

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch JEANNEE Rechtsanwalt GmbH, Bösendorferstraße 5 Tür 8, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 8. April 2016 gegen den Bescheid gemäß § 201 BAO des ***FA*** vom 29. Februar 2016, ***2***, betreffend Grunderwerbsteuer für den Erwerb von Anteilen an der Liegenschaft ***3*** (***4***), zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt und Verfahrensgang

Mit Vorlagebericht vom 31.05.2016 legte das ***FA*** die Beschwerde mit folgender Sachverhaltsdarstellung zur Entscheidung vor:

*„Mit gegenständlichem Kaufvertrag wurden Miteigentumsanteilen (Anm.: -e) an der EZ ***5*** KG ***6*** erworben. Ausgehend vom vereinbarten Kaufpreis wurde die Grunderwerbsteuer selbstberechnet. Vor Abschluss des Kaufvertrages wurde bereits ein Zeichnungsschein betreffend der Beteiligung am gegenständlichen Bauherrnprojekt abgeschlossen. Darin werden bereits neben dem Kaufpreis noch zusätzliche Eigenmittel, Honorar für Schließungsgarantie und Honorar für Finanzierungsvermittlung vereinbart. Geplant war der Abriss des Altbestandes und der Neubau des gegenständlichen Kaufobjektes. Der Abriss und Neubau wurde auch so umgesetzt. Unter Hinzurechnung des Honorars für die Schließungsgarantie, des Honorars für die Finanzierungsvermittlung und den ermittelten Baukosten und Nebenkosten wurde die Grunderwerbsteuer mit dem verfahrensgegenständlichen Grunderwerbsteuerbescheid gem. [§ 201 Abs. 2 Z 3 BAO](#) in sinngemäßer Anwendung des [§ 303 BAO](#) wegen neu hervorgekommener Tatsachen festgesetzt.*

Aus dem Ermittlungsverfahren hat sich ergeben, dass dem Käufer keine Bauherrneigenschaft zukommt und eine Bindung an ein vorgegebenes Bauprojekt vorgelegen ist. Die ersten Planungen und Beschlüsse erfolgen in ganz kurzem Zeitabstand nach Kaufvertragsabschluss, nämlich in der ersten Miteigentümersversammlung am 24.3.2011. Insbesondere wurde der Abbruch und Neubau beschlossen sowie weitere Beschlüsse über Art des Projektes, über Beauftragung mit der Konzeption und der begleitenden Kontrolle, über Vergabe der Architekten und sonstiger Planungsleistungen und über die Beauftragung der steuerlichen Beratung und Betreuung. Bereits 2009 und 2010 erfolgten Vorentwurfsplanungen.

Dass dem Käufer die Bauherrneigenschaft nicht zukommt, ergibt sich aus folgenden Umständen:

- *Laut Prospekt war bereits der Abriss und Neubau des Objektes geplant*
- *Die Beteiligung erfolgte in Form von Zeichnungsscheinen.*
- *Die Unterfertigung der Zeichnungsscheine erfolgte 2010, also vor der Errichtung der Kaufverträge (17.02.2011).*
- *Die Kaufverträge wurden am 17.02.2011 unterfertigt.*
- *Im Protokoll über die Versammlung der Miteigentümer vom 24.03.2011 erfolgten diverse Beschlussfassungen:*

über Art des Projektes

über Beauftragung mit der Konzeption und der begleitenden Kontrolle

über Vergabe der Architekten- u. sonstigen Planungsleistungen

über Beauftragung der steuerlichen Beratung und Betreuung

*Bezüglich der Entwürfe des Neubaus wurden 4 Varianten eingeholt und der Entwurf der Firma ***7*** als bester angesehen (Die Entwürfe wurden den Bauherren bereits im Vorfeld der Versammlung zur Kenntnis gebracht) und einstimmig angenommen. - Vorentwurfsplanung der Fa. ***8*** aus 2009/2010.*

Weiters wird ausgeführt, dass das Projekt derzeit im vorgesehenen Zeitplan liegt, der freifinanzierte Kredit bereits gewährt wurde.

- *Am 30.09.2009 wurde von der ***9*** an ***10*** ein Angebot gelegt für die Planungsleistungen Wettbewerb Wohnbebauung ***11***.*
- *Die Firma ***12*** hat bereits am 28.10.2009 ein Honorarangebot betr. der Statikberechnungen für die ***13*** gestellt.*

- Die ***14*** hat am 04.11.2009 ein Angebot an ***15*** betr. Projekt- und Planungsleistungen gestellt.
- Laut vorgelegter Unterlagen gab es für das Objekt ***16*** bereits ab 08.11.2010 eine Versicherung (Gebäude Bündelversicherung der ***17***).
- Am 30.11.2010 wurde von Herrn ***18*** (Steuerberater) an ***19*** eine Honorarnote gelegt für die im Auftrag der ***20*** im Zeitraum 2010 erbrachten Leistungen (Ausarbeitung der steuerrechtlichen Stellungnahme zum Investitionsprojekt ***21***) - € 21.600,00.
- Am 18.01.2011 wurde von der ***22*** eine Honorarnote gelegt für die im Auftrag der ***20*** im Zeitraum 2010 erbrachten Leistungen (steuerrechtliche Konzepterstellung für das Bauherrnmodell ***21***) - € 43.200,00.
- Am 28.01.2011 und am 07.02.2011 wurden von der MA 64 bereits Rechnungen für die Grundabteilung und die Rechtskraft der Grundabteilung betr. ***11*** gelegt.
- In der Honorarnote v. 01.03.2014 – ***23*** ist unter Leistungsumfang ausgeführt: Konsulentenleistungen gem. Angebot v. 28.10.2009. Das heißt, dass bereits 2009 Angebote für das Objekt eingeholt wurden.
- Die Miteigentümer haben weder mitgestaltet noch mitentschieden was die Errichtung des Wohngebäudes betrifft (bauliche Gestaltung) - es erfolgten lediglich Änderungen im Ausstattungsbereich.
- Laut den vorgelegten Unterlagen haben insgesamt 5 Bauherrnversammlungen stattgefunden:

24.03.2011 – Dauer: 17:30 – 19:20 = 1,83h

09.06.2011 – Dauer: 17:30 – 19:00 = 1,50h

03.11.2011 – Dauer: 17:00 – 18:45 = 1,75h

14.06.2012 – Dauer: 17:00 – 18:15 = 1,25h

17.09.2013 – Dauer: 17:30 – 19:00 = 1,50h

Die 1. Bauherrnversammlung dauerte knapp 2 Stunden – dabei wurde schon ein Großteil der Beschlüsse gefasst. Auch die weiteren Versammlungen (4) hatten eine Dauer von 1,25h bis 1,75h – d. h. in rund 8h wurden sämtliche Beschlüsse gefasst.

Gegen diesen Bescheid wurde fristgerecht Beschwerde erhoben und auf die Erlassung einer Beschwerdeentscheidung verzichtet und die Direktvorlage an den BFG beantragt. Inhaltlich wird die Bauherrneigenschaft des Käufers vertreten und seien daher die einbezogenen zusätzlichen Kosten nicht Teil der Bemessungsgrundlage. Lediglich der Kaufpreis für die

Miteigentumsanteile lt. Kaufvertrag sei Bemessungsgrundlage. Weiters wurde mangelhafte Begründung eingewandt. Es sei nicht ausreichend dargestellt, worin die Wiederaufnahmegründe bestünden.“

Als Beweismittel führt das Finanzamt Kaufvertrag, Zeichnungsschein, Arbeitsbogen und Beschwerde an.

Das Finanzamt hat folgende Stellungnahme abgegeben:

„Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG unterliegen Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen, der Grunderwerbsteuer. Die Steuer ist gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Gegenleistung bei einem Kauf ist der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist Gegenleistung alles, was der Käufer über den Kaufpreis hinaus aufwenden muss, um die Liegenschaft zu erhalten. Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand eines Grundstückes maßgebend, in dem es erworben werden soll. Hat der Käufer neben dem Kaufpreis für die Liegenschaft auch Kosten für die Sanierung/die Errichtung des Gebäudes - an wen auch immer - zu erbringen, so ist bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage auf den Besteuerungsgegenstand zurückzugreifen und zu klären, in welchem körperlichen Zustand des Grundstückes der Rechtserwerb von der Grunderwerbsteuer erfasst wird.

Voraussetzung für die Einbeziehung der Kosten der Sanierung/Errichtung ist, dass die Sanierung/Errichtung des Gebäudes mit dem Erwerb der Liegenschaft in finaler Verknüpfung steht (vgl UFS 11.1.2008, [RV/0558-W/03](#)). Dies ist dann der Fall, wenn der Erwerber in ein bereits fertiges Planungs-, Vertrags- und Finanzierungskonzept im Wege eines Vertragsgeflechtes eingebunden wird (VwGH 29.4.1998, [97/16/0234](#); 28.5.1998, [97/16/0494](#) und 6.11.2002, 99/16/0204).

