

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***13***, Domgasse 2, 3100 St. Pölten, über die Beschwerde vom 17. Oktober 2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 12. August 2014 und vom 13. August 2014, betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht:

1. Rechtssache betreffend Kaufvertrag vom 1. August 2011 (ErfNr *1***)**

1.1 Der Bescheid vom 13. August 2014, betreffend Kaufvertrag vom 1. August 2011 mit ***2*** wird abgeändert wie folgt:

Die Grunderwerbsteuer wird iHv EUR 914,29 festgesetzt.

1.2 Der Bescheid vom 13. August 2014, betreffend Kaufvertrag vom 1. August 2011 mit ***3*** wird abgeändert wie folgt:

Die Grunderwerbsteuer wird iHv EUR 864,29 festgesetzt.

1.3 Der Bescheid vom 13. August 2014, betreffend Kaufvertrag vom 1. August 2011 mit ***4*** wird abgeändert wie folgt:

Die Grunderwerbsteuer wird iHv EUR 914,29 festgesetzt.

1.4 Der Bescheid vom 13. August 2014, betreffend Kaufvertrag vom 1. August 2011 mit ***5*** wird abgeändert wie folgt:

Die Grunderwerbsteuer wird iHv EUR 914,29 festgesetzt.

1.5 Der Bescheid vom 13. August 2014, betreffend Kaufvertrag vom 1. August 2011 mit ***6*** wird abgeändert wie folgt:

Die Grunderwerbsteuer wird iHv EUR 914,29 festgesetzt.

1.6. Der Bescheid vom 13. August 2014, betreffend Kaufvertrag vom 1. August 2011 mit ***7*** wird abgeändert wie folgt:

Die Grunderwerbsteuer wird iHv EUR 864,29 festgesetzt.

1.7 Der Bescheid vom 13. August 2014, betreffend Kaufvertrag vom 1. August 2011 mit ***8*** wird abgeändert wie folgt:

Die Grunderwerbsteuer wird iHv EUR 714,29 festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der unter Punkt 1.1 – 1.7 festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

2. Rechtssache betreffend Kaufvertrag vom 7. Februar 2013

Die Beschwerde gegen die Bescheide vom 12. August 2014 betreffend

1.1. Kaufvertrag vom 7. Februar 2013 mit ***2*** (ErfNr. ***9***)

1.2. Kaufvertrag vom 7. Februar 2013 mit ***3*** (ErfNr. ***10***)

1.3. Kaufvertrag vom 7. Februar 2013 mit ***4*** (ErfNr. ***11***)

1.4. Kaufvertrag vom 7. Februar 2013 mit ***5*** (ErfNr. ***12***)

1.5. Kaufvertrag vom 7. Februar 2013 mit ***6*** (ErfNr. ***11***)

1.6. Kaufvertrag vom 7. Februar 2013 mit ***7*** (ErfNr. ***9***)

1.7. Kaufvertrag vom 7. Februar 2013 mit ***8*** (ErfNr. ***10***)

wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

3. Zulässigkeit der Revision

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Das Finanzamt Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel führte in den Jahren 2013/2014 eine Außenprüfung in der Kanzlei ***13*** betreffend Kaufverträge iZm mit der Liegenschaft ***14*** durch.

Mit Bescheiden vom 12.8.2014 und 13.8.2014 setzte das Finanzamt Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel die Grunderwerbsteuer entsprechend den Feststellungen der Außenprüfung bei der beschwerdeführenden Partei gem. § 201 BAO fest.

Als Bemessungsgrundlage wurde der Kaufpreis lt Kaufvertrag sowie die von der Prüferin ermittelten Baukosten herangezogen, im Wesentlichen mit der Begründung, dass in Bezug auf den Käufer keine Bauherreneigenschaft festgestellt wurde, Bauherr die ***18*** Gruppe sei und der Käufer einen Teil eines fertigen Projekts (***14***) erworben habe.

Nach erfolgter Fristverlängerung brachte die Kanzlei ***13*** in Vertretung der beschwerdeführenden Partei mit Schreiben vom 17.10.2014 Beschwerde gegen den Bescheid des Finanzamtes mit Verweis auf § 8 RAO ein. Begründet wurde die Beschwerde im Wesentlichen damit, es lägen keine Wiederaufnahmsgründe vor und die geforderte Bauherreneigenschaft sei gegeben.

Die Abgabenbehörde legte die Beschwerde (wie beantragt) ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung gem. § 262 Abs. 2 BAO dem Bundesfinanzgericht am 14.1.2015 zur weiteren Erledigung vor.

Mit Verfügung des GV-Ausschusses vom 28.3.2019 wurde der Akt mit 1.4.2019 von der GA 1080 auf die GA 6023 zugeteilt.

Mit Beschluss vom 29.7.2019 ersuchte das Bundesfinanzgericht die beschwerdeführende Partei persönlich um Stellungnahme zum Sachverhalt und Beantwortung diverser Fragen betreffend das Projekt „***14***“.

Mit Schreiben vom 4.9.2019 ersuchte das Bundesfinanzgericht den Architekten des Projekts um Darstellung des zeitlichen Ablaufes des Projekts, die Vorlage diverser Unterlagen und Beantwortung diverser Fragen in Zusammenhang mit dem Sachverhalt.

Der Architekt beantwortet den Beschluss mit Schreiben vom 23.9.2019, stellte den zeitlichen Ablauf des Projektes dar und übermittelte diverse Unterlagen in Zusammenhang mit dem Projekt.

Nach erfolgter Fristerstreckung übermittelte die rechtsfreundliche Vertretung eine Stellungnahme mit 30.10.2019 sowie ein Konvolut an Unterlagen betreffend das Projekt „***14***“. Festgehalten wurde, dass die beschwerdeführende Partei in Entsprechung der ständigen Rechtsprechung des VwGH als Bauherr anzusehen sei. Die beschwerdeführende Partei sei gerade nicht aufgrund eines vorgegebenen Vertragsgeflechts in ein bereits annähernd zur Baureife fertig geplantes Bauprojekt zu einem Fixpreis eingestiegen und eingebunden gewesen.

Insbesondere wären die Verträge über den Erwerb des zu bebauenden Grundstücks einerseits und des darauf zu errichtenden Gebäudes andererseits weder durch den Willen der Parteien rechtlich verknüpft noch bestand zwischen den Verträgen ein so enger sachlicher Zusammenhang, als dass davon ausgegangen werden kann, dass die beschwerdeführende Partei bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück mit dem letztendlich tatsächlich errichteten Gebäude erhalte.

Weiters wurde die Projekthistorie dargelegt und näher auf die behauptete Bauherrenschaft eingegangen.

Die beschwerdeführende Partei beantwortete die vom Bundesfinanzgericht an sie persönlich gerichteten Fragen im Wesentlichen mit Verweis auf die übermittelte Stellungnahme der Rechtsanwaltskanzlei.

Die beim Bundesfinanzgericht eingelangten Schreiben wurden jeweils den im Verfahren beteiligten Parteien zwecks Wahrung des Parteiengehörs übermittelt.

Sowohl die rechtsfreundliche Vertretung der beschwerdeführenden Partei als auch die Abgabenbehörde nahmen zu den Beschlüssen Stellung.

Am 4.3.2020 fand mit der belangten Behörde und der rechtsfreundlichen Vertretung ein Erörterungstermin statt.

Mit per Fax eingereichtem Schreiben vom 19.3.2020 zog die beschwerdeführende Partei den Antrag auf mündliche Verhandlung zurück.

Aufgrund des mit E-Mail übermittelten Jahresabschlusses 2018 mit Anlageverzeichnis des Gebäudes ***14***, ersuchte das Bundesfinanzgericht mit Beschluss vom 23.3.2020 beide Parteien diesbezüglich Stellung zu nehmen.

Die Abgabenbehörde nahm zum Beschluss vom 23.3.2020 (Betreff: Bemessungsgrundlage) mit Schreiben vom 28.4.2020, die rechtsfreundliche Vertretung der beschwerdeführenden Partei am 9.6.2020 Stellung.

Mit Beschluss vom 15.4.2021 ersuchte das Bundesfinanzgericht um Bekanntgabe des vereinbarten Kaufpreises betreffend das Gebäude.

Mit Schreiben vom 7.6.2021 nahm die rechtsfreundliche Vertretung der beschwerdeführenden Partei dazu Stellung.

Mit Beschluss vom 7.7.2021 übermittelte das Bundesfinanzgericht zur Wahrung des Parteiengehörs die Berechnung der Bemessungsgrundlage für das Projekt „***14***“ für eine etwaig anfallende Grunderwerbsteuer.

Die beschwerdeführende Partei nahm zum Beschluss mit Schreiben vom 30.8.2021 Stellung.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1.1. Chronologischer Ablauf des Projekts ***14***

24.4.2009	Aktennotiz von ***3*** betreffend Ankauf der Liegenschaft ***14***
7.5.2009	Aktennotiz von ***3***. ***4*** präsentiert mögliche Bebauung (Abbruch/Neubau); Höhe Kaufpreis; befristete Mietverträge bis 31.3.2011 (Einnahmen für die Gesellschaft); Miteigentümergeinschaft je 200/1400
29.8.2009	Aktennotiz Geschäftsleitersitzung; Kaufanbot wurde angenommen; ***8*** legt eine Grobkalkulation vor „Sämtliche für einen reibungslosen Projektablauf notwendigen Leistungen von div Sonderfachleuten sind im Budgetrahmen der Vorkalkulation umgehend zu beauftragen“ rasche Projektrealisierung wird angestrebt
21.10.2009	Aktennotiz Geschäftsleitersitzung betr. Fortschritt; ***6*** macht Vorschlag weitere Investoren aufzunehmen um die finanzielle Beteiligung zu verringern, sodass ein zusätzlicher Ankauf für alle Beteiligten möglich ist. Einigung, dass zunächst Ankauf ***14*** zu je 200/1400, anschließend Grundanteile an weitere Investoren, wobei 25% behalten werden

