

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, Wolfauerstraße 12, 4040 Linz, vertreten durch Urbanek Lind Schmied Reisch, Domgasse 2, 3100 St. Pölten, über die Beschwerde gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 16. Oktober 2014 betreffend Festsetzung der Grunderwerbsteuer St.Nr.***1*** zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO abgeändert und die Grunderwerbsteuer mit € 5.261,79 festgesetzt.

Aufgrund dieser festgesetzten Steuer und des selbstberechneten Betrages von € 574,99 ergibt sich eine Nachforderung von € 4.686,80.

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

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 13.03.2009 kaufte die BeschwerdeführerIn, (Bf.), gemeinsam mit weiteren vierundzwanzig, Käufern von ***2*** 50/1400stel Anteile der Liegenschaft EZ ***3*** im Grundbuch ***4***, bestehend aus dem Grundstück 509 Baufläche (Gebäude), mit der Liegenschaftsadresse: ***5***, F-Gasse, (fortan F-Gasse) im unverbindlichen Gesamtflächenausmaß von 608 m², auf welcher sich zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses ein Betriebsgebäude befand. Der von der Bf, zum Gesamtkaufpreis von € 460.000,00 geleistete Betrag beträgt € 16.428,57.

In Vertragspunkt 8.4. wird festgehalten, dass die verkaufende Partei sich verpflichtet, bereits vor der grundbücherlichen Durchführung dieses Vertrages, alle für die Erlangung einer Baubewilligung für das, von der kaufenden Partei geplante, Vorhaben notwendigen Ansuchen, Anträge, Pläne und sonstige Urkunden unverzüglich, über Aufforderung der kaufenden Partei, zu unterfertigen, wobei die kaufende Partei auch ausdrücklich ermächtigt ist, entsprechende Ansuchen bei der zuständigen Behörde einzureichen. Außerdem wird festgehalten, dass sich die verkaufende Partei verpflichtet, über das Ersuchen der kaufenden Partei, der P-GmbH,

(fortan P-GmbH) auch diesbezügliche Vollmachten (mit dem Recht zur Unterbevollmächtigung) auszustellen.

In Vertragspunkt 9 wird festgehalten, dass die Käufer die, mit der Vertragserrichtung verbundene, Grunderwerbsteuer zu tragen haben.

Für diesen Erwerbsvorgang führte der rechtliche Vertretung aller Liegenschaftserwerber, im Wege der Selbstberechnung, die Grunderwerbsteuer pro Käufer ab, wobei der Kaufpreis von € 460.000,00, im Verhältnis aller, im Vertrag angeführten Erwerbsanteile, als Bemessungsgrundlage herangezogen wurde.

Aufgrund des Bescheides über einen Prüfungsauftrag vom 15.03.2013 führte die belangte Behörde eine Außenprüfung über diese Selbstberechnungen durch.

Im Prüfungsbericht vom 16.10.2014 stellte sie, als Ergebnis dieser Außenprüfung, im Wesentlichen folgendes fest:

In ständiger Rechtsprechung des VwGH werde klar zum Ausdruck gebracht, dass die Bauherrenenschaft zu verneinen ist, wenn die Erwerber von vorne herein in ein bereits fertiges Planungs-Vertrags-und Finanzierungskonzept eingebunden sind. Es sei von Anfang an beabsichtigt gewesen, ein Anlageobjekt der P-GmbH zu verwirklichen. Der Erwerbsvorgang sei auf eine Veranlagungsform gerichtet gewesen. Zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses sei bereits ein Konzept mit Nutzflächenübersicht vorgelegen. Laut vorliegenden Honorarnoten seien bereits im Jahr 2008 Zahlungen zur Durchführung einer Mieterakquisition und Vermittlung der Mieter zur Erstvermietung geleistet worden und es sei bereits 2007 ein Multicurrencyfinanzierungskonzept erstellt worden und Zahlungen für das Projektmanagement erfolgt. Aus den beigebrachten Niederschriften vom 29.11.2007 und vom 10.12.2007 gehe hervor, dass W.P., (fortan W.P.), der Geschäftsführer der P- GmbH, den Interessenten ausführlich eine Projektstudie über das geplante Bauvorhaben präsentiert habe, und über den aktuellen Projektstand bzw. über die bereits erbrachten und vorgegebenen Leistungen informiert habe. Recherchen im Internet hätten ergeben, dass die P-GmbH auf Investmentfonds von Anlegern, die von Steuervorteilen profitieren und ihre Einkommensteuer mindern wollen, spezialisiert sei.

