichtung des Wohnhauses zentral involviert, und
- **P**, auf selbständiger Basis für die **Haus-GmbH** tätig und von dieser mit der Projektdurchführung (Teilung des Gesamtgrundstücks, Errichtung von Wohnhäusern) beauftragt,

einvernommen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen

1. Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

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 ****L**** (Verfahren protokolliert zu RV/7100153/2021) und ****E**** (Verfahren protokolliert zu RV/7100154/2021). 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 *******/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 ****E****, geb. ******* und ****L****, 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 Unterfertigenden vereinbaren, dass ****E**** und ****L**** je am in beiliegendem Plan eingezeichneten Bauplatzteil 5B das alleinige Benützungsrecht 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 Unterfertigenden vereinbaren daher, ob der gesamten Liegenschaft die Anmerkung der Zusage der Einräumung von Wohnungseigentum je für ****E****, geb. am ******* und für ****L****, 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 ****Haus-GmbH**** errichtet. Anzumerken ist in diesem Zusammenhang, dass in wirtschaftlicher Hinsicht hinter den gegenständlich beteiligten Gesellschaften ****M-GmbH****, ****S-GmbH**** und ****Haus-GmbH**** jeweils ****F**** (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 **E** gelegene Baugrundstücke verkaufe. Der Kontakt zu **M** wurde durch die Eltern der Beschwerdeführerin **E** 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 **Haus-GmbH** tätigen **P** in Kontakt, der das zur Veräußerung stehende Gesamtgrundstück für die **Haus-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 **Haus-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 **Haus-GmbH** plangemäß an diverse Interessenten Baugrundstücke samt den mitangebotenen **Massivhäusern** veräußert, somit jeweils Einfamilienhäuser der **Haus-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 **Haus-GmbH** mit der Errichtung ihres Einfamilienhauses.

Dem vorangehend legte die **Haus-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 ***-Houses („Ausbauhaus“) des Typs *Standard* *** (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 *** *Fertighaus GmbH* und der *** *Bauträger GmbH*. Sie entschieden sich schlussendlich jedoch für ein Haus der **Haus-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 **S-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.

Wie ausgeführt, waren die Beschwerdeführer weder rechtlich noch faktisch verpflichtet, die Errichtung eines *** *Massivhauses* zu beauftragen. Der Vorgang des Erwerbs des anteiligen unbebauten Grundstücks von **A** stand somit in keinem unmittelbaren, tatsächlichen und

wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Beauftragung der **Haus-GmbH** zur Errichtung des außenfertigen Einfamilienhauses.

2. Beweiswürdigung

Die getroffenen Feststellungen ergeben sich aus dem vorliegenden Verwaltungsakt, insbesondere aus dem Kauf- und Realteilungsvertrag, der Benützungsvereinbarung, den Angeboten und dem Vertrag der **Haus-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 **Haus-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 **Haus-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 **F** mit der Aufteilung des Grundstücks und der Projektentwicklung beauftragt wurde. Naturgemäß lag sein Interesse darin, wie zu Protokoll gegeben, „*Häuser der Haus-GmbH zu verkaufen*“. Insbesondere im Anfangsstadium des Projekts war es für die **Haus-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. (Beschwerdestattgabe)

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.

Von Seiten des Bundesfinanzgerichts wird diesbezüglich auf die Rechtsprechung des VwGH verwiesen, die dabei daran anknüpft, ob die Leistung (hier: der Festpreis für die Errichtung des Einfamilienhauses an die ****Haus-GmbH****) in einem unmittelbaren, tatsächlichen und wirtschaftlichen – somit „*inneren*“ – Zusammenhang mit dem Erwerb des Baugrundstücks steht; nur in diesem Fall ist sie als Gegenleistung iSd GrEStG anzusehen. Entscheidend für die Qualifikation einer Leistung als Gegenleistung 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 15.3.2022, Ra 2020/16/0018; 25.8.2005, 2005/16/0104; 25.6.1992, 91/16/0037).

Maßgebend für die Grunderwerbsteuerliche Beurteilung ist daher der Zustand des Grundstücks, in dem dieses erworben werden soll; somit, ob die Beschwerdeführer das bloße Baugrundstück erwerben wollten oder ihr Wille letztendlich auf den Erwerb im mit dem gegenständlichen ***** Massivhaus** bebauten Zustand gerichtet war.