*Das Bauherrnmodell „***16***“ wurde von der ***24*** bereits 2009 und 2010 vorbereitet, es wurden entsprechende Angebote und eine Vorentwurfsplanung eingeholt, ein Prospekt erstellt und eine Beteiligung mittels Zeichnungsscheines angeboten.*

*Am 5.2.2010 wurde von der „***25***“ eine Vorentwurfsplanung erstellt. Diese enthält eine detaillierte Darstellung der Raumanordnung der einzelnen Wohnungen. Im Prospekt des Bauherrenmodells „***13***“ wird die Lage des Objektes beschrieben und festgehalten, dass das bestehende Gebäude abgerissen und durch einen Neubau ersetzt werden soll. Auf Grund der Lage des Objektes im Förderungszielgebiet des wohnfonds_wien kann um renditesteigernde Förderungsmaßnahmen angesucht werden. Im Prospekt wurde auch ein Rechenbeispiel angeführt, in dem die Finanzierung des Projektes und eine Prognose der Rendite dargestellt wurden. Die Zeichnungsscheine wurden im Zeitraum März bis Dezember 2010 errichtet und*

unterfertigt. Die daraus resultierenden Zahlungsverpflichtungen der Zeichner wurden zum Großteil ebenfalls 2010 geleistet.

Nach dem ermittelten Sachverhalt ergibt sich daher für die Abgabenbehörde, dass das Projekt von langer Hand vorbereitet war und innerhalb kürzester Zeit durchgezogen werden sollte. Bei der Art der Abwicklung hatten die Miteigentümer keine wesentlichen Dispositionsbefugnisse mehr. Es erfolgte eine Einbindung der Interessenten in ein vorgegebenes, vorgeplantes, komplexes Konzept, in ein fertig geplantes Bauprojekt. Dass in einem solchen Zusammenhang in mehreren Urkunden auf mehrere Vertragspartner aufgespalten wird, vermag daran nichts zu ändern. Die Käufer wollten ein ausgebautes, für die Erzielung von Mieterträgen taugliches Objekt erwerben. Mit dem Zeichnungsschein verpflichtete sich der jeweilige Erwerber/Investor zur Leistung weiterer Beträge außer dem Kaufpreisanteil, er wurde darauf hingewiesen, dass weitere Zahlungen für Werkunternehmer, Planung, Beratung von dritter Seite fällig werden, die vom ihm bedient werden müssen. Die unzweifelhaft gegebene Einbindung in ein von der Organisator- und Verkäuferseite vorgegebenes und vom Erwerber voll akzeptiertes Gesamtkonzept schließt es aus, dem Erwerber die Qualifikation eines selbständig „Schaffenden“ zuzubilligen.

Auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen können, bedeutet, wenn man auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion Einfluss nehmen kann (VwGH 30.4.1999, [97/16/0203](#)). Dabei sind „Veränderungen der Innenräume“ belanglos (VwGH 24.3.1994, [93/16/0168](#)). Im beschwerdegegenständlichen Fall erfolgten im Vergleich zur Vorentwurfsplanung lediglich geringfügige Änderungen wie z. B. keine Förderung, Reduktion der Wohnnutzflächen, neue Druckbelüftungsanlage, Innenwände zwischen Vorraum und Küche wurden durch Garderobenelemente ersetzt, Montage von Küchen, Entfall Blindstock bei den Fenstern, weniger Garagenplätze dafür zusätzliche Motorradabstellplätze. Eine Einflussnahme auf die Gesamtkonstruktion – wie dies der Gerichtshof fordert – ist nicht gegeben.

Der Begriff „Bauherr“ im Baurecht ist nicht ident mit jenem im Grunderwerbsteuerrecht. Bereits vor der konstituierenden Miteigentümerversammlung existierten 4 Entwürfe. Bei der Art der Abwicklung hatten die Miteigentümer keine wesentlichen Dispositionsbefugnisse. Bauherr ist der Käufer nur dann, wenn von allen Anfängen an die Disposition bei ihm liegt, ob er überhaupt baut und wann er baut, wenn er selbständig und eigeninitiativ plant und er auch zum Kostenvergleich die üblichen Offerte einholt. Diese Voraussetzungen liegen im gegenständlichen Fall nicht vor, da bereits zum Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages feststand, dass das Altgebäude abgerissen und ein Neubau errichtet werden soll. Es widerspricht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass ein derartig großes Projekt in 5 Miteigentümerversammlungen in rund 8 Stunden vollkommen geplant, die Finanzierung geklärt werden kann, alle Aufträge erteilt und die nötigen Beschlüsse gefasst werden können.

Zum Einwand der mangelhaften Begründung ist auszuführen, dass das Finanzamt in seiner Bescheidbegründung dargelegt hat, auf welche neu hervorgekommenen Tatsachen es die

Festsetzung gemäß [§ 201 Abs. 2 Z 3 BAO](#) stützt. Zum Beschwerdevorbringen der mangelhaften Rechtsmittelbelehrung ist festzuhalten, dass die Rechtsmittelbelehrung den Vorgaben der BAO entspricht.

Antrag des Finanzamtes: Das Finanzamt beantragt die Abweisung der Beschwerde.“

Streitgegenständlich ist der Bescheid gemäß [§ 201 BAO](#), womit Grunderwerbsteuer in Höhe von 8.503,00 EURO festgesetzt wurde. Der selbst berechnete Betrag in Höhe von 1.994,83 EURO wurde angerechnet. Als Gegenleistung gemäß § 5 GrEStG wurde ein Betrag von 242.942,91 EURO angenommen.

In der gesondert ergangenen Bescheidbegründung führt das Finanzamt u.a. aus:

*„[...] Bereits 2009 und 2010 wurde von Seiten der ***26***, umfirmiert in ***19***, das Projekt „***27***“ für einen Neubau in ***28*** vorbereitet und entsprechende Angebote betr. Vorentwurfsplanung etc. eingeholt, ein Prospekt erstellt und eine Beteiligung am Projekt mittels Zeichnungsscheinen angeboten.*

Laut Prospekt war bereits der Abriss und Neubau des Objektes geplant (dies bereits vor der ersten Miteigentümerversammlung) - und wurde dann in der 1.Bauherrnversammlung am 24.03.2011 auch so beschlossen.

Mit Unterzeichnung des Zeichnungsscheines - die Unterfertigung erfolgte 2010, also vor der Errichtung des Kaufvertrages (04.03.2011) - verpflichtete sich der Investor alle Beilagen, die einen integrierenden Bestandteil bilden (Schließungsgarantie, Finanzierungsvermittlung, Vollmacht, Miteigentümervertrag und Musterkaufvertrag) in gehöriger Form abzuschließen sowie zur Zahlung aller angeführten Beträge. Der Investor wurde auch darauf hingewiesen, dass weitere Zahlungen für Werkunternehmer, Planung, Beratung von dritter Seite fällig werden, die vom Investor bedient werden müssen.

Der Käufer hat die Liegenschaftsanteile als Anlageform erworben, er wollte ein ausgebautes für die Erzielung von Mieterträgen taugliches Objekt erwerben.

Der Zeichnungsschein, der Finanzierungsvermittlungsvertrag und der Schließungsgarantievertrag, die Vollmacht und der Kreditvertrag wurden alle im Jahre 2010 unterfertigt - also alle vor dem Kaufvertrag am 17.02.2011.

Die ersten Planungen und Beschlüsse erfolgten in kurzem Zeitabstand nach dem Kaufvertrag (17.02.2011) - in der 1. MEG - Versammlung am 24.03.2011 wurde bereits der Abbruch und Neubau beschlossen sowie weitere Beschlüsse über Art des Projektes, über Beauftragung mit der Konzeption und der begleitenden Kontrolle, über Vergabe der Architekten- u. sonstigen Planungsleistungen, über Beauftragung der steuerlichen Beratung und Betreuung, gefasst.

In dieser 1. Bauherrnversammlung waren von den Miteigentümern anwesend persönlich 42,29%, durch Vollmacht vertreten 41,05% = insgesamt 83,34%, sie dauerte gerademal knappe 2 Stunden (17:30 - 19:20) - dabei wurde schon ein Großteil der Beschlüsse gefasst. Auch die weiteren Versammlungen (4) hatten eine Dauer von 1,25h bis 1,75h - d. h. in 5 Bauherrnversammlungen, die gesamt rund 8h dauerten, wurden sämtliche Beschlüsse gefasst.

*Im Zuge der Überprüfung wurde weiters festgestellt, dass bereits 2009 und 2010 Vorentwurfsplanungen erfolgt sind von der Firma ***7***, Statikberechnungen von der Firma ***12***, Projekt- und Planungsleistungen von der Firma ***14***, Ausarbeitung der steuerrechtlichen Stellungnahme zum Investitionsprojekt ***29*** von ***18*** sowie steuerrechtliche Konzepterstellung von ***30***.*

*Für alle diese Leistungen wurden Honorarnoten an die ***26*** bzw. an die ***19*** gelegt und die Beträge dann an die Miteigentümer weiterverrechnet bzw. wurden die Honorarnoten direkt an die Miteigentümergeinschaft gelegt und beinhalten Leistungen aus den Jahren 2009 und 2010.*

*Zusammenfassend wird festgestellt, dass die Grundkonzeption Abbruch und Neubau betr. des Gebäudes auf der Liegenschaft ***11*** nicht von den Erwerbern selbst stammt, es handelt sich vielmehr um ein vorbereitetes Konzept der ***26***, umfirmiert in ***19***. Diese entschied als Organisator in Folge über die Zulassung eines Interessenten zum Erwerb eines Miteigentumsanteiles bzw. wurde der Interessent mit Unterfertigung des Zeichnungsscheines, der auch von der ***19*** als Initiatorin unterfertigt ist, in das bereits vorgefertigte Konzept eingebunden. Der Interessent konnte vom Ablauf her gesehen nur das gesamte Konzept zur Gänze annehmen oder zur Gänze ablehnen, neben den Grundstückskosten hat dieser auch einen Betrag für die Finanzierungsvermittlung und für die Schließungsgarantie entrichtet. Mit dem Zeichnungsschein verpflichtete sich der jeweilige Erwerber/Investor zur Leistung weiterer Beträge außer dem Kaufpreisanteil, er wurde darauf hingewiesen, dass weitere Zahlungen für Werkunternehmer, Planung, Beratung von dritter Seite fällig werden, die von ihm bedient werden müssen.*

Nach dem ermittelten Sachverhalt ergibt sich daher für die Abgabenbehörde, dass das Projekt von langer Hand vorbereitet war und innerhalb kürzester Zeit durchgezogen werden sollte. Bei der Art der Abwicklung hatten die Miteigentümer keine wesentlichen Dispositionsbefugnisse mehr. Es erfolgte eine Einbindung in ein vorgegebenes, vorgeplantes, komplexes Konzept, somit in ein fertig geplantes Bauprojekt.