Die Festsetzung der Grunderwerbsteuer erfolge nunmehr gemäß § 201 Abs.2 Z 3 BAO, da, bei sinngemäßer Anwendung, des § 303 BAO die Voraussetzungen eines Wiederaufnahmegrundes vorliegen würden. Die Baukosten seien zu Unrecht nicht in die Bemessung der Grunderwerbsteuer miteinbezogen worden. Dieses sei im Rahmen der Außenprüfung bei der rechtlichen Vertretung der Erwerber festgestellt worden. Die Feststellungen der Außenprüfung würden für das Steuerverfahren neue Tatsachen oder Beweismittel darstellen, die bisher nicht geltend gemacht worden seien. Die Kenntnis dieser Umstände alleine oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens hätte einen, im Spruch anderslautenden, Bescheid

herbeigeführt. Sodass nach der, bei der bescheidmäßigen Festsetzung gemäß § 201 Abs.2 Z 3 BAO, gebotenen Ermessensausübung iSd § 20 BAO-dem Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gegenüber dem Parteieninteresse an der Rechtskraft der Vorrang einzuräumen sei, und mit Wiederaufnahme des Verfahrens, unter Erlassung eines rechtmäßigen Steuerbescheides, vorzugehen sei.

Diese Feststellungen gründen sich auf folgende Beweismittel:

Aktennotiz des C-P, (fortan C.P, Geschäftsführer der P-GmbH) vom 11.10.2007

Wesentlicher Inhalt:

Nach einem Vortrag über Immobilienveranlagungen im Hotel I Wien hätten 7 der späteren Liegenschaftserwerber erklärt, aufgrund ihrer finanziellen Lage, an einem Immobilienprojekt Interesse zu haben. Sie seien von dem Gefertigten darüber informiert worden, dass das Projekt eine gewisse Mindestgröße aufweisen solle, wofür der anwesende Personenkreis zu klein sei. Deshalb habe man sich zu einem weiteren Treffen, im L Center der P-GmbH, entschlossen, bei dem jeder der anwesenden Interessenten Personenaus seinem Umfeld mitbringen sollten, die ebenfalls an einem solchen Immobilienprojekt interessiert sind.

Laut Steuerberatung der Bf. sei dieser Vortrag von der P-GmbH organisiert worden und im Hotel I gehalten worden. Dabei habe es kein Informationsmaterial gegeben und es sei dabei auch kein Projekt angeboten worden.

Niederschrift des W.P. vom 29.10.2007 über das erste Investorentreffen am gleichen Tag

Wesentlicher Inhalt:

Erschienen seien 28 Interessenten. Aufgrund seiner vorhandener Vorkenntnisse habe sich der Gefertigte W.P. bereit erklärt, die Gesprächsführung zu übernehmen. Man sei zu dem Schluss gekommen, dass sich die geeignete Liegenschaft in Graz, Linz, oder Wien befinden solle und es sich dabei um ein renovierungsbedürftiges Zinshaus handeln solle. Es sei vereinbart worden, dass sich mehrere Teilnehmer um ein geeignetes Grundstück umschaun, und dass sämtliche angebotenen Liegenschaften vorab an W.P zur Überprüfung durch einen Architekten und Planer gesendet werden sollen.

Niederschrift des W.P. vom 29.11.2007 über das 2. Investorentreffen am gleichen Tag

Wesentlicher Inhalt:

Alle vier angebotenen Grundstücke seien vorweg W.P. zur Bewertung zugesandt worden. Laut W.P. seien davon zwei für ein Investment interessant. Nach Diskussion habe man sich für das Projekt F-Gasse entschieden, und dafür entschieden, keinerlei Aufgaben selbst zu übernehmen, sondern nur die notwendigen Entscheidungen zur Projektgestaltung und

Realisierung selbst zu treffen sowie die Konzeption und Abwicklung an die P-Gruppe zu übertragen.

W.P. habe sich bereit erklärt, bis zum nächsten Treffen ein Konzept sowie eine, dem Gesamtprojekt zugrundeliegende, Kostenstruktur der notwendigen Leistungen zu präsentieren. Dies sollte- wenn möglich- mit Kostenvoranschlägen unterlegt werden. Es sollte auch ein Finanzierungskonzept vorgelegt werden. W.P. habe die anwesenden Investoren dazu angehalten auch von anderen, dazu befähigten, Unternehmen Kostenvoranschläge einzuholen. W. P. wollte sich auch um eine mögliche Bebauungsstudie kümmern.