	Im bestehenden Kundenkreis Vielzahl von Anfragen für eine Beteiligung an einem ***15*** Projekt
11/2009	Start der Zusammenarbeit mit Architekt ***16*** und ***17***
19.11.2009	1. Kaufvertrag betreffend ***14***
25.11.2009	Niederschrift 1. Miteigentümerversammlung: • Information über geplante Vergrößerung der MEG • Aktueller Projektstand bzw. erbrachte/vergebene Leistungen • Änderung des Bebauungsplanes (mit Magistrat abgesprochen) • Grobkalkulation/Budgeterstellung (€ 4.825.000,00 maximales Gesamtbudget); max. Spielraum 3% jeder Teilnehmer haftet selber für seinen Anteil • Finanzierungskonzept • Aufstellung der Beteiligung.
30.3.2010	Schreiben der ***18*** an die MEG • Information über Projektstand • Umplanungen eingearbeitet • Neuer Termin für Versammlung
26.4.2010	Niederschrift 2. Miteigentümerversammlung: • Ausscheiden/Aufnahme von Miteigentümern • Änderung der Anteile • Besprechung Miteigentümervertrag • Besprechung geänderte Planung
31.1.2011	Schreiben der ***18*** an die MEG • Informationen betreffend Bauprojekt
14.2.2011	Vorlage des Projekts an die Stadtplanung ***29*** durch Architekt ***16*** iV ***18*** Bauträger als Bauherr
2.5.2011	Wiedervorlage an die Stadtplanung ***29*** durch Architekt ***16*** iV ***18*** Bauträger als Bauherr
9.6.2011	Schreiben der ***18*** an die MEG • Informationen betreffend Bauprojekt
20.6.2011	Wiedervorlage an die Stadtplanung ***29*** durch Architekt ***16***

1.8.2011	2. Kaufvertrag betreffend ***14***
-----------------	---

2.9.2011	Schreiben Magistrat ***29***: Berücksichtigung des Antrages
10.10.2011	Schreiben der ***18*** an die MEG • Informationen betreffend möglicher Erweiterung • Informationen betreffend Projekt
3.11.2011	3. Miteigentümerversammlung
Ohne Datum	Miteigentümervertrag
20.3.2012	Antrag auf Baubewilligung
20.8.2012	Bescheid Magistrat ***29***, Bewilligung zur Vergrößerung des Bauplatzes
23.10.2012	Bauverhandlung
16.11.2012	Bescheid – Baubewilligung
3.12.2012	Kaufvertrag betreffend Teilgrundstück (105 m ²)
7.2.2013	Ergänzender Kaufvertrag betreffend ***14*** (2 zusätzliche Erwerber und Erweiterung der zu verkaufenden m²)
16.12.2013	Anzeige zur Baufertigstellung
5.5.2014	Schlussrechnung der ***20***

1.2 Festgestellter Sachverhalt

Auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens der zeitlichen Abfolge und der aktenkundigen Unterlagen sowie der Vorhaltsbeantwortungen wird folgender entscheidungswesentlicher Sachverhalt festgestellt:

Mit Urkunde (bezeichnet als Kaufvertrag) abgeschlossen am Tag der Unterfertigung durch die letzte Vertragspartei (am 1.8.2011) zwischen ***8***, ***3***, ***2***, ***7***, ***6***, ***4*** und ***5*** als verkaufende Partei erwarben 21 kaufende Parteien Anteile an der

am 19.11.2009 erworbenen Liegenschaft *****EZ*** ***KG*****, bestehend aus dem Grundstück *****21*** Gärten ***14*****.

6720/23800 Anteile verblieben bei den Verkäufern. Der Kaufpreis belief sich auf laut Vertrag auf EUR 322.941,19.

Auf die beschwerdeführende Partei fielen laut Vertrag in Summe 700/23800 Anteile im Wert von EUR 13.235,29.

Verkäufer	Anteile
2	12800/2903600
3	12100/2903600
4	12800/2903600
5	12800/2903600
6	12800/2903600
7	12100/2903600
8	10000/2903600
Summe	85400/2903600
entspricht	700/23800 Anteilen

Mit Kaufvertrag vom 3.12.2012 wurde ein Teilstück (105 m²) aus der *****EZ 1*** ***KG***** zugekauft. Käufer waren *****8***, ***3***, ***2***, ***7***, ***6***, ***4*** und ***5*****.

Mit Urkunde (bezeichnet als Kaufvertrag) abgeschlossen am Tag der Unterfertigung durch die letzte Vertragspartei (am 7.2.2013) haben *****8***, ***3***, ***2***, ***7***, ***6***, ***4*** und ***5***** als verkaufende Parteien einerseits und 23 kaufenden Parteien eine Vereinbarung (erneut) über die Anteile an der Liegenschaft *****EZ*** ***KG***** sowie (erstmalig) über die Anteile des im Teilungsplan vom 23.4.2012, *****GZ***** ausgewiesene Teilstückes I mit dem Flächenmaß von 105 m² getroffen.

Vereinbart wurde die Übertragung einer gewissen Anzahl an Anteilen (an 23 Käufer um den Kaufpreis von EUR 388.631,58. Die Verkäufer behielten sich in Summe 25,26% der Anteile am Grundstück zurück.

Die beschwerdeführende Partei hat mit Vertrag vom 7.2.2013 aufgrund der flächenmäßigen Erweiterung zusätzliche Anteile am Grundstück erworben. Die Gegenleistung betrug EUR 448,92.

Sowohl für den Erwerbsvorgang vom 1.8.2011 als auch vom 7.2.2013 wurde die Grunderwerbsteuer iHv. 3,5 % vom jeweiligen vertraglich vereinbarten Kaufpreis laut Vertrag anteilig betreffend den jeweiligen Anteilskauf von der beschwerdeführenden Partei selbst berechnet und abgeführt (durch ***13***).

Mit Urkunde (bezeichnet als Dissolutionsvertrag zum Kaufvertrag vom 1.8.2011) vom 4.11.2013 wurde schriftlich vereinbart, den Kaufvertrag vom 1.8.2011 aufzuheben.

Weiters wurde festgehalten, dass die Vertragsparteien den seinerzeitigen Vertragserrichter mit der Erstattung eines Antrags auf Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer beauftragen.

Aufgrund der vorliegenden Honorarnoten und Dokumente sowie Auszüge aus dem Firmenbuch wird festgestellt, dass überwiegend Firmen, die in Nahebeziehung zu den 7 Käufern des ursprünglichen Grundstücks (***8***, ***3***, ***2***, ***7***, ***6***, ***4*** und ***5***) und demzufolge zur ***18*** und deren Gesellschaftern stehen, am Projekt „***14***“ beteiligt waren.

Die ***18*** wirbt auf ihrer Homepage seit Jahren mit der Durchführung derartiger Projekte ua auch mit der Projektentwicklung, dem Immobilienmanagement und anderen diversen Leistungen in diesem Zusammenhang und hat viele derartige Projekte abgeschlossen. Gesellschafter der GmbH waren bzw sind ua ***8***, ***3***, ***7***, ***2***, und ***6***.

Bei den als Miteigentümerversammlungen bezeichneten Treffen vom 25.11.2009, 26.4.2010 und 3.11.2011 wurde die beschwerdeführende Partei laut Protokoll bei allen Versammlungen namentlich erwähnt.

Der von der beschwerdeführenden Partei unterfertigte Management- und Geschäftsbesorgungsvertrag ist ohne Datum unterfertigt und gleichlautend den Verträgen der übrigen Interessenten. Als Geschäftsführerin wurde die ***18*** beauftragt.

Das Multi Currency Finanzierungskonzept (datiert mit Jänner 2010) ist bei allen Interessenten gleichlautend.

Mit beglaubigter Vollmacht vom 11.7.2011 bevollmächtigte die beschwerdeführende Partei die ***18*** umfassend zur Vornahme sämtlicher Handlungen iZm dem Projekt „***14***“.

Der Werkvertrag mit der ***20*** wurde am 24.9.2012 von der Miteigentümerschaft ***14***, vertreten durch die ***18*** unterzeichnet.

Der Bürgschaftsvertrag zwischen der MEG und der Bank wurde von der beschwerdeführenden Partei am 18.1.2013 unterfertigt (Haftung bis zur Höhe von 2,63% des Kreditbetrages).

Anhand der vorliegenden Unterlagen (siehe Pkt. 2 - Beweiswürdigung) wird festgestellt, dass das Projekt „***14***“ ein Projekt der ***18*** Gruppe ist. Bereits im Jahr 2009 war das Projekt geplant (siehe auch Prospekt Stand November 2009).

Die Anzeige der Baufertigstellung erfolgte am 16.12.2013.

Die beschwerdeführende Partei ist Investor des Projekts ***14***, mit der Absicht Gewinne aus der späteren Vermietung des Objektes zu lukrieren und hat mit Kaufvertrag vom 1.8.2011 Miteigentumsanteile am Grundstück und am Projekt „***14***“ erworben.

2. Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind aktenkundig bzw. ergeben sich aus dem durchgeführten Ermittlungsverfahren sowie anhand der Würdigung der vorliegenden Unterlagen.

Darüber hinaus wurde folgende Beweiswürdigung vorgenommen

A. Projektanbieter, -betreiber und Organisator

Mit unterschiedlichen Rollen und Funktionen traten auf Seiten des Projektanbieters, Projektbetreibers und Organisator folgende Firmen und Personen auf: ***18***, ***22***, ***23***, ***24***, ***25***, ***26***, ***8***, ***3***, ***2***, ***7***, ***6***, ***4*** und ***5***.

Die oben genannten natürlichen Personen sind alle in unterschiedlichen Rollen und Funktionen an den zuvor genannten Gesellschaften beteiligt.

B. *18*** als Vertreter**

Aus den vorliegenden Unterlagen ist ersichtlich, dass an nahezu allen Verträgen, Versammlungen, Anträgen und Beschlüssen die ***18*** bzw. einer ihrer Vertreter oder ihr nahestehende Person beteiligt ist.

Dies einerseits, weil die in der GmbH involvierten Personen selbst Eigentümer von Teilen des Grundstückes sind, andererseits, weil die GmbH im vorhandenen Vertragskonvolut immer wieder als Vertreter bevollmächtigt wurde.

C. Vorgelegte Honorarnoten an die „MEG *14***“ in den Jahren 2009 – 2011**

Aussteller	Datum	Inhalt	Betrag
27	3.12.2009	Beratungsleistungen (1-3 2009)	12.000 (inkl.)
18	15.12.2009	Geschäftsführervergütungen 1-12/2010	12.000 (USt-frei)
18	15.12.2009	Durchführung der Mieterakquisition	60.000 (inkl.)
23_3	15.12.2009	Auftrag für Erstellung Multicurrencyfinanzierungs konzept	25.000
24	15.12.2009	Projektmanagement (2010)	60.000 (inkl.)
23_1	16.12.2009	Finanzierungsvermittlung (1-12/2010)	100.000
8	16.12.2009	Vermietungsgutachten (2010)	30.000 (inkl.)
28	17.12.2009	Baureifemachung (2010)	12.000 (inkl.)
28	12.7.2010	Baureifemachung (2010)	12.000 (inkl.)
23_2	25.8.2010	Lt Pkt I Vertrag (1-5/2011)	60.000 (inkl.)
18	8.10.2010	Lt Pkt I Vertrag (6-9/2011)	84.000 (inkl.)
24	15.11.2010	Projektmanagement (2010)	24.000 (inkl.)
18	15.11.2010	Lt Pkt I Vertrag (10-12/2011)	72.000 (inkl.)
8	29.11.2010	Vermietungsgutachten (2011)	30.000 (inkl.)
27	7.12.2010	Beratungsleistungen	18.000 (inkl.)
18	9.12.2010	Durchführung der Mieterakquisition	72.000 (inkl.)
24	10.12.2010	Projektmanagement (2011)	96.000 (inkl.)