Dass in einem solchen Zusammenhang in mehreren Urkunden auf mehrere Vertragspartner aufgespalten wird, vermag nichts zu ändern.

Die Miteigentümer haben keinen wesentlichen Einfluss auf die bauliche Gestaltung genommen und sie haben auch in weiterer Folge keine wesentlichen baulichen Änderungen veranlasst.

Laut der vom steuerlichen Vertreter vorgelegten Aufstellung erfolgten folgende Änderungen zur Vorentwurfsplanung: Keine Förderung, Reduktion der Wohnnutzflächen, Überarbeitung der Grundrisse, neue Druckbelüftungsanlage, Innenwände zwischen Vorraum und Küche wurden durch Garderobenelemente ersetzt, Montage von Küchen, Entfall Blindstock bei den Fenstern, weniger Garagenplätze dafür zusätzliche Motorradabstellplätze, Müllraum vergrößert und Lage verändert, Fahrradabstellraum Lage verändert, Fenster im Stiegenhaus entfallen, Entfall der vorgesetzten Gaupenkonstruktion.

Bei der Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung des Hauses ist entscheidend, ob dem Abgabepflichtigen das Recht und die Möglichkeit der Einflussnahme auf die Gestaltung des Gesamtbauvorhabens oder das Recht zu wesentlichen Änderungen des Projektes zugestanden werden. Die Möglichkeit zu geringfügigen Planänderungen, Änderungen in der Raumaufteilung bzw. Einrichtung und Ausstattung ist nicht von Bedeutung. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sind auch das Versetzen von Zwischenwänden, der Ersatz eines Fensters durch eine Tür oder die Änderung der Fensterzahl nicht als wesentlich zu betrachten.

Die Bauherrneigenschaft wird daher von Seiten des FAGVG nicht anerkannt, und die Grunderwerbsteuer ist von den Grund- und Baukosten einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen - Leistungen an Dritte unterliegen der GrESt, wenn die Verpflichtung zur Übernahme dieser Leistung durch Einbindung in ein vorgegebenes Gesamtkonzept von vornherein feststeht - sowie der jeweiligen Ust vorzuschreiben.

Das Finanzamt stützt seine Festsetzung auf das hervorkommen neuer Tatsachen im Sinne des [§ 303 Abs. 1 lit. b BAO](#).

*Für gegenständlichen Kaufvertrag wurde die Grunderwerbsteuer ausgehend von den anteiligen Grundkosten durch die ***31*** selbstberechnet. Im Zuge der Überprüfung der Selbstberechnung wurde jedoch festgestellt, dass für den Erwerber aus den o.a. Gründen (siehe dazu o.a. Ausführungen) die Bauherrneigenschaft nicht gegeben ist, da der Erwerber in ein vorgegebenes, vorgeplantes Konzept eingebunden wurde. Dies stellt den Wiederaufnahmsgrund gem. [§ 303 BAO](#) dar. Die Selbstberechnung wurde unrichtig durchgeführt. Durch die Ausfolgung bzw. Übermittlung von weiteren Unterlagen (siehe o.a. Ausführungen) zu den Kaufverträgen hat das Finanzamt davon Kenntnis erlangt, dass für den Erwerber die Bauherrneigenschaft nicht gegeben ist, insoweit sind Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen.*

Es sind daher die anteiligen Kosten für die Schließungsgarantie und für die Finanzierungsvermittlung sowie die anteiligen Baukosten und sonstigen Kosten neben den Grundkosten in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer miteinzubeziehen.

Die Festsetzung erfolgt gemäß [§ 201 Abs. 2 Z 3 BAO](#) da bei sinngemäßer Anwendung des [§ 303 BAO](#) die Voraussetzungen eines Wiederaufnahmegrundes vorliegen würden. Die Feststellungen

der Außenprüfung stellen für das Steuerverfahren neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel dar, die bisher nicht geltend gemacht worden sind. Die Kenntnisse dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens, hatten einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt.

Die Wiederaufnahme erfolgte unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung.

Bei der im Sinne des [§ 20 BAO](#) vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteieninteresse an der Rechtskraft) einzuräumen. Auch können die steuerlichen Auswirkungen unter dem Gesichtspunkt der Verwaltungsökonomie nicht bloß als geringfügig bezeichnet werden. Daher war dem Gesetzeszweck, mittels einer Erlassung eines rechtmäßigen Sachbescheides ein den gesetzlichen Vorschriften entsprechendes Steuerergebnis zu erzielen, Rechnung zu tragen.

*Die **Bemessungsgrundlage** wurde wie folgt ermittelt:*

*a) **Grundkosten** gesamt € 3.000.000,00 - wurden anteilig laut Kaufvertrag angesetzt.*

*b) **Kosten für die Schließungsgarantie** betragen gesamt € 1.900.000,00 und*

***Kosten für die Finanzierungsvermittlung** betragen gesamt € 380.000,00 -*

diese Kosten wurden laut den Beträgen im jeweiligen Zeichnungsschein angesetzt.

*c) **Baukosten und sonstige Kosten** betragen gesamt € 7.506.942,67 (laut u.a. Aufstellung) und wurden entsprechend den erworbenen Anteilen angesetzt.*

[...]

Auf Grund des erhobenen Sachverhaltes ergibt sich folgende

Chronologie (auszugsweise Wiedergabe)

[...]

In der gegen den streitgegenständlichen Grunderwerbsteuerbescheid erfolgten Beschwerde wendet der Bf. im Wesentlichen ein, Gegenstand des Kaufvertrages sei nur der Grund- und Boden bzw. ein ideeller Grundstücksanteil. Somit falle nur der für den Baugrund entrichtete Kaufpreis unter die Grunderwerbsteuer.

Aus dem zwischen dem Bf. als Käufer einerseits und der ***32*** (im Folgenden ***33*** genannt) als Verkäuferin andererseits abgeschlossenen Kaufvertrag ergebe sich eindeutig, dass kaufgegenständlich nur ideelle Grundstücksanteile seien und kein fertiges

Wohnungseigentumsobjekt. Gegenstand der Selbstberechnung im Jahr 2011 sei der zwischen dem Bf. als Käufer und der ***33*** als Verkäuferin abgeschlossene Kaufvertrag betreffend 190/10.000 schlichte Miteigentumsanteile der Liegenschaft ***34*** (nun mehr nur ***35***), jeweils ***36***, auf welcher sich ein sanierungsbedürftiges Gebäude befand, gewesen. Wohnungseigentum an einer bestimmten Wohnung sei nicht kaufgegenständlich gewesen und sei dies auch in Punkt 2.1 des Kaufvertrages gesondert festgehalten worden.

In Punkt 8. des Kaufvertrages seien Informationen zum möglichen, zukünftigen Bauprojekt aufgenommen worden, die jedoch unmissverständlich klarstellen würden, dass erst im Rahmen der Miteigentümergeinschaft eine gemeinsame Planung und Errichtung des Baues erfolgen und der Käufer keine fertige Wohnung bzw. kein fertiges Wohnungseigentumsobjekt erwerben würde. Dies sei auch tatsächlich so erfolgt. Es gebe keine anderen Rechtsbeziehungen betreffend den Ausbau der Liegenschaft zur Verkäuferin oder deren Muttergesellschaft („***37***“). Tatsächlich habe sich die gesamte „***37***“ auch schon während der Bauzeit zur Gänze aus Österreich zurückgezogen! Nicht einmal ein Ansprechpartner von Seiten der „***37***“ sei während der Bauphase zur Verfügung gestanden. (Beweis: offenes Firmenbuch, in der mündlichen Verhandlung erforderlichenfalls vorzulegende Beweise). Die ***33*** habe auch bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise nur Grundanteile verkauft und keine Bauleitung zugesagt. Auch alle anderen Leistungen in Zusammenhang mit dem Bauprojekt wie Planung, Baueinreichung, Baumaßnahmen etc. seien nicht von der Verkäuferin oder deren Konzerngesellschaft erbracht worden.