Laut Steuerberatung der Erwerber sei die Bewertung von zwei in Frage kommender Liegenschaften von der Fa. D-, (fortan D), und zwar von Ing. N.B, (fortan N.B.) am 22.11.2007 vorgenommen worden.

Niederschrift des W.P. vom 10.12.2007 zum 3. Investorentreffen am gleichen Tag

Wesentlicher Inhalt:

Festgehalten wurde, dass wie bei den vergangenen Treffen üblich Herr P. (im Zusammenhalt mit den darauf bezogenen Inhalten der vorherigen Vermerke wohl W.P) die Gesprächsführung übernimmt. Bis Dato gäbe es noch keine konkrete Zusage des Verkäufers, betreffend den Übergabetermin für das Grundstück. Vorgelegt worden sei eine kurze Bebauungsstudie des Ing. N.B., die grundsätzlich Zustimmung gefunden hat. Allerdings sollen kleinere Wohnungen zwischen 70 und 40 m² und keine 95 m² Wohnungen entstehen. Nach Diskussion, ob eine Wohnungseigentumsgemeinschaft oder eine Miteigentümergeinschaft, (MEG), gegründet werden solle, hätten sich die Investoren für die Gründung einer MEG entschieden. W.P. habe, auf Basis der vorliegenden Planstudie, ein detailliertes Konzept der notwendigen Leistungen, unterlegt von einer Kostenstruktur, präsentiert. Es seien darin alle kaufmännischen, technischen und sonstigen Leistungen beschrieben worden. Die anwesenden Investoren hätten einstimmig beschlossen, die Vergabe des Managements zu den vereinbarten Bedingungen an die P-GmbH und die Beauftragung der einzelnen Unternehmen zu bestimmten Fachleistungen W.P. zu übertragen. Die Summen dafür müssten im veranschlagten Budget Deckung finden. Die Finanzierung solle mittels Ausschreibung an mehrere Banken beschafft werden. Die P-GmbH solle aufgrund Ihrer Erfahrungen Kontakte zu den einzelnen Banken knüpfen. W.P. habe den Investoren ausdrücklich mitgeteilt, dass das alleinige wirtschaftliche, finanzielle und steuerliche Risiko bei Ihnen liege und jeder aliquot mit seinem Anteil haftet. Es sei gemeinsam eine Globalkalkulation mit einem Gesamtbudget von € 4.150.000,00 aufgestellt worden, und ein Maximalbudget in dieser Höhe beschlossen worden. Seitens der Investoren seien keine konkreten Kostenvoranschläge und keine konkreten Angebote über die Finanzierungsbeschaffung vorgelegt worden. Nach Diskussion über verschiedene Finanzierungsvarianten sei zwischen den Anwesenden eine Eigenmittelhöhe zwischen 20 und 30% sowie seien die Höhen der einzelnen Beteiligungswünsche festgelegt worden.

Diese Beteiligungshöhen finden sich im späteren Kaufvertrag.

Niederschrift des W. P. über die erste Miteigentümerversammlung am 25.02.2008

Wesentlicher Inhalt

Der Grundstückskauf verzögere sich auf Verkäuferseite; sollte bis Ende April sich der Verkauf weiter verzögern, so werde sich das Management um eine Ersatzliegenschaft umsehen. Der Miteigentümervertrag sei, nach den eingegangenen Änderungswünschen in dem Entwurf, unterfertigt worden. Es sei die Änderung der Wohnungssumrisse auf kleinere Wohnungen im Entwurf erfolgt.

Die Ausstattungsbeschreibung sei anhand eines kürzlich realisierten Projektes der P-GmbH vorbesprochen worden. Die MEG sei- bis auf kleine Änderungen- mit der getroffenen Ausstattung einverstanden gewesen.

Das Management sei von den Anwesenden angewiesen worden, sich intensiv um den Ankauf der Liegenschaft zu kümmern.