18	16.12.2011	Lt Pkt I Vertrag (2012)	36.000 (inkl.)
18	16.12.2011	Durchführung der Mieterakquisition	24.000 (inkl.)
24	16.12.2011	Projektmanagement (2012)	18.000 (inkl.)

Alle Rechnungsaussteller sind in Verbindung mit der ***18*** bzw. setzen sich aus den Gesellschaftern/Geschäftsführern zusammen, die in einer Nahebeziehung zu der ***18*** stehen. Die Rechnungen sind alle an die „MEG ***14***, ***14***“ gerichtet. Im Zeitpunkt der Rechnungserstellung befand sich das Projekt gerade in Bau.

Es ist davon auszugehen, dass die Rechnungen aus Vereinfachungsgründen an die „MEG ***14***“ gelegt worden sind. Einerseits, weil die Rechnungslegung somit einheitlich vorgenommen werden konnte, ohne Rücksicht nehmen zu müssen, welche Personen im jeweiligen Zeitpunkt hinter der „MEG“ stehen und andererseits die Bezahlung für die Investoren leichter (bei Nachfragen) nachvollzogen werden hätte können.

Anhand dieser Rechnungen ist auch ersichtlich, dass es sich um eine sehr enge Verflechtung der Firmen und ihrer Gesellschafter bzw. Geschäftsführer handelt.

Die Rechnungen betreffen ua die Erstellung von den mit diesem Projekt in Zusammenhang stehenden Verträgen (vgl. Rg der ***30*** vom 15.12.2009), Beschaffung der Zwischen- und Endfinanzierung, Vorbereitung und Abschluss der Kredit- und Darlehensverträge, etc.

Anhand dieser Honorarnoten ist ersichtlich, dass das Projekt bereits im Jahr 2009 vom Projektanbieter gestartet wurde.

Aufgrund der sehr engen Verflechtung der Firmen und ihrer Gesellschafter bzw. Geschäftsführer ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes in Gesamtbetrachtung von einem Projekt der ***18*** auszugehen. Wäre es doch auch sehr umständlich gewesen, hätten die an dem Projekt beteiligten Firmen mehr als einen Ansprechpartner oder würden sogar unkoordiniert bzw. ohne Absprache vorgehen. Es ist nur denklogisch, dass diverse benötigte Verträge, Aufträge, Abläufe und Vorgehensweisen standardisiert sind und somit immer wieder (auch bei anderen Projekten) angewendet werden können und nur mehr auf das konkrete (neue) Projekt geändert werden müssen.

D. Prospekt Stand 17.11.2009

Das Prospekt bietet einen detaillierten Ausblick auf den zu bauenden Neubau/Wohnhaus. Als Firmen werden einerseits die ***17*** und andererseits der Architekt ***16*** angeführt. Geschäftsführer und Gesellschafter der GmbH sind ebenfalls Gesellschafter/Geschäftsführer des ***18*** Firmengeflechts.

Aufgrund des angeführten Datums ist ersichtlich, dass bereits im Jahr 2009 das Projekt „***14***“ geplant war.

E. Homepage der *18*** (www.***18***.at)**

Die ***31*** wirbt auf ihrer Homepage seit Jahren mit derartigen Projekten ua auch mit der Projektentwicklung, dem Immobilienmanagement und anderen diversen Leistungen

Auszug aus der Homepage der *18*****

[...]

F. Niederschrift der 1. Miteigentümerversammlung vom 25.11.2009

Am 25.11.2009 fand eine als Miteigentümerversammlung bezeichnete Veranstaltung bezüglich des Bauvorhabens ***14*** statt. Aus der Niederschrift geht hervor, dass bereits durch ***3*** (Gesellschafter der ***31***) der Bebauungsplan mit dem Magistrat vorbesprochen wurde.

Eine Grobkalkulation, die betraglich EUR 4.825.000,00 vorsieht, wird den Anwesenden genannt, wobei für das Überschreiten dieses Betrages ein maximaler Spielraum von 3% festgelegt wird.

Das Protokoll der Versammlung enthält lediglich eine Auflistung der (vermeintlich) teilnehmenden Personen. Nicht alle auf der Liste aufscheinenden Personen, sind später auch Käufer der Anteile der Liegenschaft. Das Protokoll wurde weder von den Teilnehmenden unterschrieben, noch liegt eine Unterschriftenliste bei, noch wird niederschriftlich festgehalten, wie das Stimmverhalten bei den vermeintlich stattgefundenen Abstimmungen gewesen ist.

Die beschwerdeführende Partei wird in der Liste der teilnehmenden Personen zwar angeführt, sie gibt aber selber in der Stellungnahme vom 30.10.2019 an **nie** an Versammlungen teilgenommen zu haben.

Anhand der Stellungnahme der Investoren ist ersichtlich, dass die Auflistung der Personen nicht mit den tatsächlich anwesenden Personen übereinstimmt.

Das Protokoll ist eine Niederschrift bzw. Gedankenprotokoll einer Informationsveranstaltung betreffend das Projekt „***14***“ für potentielle Investoren bzw. zukünftige Interessenten.

G. MultiCurrency Finanzierungskonzept (datiert Jänner 2010) – standardisiertes Schreiben

Im Akt befindet sich ein Prospekt betreffend die Finanzierung des Projektes. Darin werden zunächst Risiken und Charakteristika allgemein dargestellt. In weiterer Folge wird die Finanzierung anhand des Gesamtinvestitionsvolumen und der Eigenmittel dargestellt.

Derartige Konzepte sind aufgrund der Größe des Projektes durchaus üblich und standardisiert und stellen für Investoren – wenn auch verbindlich - ein Finanzierungskonzept dar und sind Teil der das Projekt betreffenden Unterlagen

Auch dieses Finanzierungskonzept wurde von einer der ***31*** nahen Firma, der ***31*** erstellt.

Das Finanzierungskonzept ist für alle Interessenten und spätere Käufer der Anteile gleich lautend.

H. Schreiben der *18*** vom 30.3.2010, 31.1.2011, 9.6.2011, 10.10.2011 und 16.1.2012**

Im Zuge des Vorhalts des Bundesfinanzgerichts wurden erstmals mehrere Schreiben (datiert 30.3.2010, 31.1.2011, 9.6.2011, 10.10.2011, 16.1.2012) der ***18*** (unterschrieben von ***3***) adressiert an die „Miteigentümer der MEG ***14***“ vorgelegt.

Bei diesen Schreiben handelt es sich lediglich um Informationsschreiben über den Projektstand, die darüber hinaus nicht namentlich adressiert, sondern an die „Miteigentümer der Miteigentümergeinschaft“ adressiert sind.

I. Niederschrift der 2. Miteigentümerversammlung vom 26.4.2010

Am 26.4.2011 fand eine als 2. Miteigentümerversammlung bezeichnete Veranstaltung bezüglich des Bauvorhabens ***14*** statt. Eine Unterschriftenliste liegt nicht bei. Bei dieser Veranstaltung wurde ein neuer Interessent (zukünftiger Anteils Käufer), die Änderung der Anteile, Besprechung/Abstimmung/Miteigentümervertrag, geänderte Planung sowie Besprechung und Überarbeitung der vorgelegten Ausstattungsbeschreibung als Tagesordnungspunkt vermerkt.

Bei dieser Versammlung traten neue Interessenten hinzu und die zu verteilenden Anteile wurden erhöht. Das Projekt wird erneut ausführlich dargestellt.

Die angeführten Teilnehmer der Versammlung entsprechen den Vertragsparteien des Kaufvertrages vom 1.8.2011.

Die in der Niederschrift aufgelisteten Anteile entsprachen den Anteilen, die die beschwerdeführende Partei mit Kaufvertrag vom 1.8.2011 erworben hat.

Die beschwerdeführende Partei wird in der Liste der teilnehmenden Personen zwar angeführt, sie gibt aber selber in der Stellungnahme vom 30.10.2019 an **nie** an Versammlungen teilgenommen zu haben.

Aufgrund dieser Aussage ist erwiesen, dass die Anwesenheitsliste nicht den tatsächlich anwesenden Personen entspricht.

J. Niederschrift der 3. Miteigentümerversammlung vom 3.11.2011

Am 3.11.2011 (nach bereits erfolgtem Anteilserwerb) fand eine als 3. Miteigentümerversammlung bezeichnete Veranstaltung bezüglich des Bauvorhabens ***14*** statt. Bei dieser Veranstaltung wurden neue Interessenten begrüßt, das vergrößerte Projekt präsentiert und eine Neuaufteilung der Anteile vorgenommen. Es wird schriftlich festgehalten, dass ein neuer Miteigentümervertrag vom Management zu erstellen ist. Das (neue) Budget iHv EUR 5.702.500,00 wird dargelegt und die Finanzierungsform festgelegt. Es liegt keine Unterschriftenliste vor.

Die beschwerdeführende Partei war laut Anwesenheitsliste zwar anwesend, war aber ob der Stellungnahme vom 30.10.2019 tatsächlich nicht anwesend.

Die in der Niederschrift aufgelisteten Anteile entsprachen den Anteilen, die die beschwerdeführende Partei schlussendlich (inkl. Erweiterung) erworben hat.

Im Wesentlichen wurde in dieser Versammlung die Erweiterung des Projekts abgehandelt.

K. Miteigentümervertrag (nicht datiert)

Im Akt aufliegend ist ein als „Miteigentümervertrag“ bezeichnetes Dokument. Am Ende des Dokuments befinden sich 28 Unterschriften, die den Käufern des Vertrages vom 1.8.2011 entsprechen.

Laut Vertragsgegenstand liegt der Erwerb in der Zukunft („...die Vertragsparteien beabsichtigen den Erwerb ideeller Miteigentumsanteile an...“) und betrifft lediglich den Erwerb ideeller Miteigentumsanteile an der gemeinschaftlichen Liegenschaft ***EZ*** ***KG***.

Im Vertrag wird die Verwaltung der Liegenschaft der ***18*** als „Geschäftsführer“ übertragen (zum Management- und Geschäftsführungsvertrage siehe unten Pkt. O).

Im Wesentlichen wird im Vertrag die Verwaltung der Liegenschaft und die Beschlussmöglichkeiten und Verpflichtungen geregelt und der überwiegende Teil der Rechte und Pflichten dem „Geschäftsführer“ übertragen.