Der Umstand, dass im Jahr vor Kaufvertragsunterzeichnung ein Zeichnungsschein und eine Schließungsgarantie mit der ***20*** unterfertigt worden seien, reiche nicht aus für die Annahme, dass ein Wohnungseigentumsobjekt kaufgegenständlich sein sollte und das Projekt samt Finanzierung zum Zeitpunkt der Kaufvertragsunterzeichnung bereits vorhanden gewesen wäre. Vielmehr hätten diese Dokumente dazu gedient, die (teilweise zukünftige) Finanzierung des Bauprojektes durch die Bauherren selbst zu sichern und nur für den Fall des Ausfalls von Bauherren durch den Garanten abzusichern. Diese Leistungen hätten primär der Ertrag maximierung der Verkäuferin und ihrer Konzerngesellschaften gedient, um einen möglichst guten Kaufpreis für die Liegenschaft zu lukrieren. Die hätten jedoch nicht bzw. kaum der Umsetzung des eigentlichen Bauvorhabens gedient. Zunächst seien nur die Kosten für den Grundstückskauf festgelegt worden. Alle anderen Kosten, insbesondere Baukosten und etwaige Förderungen und Zuschüsse seien noch offen gewesen, weshalb hierfür auch keine fixen Beträge, sondern vielmehr geschätzte Zahlungen veranschlagt worden seien. Das gesamte Risiko sei alleine bei den Bauherren gelegen gewesen.

Die ***19*** sei bei gegenständlichem Bauprojekt nicht als ausführender Bauherr beteiligt gewesen, sondern habe lediglich die Suche nach geeigneten Interessenten für das Projekt (Bauherren) und vereinzelt Koordinationsaufgaben übernommen. Diese Koordinationsaufgaben bzw. unterstützende Projektbegleitung sei nach deren Ausscheiden von der ***38***, einem

von den Bauherren selbst beauftragten, völlig unabhängigen Unternehmen, übernommen worden.

Aus dem unterfertigten Zeichnungsschein gehe hervor, (vgl. Pkt. I und insbes. Pkt. III), dass die angegebenen Beträge nur Schätzungen seien und nicht die Gesamtkosten des Bauherrnprojekts darstellten. Es werde in Punkt III des Zeichnungsscheines ausdrücklich auf mögliche zukünftige Zahlungen an Werkunternehmer, Planer, Berater etc. hingewiesen.

Die übrigen Verträge und Unterlagen, insbesondere der Miteigentümervertrag (in Wahrheit die Begründung einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts bzw. einer steuerlichen Mitunternehmerschaft) seien abgeschlossen worden um noch vor Ankauf der Liegenschaft und der darauffolgenden Planung und Umsetzung des Baus die wechselseitigen Rechte und Pflichten zwischen den zukünftigen Miteigentümern als Bauherren zu regeln. Die an den Vertreter ausgestellte Spezialvollmacht sei errichtet und unterfertigt worden, um die rechtliche, vertragliche und behördliche Abwicklung durch die Bestimmung eines gemeinsamen Vertreters der Bauherren zu vereinfachen. Im Miteigentümervertrag würde in den allgemeinen Hinweisen zu Beginn des Vertrages darüber aufgeklärt, dass es zum Wesen einer derartigen Bauherrngemeinschaft gehöre, dass die Miteigentümergeinschaft selbst alle für das Bauvorhaben erforderlichen Entscheidungen treffe, Planungen erstelle, Aufträge ver gebe, Verträge abschlie ße etc... Die Miteigentümergeinschaft handle hierbei auf eigene Kosten und eigenes Risiko. Daraus ergebe sich notwendigerweise ein gegenüber üblichen Investments erhöhtes Risiko und bedürfe es einer allseitigen Mitwirkung der Bauherren zur Realisierung des Vorhabens. Es werde auch darauf aufmerksam gemacht, dass Risiken bei der Realisierung eines solchen Bauherrnprojekts insbesondere Kosten- und/oder Zeitüberschreitungen, behördliche Vorschriften (Baupolizei), Änderungen der Gesetze oder deren Anwendung (Steuerrecht, Baurecht etc.) Insolvenzrisiko von Werkunternehmen oder einzelnen Bauherren, steigende Finanzierungskosten, (Nicht-)Erlangung von Förderungen, Bodenrisiko, Baurisiko etc. sein könnten.

Zudem sei in den Grundlagen das Bauvorhaben und in Punkt IV des Miteigentümervertrages die Mittelaufbringung thematisiert worden, woraus sich ergebe, dass zu diesem Zeitpunkt kein abgeschlossenes Bauprojekt mit vollständiger Planung ohne Kostenrisiko vorgelegen sei, sondern vielmehr ein Baugrund mit sanierungsbedürftigem Haus gekauft werden und die Planung und Durchführung des Bauprojektes den Miteigentümern obliegen sollte.

Wäre Leistungsgegenstand eine fertige Wohnung gewesen, wäre auch zwingend ein Vertrag gemäß den Bestimmungen des Bauträgervertragsgesetzes (BTVG) abzuschließen gewesen. Die Verkäuferin wäre auch gewährleistungspflichtig für den Bau gewesen. All dies sei gegenständlich nicht der Fall gewesen. (Beweise: Kaufvertrag, Miteigentümervertrag, Zeichnungsschein)

Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges sei der Zustand eines Grundstückes maßgebend, in dem dieser erworben werden solle (Hinweis E VS 24.5.1971, 1251/69, VwSlg 4234 F/1971). Das müsse nicht notwendig der im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses gegebene Zustand sein. Entscheidend sei der Zustand in welchem das Grundstück zum Gegenstand des Erwerbsvorganges gemacht worden sei.

Bei Anwendung dieser Grundregel auf gegenständlichen Fall ergebe sich, dass nur der Ankaufspreis für Grund und Boden als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer herangezogen hätte werden dürfen, da lediglich ein Baugrundstück samt sanierungsbedürftigem Gebäude und nicht fertiggestellte, neu errichtete Wohnungseigentumsobjekte erworben worden seien.

Die steuerliche Vertretung des Bf. beantragt im Rahmen einer mündlichen Verhandlung möglichst über alle parallel eingebrachten Beschwerden der Bauherren gemeinsam zu verhandeln, den angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheid ersatzlos aufzuheben und die Neubemessung der Grunderwerbsteuer im Sinne der vorgenommenen Selbstbemessung vorzunehmen.

Am 11. November 2020 fand die öffentliche mündliche Verhandlung statt, welche folgendes Ergebnis gebracht hat:

Der Parteienvertreter (PV) führt aus, die Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung sei darin gelegen gewesen, dass die Bauherren sowohl den Architekten, als auch den Generalunternehmer - und zwar jeder Bauherr für sich - beauftragt hätten. Jeder Bauherr habe für sich separat Einfluss nehmen und eigene Wünsche äußern können. Auch die Baueinreichung sei durch die Bauherren selbst erfolgt. Alle diese Entscheidung und Beauftragungen hätten auf Beschlüssen der Bauherren als Miteigentümergemeinschaft beruht und seien jeweils lange nach der Gründung der Miteigentümergemeinschaft erfolgt. Dass es sich bei der Auswahl des Architekten um eine Entscheidung des Bauherrn gehandelt habe zeige sich auch darin, dass das Bauansuchen auf Basis neuer Baupläne erfolgt sei. Man habe nicht die Planungen der ***39*** konsumiert. Auch die Tatsache, dass man bewusst auf öffentliche Förderungen verzichtet habe, sei ein Beleg dafür, dass man Einfluss auf die bauliche Gestaltung genommen habe. Denn zu Erlangung öffentlicher Förderungen hätte die öffentliche Hand Änderungen der von den Bauherren geplanten Vorgehensweise und Ausführung verlangt. Wenn das Konzept von Anbeginn an vorgegeben worden wäre, hätte man von Anbeginn an einstweilige Wünsche der öffentlichen Hand berücksichtigt und miteingeplant. Bei einem fertigen Konzept wäre die öffentliche Förderung ein unverzichtbarer Bestandteil gewesen. Da die Bauherren keine Einflussnahme auf das Projekt hinnehmen wollten, hätten sie auf die Förderung verzichtet und das Bauvorhaben umgesetzt.

Der Vertreter des Finanzamtes verwies hiezu auf die Ausführungen im Bescheid und stellte ergänzend fest, dass der Vorentwurf vom 05.02.2010 von der Archiguards für die ***33***

gemacht worden sei. Im Vergleich zur Einreichplanung vom Februar 2012 seien keine wesentlichen Abweichungen festzustellen. Es seien gewisse Änderungen vorgeschrieben worden, diese hätten aber nicht das ganze Konzept umgeändert. Genau diese Firma sei dann von diesen Bauherren beauftragt worden. Die Kosten für die Vorentwürfe diverser Firmen stammten aus dem Jahr 2009 und seien dann über das Bauherrenkonto bezahlt worden. Von ***20*** sei die Standardausstattungen der Wohnungen vorgegeben gewesen.