Niederschrift des W. P. über die 2. Miteigentümerversammlung am 24.06.2008

Wesentlicher Inhalt

Es sei immer noch keine einheitliche Abstimmung des Kaufvertrages aufgrund von Verzögerungen auf Verkäuferseite erzielt worden. Wie in der letzten Niederschrift mitgeteilt, seien vom Planungsbüro die gewünschten Umplanungen der einzelnen Wohnungsgrundrisse eingearbeitet worden. Vor Vorliegen des Einreichplanes könnten weder die Generalunternehmerleistungen noch die Leistungen der Sonderfachleute ausgeschrieben werden. Die Ausschreibung der Finanzierung durch die Banken sei in Arbeit; für Entscheidungsfindung der Banken sei die fertige Einreichplanung notwendig

Mitteilung der P-GmbH an alle Miteigentümer vom 21.10.2008, dass die Endfassung des Kaufvertrages fixiert werden konnte,

Mitteilung der P-GmbH an alle Miteigentümer vom 6.12.2008, dass der Verkäufer den Kaufvertrag unterfertigt hat

Mitteilung der P-GmbH an alle Miteigentümer vom 20.03.2009, dass der Kaufvertrag vom letzten Miteigentümer unterfertigt worden ist.

Folgende Rechnungen gerichtet an die Miteigentümergeinschaft, (MEG) F-Gasse

- der C-GmbH, (fortan C-GmbH) vom 20.12.2007 und vom 03.09.2008, über Leistungen, betreffend die Errichtung des Wohnhauses an der o.a. Adresse

- der H-GmbH, (fortan H-GmbH) vom 20.12.2007 und vom 03.09.2008 und 20.11.2008 über Leistungen im Bereich des Projektmanagements

-der P-GmbH vom 03.09.2008 und vom 01.12.2008, über die vereinbarte Durchführung der Mieterakquisition und Vermittlung der Mieter für die Erstvermietung; und vom 16.07.2008, und vom 11.09.2008 über Beratung im Zusammenhang mit der Projektbeteiligung F-Gasse,

- der I-GmbH, (fortan I-GmbH) vom 21.12.2007 und vom 20.11.2008 über die Beauftragungen von Leistungen im Zusammenhalt mit der Errichtung des Gebäudes an der o.a. Grundstücksadresse,

-des C. P. vom 22.10.2008 über die Erstellung eines Vermietungsgutachtens, betreffend das o.a. Projekt

- der S-GmbH vom 07.05.2009 und vom 16.09.2010 über die im Werkvertrag angeführte Leistungen für das Bauvorhaben F-Gasse,

Anzahlungsrechnung vom 30.07.2010, der AG, (fortan AG von € 2.544,000,00)

Undatierter Management und Geschäftsbesorgungsvertrag zwischen einem der Beschwerdeführer, als Auftraggeber und der I-GmbH, als Auftragnehmer. Darin ist festgehalten, dass die Auftraggeber die verfahrensgegenständliche Liegenschaft erworben haben und gemeinsam den Entschluss gefasst haben, das, auf ihr befindliche, Gebäude abzureißen, ein neues Objekt zu errichten und dieses neue Objekt zum ausschließlichen Zweck der gewinnbringenden Vermietung an Dritte bzw. zur Einnahmenerzielung zu nutzen.

Laut Auskunft der Steuerberatung der Erwerber sei das kaufmännische Management an die I-GmbH mit Managementvertrag vergeben worden und diese habe Leistungen an die P-Gruppe vergeben.

Gutachten der D.(unterfertigt Ing. N. B.) über die Flächenaufteilung der F-Gasse vom 22. November 2007

Undatierter Miteigentümervertrag

Bauanzeige vom 22.02.2010

Baubewilligung der MA 37 (Vereinfachtes Baubewilligungsverfahren gemäß § 70a BO) vom 22.01.2011, darin ist die P-GmbH als Bauwerber angeführt,

Fertigstellungsanzeige vom 15.10.2012

Kalkulation Kostenstruktur-Gesamtinvestitionskosten datiert mit Dezember 2007 in Gesamthöhe von 4.180.000,00

Kalkulation Bau-Neben und Managementkosten mit € 900.000,00, datiert mit Dezember 2007

34-seitiges Multi Currencyfinanzierungskonzept, erstellt von der P-GmbH, datiert mit Dezember 2007 für die MEG F-Gasse, beinhaltend die o.a. Gesamtinvestitionskosten sowie eine Eigenmittelkapitalisierung von 20-25%