Der Zeitpunkt der Erstellung des Miteigentümervertrages konnte nicht festgestellt werden. Aufgrund des 20-jährigen Kündigungsverzichts unter Pkt. VIII ist von einem Erstellungszeitpunkt im Jahr 2011 auszugehen.

Darüber hinaus wird in diesem Vertrag erneut jegliche Verantwortung im Zusammenhang mit dem Projekt „***14***“ der ***31*** übertragen. Aus diesem Vertrag ist ersichtlich, dass die Investoren jegliche Verantwortung und alle Entscheidungen betreffend das Projekt „***14***“ abgeben wollten.

Die Miteigentümer verzichten weiters im Hinblick auf die beabsichtigte Erzielung durch gemeinschaftliche Verwertung der Liegenschaft ua. im Vertrag für sich und ihre Rechtsnachfolger für die Dauer von 20 Jahren auf das Recht die MEG aufzuheben, die Teilung der gemeinschaftlichen Liegenschaft zu verlangen, auf die Begründung von Wohnungseigentum an den auf der gemeinschaftlichen Liegenschaft errichteten Gebäude.

L. Antrag auf Baubewilligung vom 20.3.2012

Der Antrag wurde zwar von der MEG gestellt, vertreten wurde diese aber wieder von der ***18***. Wer Teil der Miteigentümergeinschaft sein soll, ist nicht ersichtlich. Dass der Antragsteller lediglich als „MEG“ bezeichnet wurde, war nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts eine reine Vorsichtsmaßnahme, sagt doch diese Bezeichnung nichts über die tatsächlichen Eigentumsverhältnisse aus.

Darüber hinaus ist der Antrag auf Baubewilligung nach erfolgtem Anteilserwerb der beschwerdeführenden Partei vom 1.8.2011 gestellt worden und ist demzufolge für die Frage ob im Zeitpunkt des Erwerbes der Anteile die Bauherreneigenschaft vorliegt unbeachtlich.

M. Verhandlungsschrift vom 23.10.2012

In der Bauverhandlung am 23.10.2012 sind – im Gegensatz zum Antrag - ***8***, ***3***, ***2***, ***7***, ***6***, ***4*** und ***5*** als Bauwerber (glz Grundeigentümer lt Grundbuch) vermerkt. Sie werden vertreten durch ***32*** (MP und TS).

Gegenstand der Verhandlung war der Antrag von ***8***, ***3***, ***2***, ***7***, ***6***, ***4*** und ***5***, alle vertreten durch die ***32*** um die Erteilung der Baubewilligung für den Neubau eines 6-geschoßigen Wohnhauses mit Dachgeschoßausbau und einer 2 geschoßigen Tiefgarage in ***29***, ***14*** auf dem Grundstück Nr. ***21***, ***EZ***, ***KG***. Die restlichen Investoren scheinen namentlich nicht auf.

Auch hier wird darauf hingewiesen, dass bereits mit 1.8.2011 Eigentum erworben worden ist. Demzufolge muss auf die Frage ob zu diesem Zeitpunkt Bauherreneigenschaft vorliegt, nicht mehr eingegangen werden.

N. Bescheid – Baubewilligung vom 16.11.2012

Dem Antrag (namentlich genannt: ***8***, ***3***, ***2***, ***7***, ***6***, ***4*** und ***5***) auf Baubewilligung wurde stattgegeben. Die restlichen Investoren scheinen in der Baubewilligung namentlich jedoch nicht auf. Es ist davon auszugehen, dass diese

Vorgehensweise gewählt wurde, da im Grundbuch zu diesem Zeitpunkt der Kauvertrag vom 9.11.2011 noch nicht verbüchert war. Wären die tatsächlichen Miteigentümer Bauherren gewesen, wäre es nur logisch, dass - wenn auch vertreten – diese zumindest namentlich aufscheinen würden, oder zumindest ein diesbezüglicher Vermerk angeführt wäre. Da bereits mit 1.8.2011 Eigentum erworben worden ist, muss auf der Frage ob zu diesem Zeitpunkt Bauherreneigenschaft vorliegt, nicht mehr eingegangen werden.

O. Management- und Geschäftsführervertrag

Die Verträge sind Musterverträge und bei allen Interessenten ident, lediglich der „Auftraggeber“ (hier die beschwerdeführende Partei) musste ausgefüllt werden.

Der Vertrag wurde von der beschwerdeführenden Partei (ohne Datum) unterzeichnet.

Abgeschlossen wurde der Vertrag zwischen einem Auftraggeber (beschwerdeführende Partei) und der ***18*** als „Geschäftsführer“.

In diesem Vertrag wird ua zunächst festgehalten, dass die Miteigentümer den Beschluss gefasst haben ein neues Objekt zu errichten, zum ausschließlichen Zweck der gewinnbringenden Vermietung an Dritte bzw. zur Einnahmenerzielung.

Darüber hinaus wird festgehalten, dass der ***18*** als „Geschäftsführer“ umfassende Aufgaben, Rechte und Pflichten übertragen wurden.

Auch das ist ein Indiz dafür, dass die beschwerdeführende Partei lediglich als Investor und nicht als Bauherr auftreten wollte. Die mit dem Projekt zusammenhängenden Aufgaben, Rechte und Pflichten wurden (umfassend) aus der Hand gegeben. Das Projekt befand sich bereits seit 2009 von der ***18*** Gruppe (die nunmehr als „Geschäftsführer“ beauftragt wurde) in Planung, lange vor Kenntnis der beschwerdeführenden Partei.

Die übertragenen Leistungen an den „Geschäftsführer“ waren auszugweise:

1. Geschäftsführerleistungen bis zur Baufertigstellung (ua Beauftragung zur Kaufvertragserstellung, Überwachung der Kaufabwicklung, Vertretung der Auftraggeber gegenüber Behörden, Gerichte und Dritten, Führung aller mit der Zahlung von Rechnungen zusammenhängenden erforderlichen Verhandlungen; Erstellung der Endabrechnung; Verwaltung der Liegenschaft, etc)
2. Technische Betreuung der Errichtung des neuen Gebäudes
3. Finanzierung des gesamten Projektes (Erstellung Finanzierungskonzept, Arbeiten iZm Krediten)

4. Tätigkeiten iZm Vermietung des neuen Objektes
5. Zusatzleistungen (Beauftragung der steuerlichen Beratung und Vertretung für die MEG, Beauftragung der Erstellung eines Projekt-Steuergutachtens, Beratung in steuerlichen Angelegenheiten)
6. Bereich hinkünftige Geschäftsführung und Vertretung

Diese Aufgabenübertragung spiegelt die generellen beworbenen Tätigkeiten der ***18*** Immobilien 1:1 wieder (siehe Punkt E - Homepage).

Der „Geschäftsführer“ hat sich darüber hinaus verpflichtet sämtliche Handlungen und Rechtsgeschäfte, die zur Realisierung und Abwicklung des Projekts notwendig und zweckmäßig sind, im Namen der Auftraggeber und auf ihre Rechnung vorzunehmen.

Als Entgelt wurde 18% von der budgetierten Gesamtinvestitionssumme vereinbart.

Auch dieser Vertrag zeigt aufgrund der umfassenden Übertragung der Rechte und Pflichten an den „Geschäftsführer“ (***18***), dass es sich bei den Auftraggebern lediglich um Investoren handelt. Jegliche Einflussnahme auf das Projekt wurde ihnen mittels dieses Vertrages aus der Hand genommen.

P. Mailverkehr Steuerberater mit der belangten Behörde

Laut Schreiben vom 28.3.2014 (E-Mail von ***3*** an Steuerberatung in Beantwortung der Fragen der Prüferin) gab es keine Unterlagen die das Projekt beworben haben.

Dies widerspricht jeglicher Lebenserfahrung, da doch zahlungskräftige Investoren gefunden werden mussten und nicht davon auszugehen ist, dass einzelne Interessenten willkürlich ausgewählt wurden. Darüber hinaus wirbt die Firmengruppe bereits auf der Homepage mit derartigen (zukünftigen) Anlageobjekten. Es ist daher davon auszugehen, dass das Projekt „***14***“ ebenfalls beworben wurde, um willige und zahlungskräftige Investoren zu finden.

Selbst wenn Investoren direkt angesprochen wurden oder mittels Mundpropaganda geworben wurden, ist davon auszugehen, dass Prospekte und Unterlagen vorgelegt sind.

In diesem Schreiben wurde ebenfalls angeführt, dass sich der Erwerbsvorgang auf eine Veranlagungsform mit der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung richtete. Auch daraus kann geschlossen werden, dass es sich bei den Käufern lediglich um Investoren handelte, die die Erzielung einer guten Rendite anstrebten, aber nicht um Bauherren, die Einfluss auf die Gestaltung des zu bauenden Objektes haben wollten.

Q. Schlussrechnung vom 5.5.2014

Die Schlussrechnung der ***20*** belief sich auf EUR 3.900.398,40 (brutto) und war an die „Miteigentümergeinschaft ***14***“ adressiert. Eingelangt ist die Schlussrechnung bei der ***17*** (Geschäftsführer sind ***3*** und ***5***).

R. Vorhaltsbeantwortung Architekt vom 26.9.2019

Nach Auskunft des Architekten wurde das Projekt „***14***“ in Zusammenarbeit mit der ***17*** im November 2009 gestartet. Der Entwurf wurde am 14.2.2011 und in Überarbeitung am 2.5.2011 und 20.6.2011 dem Gestaltungsbeirat der Stadt ***29*** vorgelegt. Mit 20.6.2011 wurde der Entwurf vom Gestaltungsbeirat zur Einreichung freigegeben.

Anhand der vorgelegt Unterlagen ist ersichtlich, dass Kontakte immer mit Personen oder Firmen im Zusammenhang mit der ***18*** gepflegt wurden.

In Erscheinung getreten ist entweder der Architekt in Vertretung ***18*** Bauträger, die ***18***, die ***17*** oder einzelne Personen wie zB ***3***, ***8***, ***2***, ***7***, ***6***, ***4*** oder ***5*** unter der Bezeichnung MEG ***14***.

S. Vorhaltsbeantwortung beschwerdeführende Partei

Mit Schreiben vom 30.10.2019 beantwortete die rechtsfreundliche Vertretung die Fragen im Zusammenhang mit dem Projekt „***14***“, indem sie ein Konvolut an Unterlagen übermittelte. In der Stellungnahme wird argumentativ an der Stellung eines Bauherrn festgehalten und auf die Beschwerde verwiesen. Die beschwerdeführende Partei bestätigt, dass es Prospekte gegeben hat und diese im September 2011 erhalten habe.

Darüber hinaus wurde im Wesentlichen auf das Schreiben der Kanzlei verwiesen.