Der PV replizierte, hervorzuheben sei, dass die verkaufende ***33*** nicht mit der ***20*** gleichzusetzen sei. Es handelt sich um 2 verschiedene Unternehmen die auch nicht konzernmäßig verbunden gewesen seien. Im Zeitpunkt der Anschaffung der Liegenschaft durch die Bauherren sei eine Involvierung der ***20*** kein Thema und auch nicht geplant gewesen. Weiters verwies der PV auf den Schriftsatz vom 06.11.2020, Seiten 41-43, worin einige der heute noch nachvollziehbaren Änderungswünsche der Bauherren aufgelistet seien, sowie auf die Eckpunkte der Schriftsätze Seite 29, welche Kriterien bei der Beurteilung der Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung zu berücksichtigen seien. Von der Umplanung, dem Auftritt gegenüber der Baubehörde als Bau- und Konsenswerber, dem Abschluss der Verträge im eigenen Namen sowie der Einholung der baubehördlichen Benützungsbewilligung, seien alle relevanten Kriterien vorgelegen. Auch der Umstand, dass eine Vorentwurfsplanung bestanden habe, spreche nicht gegen die Einflussnahme der Bauherren. Diese hätte dazu gedient, Bauherren für das Projekt zu begeistern und hätten diese nur zufällig der Mehrheit gefallen, sodass diese teilweise beibehalten worden seien. Deshalb sei auch die Architektenauswahl erfolgt. Es habe kein Zwang für die Bauherren bestanden, diese Vorentwurfsplanung in irgendeiner Weise beizubehalten.

Grundsätzlich sei die Finanzierung durch die Bauherren abgeschlossen worden und nicht vorab von „Dritter Seite“. Auch der bereits erwähnte Verzicht auf Förderungen durch die Öffentliche Hand zeige, dass die Bauherren selbst wirtschaftlich hätten entscheiden können und das gänzliche finanzielle Risiko getragen hätten. Es sei noch einmal darauf hinzuweisen, dass es keine Fixpreisvereinbarung gegeben habe, weshalb die Bauherren auch hätten Baukostenüberschreitungen finanzieren müssen. Diese hätte es - wie aus dem Akt hervorgehe – mehrfach gegeben. Wenn jetzt im Entscheidungsvorhalt darauf verwiesen werde, dass es sich hierbei nur um geringfügige Überschreitungen gehandelt habe, sei zu entgegnen, dass es ein durchaus zufriedenstellendes aber vorab nicht absehbares Ergebnis gewesen sei. Die Tragung des finanziellen Risikos sei ex ante zu beurteilen. Es komme nicht darauf ***52***, wie das Ergebnis (Baukostenüberschreitung) unter einer ex post Betrachtung tatsächlich ausgefallen ist. Mit anderen Worten, entweder müsse ein Bauherr Geld nachschießen oder er müsse es nicht. Nichts Anderes sei mit der Tragung des finanziellen Risikos gemeint. Es hätte auch niemanden gegeben, bei dem sich die Bauherren für etwaige Kostenüberschreitungen schad- und klaglos halten können. Tatsächlich seien die Bauherren gänzlich auf sich alleine gestellt gewesen. Der PV verwies dazu auf Seite 17 ff. des genannten Schriftsatzes hinsichtlich des umfangreichen Kostenrisikos.

Das FA verwies auf die bisherigen Ausführungen.

Herr ***40*** führt hiezu aus, er habe einen Prozentsatz eines Projektes gekauft und sei damit ein großes Kostenrisiko eingegangen. Insbesondere als das Projekt mit öffentlichen Förderungen durchgeführt werden hätte sollen, die bestehenden Pläne jedoch für die Erlangungen dieser Förderung nicht geeignet gewesen seien. Man hätte auf die Förderung verzichten müssen, worüber abgestimmt worden sei. Er habe zuerst nicht zustimmen wollen, dann aber die Vorteile gesehen und zugestimmt. Er habe das als großes Bauherrenmodell gesehen.

Zur rechtlichen Beurteilung führte der PV aus, wie in den bisherigen Schriftsätzen im Rechtsmittelverfahren ausgeführt.

II. Beweiserhebung

Beweis wurde erhoben durch die Angaben der steuerl. Vertretung in der Beschwerde samt Schriftverkehr und Vorlage der Unterlagen, den Schriftsatz vom 06.11.2020, die vom Finanzamt elektronisch vorgelegten Aktenteile inklusive Arbeitsbogen der Betriebsprüfung und Stellungnahmen, die vom Gericht durchgeführten Ermittlungen sowie die Abhaltung der mündlichen Verhandlung.

III. Rechtslage und Erwägungen

III.1. Zur Grunderwerbsteuer

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 6.11.2002, 99/16/0204, unter Berufung auf seine ständige Rechtsprechung klargestellt hat, kommt den Erwerbern von Miteigentumsanteilen die Bauherreneigenschaft u.a. dann nicht zu, wenn sie von vornherein in ein bereits fertiges Planungs-, Vertrags- und Finanzierungskonzept im Wege eines Vertragsgeflechtes eingebunden werden (vgl. auch VwGH 28.5.1998, [97/16/0494](#)).

Auch im gegenständlichen Fall ist die Bauherreneigenschaft der Anteilserwerber zu verneinen.

Das Wohnhausprojekt wird auf der homepage von Maier Bau beworben wie folgt:

[...]

Der Beschwerdeführer wollte – wie sich auf Grund der angeführten Unterlagen darstellt – nicht bloß einen Anteil ***52*** einem sanierungswürdigen Altbau erwerben, sondern ein Anlageobjekt (Errichtung eines Neubaus mit 49 Wohneinheiten und 45 Tiefgaragenstellplätzen) zur Einnahmenerzielung. Daraus ergibt sich das Interesse der Erwerber einerseits an einer zum Großteil fremdfinanzierten Bauführung zum Zwecke der Vermögensschaffung einerseits und

andererseits an der Einnahmenerzielung künftiger Mieterträge und Steuervorteile. Siehe auch Prospekt, veröffentlicht unter ***41***, wo unter der Rubrik „**Die Vorteile für Investoren**“ folgendes zu finden ist:

„Sicherheit

- Eintragung des Eigentums im Grundbuch
- bei direkten Immobilieninvestments deutlich geringere Schwankungen des Wertes als bei Aktien
- nach Darlehensrückführung bleibt freier Cash-flow für weitere Veranlagung bzw. als Zusatzeinkommen/-pension verfügbar

Lage

...

- gut vermietbare Einheiten zu rund 40 bis 100 m²

...

Steuroptimiert

- Vorsteuerabzug
- Sofortige Abschreibung von Werbungskosten
- Abschreibung der Baukosten auf 15 Jahre (6,7% p.A.)
- Gemeinsame Veranlagung

Förderungsoptimiert

- Hohes gefördertes Darlehen für einen Teil der Baukosten mit 1% Fixzinssatz auf 20 Jahre
- Einmalzuschuss für Schaffung von Garagenplätzen von EUR 6.000,-- pro Platz

Ertragsoptimiert

- Einnahmensicherung durch Mietpool
- Optimale Vermietbarkeit durch günstige Mieten (rd. EUR 8,50 pro m² Monat)
- Inflationsschutz durch Indexierung der Mieten

Der Nutzen für Sie!

Steuroptimierte Wertanlage

Sicherheit der persönlichen Grundbucheintragung

Rendite Vorsorge Anlage“

Dafür wurde von den Projektinitiatoren ein Konzept angeboten, in welches sich die Interessenten einbinden haben lassen. Es widerspricht jedenfalls dem gesamten Konzept, – so wie dieses vorgestellt wurde – dass auch Interessenten ohne Einbindung in das gesamte Vertragsgeflecht Anteile erwerben hätten können. Vergleiche etwa die vorgelegte Zeitleiste:

„- 21.12.2009, Kaufvertrag zum Ankauf Liegenschaft ***42*** samt Pflicht Übergabe Baubewilligung

- Jänner bis Mai 2009, Suche nach Interessenten für das Bauherrnprojekt
- März bis Dezember 2010, Unterzeichnung Zeichnungsschein, Schließungsgarantie“

Das Konzept der Bauführung war darauf ausgerichtet, die Notwendigkeit des persönlichen Einschreitens möglichst gering zu halten, zumal die Spezialvollmacht an den Rechtsvertreter bereits sechs Seiten umfasst und minutiös sämtliche Bereiche des Einschreitens regelt. Zweck (Auslegungsmaßstab) der gegenständlichen Vollmacht ist, insbesondere im Rahmen der durch die Vollmacht eingeräumten Möglichkeiten, die rasche, sichere und vereinfachte Abwicklung all der obgenannten Vorgänge zu gewährleisten, die Interessen aller beteiligten Personen – auch jene der finanzierenden Banken, der öffentlichen Förderungsstellen und übrigen Miteigentümer zu wahren, Verzögerungen durch einzelne Miteigentümer zu Lasten der Übrigen nach Möglichkeit hintanzuhalten, die Umsetzung der von den Miteigentümern gefassten Beschlüsse, insbesondere Ausschlüsse von Miteigentümern durch- und umzusetzen. Die Vollmacht sollte im Zweifel extensiv ausgelegt werden um dem Vollmachtnehmer alle die mit der ordnungsgemäßen Umsetzung des angestrebten Projektes notwendigen oder auch nur zweckdienlichen Handlungen im Namen und auf Rechnung der Vollmachtgeber zu ermöglichen! (vgl. Punkt 1.10. der Vollmacht) Im Prinzip wurde das ganze Projekt in die Hand des Vertreters gelegt, womit im Prinzip keinerlei persönliches Engagement erforderlich war (vgl. Punkt 2. Umfang der Vollmacht (Außenverhältnis). Als Beispiele seien angeführt:

- einen Kaufvertrag hinsichtlich noch durch den Vollmachtnehmer zu bestimmender Anteile und einem zu bestimmenden Kaufpreis...abzuschließen sowie den beiliegenden Mustervertrag soweit abzuändern, als dies zur Gesamtabwicklung oder zur Durchsetzung des Projektes zweckdienlich sein sollte;
- Veräußerungs- und Belastungsverbote...zu verfassen
- generell Anträge bei Gericht...zu stellen...
- Rechtsmittel...zu ergreifen...
- Auskünfte von Banken...unter Aufhebung des Bankgeheimnisses...weiterzuleiten
- Pfandurkunden üblichen Inhalts...zu unterfertigen...
- Servituten und Reallasten auch zu Gunsten Dritter...abzuschließen
- Rangordnungen für die beabsichtigte Verpfändung und/oder Veräußerung einzuholen
- Baupläne, Umplanungen, Neueinreichnungen sowie die Zusammenlegung von den gegenständlichen Liegenschaften erstellen zu lassen...
- Bauverhandlungen zu verrichten...