Endabrechnung MEG F-Gasse: Gesamtprojektkosten € 4.209.423,01

Unter Zugrundelegung der Feststellungen des Prüfberichtes setzte die belangte Behörde mit den in Beschwerde gezogenen Bescheiden gegenüber den Liegenschaftserwerbern die Grunderwerbsteuer neu fest, wobei als Bemessungsgrundlage die, auf den Gesamtkaufpreis geleisteten, Beträge für den Erwerb der Liegenschaft zuzüglich der anteiligen "Baukosten"- lt. Endabrechnung "Gesamtkosten"-in Gesamthöhe von € 4.209.423,01 herangezogen worden sind. Gegenüber der Bf. ist auf diese Weise die Grunderwerbsteuer mit € 5.836,78 festgesetzt worden. Aufgrund des selbstberechneten Betrages an Grunderwerbsteuer idHv € 574,99 ergäbe sich eine Nachforderung idHv: € 5.261,79.

Die Bemessungsgrundlage ist wie folgt berechnet worden: (anteiliger) Kaufpreis: € 16.428,57 zuzüglich (anteilige) sonstige Leistungen: € 150.336,54= € 166.765,11= Gegenleistung gemäß § 5 GrEStG (gerundet gemäß § 204 BAO) davon gemäß § 7 Z 3 GrEStG 3,5% = € 5.838,78 an Grunderwerbsteuer.

Dagegen erhob die Bf gleichzeitig mit den übrigen Liegenschaftserwerbern, durch ihre ausgewiesene rechtliche Vertretung, frist-und formgerecht Beschwerde.

Diese wurde im Wesentlichen-nach sinngemäßer Wiedergabe der Inhalte der o.a. Vermerke vom 11.10.2007, 29.10.2007, 29.11.2007 und vom 10.12.2007, wie folgt begründet:

Der Umstand, dass keine Baukosten in die Bemessungsgrundlage der Selbstberechnung eingeflossen sind, sei kein Wiederaufnahmegrund nach § 303 BAO, da dieser Umstand bereits vor der Außenprüfung bekannt gewesen sei. Im Nachhinein ermittelte Baukosten, hätten weder im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld noch in den Folgejahren bis zur Endabrechnung des durchgeführten Bauvorhabens bekannt sein können. Somit sei dieser Umstand nicht als Wiederaufnahmegrund zu werten. Die gegenständlichen Festsetzungen der Grunderwerbsteuer gemäß §§ 201 Abs.2 Z 3 BAO seien daher zu Unrecht erfolgt.

Darüber hinaus widerspräche die rückwirkende Einbeziehung dieser Baukosten in die Bemessungsgrundlage der Bestimmung des § 8 Abs.1 GrEStG.

Die Feststellungen der belangten Behörde zu den vorgelegten Vermerken vom 29.11.2007, und vom 10.12.2007 seien aktenwidrig erfolgt.

Zum erstgenannten Termin seien von den Anwesenden noch verschiedene Liegenschaften geprüft worden und schließlich die verfahrensgegenständliche als interessanteste ausgewählt worden. Erst nach dieser Auswahl konnte am 10.12.2007 eine Kurzstudie über die mögliche Nutzung dieser Liegenschaft erstellt werden. Im Übrigen seien lediglich Fragen der rechtlichen Basis der Zusammenarbeit, Finanzierung und professionellen Abwicklung erörtert worden.

Sämtliche Maßnahmen seien von den Beschwerdeführern beschlossen und getroffen worden, sodass bei jedem Beschwerdeführer das wirtschaftliche, finanzielle und steuerliche Risiko anteilig gelegen sei. Die Liegenschaftserwerber hätten keine Verpflichtung übernommen, in bereits bestehende Vertragskonvolute einzutreten.

Mit der Veräußerung der Liegenschaft sei keine Verpflichtung zur Errichtung eines Bauwerkes verbunden gewesen.

Dass es sich um kein Projekt der P-GmbH gehandelt habe, zeige sich schon daraus, dass ab dem ersten Treffen die Beschwerdeführer selbst und eigenverantwortlich über die Projektausführung entschieden haben.

Dazu komme, dass die Beschwerdeführer lange nach Abschluss des Kaufvertrages und des Nachtrages, als Miteigentümergeinschaft, aufgrund eigener Beschlüsse, Unternehmen mit der Ausführung des eigenen Bauvorhabens betraut hatten.

Es wurde die Durchführung einer mündlichen Verhandlung unter Ladung der Beschwerdeführer und ihrer Vertreter, und die Aufhebung der angefochtenen Bescheide, nach Durchführung des Beweisverfahrens, beantragt.