Aus den obig getroffenen Feststellungen ergibt sich, dass der Wille der Beschwerdeführer (nur) auf den Erwerb des bloßen (unbebauten, anteiligen) Baugrundstücks gerichtet war. Wie ausgeführt, traten die Beschwerdeführer bereits vor Entwicklung des Gesamtprojekts durch die

Haus-GmbH bzw vor Inserierung und Bewerbung desselben an den ursprünglichen Grundstückseigentümer heran und wollten von diesem ein bloßes Baugrundstück erwerben. Sie beauftragten zwar letztendlich (zu einem späteren Zeitpunkt) die Errichtung eines **Massivhauses**, waren jedoch in keiner Weise der Verpflichtung oder dem Druck ausgesetzt, tatsächlich die Errichtung ein solches zu beauftragen. Vielmehr verhandelten sie mit mehreren Anbietern, holten diverse Angebote ein, darunter auch zwei unterschiedliche und zu unterschiedlichen Zeitpunkten gelegte Angebote der **Haus-GmbH**. Die Beauftragung der **Haus-GmbH** mit der Errichtung des Einfamilienhauses erfolgte somit eher zufällig, der ursprüngliche Wille der beiden Beschwerdeführer war jedenfalls nicht darauf gerichtet. Ein objektiv enger sachlicher Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und dem Vertrag über die Gebäudeerrichtung ist nicht gegeben.

Es ergibt sich bereits daraus, dass der für die Errichtung des Einfamilienhauses geleistete Betrag nicht als Teil der Gegenleistung angesehen werden kann.

Keine andere Beurteilung vermag auch der Umstand, dass die Beschwerdeführer das Baugrundstück zunächst im Miteigentum unter anderem mit der **M-GmbH** erwarben und das Baugrundstück auch nach erfolgter Realteilung noch im Miteigentum zwischen den Beschwerdeführern und der **M-GmbH** verblieb und die handelnden Personen der **M-GmbH** und der **Haus-GmbH**, die letztendlich mit der Errichtung des Einfamilienhauses beauftragt wurde, weitgehend übereinstimmten (somit zwischen der **M-GmbH** und der **Haus-GmbH** ein Naheverhältnis bestand – letzten Endes verhandelten die Beschwerdeführer mit **P** sowohl den Kauf des Baugrundstücks, als auch die Errichtung des **Massivhauses**).

Trotz des bestehenden Konnexes ist kein „*unmittelbarer, tatsächlicher und wirtschaftlicher – innerer – Zusammenhang der Leistung des Erwerbers mit dem Erwerb des Grundstücks*“ im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs (etwa VwGH 15.3.2022, Ra 2020/16/0018; 10.1.1985, 83/16/0181) gegeben. Das aus dem Grund, weil die die Errichtung des **Massivhauses** nach den obigen Feststellungen bzw den voranstehenden Ausführungen unabhängig von dem zu einem wesentlich früheren Zeitpunkt erfolgten Erwerb des Baugrundstücks beauftragt wurde. Für ihren Grundstücksanteil, somit für den (im Verhältnis zum Nachbarbauplatz A5) flächenmäßig größeren Bauplatz 5B, konnten die Beschwerdeführer eigenverantwortlich vorgehen und selbständig die Baubewilligung einholen und die Gebäudeerrichtung beauftragen (der Bauantrag wurde nur von den beiden Beschwerdeführern unterzeichnet und eingebracht und der Bescheid der Baubewilligung erging nur sie).

Klarstellend bleibt darauf hinzuweisen, dass die Beschwerdeführer auch nicht an ein bereits fertig vorgegebenes Gesamtkonzept gebunden bzw nicht in ein vorheriges Vertragsgeflecht eingebunden waren. Auf Veräußererseite lag auch kein abgestimmtes Verhalten in dem Sinne vor, dass auf die Bebauung des Grundstücks/Bauplatzes der Beschwerdeführer mit einem