- Förderungsanträge ... zu stellen
- einen banküblichen Kreditvertrag oder sonst bankübliche Finanzierungsformen ... für einzelne Miteigentümer oder die Miteigentümergeinschaft zu fremdüblichen Bedingungen abzuschließen...
- Mietverträge und Pachtverträge abzuschließen
- Aufträge und Werkverträge jeder Art zur Vorbereitung, Planung, Aufschließung, Durchführung uam des auf den gegenständlichen Liegenschaftsanteilen geplanten Bauvorhabens zu erteilen...

Auch persönlicher Gestaltungsspielraum war im Zusammenhang mit dem Gesamtprojekt für den einzelnen Erwerber keiner gegeben, zumal sich die Miteigentümer schon vor Unterzeichnung des Kaufvertrages verpflichteten, die herzustellenden Objekte unter Optierung zur Umsatzsteuerpflicht zu vermieten, um dadurch Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen.

Wenn in der Beschwerde ausgeführt wird, der Umstand, dass im Jahr vor Kaufvertragsunterzeichnung ein Zeichnungsschein und eine Schließungsgarantie mit der ***20*** unterfertigt worden seien, reiche nicht aus für die Annahme, dass ein Wohnungseigentumsobjekt kaufgegenständlich sein sollte und das Projekt samt Finanzierung zum Zeitpunkt der Kaufvertragsunterzeichnung bereits vorhanden gewesen wäre hätten doch diese Dokumente dazu gedient, die (teilweise zukünftige) Finanzierung des Bauprojektes durch die Bauherren selbst zu sichern und nur für den Fall des Ausfalls von Bauherren durch den Garanten abzusichern so ist dazu zu sagen, dass alle Beschwerdeführer in ein vorbereitetes Vertragsgeflecht eingebunden wurden, zumal sich die Bf. bereits damals zum Abschluss folgender Verträge verpflichtet hatten: Schließungsgarantie (Beilage ./A, Finanzierungsvermittlung (Beilage ./B), Vollmacht (Beilage ./C), Miteigentümervertrag (Beilage ./D), Musterkaufvertrag (Beilage ./E, alle Punkt VI. des Zeichnungsscheines).

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 Sanierung eines Grundstückes neben dem als Kaufpreis bezeichneten Betrag weitere Leistungen, ist – unabhängig davon an wen diese Leistungen erbracht werden – zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage auf den Besteuerungsgegenstand zurück zu greifen und zu fragen, in welchem körperlichen Zustand des Grundstückes der Rechtserwerb von der Grunderwerbsteuer erfasst wird. Diese Leistungen können auch an Dritte erbracht werden, insbesondere an eine vom Veräußerer verschiedene Person.

Voraussetzung für die Einbeziehung der Kosten der Sanierung ist, dass diese Sanierung des Gebäudes mit dem Grundstückserwerb in finaler Verknüpfung steht. Dies ist immer dann der Fall, wenn die Erwerber von vornherein in ein bereits fertiges Planungs-, Vertrags- und

Finanzierungskonzept im Wege eines Vertragsgeflechtes eingebunden wurden (VwGH 06.11.2002, [99/16/0204](#)).

Gegenständliches Vertragsobjekt wird laut Kaufvertrag vollkommen satz- und lastenfrei, nicht aber bestandsfrei übergeben. Laut Prospekt über das Bauherrnprojekt ***43*** sollte Ende 2012 nach Genehmigung aller Fördermaßnahmen der Startschuss für die umfangreichen Sanierungs- und Ausbauarbeiten fallen. Demnach sollten die bestehenden Gebäude abgerissen und durch einen Neubau ersetzt werden. Zur Durchführung dieses Projektes wurden die künftigen Erwerber in das oben genannte Vertragsgeflecht eingebunden.

Bei Vorliegen eines eben solchen Vertragsgeflechtes sind auch die das Baukonzept betreffenden Verträge in den grunderwerbsteuerrechtlichen Erwerbsvorgang einzubeziehen (VwGH 30.04.1994, [92/16/0144](#)).

Wenn der Bf. ausführt, Zeichnungsschein und Schließungsgarantie mit der ***20*** hätten dazu gedient, die Finanzierung des Bauprojektes durch die Bauherren selbst zu sichern und nur für den Fall des Ausfalls von Bauherren durch den Garanten abzusichern und diese Leistungen hätten primär der Ertragmaximierung der Verkäuferin und ihrer Konzerngesellschaften gedient, um einen möglichst guten Kaufpreis für die Liegenschaft zu lukrieren, so ist dazu zu sagen, dass nicht die Bereicherung des Veräußerers, sondern der Erwerb des Käufers nach dem [GrEStG 1987](#) besteuert wird. Schon deshalb trifft die Ansicht nicht zu, beim Erwerb eines unbebauten Grundstückes dürfe als Gegenleistung nur jener Betrag herangezogen werden, der dem Veräußerer tatsächlich zugekommen sei (VwGH 18.12.1995, [93/16/0072](#), Rs3, samt Hinweis auf stRsp des VwGH und des deutschen BFH).

Alles ist Gegenleistung, was der Erwerber über den Kaufpreis für das unbebaute Grundstück hinaus aufwenden muss. Erbringt ein 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 zutreffenden Bemessungsgrundlage auf den Besteuerungsgrund zurückzugreifen. Für die Beurteilung ist der Zustand des Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden SOLL, das muss nicht notwendig der im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses gegebene Zustand sein. Gegenstand eines Kaufvertrages kann ohne weiteres auch eine künftige Sache oder eine Sache sein, hinsichtlich welcher zur Erfüllung des Vertrages bestimmte Eigenschaften durch den Verkäufer erst geschaffen werden müssen. Ist der Erwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden, dann ist es nicht rechtswidrig, einen Kauf eines Grundstückes mit - herzustellendem - Gebäude anzunehmen, selbst wenn über diese Herstellung ein gesonderter Werkvertrag geschlossen wird. Ein Grundstückkaufvertrag und ein davon gesonderter, die Bauerstellung regelnder Vertrag können ein einheitliches Vertragswerk bilden, das auf die Verschaffung von Eigentum am Objekt gerichtet ist (VwGH 18.12.1995, [93/16/0072](#), Rs1, samt Hinweis E 27.6.1991, 90/16/0169).

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.

Die von der Judikatur erarbeiteten Kriterien für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft müssen kumulativ vorliegen (vgl. BFG 25. 03. 2019, [RV/7100001/2017](#) samt Fellner, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz, unter Rz 90 zu § 5 GrEStG wiedergegebene Rechtsprechung).

Entscheidend ist, ob dem Abgabepflichtigen das Recht und die Möglichkeit der Einflussnahme auf die Gestaltung des Gesamtbauvorhabens bzw. das Recht zu wesentlichen Änderungen des Projektes zugestanden wird. Ein Käufer ist nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er auf die bauliche Gestaltung des Hauses usw. auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion Einfluss nehmen kann (VwGH 27.06.1994, [92/16/0196](#); 17.10.2001, [2001/16/0230](#), Fellner aaO, § 5 Rz 92 samt Judikaturziten).

Eine derartige Einflussnahme auf die Gesamtkonstruktion war in gegenständlichem Fall offenkundig nicht möglich, da bereits im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses feststand, dass die bestehenden Gebäude abgerissen werden würden. Eine Beschlussfassung zur Sanierung des Altbestandes war somit unmöglich (vgl. Prospekt).

Zum dem Argument, auch der Umstand, dass eine Vorentwurfsplanung bestanden habe, spreche nicht gegen die Einflussnahme der Bauherren. Diese hätte dazu gedient, Bauherren für das Projekt „zu begeistern“ und hätten diese nur zufällig der Mehrheit gefallen, sodass diese teilweise beibehalten worden seien, es habe kein Zwang für die Bauherren bestanden, diese Vorentwurfsplanung in irgendeiner Weise beizubehalten, erhebt sich die Frage, warum am 13.03.2011 – also vor der ersten Bauherrnversammlung (24.03.2011) – ein Förderantrag unter Vorlage der „Vorentwurfsplanung“ gestellt worden ist, wenn diese Pläne nicht beibehalten werden sollten. Zweifelsfrei hätte ein „gefördertes Projekt“ verkauft werden sollen. Weiters konnten die Bauherren zu diesem Zeitpunkt noch gar nicht als Miteigentümergeinschaft agieren und als solche den Förderantrag stellen, weil diese erst in bzw. nach der ersten Bauherrnversammlung entstanden ist, die entsprechenden Verträge erst später unterzeichnet wurden.