Vorgelegt zur Beschwerde wurde:

Werkvertrag vom 22.07.2010, abgeschlossen zwischen der MEG F-Gasse, vertreten durch die P-GmbH, als Auftraggeber und der AG, als Auftragnehmer über die Ausführung von Generalunternehmerleistungen am Leistungsort F-Gasse mit der Auftragssumme von EUR 2.544.000.-

Anzahlungsrechnung der AG vom 30.07.2010 über einen Anweisungsbetrag von € 2.120.000,00 + 20% USt € 424.000.-, mit Rechnungsprüfungsblatt und mit Garantieerklärung vom 02.08.2010

Diese Beschwerde legte die belangte Behörde-ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung- dem BFG zur Entscheidung vor.

In der 28.07.2021 vor dem BFG durchgeführten mündlichen Verhandlung erteilte die Vertreterin der Beschwerdeführer das Einverständnis, sämtliche gleichlautende Beschwerden der von ihr vertretenen Liegenschaftserwerber gemeinsam zu verhandeln. Sie legte, als

Ergänzung der Beschwerde einen Schriftsatz vor, dessen wesentlichen Inhalt sie wie folgt vortrug:

"Ich möchte den Fokus auf die rechtliche Seite lenken. Jemand ist dann als Bauherr anzusehen, wenn er auf die bauliche Gestaltung des Projektes Einfluss nehmen kann (aber nicht muss) das Baurisiko zu tragen hat und den bauführenden Unternehmungen unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist und auch das finanzielle Risiko tragen muss; sohin nichts zu einem Fixpreis erwirbt, sondern alle Kostensteigerungen im Rahmen der Realisierung zu tragen hat. Was ich nun zeigen möchte, ist, dass die Beschwerdeführer nun gerade nicht in ein vorgegebenes Vertragsgeflecht eingetreten sind und gerade nicht ein baureif fertig geplantes Objekt zu einem Fixpreis erworben haben. Die Bauherrengemeinschaft hat sich bereits rechtlich Ende 2007 konstituiert; spätestens im Rahmen des 3. Investorentreffens Dezember 2007. Hier kam es zu einer konstitutiven Beschlussfassung zur Begründung eines Übereignungsanspruches in Bezug auch auf in dieser Versammlung ausgehandelten und dem Ausmaß nach definierten ideellen Anteilen an der Liegenschaft F-Gasse. Dass es erst zu einem späteren Zeitpunkt zur einer Verschriftlichung dieses Willens im Rahmen des Miteigentümervertrages am 25.02.2008 kam, ist rechtlich ohne Belange, zumal für das Vorliegen einer Bauherrengemeinschaft das Gesetz kein Formerfordernis statuiert.

Irrelevant ist weiters, dass zu diesem Zeitpunkt die Kaufvertragsurkunde noch nicht abgeschlossen oder verbüchert war. Unabhängig davon unterfertigte der Verkäufer am 28.04.2008 das unterbreitete Kaufanbot über die Liegenschaft zu einem Kaufpreis von € 460.000,-. Nach den Bestimmungen des Zivilrechts ist damit bereits ein wirksamer Vertrag über die Liegenschaft zustande gekommen; dass später noch Nebenpunkte nachverhandelt wurden, ist rechtlich ohne Belang. Zu diesen zivil- und abgaben- und steuerrechtlich relevanten Zeitpunkt war die hingegen das erst in den Folgejahren zu verwirklichende Gebäude noch nicht final entwickelt. Es bestand jedoch unter den Bauherren die Willensübereinkunft zur späteren, gemeinsamen Entwicklung des Projektes. Der vorerst begründete Übereignungsanspruch war jedoch darauf gerichtet, das Grundstück in jenem Zustand zu erwerben, wie sich dieses bei der Begründung des Übereignungsanspruchs darstellte. Aus dem Akteninhalt – insbesondere den Niederschriften über die gemeinsamen Treffen – geht eindeutig hervor, dass die Bauherren bei Begründung des Übereignungsanspruches über das Ob und das Wie der späteren Bebauung auch gegenüber der Veräußererseite völlig frei waren. Mit diesem Zeitpunkt war der Erwerbsvorgang verwirklicht und nicht erst mit der grundbücherlichen Eintragung. Für die steuerliche Qualifizierung als Bauherr ist gleichsam auf den Zeitpunkt der Anschaffung sohin des Erwerbs des wirtschaftlichen Eigentums abzustellen, nur diese Komponente ist maßgebend und nicht etwa das zivil- oder sachrechtliche Eigentum. Zum Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld waren und konnten die Baukosten und Baunebenkosten nicht bekannt sein und sind diese sohin selbst bei rechtswidriger Aberkennung der Bauherreneigenschaft nicht in die Bemessungsgrundlage zur Grunderwerbssteuer einzubeziehen. Das Grunderwerbssteuergesetz enthält – abgesehen vom letzten § 17 – keine gesetzliche Grundlage für die Berücksichtigung