Die beschwerdeführende Partei führte darüber hinaus aus, Geld anlegen zu wollen. Er sei selber **bei keiner Sitzung persönlich anwesend gewesen** und habe keinerlei Einfluss auf das Projekt genommen.

Nach Fertigstellung des Projekts gab es noch eine Eigentümerversammlung und eine Besichtigung des fertigen Gebäudes.

Diese Stellungnahme unterstützt nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts einmal mehr die Leitung des Projekts der ***18***.

Eine Einflussnahme im Sinne eines Bauherrn durch die beschwerdeführende Partei war nicht erwünscht und ist auch nicht erfolgt.

T. Vorhaltsbeantwortung vom 9.6.2020

Mit Schreiben vom 9.6.2020 nahm die rechtsfreundliche Vertretung erneut Stellung und wiederholte ihr Vorbringen, dass die Bauherreneigenschaft vorläge und aufgrund der Teilnahme in den als Miteigentümerversammlung bezeichneten Veranstaltungen dieser Zeitpunkt jeweils als Stichtag heranzuziehen sei.

Darüber hinaus wurde ausgeführt, dass die von der Außenprüfung herangezogenen Kosten für die Bemessungsgrundlage iHv EUR 1.446.903,03 im Zusammenhang mit dem Projekt stehen. Allerdings würden sie ihrem Inhalt und Umfang nach weder (steuerliche) Anschaffungskosten noch (steuerliche) Herstellungskosten darstellen und führten zu sofort absetzbaren Werbungskosten, weshalb sie nicht im Anlageverzeichnis aufschienen.

Mit diesem Schreiben wurden somit diese Kosten als „Kosten im Zusammenhang mit dem Projekt“ anerkannt.

U. Vorhaltsbeantwortung vom 30.8.2021

Mit Schreiben vom 30.8.2021 nahm die rechtsfreundliche Vertretung zur Berechnung der Projektkosten des Bundesfinanzgerichts Stellung und führte im Wesentlichen aus, dass die Berechnung nicht unrichtig sein möge, allerdings keine Gegenleistung iSd § 5 GrEStG 1987 vorliege.

V. Zusammenfassung

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse geht des Bundesfinanzgerichts von einem Immobilienprojekt der ***18*** Gruppe aus. Die Planung, Ausführung und auch das Auftreten nach Außen erfolgte immer durch die ***18*** selber, einer im Naheverhältnis stehenden Firma oder einen der Verantwortlichen dieser Gruppe.

Um ein einheitliches Bild nach außen zu gewährleisten, wurde der Begriff „MEG ***14***“ für Ansuchen, Anträge etc gewählt.

Die beschwerdeführend Partei wollte nicht nur ein „nacktes Grundstück“ erwerben, sondern Anteile an einem bereits geplanten Objekt zur reinen Investition und Geldanlage.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. § 201 BAO – Festsetzung der Abgaben

Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann gem. § 201 Abs. 1 BAO in der derzeit geltenden Fassung nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 der genannten Bestimmung 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.

Gem. § 201 Abs. 2 Z 3 BAO kann die erstmalige Festsetzung einer Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 leg.cit. die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden.

Bezogen auf den "Neuerungstatbestand" des § 303 BAO ist es somit erforderlich, dass für die Abgabenbehörde im Verfahren nicht geltend gemachte Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, wenn die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Voraussetzung für die Festsetzung ist daher, dass entscheidungserhebliche Tatsachen oder Beweismittel der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages noch nicht bekannt waren und dass diese Umstände nachträglich neu hervorkommen - etwa im Zuge einer Außenprüfung (vgl. Ritz, BAO⁶, § 201, Tz 37).

Mit Bescheiden vom 13.8.2011 hat die belangte Behörde die Grunderwerbsteuer betreffend den Kaufvertrag 1.8.2011 mit ***2***, ***3***, ***4***, ***5***, ***6***, ***7*** und ***8*** festgesetzt und den Antrag gem. § 17 GrEStG 1987 auf Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer abgewiesen.

Darüber hinaus hat die belangte Behörde mit Bescheiden vom 12.8.2011 die Grunderwerbsteuer betreffend den Kaufvertrag vom 7.2.2013 mit ***2***, ***3***, ***4***, ***5***, ***6***, ***7*** und ***8*** mit jeweils EUR 0 festgesetzt.

In den bekämpften Bescheiden hat die Abgabenbehörde jene Tatsachen dargestellt, die auf Grund des Vertragsnachtrages sowie der Erhebungen des Finanzamtes hervorgekommen sind, und zu Abweichungen von der Selbstberechnung der beschwerdeführenden Partei führten. Da die angeführten neu hervorgekommenen Tatsachen – aufgrund der bei der durchgeführten Prüfung übermittelte Unterlagen, Verträge, Protokolle etc. - zur Ermittlung von gegenüber der

durch die beschwerdeführende Partei durchgeführten Selbstberechnung abweichenden Bemessungsgrundlagen führten, weshalb deren Entscheidungsrelevanz nicht gelehnt werden kann, war die erstmalige Festsetzung der Abgaben begründet.

Die Entscheidung liegt im Ermessen. Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich § 20 BAO zufolge in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Unter "Billigkeit" versteht die ständige Rechtsprechung die "Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei", unter Zweckmäßigkeit das "Öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben" (vgl. Ritz, BAO⁶, § 20, Tz 7).

Die maßgebenden Kriterien für die Übung des Ermessens ergeben sich aus der Ermessen einräumenden Bestimmung. Im gegebenen Zusammenhang ist daher primär der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung bei der Ermessensübung zu berücksichtigen.

Da sich die aus dem Festsetzungsbescheid ergebende Nachforderung an Grunderwerbsteuer weder absolut noch in Relation zur bisherigen Selbstberechnung als geringfügig darstellt, erweist sich die im Rahmen der Abgabenfestsetzung getroffene Maßnahme, die einer Richtigstellung der Bemessungsgrundlage und der darauf entfallenden Abgabe dienen, als dem Sinn der anzuwendenden Norm des § 201 BAO entsprechend und damit weder unzumutbar noch unbillig.

Die (erstmaligen) Festsetzungen gem. § 201 BAO erfolgten demzufolge zu Recht.

3.2. Beurteilung Dissolutionsvertrag - Ergänzender Vertrag vom 7.2.2013 zum Kaufvertrag vom 1.8.2011

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob die Voraussetzungen für die Nichtfestsetzung von Grunderwerbsteuer in Folge einer Rückgängigmachung eines Kaufvertrages vorliegen und die Abgabenbehörde zu Recht das als Kaufvertrag bezeichneten Schriftstück vom 7.2.2013 als Ergänzung zum Kaufvertrag vom 1.8.2011 gewertet hat. Insbesondere ist zu klären, ob die Veräußerer mit der Stornierung wieder die volle freie Verfügungsmacht über die Liegenschaft erlangt haben und somit ein Fall des § 17 GrEStG 1987 vorliegt.

Das Bundesfinanzgericht geht aufgrund der vorliegenden Unterlagen und des festgestellten Sachverhaltes bei dem als mit Kaufvertrag bezeichneten Schriftstück vom 7.2.2013 von einer Ergänzung des Kaufvertrages vom 1.8.2011 aus und folgt somit der Ansicht der Abgabenbehörde.

Jeder Erwerbsvorgang löst grundsätzlich selbstständig die Grunderwerbsteuerpflicht aus. Jeder Erwerbsvorgang bildet einen in sich abgeschlossenen Steuerfall, dessen gesetzliche Tatbestandsmerkmale auch hinsichtlich eines Befreiungstatbestandes je für sich gesondert zu würdigen sind. Bei mehreren Erwerbsvorgängen ist grundsätzlich jeder Erwerbsvorgang, worunter nicht erst das Erfüllungsgeschäft, sondern schon das Verpflichtungsgeschäft zu verstehen ist, grunderwerbsteuerpflichtig (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, § 1 GrEStG 1987, Rz 74, und die dort dargestellte hg. Judikatur).

Das Gesetz bindet, wie schon oben ausgeführt, die Steuerpflicht schon an den Erwerb des Rechtstitels zur (späteren) Übereignung und damit an das erste, im Rechtsleben in Erscheinung tretende Ereignis, nämlich an die Begründung des Übereignungsanspruches, also an das Verpflichtungsgeschäft, und nicht erst an das Erfüllungsgeschäft der Eintragung des Eigentumsrechtes für den Erwerber in das Grundbuch. Beim Tatbestand nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG ist also grundsätzlich der Rechtsvorgang steuerpflichtig, durch den jemand (Erwerber oder Berechtigter) einen (unbedingten) Rechtsanspruch auf Übereignung eines Grundstückes oder Grundstücksanteiles (§ 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG) oder eines Rechtes auf ein Grundstück oder auf einen Übereignungsanspruch (§ 1 Abs. 1 Z 2 - 5 GrEStG) erlangt (vgl. Fellner, a.a.O., § 1 GrEStG 1987, Rz 123, und die dort dargestellte hg. Judikatur).

Gem. § 17 Abs. 1 Z. 1 GrEStG 1987 wird die Steuer auf Antrag nicht festgesetzt, wenn der Erwerbsvorgang innerhalb von drei Jahren seit der Entstehung der Steuerschuld durch Vereinbarung, durch Ausübung eines vorbehaltenen Rücktrittsrechtes oder eines Wiederkaufsrechtes rückgängig gemacht wird. Ist die Steuer bereits festgesetzt, so ist nach Abs. 4 leg. cit. die Festsetzung entsprechend abzuändern.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. z.B. hg. Erkenntnis vom 29. Oktober 1998, 98/16/0115, 0116) ist ein Erwerbsvorgang dann rückgängig gemacht, wenn sich die Vertragspartner derart aus ihren vertraglichen Bindungen entlassen haben, dass die Möglichkeit der Verfügung über das Grundstück nicht beim Erwerber verbleibt, sondern der Veräußerer seine ursprüngliche Rechtsstellung wieder erlangt. Ein Erwerbsvorgang ist also nur dann rückgängig gemacht, wenn der Verkäufer jene Verfügungsmacht über das Grundstück, die er vor Vertragsabschluss innehatte, wieder erlangt hat.

Bei der gegebenen Vertragsgestaltung kann nicht davon gesprochen werden, dass die Verkäufer, die Möglichkeit wiedererlangt hätten, das Grundstück einem Dritten zu verkaufen. Dies ergibt sich schon aus der zeitlichen Abfolge nämlich, dass die Verkäufer die Dissolutionsvereinbarung erst am 4.11.2013 also 9 Monate nach „erneutem“ Verkauf unterfertigt haben (vgl. VwGH 30.3.2000, 99/16/0403).