Bei einer Miteigentümergeinschaft ist die Bauherrneigenschaft nur dann gegeben, wenn sämtliche Miteigentümer gemeinsam tätig werden (VwGH 29.7.2004, 2003/16/0135). Von einer Miteigentümergeinschaft kann erst dann gesprochen werden, wenn Personen Miteigentümer geworden sind. Erst Miteigentümer können verbindlich mitgestalten und - beschließen. Wer noch nicht Miteigentümer ist, kann nicht Bauherr sein. Wirkt jemand schon vor Erwerb des Miteigentumsanteiles als Interessent mit, ist dies wegen seiner in dieser Phase unmaßgeblichen Stellung unbeachtlich (VwGH 30.5.1994, [93/16/0096](#); VwGH 27.1.1999, [96/16/0003](#) u.a.).

Wenn der Bf. einwendet, die Bauherrneigenschaft ergäbe sich ferner aus der umfangreichen Umplanung und Umsetzung von Änderungswünschen so ist dazu zu sagen, dass aus dem in der Beschwerde verwiesenen Protokoll der Eigentümerversammlung vom 24.03.2011 dazu lediglich hervorgeht, dass es hinsichtlich der Bekanntgabe von Spezialwünschen zu Problemen mit dem ***44*** kommen könne, welcher dann diese Wünsche streichen oder die Förderung versagen könne (vgl. die Ausführungen zu Top 7). Besprochen wurde u.a. auch die steuerliche Veranlagung für das Jahr 2010. Die Steuererklärungen der Miteigentümergeinschaft sollten bis Juni 2011 erstellt und die Tangenten an die einzelnen Bauherren bekannt gegeben werden.

Die vom Bf. geltend gemachten Umstände (Neubau in freier Finanzierung ohne den ***44***, Unterzeichnung des Generalunternehmervertrages, Besprechung der Detailplanleistungen und sonstiger Dienstleistungen, ...) können insofern nicht zum erstrebten Erfolg führen, weil die Erstellung des Gesamtkonzeptes schon im Zeitpunkt des Erwerbes fixiert war.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind dann, wenn Grundstückskäufer aufgrund eines ihnen vorgegebenen „Vertragsgeflechtes“ in ein bereits fertig geplantes Bauprojekt eingebunden werden, auch die Baukosten zur Gegenleistung im Sinn des § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG zu zählen. Dass in einem solchen Zusammenhang das Vertragswerk in mehreren Urkunden auf mehrere Vertragspartner aufgespaltet wird, vermag daran nichts zu ändern (vgl. etwa VwGH vom 9.11.2000, [2000/16/0039](#), sowie VwGH 10.4.2008, [2007/16/0223](#)).

Bei der Frage, ob zwei Verträge (Kaufvertrag betreffend ein Grundstück; Werkvertrag betreffend die Errichtung eines Hauses auf diesem Grundstück) im Grunde des [§ 21 BAO](#) eine wirtschaftliche Einheit bilden, ist angesichts des unmittelbaren zeitlichen Zusammenhanges der Vertragsabschlüsse nicht entscheidend, dass die Vertragsurkunden aufeinander nicht Bezug nehmen (VwGH 18.12.1995, [93/16/0072](#), Rs2), denn bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage kommt es stets darauf an, zu welcher Leistung sich der Erwerber im zeitlichen Umfeld des Kaufvertrages verpflichtet hat (vgl. die in Fellner, aaO, unter Rz 97 zu § 5 GrEStG wiedergegebene Rechtsprechung).

Übernimmt der Käufer als Miteigentümer nicht nur die Verpflichtung zur Leistung des im Kaufvertrag ausgewiesenen Kaufpreises, sondern auch zur (Fremd-)Finanzierung all jener

Mittel, die zu einem Ausbau des Objektes erforderlich sind, um dereinst aus dem Objekt Erträge zu erzielen, ist als Bemessungsgrundlage nicht lediglich der Kaufpreis laut Kaufvertrag, sondern auch die weitere anteilige Investition des Miteigentümers in die Bemessung miteinzubeziehen (vgl. VwGH 30.1.2014, [2013/16/0078](#)).

Im vorliegenden Fall waren der Abriss und Neubau des Objektes bereits im Verkaufsfolder, welcher im März 2010 ausgegeben wurde, geplant. Die Beteiligung erfolgte in Form von Zeichnungsscheinen, ebenfalls bereits im Jahr 2010, also vor der Errichtung der Kaufverträge (17.02.2011).

Der Bf. wendet ein, die ***19*** sei bei gegenständlichem Bauprojekt nicht als ausführender Bauherr beteiligt gewesen, sondern habe lediglich die Suche nach geeigneten Interessenten für das Projekt (Bauherrn) und vereinzelte Koordinationsaufgaben übernommen. Diese Koordinationsaufgaben bzw. unterstützende Projektbegleitung sei nach dem Ausscheiden der ***20*** von der ***38***, einem von den Bauherren selbst beauftragten völlig unabhängigen (also ohne jede konzernmäßige Verflechtung mit der ***45***) Unternehmen, übernommen worden.

Wie sich aus dem Protokoll über die Versammlung der Miteigentümer vom 03.11.2011 ergibt, waren die Käufer bereits mehrfach gebunden. Das Protokoll lautet auszugsweise:

„[...]

Präsentation der Ergebnisse der Ausschreibung für die Bauausführung und Beschlussfassung über die Vergabe des Bauauftrags...

****46*** (***47***) teilt mit, dass es aufgrund der Finanzierung über die ***48*** bezüglich der Beauftragung von Unternehmen besondere Vorgaben gibt. Die ***48*** akzeptiert nicht jedes Bauunternehmen, sondern finanziert nur Projekte mit Firmen, die sie kennt. Die Firma ***49*** kommt wahrscheinlich nicht in Frage, weil sie in Österreich noch keine Referenzprodukte hat. Seitens ***20*** wird empfohlen, die Firma ***50*** zu beauftragen...und man andererseits auf der sicheren Seite bezüglich der Finanzierung durch die ***48*** wäre...*

Es wird sodann über einzelne Ausstattungs- und Ausführungsmerkmale gesprochen und wo Einsparungspotential genutzt wurde. Generell wurden die Einsparungen vor allem unter dem Gesichtspunkt einer guten Vermietbarkeit durchdacht.

[...]

*Auf die Frage eines Bauherrn bezüglich Sonderwünsche für gewisse Teile des Hauses bzw. Wohnungseinheiten teilt ***46*** (-) mit, dass man Sonderwünsche natürlich gerne berücksichtigen könne, sofern diese möglichst rasch an ***20*** ... mitgeteilt werde, damit*

*auch eine entsprechende Planung und Einbettung in die endgültige Auftragsvergabe vorgenommen werden kann... Die vorgesehene „Standard-Ausstattung“ ist bei ***20*** zu besichtigen. Im Zuge dessen können auch Sonderwünsche bekannt gegeben werden.*

[...]

*Ein Bauherr möchte wissen, wann der Baubeginn geplant ist und ***52*** (***51***) teilt mit, dass man dieser, wenn die Sache mit dem Mieter geregelt wird, im April/Mai 2012 sein werde.*

[...]“

Wie ersichtlich widerspricht all dies der Annahme, die einzelnen Käufer hätten aktiv auf die Gesamtkonzeption der baulichen Gestaltung wesentlichen Einfluss nehmen können.

Im vorliegenden Fall deutet alles darauf hin, dass die Käufer nichts anderes unternommen haben, als einerseits ihre schon vor dem Erwerb übernommenen Verpflichtungen hinsichtlich der Umsetzung des Bauprojektes zu erfüllen und andererseits auf der Grundlage der von den Projektbetreibern initiierten Pläne in den wenigen Treffen der Miteigentümer innerhalb ungewöhnlich kurzer Zeit diverse Beschlüsse formell zu fassen, tatsächlich aber lediglich zu genehmigen respektive durch ihren bevollmächtigten Vertreter genehmigen zu lassen.

Die Beschwerde führt ins Treffen, dass die Tatsache, dass die ursprünglich geplante und beschlossene Inanspruchnahme einer Förderung durch den ***44*** schlussendlich nicht zum Tragen gekommen sei zeige, dass die Miteigentümer als Bauherren das Finanzielle Risiko zu tragen hatten. Die Bauherren hätten sich in der Bauherrnversammlung vom 09.06.2011 nach längerer Diskussion für eine freifinanzierte Ausführung des Bauprojektes entschieden. Die 15tel Afa sowie das 1% Landesdarlehen seien deshalb entgegen der ursprünglichen Kalkulation entfallen, was natürlich ebenso zu Mehrkosten geführt habe. Auch dies stellten erhebliche Änderungen gegenüber dem ursprünglichen Konzept dar.

Dass die Miteigentümergeinschaft durch die oben geschilderten faktischen Gegebenheiten gezwungen war, von den ursprünglichen Realisierungsvorhaben teilweise abzuweichen, ist als außerhalb des Dispositionsbefugnisse der Miteigentümerschaft gelegene äußere Umstände zu werten. Mit derartigen Anpassungen ist bei Bauprojekten dieser Größenordnung durchaus zu rechnen. Zur Akzeptanz solcher Änderungen und der damit in Verbindung stehenden Kostensteigerungen haben sich die Interessenten bereits vor der Unterfertigung des Kaufvertrages durch das bereits mehrfach erwähnte Vertragsgeflecht verbindlich verpflichtet (siehe etwa den Zeichnungsschein).