einer nachträglichen Änderung des Steuergegenstandes sowie auch nicht für das Abgehen vom Stichtagsprinzip, eine rückwirkende Einbeziehung von nachträglich ermittelten und entstandenen Baukosten widerspricht § 8 Grunderwerbssteuergesetz und ist demnach rechtswidrig. Die Bauherren haben stets gemeinschaftlich organisiert gehandelt und das Projekt gemeinsam entwickelt. Nach der Lehre der Rechtsprechung genügt bereits die bloße Möglichkeit der wesentlichen Einflussnahme, eine tatsächlich Einflussnahme ist nicht erforderlich. Es kann von einem der Bauherren nicht abverlangt werden, ein seinen Vorstellungen entsprechendes Projekt, welches er unter seinem ausschließlichen Risiko verwirklichen will, nur deshalb tatsächlich zu ändern, um im steuerrechtlichen Sinn die Bauherreneigenschaft zu genießen. Wir verweisen auf die VwGH-Entscheidung vom 05.08.1993 93/14/0044. Die Bauherren hatten von Anbeginn an die Möglichkeit an der Projektgestaltung mitzuwirken, tatsächlich kam es bereits beim Investorentreffen am 10.12.2007 zur Äußerung von maßgeblichen und relevanten Änderungswünschen an der Planung. Es wurde die Grundrissplanung bzw. im Speziellen die Wohnungsgröße über den Haufen geworfen und neu erarbeitet. Ab diesem Treffen entschied die Gemeinschaft selbst und eigenverantwortlich über die Projektausführung, deren Inhalt und Umsetzung. Auch im Rahmen der Miteigentümersammlung am 25.02.2008 wurde erneut Änderungswünsche zur Planung seitens der Bauherren geäußert und gemeinschaftlich diskutiert. Kritik wurde geübt an der zu groß befundenen Quadratmeteranzahl der Wohnungen und einvernehmlich beschlossen, die Wohnungsgröße zu verkleinern, als auch die Wohnungszahl pro Stockwerk zu verringern. Die grundsätzliche Planung fand erst nach diversen Umplanungen durch die Miteigentümer, deren Zustimmung. So wurde die gemeinsam erarbeitete Grundsatzplanung folglich erst im Rahmen der Miteigentümersammlung am 24.06.2008 freigegeben. Es handelt sich hierbei jedoch nicht um die finale Einreichplanung, da diese erst nach genauer Vermessung des Grundstücks erarbeitet werden konnte. Auch zum Zeitpunkt des bereits erworbenen Übereignungsanspruches an der Liegenschaft waren demnach unstrittig für die Realisierung des Projektes erforderliche Planungsdetails offen und nicht annähernd die Baureife erreicht. Richtig ist, dass die Bauherren zwar die I-GmbH bzw. auch die P-GmbH mit der Vertretung ihrer Interessen betraut und beauftragt haben. Stellvertretend sohin Namens der einzelnen Bauherren wurde durch die Geschäftsbesorgerin am 22.07.2010, also über ein Jahr nach der Kaufvertragsunterzeichnung, der Werkvertrag mit den bauausführenden Unternehmen AG abgeschlossen. Den Grundsätzen des Vertretungsrechts entsprechend gilt dieser Vertrag jedoch als mit den Bauherren selbst zustande gekommen. Im Rahmen der Vertretungsmacht erfolgte auch durch die Geschäftsbesorgerin namens der Bauherren, jedoch mit Wirkung für diese, die baubehördliche Einreichung. Die Einreichung und Abschließung des Werkvertrages erfolgte Jahre nach dem aufgezeigten steuerlich relevanten und maßgebenden Stichtag. Bis zu dem Zeitpunkt darf, um die Bauherrschaft für sich beanspruchen zu dürfen, nicht mit Baumaßnahmen begonnen worden sein, dies war gegenständlich auch nicht der Fall, mit Baumaßnahmen wurde erst Juli 2010 begonnen. Im Übrigen beginnen Baumaßnahmen nach der Rechtsprechung erst mit am Objekt selbst vorgenommenen Baumaßnahmen, sogenannter