Den Ausführungen in der Beschwerde, dass ein komplett neues Projekt geplant wurde, kann nicht gefolgt werden. Es liegt in der Natur der Sache, dass bei einer flächenmäßigen Erweiterung durch Zukauf eines kleinen Teiles des Nachbargrundstückes und grundsätzlicher

Planung eines Wohn- und Bürogebäudes mit Tiefgaragenplätzen, eine neue optimierte Aufteilung erfolgt und eine dementsprechende Umplanung stattfinden muss.

Grundsätzlich ist es aus Sicht der Vertragserrichter (einfachere Gestaltung, leichtere Lesbarkeit) verständlich, dass versucht wurde einen neuen Vertrag aufzusetzen (erforderliche Neuaufteilung der Anteile, für die Neuberechnung einfacher). Die Verringerung bzw. Anpassung der Anteile ist eine logische Schlussfolgerung der hinzukommenden 2 Käufer und flächenmäßigen Erweiterung. Ein erstmaliger Verkauf liegt dennoch nicht vor.

Das Bundesfinanzgericht kommt daher aufgrund der zeitlichen Abfolge zu dem Ergebnis, dass der Erwerbsvorgang **nicht** - wie gem. § 17 GrEStG 1987 gefordert - rückgängig gemacht wurde und das als Kaufvertrag bezeichnete Schriftstück vom 7.2.2013 – wie von der belangten Behörde beurteilt - lediglich eine Ergänzung zum Kaufvertrag vom 1.8.2011 darstellt.

3.3. Anteilserwerb - Bauherreneigenschaft

Gem. § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegt der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, soweit sich dieser Rechtsvorgang auf inländische Grundstücke bezieht.

Am 1.8.2011 hat die beschwerdeführende Partei Anteile am Grundstück ***14*** erworben.

Nach § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 bestimmt, dass Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der vom Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen ist.

Der Begriff der Gegenleistung im Sinne der §§ 4 und 5 GrEStG 1987 ist ein dem Grunderwerbsteuerrecht eigentümlicher Begriff, der über den bürgerlich-rechtlichen Begriff der Gegenleistung hinausgeht und im wirtschaftlichen Sinn (§ 21 BAO) zu verstehen ist (VwGH 25.8.2005, 2005/16/0104; VwGH 26.6.2003, 2003/16/0077).

Für die Beurteilung der Gegenleistung kommt es somit nicht auf die äußere Form der Verträge, sondern auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt an, der nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu ermitteln ist. Unter einer Gegenleistung ist daher jede geldwerte entgeltliche Leistung zu verstehen, die für den Erwerb des Grundstückes zu zahlen ist (VwGH 25.8.2005, 2005/16/0104; vgl auch Fellner, Grunderwerbsteuer-Kommentar¹⁵ zu § 5 GrEStG 1987 Rz 5 mit weiteren Nachweisen der Rsp des VwGH).

Gegenstand eines Kaufvertrages kann grundsätzlich auch eine künftige Sache oder eine Sache sein, hinsichtlich welcher zur Erfüllung des Vertrages bestimmte Eigenschaften erst geschaffen werden müssen (VwGH 24.5.1971, 1251/69; VwGH 19.4.1995, 89/16/0156). Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist daher der Zustand des

Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll, wobei es sich dabei nicht zwangsläufig um jenen Zustand handeln muss, in dem sich das Grundstück im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses befindet (VwGH 19.4.1995, 89/16/0156; Fellner, Grunderwerbsteuer-Kommentar¹⁵ zu § 5 GrEStG 1987 Rz 88a und die dort angeführten Nachweise der Rsp des VwGH).

Wird ein Grundstück veräußert, auf dem ein Gebäude errichtet werden soll oder wird ein bebautes Grundstück veräußert auf dem das bereits vorhandene Gebäude saniert werden soll, ist für die abgabenrechtliche Beurteilung des Erwerbsvorganges somit entscheidend, von welcher Vorstellung über den Zustand des Kaufgegenstandes die Vertragspartner ausgegangen sind, dh in welchem Zustand die Sache verkauft bzw gekauft werden sollte (VwGH 10.10.1963, 46/63 und 256/63; VwGH 30.1.2014, 2013/16/0078).

Erbringt der Käufer im Hinblick auf die Bebauung eines Grundstücks neben dem als Kaufpreis bezeichneten Betrag - an wen auch immer - weitere Leistungen, ist zur Ermittlung der zutreffenden Bemessungsgrundlage auf den Besteuerungsgegenstand zurückzugreifen und zu fragen, in welchem körperlichen Zustand des Grundstücks der Rechtserwerb von der Grunderwerbsteuer erfasst wird. Diese Leistungen können somit auch an Dritte erbracht werden, insbesondere an einen vom Veräußerer verschiedenen Errichter des Gebäudes auf dem Grundstück.

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob bei der Berechnung der Grunderwerbsteuer betreffend den Kaufvertrag vom 1.8.2011 die Baukosten für das Projekt „***14***“ in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind.

Voraussetzung für die Einbeziehung der Baukosten in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer ist, dass die Errichtung des Gebäudes mit dem Grundstückserwerb in einer finalen Verknüpfung steht. Bei der Beurteilung dieses Zusammenhangs ist vom wahren wirtschaftlichen Gehalt des Erwerbsvorganges auszugehen. Wenn also etwa der Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden ist, dann ist ein Kauf mit herzustellendem Gebäude anzunehmen. Zudem hat der Verwaltungsgerichtshof in seiner bisherigen Rechtsprechung klargestellt, dass dies auch für Interessenten gilt, die in ein fertiges Vertragsgeflecht eingebunden werden, welches sicherstellt, dass nur solche Interessenten zugelassen werden, die sich an ein im wesentlichen vorgegebenes Baukonzept binden, welches durch vom Verkäufer bestimmte Unternehmen zu verwirklichen ist. In diesem Falle sind auch die das Baukonzept betreffenden Verträge in den grunderwerbsteuerrechtlichen Erwerbsvorgang einzubeziehen. Das Vorhandensein mehrerer Urkunden und mehrerer Vertragspartner steht dem nicht entgegen, insbesondere kommt es dabei nicht darauf an, dass über Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung unterschiedliche Vertragsurkunden unterfertigt wurden. (vgl. zB. VwGH 16.11.1995, 93/16/0017; 9.11.2000, 2000/16/0039; 29.7.2004, 2003/16/0135; 24.2.2005, 2004/16/0210; 17.3.2005, 2004/16/0246;

10.4.2008, 2007/16/0223; siehe dazu auch die bei Fellner aao, § 5 Rz 88b Abs. 2 bis 5 referierte hg. Judikatur).

Steht die Leistung des Erwerbers also in einem unmittelbaren, tatsächlichen und wirtschaftlichen oder "inneren" Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes, dann ist sie als Gegenleistung im Sinne des GrEStG anzusehen. Für die Frage nach der finalen Verknüpfung zwischen Erwerbsgegenstand und Gegenleistung ist es gleichfalls unerheblich, ob mehrere abgeschlossene Verträge nach dem Willen der jeweils vertragschließenden Parteien zivilrechtlich ihrem Bestand nach voneinander abhängig sein sollen. Entscheidend für die Qualifikation einer Leistung als Gegenleistung im Sinne des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG ist, dass die Verpflichtung zur Leistung auf den Erwerb des Grundstückes in dem Zustand, in dem es zum Erwerbsgegenstand gemacht wurde, bezogen ist und zwischen den Verträgen ein so enger sachlicher Zusammenhang besteht, dass der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhält. (vgl. zB. VwGH 25.8.2005, 2005/16/0104; 30.4.1999, 98/16/0357; sowie Fellner aao, § 5 Rz 9 und 88b samt der dort zitierten Rechtsprechung des VwGH).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind damit alle Aufwendungen (auch für die Herstellung eines Gebäudes) eines vertraglich an ein bestimmtes Objekt gebundenen Käufers Bestandteil der grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung und damit der Bemessungsgrundlage zuzurechnen, insbesondere auch Leistungen, die auf Grund eines mit einem Dritten abgeschlossenen Vertrages zu erbringen sind, wenn die Leistung des Dritten dazu führen soll, das Grundstück in den Zustand zu versetzen, in dem es zum Gegenstand des Erwerbsvorganges gemacht worden ist (vgl. dazu die bei Fellner, aao § 5 GrEStG 1987 referierte Judikatur).

Zentraler Aspekt des vorliegenden Falles ist die Frage, ob die beschwerdeführende Partei Bauherr war, in welchem Zusammenhang es darauf ankommt, ob sie auf die bauliche Gestaltung des Objektes noch Einfluss nehmen konnte oder bei ihrem Erwerb an ein bereits vorgegebenes Projekt gebunden war.

Darüber hinaus hat der Verwaltungsgerichtshof klargestellt (VwGH 6.11.2002, 99/16/0204), dass den Erwerbern von Miteigentumsanteilen die Bauherrenschaft ua dann nicht zukommen, wenn sie von vornherein in ein bereits fertiges Planungs-, Vertrags und Finanzierungskonzept im Wege eines Vertragsgeflechtes eingebunden sind (vgl. dazu VwGH 28.5.1998, 97/16/0494).

Vor dem Hintergrund all der vorstehend zitierten Rechtsprechung ist der belangten Behörde beizupflichten und die zentrale Frage ob der beschwerdeführenden Partei im vorliegenden Fall die Eigenschaft eines Bauherrn zukommt aus nachfolgenden Gründen zu verneinen:

Der VwGH hat in seiner Judikatur 3 Kriterien für das Vorliegen der Bauherrenschaft herausgearbeitet.

Der Käufer ist demnach nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er

- a. auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann,
- b. das Baurisiko zu tragen hat, dh den bauausführenden Unternehmungen unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist und
- c. das finanzielle Risiko zu tragen hat, dh dass er nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen hat, sondern alle Kostensteigerungen übernehmen muss, aber auch berechtigt ist, von den Bauausführungen Rechnungslegung zu verlangen.

Die von der Judikatur erarbeiteten Kriterien für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft müssen kumulativ vorliegen (vgl. Fellner, a.a.O. § 5 Rz 90).

Der maßgebliche Zeitpunkt des Vertragsabschlusses, bei dem die beschwerdeführende Partei Anteile rechtswirksam erworben hat, war der 1.8.2011.

Die beschwerdeführende Partei wollte, wie sich auf Grund der oben erwähnten Protokolle, Niederschriften und Verträge unzweifelhaft ergibt, nicht einen Anteil an einem Grundstück mit einem darauf befindlichen Altbau erwerben, sondern ein Anlageobjekt (Errichtung eines Neubaus mit Wohneinheiten und Büros sowie Tiefgaragenplätze – verdeutlicht im Prospekt, bzw. in den Ausführungen der Protokolle). Daraus ergibt sich das Interesse der Erwerber einerseits an einer (zum Großteil fremdfinanzierten) Bauführung zum Zwecke der Vermögensschaffung, und andererseits an der Lukrierung späterer Mieteinnahmen und von Steuervorteilen. Dafür wurde von den Projektinitiatoren (im Wesentlichen die ***18***) ein Konzept geboten, in welches sich die Interessenten einbinden ließen.