Massivhaus hingewirkt wurde. Zwar lag die grundsätzliche Intention von Seiten der handelnden Personen der **Haus-GmbH** bzw der **M-GmbH** augenscheinlich darin, ein Projekt mit der Errichtung von freistehenden Einfamilienhäusern durchzuführen, somit im Wesentlichen mit **Massivhäusern** bebaute Grundstücke zu verkaufen - wie ausgeführt, waren die Beschwerdeführer in dieses Gesamtkonzept bzw Vertragsgeflecht jedoch nicht eingebunden und waren sie auch nicht der Verpflichtung oder dem bloßen Druck ausgesetzt, die Errichtung eines **Massivhauses** zu beauftragen. Vielmehr wurde das entsprechende Projekt der **Haus-GmbH** bzw der **M-GmbH** erst nach Veräußerung des Baugrundstücks an die Beschwerdeführer im Detail geplant und umgesetzt. Die Beschwerdeführer waren derart nicht an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisator vorgegebenes Gebäude gebunden.

Anzuführen ist noch, dass für die in Auftrag gegebene Errichtung des Einfamilienhauses vorab auch kein feststehender Preis vorlag. Wie ausgeführt, wurde von Seiten der **Haus-GmbH** zunächst ein belagsfertiges Einfamilienhaus angeboten und danach, zu einem wesentlich späteren Zeitpunkt, nach zwischenzeitigem Erwerb des (anteiligen) Baugrundstücks durch die Beschwerdeführer, ein wesentlich preisgünstigeres Ausbauhaus.

Was schließlich den von der belangten Behörde vorgenommenen Verweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 29.7.2004, 2003/16/0135 betrifft, ist darauf hinzuweisen, dass der diesem VwGH-Erkenntnis zugrundeliegende Sachverhalt dem hier gegenständlichen Sachverhalt nicht vergleichbar ist. Während im beschwerdegegenständlichen Fall die Errichtung separater Einfamilienhäuser, die in keiner Weise miteinander verbunden sind und deren Bauplätze durch einen Zaun abgegrenzt sind, beauftragt wurde, betrifft das VwGH-Erkenntnis die Errichtung einer Wohnanlage mit zahlreichen Wohneinheiten und einer Tiefgarage. Der VwGH führte dazu aus, dass in einem derartigen Fall nur die Gesamtheit der Miteigentümer über das Grundstück verfügen könne. Im gegenständlichen Fall errichteten jedoch sowohl die Beschwerdeführer als auch deren Nachbarn (zu einem späteren Zeitpunkt) jeweils eigenständig ein Einfamilienhaus, jeweils auf dem ihnen zugewiesenen Bauplatz. In keiner Phase der Bauführung kam dem Nachbarn (Miteigentümer) ein Mitbestimmungsrecht zu. Es wurde vielmehr bereits zu Beginn die Vereinbarung getroffen, dass jeder auf seinem Bauplatz vollkommen eigenständig ein eigenes Wohnhaus errichten dürfe und die Zustimmung der anderen Miteigentümer wurde bereits vorab erteilt. Eine Vergleichbarkeit zum der VwGH-Entscheidung zugrundeliegenden Sachverhalt, bei der gemeinsam ein einheitliches Gebäude errichtet wurde und die einzelnen Wohnungseigentümer etwa auch Gemeinschaftsflächen gemeinsam benutzten, ist nicht gegeben.

Die beschwerdegegenständliche GrESt-Gegenleistung umfasst somit nur den Kaufpreis für den Erwerb des bloßen anteiligen Baugrundstücks (Bauplatz 5B) von gesamt EUR 107.100,00, was für die beiden zu gleichen Teilen erwerbenden Beschwerdeführer jeweils einen Betrag von EUR 53.550,00 ergibt. Unter Anwendung des gemäß § 7 Abs 1 Z 3 GrEStG vorgesehenen

Steuersatzes von 3,5% ergibt dies für die beiden Beschwerdeführer jeweils eine gerundet festzusetzende Grunderwerbsteuer in Höhe von je EUR 1.874,00. Das Bundesfinanzgericht folgt damit der von den Beschwerdeführern vorgenommenen Selbstberechnung. Der Beschwerde war daher Folge zu leisten.

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 entspricht der Rechtsprechung des VwGH (vgl etwa VwGH 15.3.2022, Ra 2020/16/0018). Die Revision war daher nicht zuzulassen.

Wien, am 23. Mai 2022