Weiters wird eingewendet, dass schon bei der Generalunternehmerin im Laufe des Bauprojektes diverse Mehrkosten angefallen seien. So sein seitens der ***53*** vor Beginn ein Anbot von € 5.065.824,00 gelegt worden und seien auf Grund diverser Nachträge und

Zusatzarbeiten insgesamt Kosten in Höhe von € 5.170.432,33 entstanden. Im Einzelnen handelte es sich um den Einbau der Druckbelüftungsanlage im Treppenhaus (Mehrkosten € 80.000,00), Abströmöffnung für die Druckbelüftungsanlage bei den Gangfenstern, an Stelle der Innenwände zwischen Vorraum und Küche wurde ein platzsparendes Garderobenelement mit einer Schiebetür in Verbindung mit der Küche ausgeführt (Mehrkosten € 50.000,00), Montage von Küchen entgegen der ursprünglichen Planung (Mehrkosten € 170.000,00).

Hinsichtlich der Änderungen zur Vorentwurfsplanung handelte es sich vergleichsweise nur um „Kleinigkeiten“. Vgl. hie zu auch die Bescheidbegründung: *„Keine Förderung, Reduktion der Wohnnutzflächen, Überarbeitung der Grundrisse, neue Druckbelüftungsanlage, Innenwände zwischen Vorraum und Küche wurden durch Garderobenelemente ersetzt, Montage von Küchen, Entfall Blindstock bei den Fenstern, weniger Garagenplätze dafür zusätzliche Motorradabstellplätze, Müllraum vergrößert und Lage verändert, Fahrradabstellraum Lage verändert, Fenster im Stiegenhaus entfallen, Entfall der vorgesetzten Gaupenkonstruktion.“*

Ein Beweis für eine bestehende Einflussnahme der Bf. auf die Gestaltung des gesamten Bauvorhabens ist darin im Gegensatz zur Ansicht der Bf. nicht zu erblicken (siehe auch VwGH 26.3.1992, [90/16/0211](#), zur gleichen Problematik in einem ähnlich gelagerten Fall; Fellner Seite 58H zu § 5 GrEStG).

Die Realisierung des Gesamtprojektes, zu der sich bereits die Interessenten als Vollmachtgeber lange vor Abschluss des Kaufvertrages verbindlich verpflichtet haben beruht somit nicht auf dem Entschluss der Miteigentümer (den Vollmachtgebern kam damals diese Stellung noch gar nicht zu), sondern auf den angeführten Entscheidungen, Beschlüssen und Verträgen der genannten Interessenten, wobei von einem Vertragsgeflecht im Sinne der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auszugehen ist.

Der Bf. wollte im Zeitpunkt seines Erwerbes weder ein unbebautes Grundstück noch ein sanierungsbedürftiges Altgebäude erwerben, sondern ein Anlageobjekt zur Einnahmenerzielung, sodass schon deshalb kein Bauherrenmodell im iSd grunderwerbsteuerrechtlichen Bestimmungen vorliegt. Zum Zeitpunkt des Abschlusses der Kaufverträge stand bereits fest, dass das Altgebäude – wenn möglich unter Inanspruchnahme von Wohnbauförderung – so ausgebaut und saniert werden soll, dass eine ertragreiche Vermietung möglich ist.

Übernimmt der Käufer als Miteigentümer nicht nur die Verpflichtung zur Leistung des im Kaufvertrag ausgewiesenen Kaufpreises, sondern auch zur (Fremd-)Finanzierung all jener Mittel, die zu einem solchen Ausbau des Objektes erforderlich waren, um dereinst aus dem Objekt Erträge zu erzielen, ist als Bemessungsgrundlage nicht lediglich der Kaufpreis laut Kaufvertrag, sondern auch die weitere anteilige Investition des Miteigentümers in die Bemessung miteinzubeziehen (vgl. VwGH 30.1.2014, [2013/16/0078](#)).

III.2. zur Wiederaufnahme

[§ 201 Abs. 1 bis 3 BAO](#) lautet:

„(1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

- 1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,*
- 2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,*
- 3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden,*

[...]“

In 303 (1) [BAO](#) heißt es:

„Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

- a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder*
- b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder*
- c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,*

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

[...]“

Das Finanzamt stützt die streitgegenständliche Nachforderung auf § 201 Abs. 2 Z 3 iVm [§ 303 Abs. 1 lit. b BAO](#).

Bezogen auf diesen vom Finanzamt somit eindeutig herangezogenen Neuerungstatbestand ist nach den eben zitierten Normen gefordert, dass für die Abgabenbehörde nachträglich (etwa im Zuge einer Außenprüfung) entscheidungsmaßgebliche Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, von denen sie im Zeitpunkt der Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages noch keine Kenntnis hatte.

Die Beschwerde bringt dazu vor, dem Finanzamt seien im Zeitpunkt der Selbstberechnung alle entscheidungserheblichen Tatsachen durch den „selbstberechneten Kaufvertrag“ bekannt gegeben worden.

Dem ist zu entgegnen, dass das Finanzamt erst im Zuge der Überprüfung der Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer für den gegenständlichen Kaufvertrag feststellen konnte, dass für den Erwerber die Bauherrneigenschaft nicht gegeben ist. Das Finanzamt hat im Zuge der Überprüfung weitere Unterlagen abverlangt und erhalten. Es handelt sich dabei u.a. um Zeichnungsscheine, Bevollmächtigungsverträge, Schließungsgarantieverträge, Finanzierungsvermittlungsvertrag, Miteigentümervertrag, Protokolle über die Bauherrenversammlungen usw.. Diese ergaben das Bild, dass der Erwerber in ein vorgegebenes, vorgeplantes Konzept eingebunden wurde.

Da das Finanzamt erst durch die Vorlage dieser Unterlagen in die Lage versetzt worden ist, entscheidungswesentliche Umstände des in Rede stehenden Grunderwerbsteuerverfahrens zu erkennen, kann nach der Überzeugung des Bundesfinanzgerichtes kein ernsthafter Zweifel daran bestehen, dass im vorliegenden Fall das Tatbestandsmerkmal des Hervorkommens neuer Tatsachen oder Beweismittel als erfüllt anzusehen ist.

III.3. zur Rechtsmittelbelehrung

Zum Einwand, der angefochtene Bescheid sei schon deshalb aus formalen Gründen aufzuheben, weil die Rechtsmittelbelehrung unzureichend sei, ist zu sagen, dass der angefochtene Grunderwerbsteuerbescheid vom 29. Februar 2016 nach der Aktenlage am 04. März 2016 an den Vertreter des Bf. zugestellt worden ist.

Im Bescheid wird darauf hingewiesen, dass die Begründung gesondert ergeht. Diese angekündigte Bescheidbegründung des Finanzamtes vom 01. März 2016 ist am 08. März 2016 an den Vertreter des Bf. zugestellt worden.

[§ 245 Abs. 1 BAO](#) bestimmt:

„Die Beschwerdefrist beträgt einen Monat. Enthält ein Bescheid die Ankündigung, dass noch eine Begründung zum Bescheid ergehen wird, so wird die Beschwerdefrist nicht vor Bekanntgabe der fehlenden Begründung oder der Mitteilung, dass die Ankündigung als

gegenstandslos zu betrachten ist, in Lauf gesetzt. Dies gilt sinngemäß, wenn ein Bescheid auf einen Bericht (§ 150) verweist.“

In der Rechtsmittelbelehrung des angefochtenen Bescheides wird darauf hingewiesen, dass die Beschwerde innerhalb eines Monats nach der Zustellung des Bescheids einzubringen ist.

Die Beschwerde rügt, dass das Finanzamt den Bf. nicht auf die Konsequenzen der Bestimmungen des [§ 245 Abs. 1 BAO](#) hingewiesen hat. Dem ist zu entgegnen, dass dieser Umstand ohne erkennbare Folgen für den Bf. geblieben ist. Denn selbst fehlende oder fehlerhafte Rechtsmittelbelehrungen gehen nicht zu Lasten der Bescheidadressaten. Ist im Bescheid eine kürzere oder längere als die gesetzliche Frist angegeben, so gilt das innerhalb der gesetzlichen oder angegebenen längeren Frist eingebrachte Rechtsmittel gem. [§ 93 Abs. 5 BAO](#) als rechtzeitig erhoben.

Die vorliegende Beschwerde vom 07. April 2016 ist innerhalb der in [§ 245 Abs. 1 BAO](#) normierten Beschwerdefrist von einem Monat am 08. April 2016 beim Finanzamt eingelangt. Der Bf. ist daher durch den aufgezeigten Umstand der unzureichenden Rechtsmittelbelehrung nicht beschwert.

Die Beschwerde war daher aus den oben angeführten Gründen als unbegründet abzuweisen.

IV. Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht 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. Im gegenständlichen Fall wurde keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen, sondern erfolgte die rechtliche Beurteilung des konkreten Sachverhaltes entsprechend der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 30.1.2014, [2013/16/0078](#) mit weiteren Nachweisen).

Wien, am 25. November 2020