Anhand der Unterlagen ist erwiesen, dass sich das Projekt „***14***“ seit dem Jahr 2009 in Planung befand bzw. zum damaligen Zeitpunkt bereits das Grobkonzept fertig geplant war. Dies ergibt sich einerseits aus den Aktennotizen der Geschäftsleitersitzungen vom 7.5.2009, 29.8.2009 sowie vom 21.10.2009 (siehe Pkt 1.1) und andererseits wurde bereits im Jahr 2009 vom Architekt (im Auftrag der ***17***) ein Konzept vorgelegt. Auch das Schreiben der ***17*** vom 21.12.2009 an das Magistrat ***29*** betreffend Änderung des Bebauungsplanes zeigt, dass sich das Projekt „***14***“ bereits im Jahr 2009 – lange bevor die beschwerdeführende Partei als Investor an Versammlungen teilgenommen hat – bereits geplant war. Weiters wurden alle in Zusammenhang erforderlichen Verträge der beschwerdeführenden Partei zur Unterfertigung vorgelegt.

Es liegt daher ein Erwerb eines gesamten erst zu schaffenden Projektes auf Basis eines vorgegebenen Gesamtkonzeptes über den Erwerb der bloßen Liegenschaftsanteile hinaus vor.

Dass die Fertigstellung erst 2013 erfolgte ändert nichts an der Tatsache, dass die beschwerdeführende Partei zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses an ein fertig vorgegebenes Konzept gebunden war und sich durch den getätigten Erwerb iVm den von der ***18*** für

sie abgeschlossenen diversen Verträgen in ein derartiges Vertragsgeflecht einbinden hat lassen, dass über den Erwerb der bloßen Liegenschaftsanteile hinaus der Erwerb des gesamten erst zu schaffenden Projekts auf Basis eines vorgegeben Gesamtkonzeptes vorliegt.

Auch aus der Homepage der ***18*** ist ersichtlich, dass derartige Projekte regelmäßig geplant, errichtet und verwaltet werden. Dementsprechend wird für derartige Projekte auch geworben (siehe oben Punkt E).

Es wäre wohl unwahrscheinlich bzw. nahezu unmöglich, dass Käufer einer Liegenschaft – die diesbezüglich keine Erfahrung haben, ein derartiges Projekt innerhalb kürzester Zeit auf die Beine stellen sich abstimmen, Bewilligungen einholen, Aufträge vergeben, Verträge selber erstellen und ein derartiges Projekt selbst durchführen könnten.

Darüber hinaus wurde von der beschwerdeführenden Partei ein Konvolut an Verträgen unterschrieben, dass der ***18*** sämtliche Rechte und Pflichten als „Geschäftsführer“ übertrug.

Völlig auszuschließen und im Widerspruch zu jeder Lebenserfahrung wäre die Annahme, es wären auch Interessenten ohne diese Einbindung in das vorliegende Vertragsgeflecht zum Anteilserwerb zugelassen worden.

Das Konzept der Bauführung war dabei offensichtlich darauf ausgerichtet, einerseits, das persönliche Engagement der Erwerber durch Erteilung umfassender Bevollmächtigungen möglichst gering zu halten (es gab sehr wenige Versammlungen, die teilnehmenden Personen verließen teilweise laut Protokoll die Versammlung, es gab keine Unterschriftenlisten, die die tatsächliche Anwesenheit der Personen bestätigte, vermeintliche Beschlüsse wurden lediglich protokolliert und nicht festgehalten in welchem Verhältnis abgestimmt wurde) und andererseits den persönlichen Gestaltungsspielraum der Erwerber durch bis ins kleinste Detail ausformulierte Vertragsbestandteile stark einzuschränken.

Darüber hinaus wurden im Vertrag Management- und Geschäftsbesorgungsvertrag ausdrücklich die Leistungen des „Geschäftsführers“ (***18***) festgehalten, die ua darin bestanden, das Projekt im Großen und Ganzen abzuwickeln (technische Betreuung, Finanzierung des Projekts, Vermietung des neuen Objekts, hinkünftige Vertretung). Allein mit Unterfertigung dieses Vertrages gab die beschwerdeführende Partei ihre Einflussmöglichkeit komplett aus der Hand.

Entscheidend ist auch, ob dem Abgabepflichtigen ein Recht und eine Möglichkeit der Einflussnahme auf die Gestaltung des Gesamtbauvorhabens oder das Recht zu wesentlichen Änderungen des Projektes zugestanden wird. Ein Käufer ist nämlich nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er auf die bauliche Gestaltung des Hauses, und zwar auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion Einfluss nehmen kann (vgl. VwGH vom 27.6.1994, 92/16/0196,

17.10.2001, 2001/16/0230 und Fellner, a.a.O., § 5 Rz. 92 unter Anführung der dazu ergangenen umfangreichen VwGH-Judikatur).

Lag im Zweifel die Entscheidung über die Bauarbeiten beim Architekten (= Organisator), verpflichtete sich der Erwerber ausdrücklich, direkte Weisungen an die auf der Baustelle Tätigen zu unterlassen und bevollmächtigte er den Architekten, ihn in allen mit dem Bauvorhaben zusammenhängenden Fragen zu vertreten und das „Hausrecht auf der Baustelle“ auszuüben, so konnte der Erwerber auf die bauliche Gestaltung des Gebäudes keinen Einfluss nehmen (VwGH vom 26. Jänner 1995, 93/16/0089). Nichts Anderes muss gelten, wenn die Investoren ihre Rechte und Pflichten nahezu vollständig an eine „Geschäftsführer“ abtreten, der sie in diesbezüglichen Fragen vertreten soll.

Eine wesentliche Änderung des Gesamtkonzeptes bzw. der Gesamtkonstruktion des geplanten Projekts seitens der beschwerdeführenden Partei war nicht möglich, von der beschwerdeführenden Partei war eine Einflussnahme gar nicht erwünscht.

Bei Vorliegen eines derartigen Vertragsgeflechtes sind auch die das Baukonzept betreffenden Verträge in den grunderwerbsteuerrechtlichen Erwerbsvorgang einzubeziehen (zB VwGH 31.3.1999, 96/16/0213, 24.2.2005, 2004/16/0210).

Unter Bedachtnahme auf diese Rechtsprechung kann dem Einwand der beschwerdeführenden Partei, dass das Einbeziehen der zukünftig anfallenden Kosten im Grunderwerbsteuergesetz nicht vorgesehen sei, nicht gefolgt werden. Ist es doch gerade bei im Bau befindlichen oder bald in Bau befindlichen Objekten üblich, dass zunächst im Vertrag eine vorläufige Kostenschätzung / ein Kostenvoranschlag inkludiert wird und erst im Nachhinein die endgültig angefallenen Kosten abgerechnet werden (vgl auch hierzu das Protokoll der Versammlung vom 25.11.2009 bzw. vom 3.11.2011, wo bereits eine Grobkalkulation angeführt ist).

Auch dem Einwand die beschwerdeführende Partei hätte lediglich Anteile an einem Grundstück (und nicht Anteile an einem bereits geplanten Projekt) von den Veräußerern erworben, kann nicht gefolgt werden, übersieht doch die beschwerdeführende Partei mit dieser Argumentation, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht die Bereicherung des Veräußerers sondern der Erwerb des Käufers besteuert wird, welcher hier nach dem gesamten Sachverhalts- und Vertragskonstellation in einem Grundstück einschließlich neu errichtetem Gebäude zu sehen ist (VwGH 18.12.1995, 93/16/0072).

Weiters wird vorgebracht, dass die (zukünftigen) Miteigentümer den Beschluss für das Projekt erstmals im Jahr 2009 getroffen haben. Die Bauherreneigenschaft sei gegeben, als Zeitpunkt Entstehen der Steuerschuld sei der 25.11.2009 heranzuziehen, da die beschwerdeführende Partei bei dieser Versammlung anwesend war.

Auf die Einwendungen der beschwerdeführenden Partei, dass bereits vor Unterfertigung der Verträge eine Miteigentümergeinschaft bestanden habe, wird wie folgt eingegangen:

Die namentlich genannten Teilnehmer der Versammlung vom November 2009 entsprechen nicht den Käufern vom August 2011. Darüber hinaus ist aufgrund der Stellungnahme der Investoren ersichtlich, dass nicht alle namentlich genannten Teilnehmer auch tatsächlich bei den Versammlungen anwesend waren.

Die beschwerdeführende Partei war laut eigener Auskunft in der Stellungnahme vom 30.10.2019 bei keiner Miteigentümersammlung anwesend.

In der Versammlung vom April 2010 wurde die Aufteilung der Anteile geregelt, Änderungen vorgestellt und die Bau- und Ausstattungsbeschreibung dargelegt. Die im Protokoll festgehaltenen Anteile entsprechen den Anteilen bei Unterfertigung des Kaufvertrages im August 2011.

Von einer Miteigentümergeinschaft kann erst dann gesprochen werden, wenn Personen Miteigentümer geworden sind. Solange diesen Personen Miteigentum nicht eingeräumt ist und eine solche Miteigentumsgemeinschaft gar nicht besteht, können diese auch nicht als Bauherren handeln.

Die späteren Miteigentümer [Unterfertigung des (ersten) Kaufvertrages am 1.8.2011] waren zum Zeitpunkt der Veranstaltung bloße (Kauf-)Interessenten. Interessenten können jedoch auf einen zukünftigen Neubau des Gebäudes keinen Einfluss nehmen. Denn nur die Gesamtheit aller Miteigentümer kann rechtlich über das ihnen gemeinsam gehörende Grundstück kraft Willensentschlusses verfügen (VwGH 27.2.1995, 95/16/0046). Darüber hinaus waren nicht alle zukünftigen Käufer auch bei der Veranstaltung anwesend.

Erst durch die Unterfertigung des Kaufvertrages vom letzten Erwerber am 1.8.2011 ist verbindlich festgestanden, aus welchen Personen sich die Miteigentümergeinschaft zusammensetzt.

Nach Unterfertigung des Kaufvertrages am 1.8.2011 gab es die Möglichkeit das angrenzende Teilgrundstück zu erwerben und das Projekt „***14***“ zu optimieren. Diesbezüglich fand eine Versammlung im November 2011 statt. Der zu versteuernde Erwerbsvorgang hat zu diesem Zeitpunkt aber bereits stattgefunden. Es ist daher nicht erforderlich, auf eine mögliche Einflussnahme nach dem 1.8.2011 einzugehen.

Aufgrund des festgestellten Sachverhaltes und der vorliegenden Dokumente, der Aussagen der beschwerdeführenden Partei (Geldanlage, keine Einflussnahme) und der Feststellungen der belangten Behörde liegt nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts keine Bauherreneigenschaft der beschwerdeführenden Partei in grunderwerbsteuerlicher Sicht betreffend das Projekt „***14***“ vor.

Die beschwerdeführende Partei erwarb somit zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses am 1.8.2011 nicht nur Anteile an einem Grundstück, sondern auch Anteile an einem (geplanten) Wohn- und Bürogebäude, eben des Projekts „***14***“.

Da der Erwerb der Anteile am Wohn- und Bürogebäude der beschwerdeführenden Partei also in einem unmittelbaren, tatsächlichen und wirtschaftlichen bzw. "inneren" Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes steht, ist dieser als Gegenleistung im Sinne des GrEStG anzusehen.

Aufgrund der obigen Ausführungen sind somit alle das Projekt betreffenden Aufwendungen (Baukosten für die Herstellung des Wohn- und Bürogebäudes) Teil der Gegenleistung und demzufolge bei der Berechnung der Grunderwerbsteuer zu berücksichtigen.

Hinsichtlich des Kaufvertrages vom 7.2.2013 liegt eine Ergänzung zum Kaufvertrag vom 1.8.2011 vor. Die beschwerdeführende Partei hat im Zuge dieser Erweiterung zusätzliche Anteile am Grundstück erworben (Gegenleistung EUR 448,92).

3.4. Bemessungsgrundlage – Anteile der beschwerdeführenden Partei

Kaufvertrag vom 1.8.2011

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind auch die Baukosten zur Gegenleistung zu zählen, wenn Grundstückskäufer auf Grund eines ihnen vorgegebenen Vertragsgeflechts in ein bereits fertig geplantes Bauprojekt eingebunden werden. Dass in einem solchen Zusammenhang das Vertragswerk in mehreren Urkunden auf mehrere Vertragspartner aufgespaltet wird, vermag daran nichts zu ändern (VwGH 9.11.2000, 2000/16/0039, 0040).

Dem Grundsatz des § 4 Abs 1 GrEStG 1987 entsprechend, dass die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen ist, müssen in die Bemessungsgrundlage auch jene Leistungen einbezogen werden, die zwar nicht nach bürgerlichem Recht als Gegenleistung gelten, im wirtschaftlichen Sinne aber als solche angesehen werden müssen. Hierunter sind alle Leistungen zu verstehen, die entweder mit dem Grundstückserwerb zeitlich nicht in Zusammenhang stehen oder die nicht zwischen den am Vertrag Beteiligten selbst, sondern zwischen einem Vertragsteil und einem Dritten ausgetauscht werden. Zu den Baukosten zählen somit alle mit dem Projekt in Zusammenhang stehende Kosten.

Die beschwerdeführende Partei hat im Zuge der Unterfertigung der umfassenden Verträge Anteile an einem zu bauenden Wohn- und Bürogebäude (Projekt „***14***“) erworben. Dies wird auch durch die als Miteigentümerversammlungen bezeichneten niederschriftlich festgehaltenen Protokolle der Versammlungen untermauert.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt es bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage stets darauf an, zu welcher Leistung sich der Erwerber im zeitlichen Umfeld des Kaufvertrages verpflichtet hat (VwGH 30.1.2014, 2013/16/0078).

Die beschwerdeführende Partei hat mit Unterfertigung der Urkunde vom 1.8.2011 von ***8***, ***3***, ***2***, ***7***, ***6***, ***4*** und ***5*** in Summe 700/23800 Anteile erworben.

Anhand der vorliegenden Unterlagen ist ersichtlich, dass die beschwerdeführende Partei aufgrund der Unterfertigung der vorgefertigten Verträge die Verpflichtung sowohl zur Finanzierung als auch zur Umsetzung des Projektes „***14***“ übernahm.

Da die beschwerdeführende Partei kein Bauherr im Sinne der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist, setzt sich die Bemessungsgrundlage einerseits aus den im Kaufvertrag genannten Grundstückskosten und andererseits aus den gesamten Kosten des Projekts „***14***“ zusammen.

Maßstab für die zutreffende Zuordnung der Leistungen des Erwerbers ist der Erwerbsgegenstand. Alle Leistungen, die aus der Sicht des Verkäufers einer entsprechenden Sache – kalkulatorisch – in den einem Erwerber in Rechnung zu stellenden Kaufpreis einzubeziehen wären, gehören demnach zur Bemessungsgrundlage. Das sind nicht nur die Bauleistungen und ähnliche Leistungen, sondern auch „Hilfsleistungen“ wie zB die Finanzierung.

Mit Beschluss vom 15.4.2021 ersuchte das Bundesfinanzgericht die beschwerdeführende Partei um Bekanntgabe des vereinbarten Kaufpreises der ihr zugewiesenen Anteile am Projekt „***14***“.

Mit Schreiben vom 7.6.2021 übermittelte die rechtsfreundliche Vertretung eine Aufstellung in Bezug auf die Kaufverträge im Zusammenhang mit den Grundstücken und darüber hinaus Unterlagen im Zusammenhang mit der Herleitung der Baukosten (Übermittlung von Auszügen des Anlagenverzeichnisses). Im Wesentlichen wurde auf Begriffe der Einkommensteuer verwiesen. Konkrete Zahlungen oder Vereinbarungen im Hinblick auf den Anteilserwerb am Projekt wurden nicht vorgelegt.

Dazu ist auszuführen, dass der steuerliche Begriff der zu aktivierenden Baukosten in der Einkommensteuer nicht gleichzusetzen ist mit dem Begriff der Gegenleistung der Grunderwerbsteuer (vgl. § 5 GrEStG 1987). Diesbezüglich verläuft auch das Argument „es werde auf die Systematik eines Bauherrenmodells verwiesen, dass die gegenständliche ‚Beteiligung mehrerer Personen‘ zu einer einheitlichen Feststellung nach § 188 BAO führte“ ins Leere.

Da die beschwerdeführende Partei weder die vereinbarte noch ihre konkrete Leistung (mit Ausnahme der anteiligen Kosten am Grundstück) bekannt gegeben hat, konnten die tatsächlichen Kosten des Projekts nur anhand der vorliegenden Unterlagen berechnet werden.

Für die Berechnung sind die tatsächlichen Investitionskosten zugrunde zu legen, zu deren Tragung sich die beschwerdeführende Partei als Gegenleistung verpflichtet hat. Aufgrund der zwischenzeitlichen Abwicklung und Abrechnung des Bauprojekts ist ein Rückgriff auf die Prognose der Investitionskosten nicht mehr notwendig und es kann auf die tatsächlichen Kosten zurückgegriffen werden.

Alle mit diesem Projekt in Zusammenhang angefallenen Kosten sind daher in die Bemessungsgrundlage aufzunehmen.

Die Umsatzsteuer ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Teil der GrESt-Bemessungsgrundlage (vgl. zB VwGH 13.5.2004, 2001/16/0434).

Anhand der von den Parteien vorgebrachten Dokumente und im Akt vorliegenden Unterlagen, Niederschriften und Stellungnahmen wurden die Kosten des Projekts vom Bundesfinanzgericht mit EUR 5.475.734,06 beziffert.

Mit Beschluss vom 7.7.2021 wurde den Parteien die so vom Bundesfinanzgericht ermittelte Berechnung zur Wahrung des Parteiengehörs übermittelt (vgl. VwGH 20.4.1995, 91/13/0088).

Mit Schreiben vom 30.8.2021 führte die beschwerdeführende Partei dazu im Wesentlichen aus, dass die durch das Bundesfinanzgericht berechneten Baukosten der Höhe nach nicht unrichtig seien, allerdings keine Gegenleistung iSd § 5 GrEStG 1987 darstellten.

Die Berechnung des Bundesfinanzgerichts wurde somit außer Streit gestellt.

Wie bereits oben ausgeführt, stellen die Kosten für das Projekt eine Gegenleistung iSd § 5 GrEStG 1987 dar.

Die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer setzt sich sohin aus den Kosten für das Projekt „***14***“ iHv EUR 5.475.734,06 und den Grundstückskosten iHv EUR 450.000 zusammen und beträgt in Summe **EUR 5.925.734,06**.

Anmerkung: Anhand der vorliegenden Niederschriften der als Miteigentümerversammlung bezeichneten Protokolle ist ersichtlich, dass die Projektleitung schlussendlich ebenfalls von einem Gesamtbudget von fast EUR 6 Millionen ausgegangen ist.

Die Grunderwerbsteuer beträgt jeweils 3,5% der anteiligen Bemessungsgrundlage.

Aufgrund der von der beschwerdeführende Partei von den Verkäufern jeweils erworbenen Anteile wird die Grunderwerbsteuer wie folgt festgesetzt:

Verkäufer	Anteile	Anteile gesamt	antl. Bmgl	3,5% GrESt
2	12800	2903600	€ 26.122,54	€ 914,29
3	12100	2903600	€ 24.693,96	€ 864,29
4	12800	2903600	€ 26.122,54	€ 914,29
5	12800	2903600	€ 26.122,54	€ 914,29
6	12800	2903600	€ 26.122,54	€ 914,29
7	12100	2903600	€ 24.693,96	€ 864,29
8	10000	2903600	€ 20.408,23	€ 714,29
Summe	85400	2903600		
entspricht Anteile	700/23800			

Erweiterung vom 7.2.2013 zum Kaufvertrag vom 1.8.2011

Mit Ergänzung vom 7.2.2013 hat die beschwerdeführende Partei aufgrund der Neuverteilung der Anteile (m² Erweiterung und 2 zusätzliche Miteigentümer) Anteile am Grundstück im Gegenwert von EUR 448,92 erworben.

Betreffend die Erweiterung vom 7.2.2013 ist der Erwerb des Grundstücks von der Besteuerung gem. § 3 Abs. 1 lit a GrEStG 1987 ausgenommen, da der für die Berechnung der Steuer maßgebende Wert EUR 1.100 nicht übersteigt.

Die Festsetzung der Grunderwerbsteuer mit Bescheiden vom 12.8.2014 mit jeweils EUR 0 erfolgte daher zu Recht. Die Beschwerde war diesbezüglich abzuweisen (siehe Spruchpunkt 2).

3.5. Zu Spruchpunkt 3. (Revision)

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

Zur Frage, unter welchen Voraussetzungen von einer "Bauherreneigenschaft" auszugehen ist, liegt eine umfangreiche VwGH-Rechtsprechung vor. Ob und welche Kriterien im Einzelnen im Beschwerdefall als erfüllt anzusehen sind oder nicht, ergibt sich anhand der Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes, sohin allein aus der Lösung von Tatfragen, nicht jedoch einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Salzburg, am 3. November 2021