erster Spatenstich. Auch gilt, dass Planung, Projektierungs- und Abbruchsarbeiten gerade nicht zu am Objekt vorgenommenen Bautätigkeiten zählen, derartige Vorleistungen sind für die Qualifikation als Bauherr unschädlich, wir verweisen auf den Kodex Steuererlässe 01.07.2019, RZ 64/94. Wie gezeigt waren sohin bei Entstehung des Übereignungsanspruchs, aber auch bei Unterfertigung der Kaufvertragsurkunde die Baukosten noch nicht annähernd konkret bekannt, da diese Kosten naturgemäß abhängig waren von der Planung, der Art der Ausführung und des Zeitpunkts des möglichen Baubeginns. Stichwort jährliche Indizierung von Baukosten und Baukostensteigerungen. All diese Kostensteigerung im Rahmen der Projektrealisierung hatten die Bauherren zu tragen. Sie trugen demnach sowohl das wirtschaftliche steuerliche und finanzielle Risiko. Die belangte Behörde geht nun mehr unrichtig davon aus, dass Baukosten und Baunebenkosten in Höhe von gesamt € 4.209.423,01 der Berechnung der Grunderwerbssteuer zugrunde zu liegen ist. Die belangte Behörde setzt sich hingegen nicht mit den einzelnen Komponenten dieser Summe auseinander, insofern ist das Ermittlungsverfahren mangelhaft. Insofern die ermittelte Bemessungsgrundlage Aufwendungen wie z.B. Managementkosten, Rechts- oder Beratungskosten enthält ist darauf hinzuweisen, dass diese nicht zu den Instandsetzungs- und Herstellungsaufwendungen iSd § 28 Abs. 2 und 3 EStG gehören und keinen unmittelbaren Zusammenhang mit der Übertragung des Grundstückes aufweisen. Deshalb sind diese jedenfalls, auch bei Fehlen der Bauherreneigenschaft (sollte das Gericht zu dieser Erkenntnis gelangen) im Zeitpunkt ihrer Bezahlung sofort bzw. im Anwendungsbereich des § 19 EStG verteilt als Werbungskosten absetzbar. Insbesondere Finanzierungskosten, Kosten für die steuerliche und rechtliche Beratung und Kosten der technischen und wirtschaftlichen Begleitung führten zu Werbungskosten. Sofern die von der belangten Behörde ermittelte Bemessungsgrundlage sohin Werbungskosten beinhaltet, so stellen diese ihren Inhalt und Umfang weder Anschaffungskosten noch Herstellungskosten dar und sind diese sofort absetzbar. Unabhängig davon ob eine Bauherreneigenschaft vorliegend ist oder nicht. Im Übrigen übersieht die belangte Behörde, dass in der angenommenen Bemessungsgrundlage von € 4.209.423,01 der auf das Grundstück entfallene Kaufpreis von € 460.000,- ebenso enthalten ist. Für diesen Kaufpreis wurde die Grunderwerbssteuer fristgerecht, nach Kaufvertragsabschluss, abgeführt. Dadurch, dass die belangte Behörde die Gesamtbemessungsgrundlage herunterbricht auf die individuellen Anteile und auf dieser Basis Nachforderungen zur Grunderwerbssteuer vorschreibt wird der auf den Ankauf des Grundstücks entfallene Kaufpreis doppelt der Grunderwerbssteuer unterzogen. Daher wird der Antrag auf ersatzlose Aufhebung der bekämpften Nachforderungsbescheide aufrechterhalten."

Zudem beantragte die rechtliche Vertreterin der Bf. die zeugenschaftliche Einvernahme des Ing. W. P. (vormaliger Geschäftsführer der P-GmbH) zum Beweisthema: "Bauherreneigenschaft der Beschwerdeführer".

Der Zeuge beantwortete die nachstehenden Fragen der Richterin wie folgt:

"Es ist zwar richtig, das nicht im Kaufvertrag und auch nicht im Nachtrag eine Verpflichtung zur Errichtung eines neuen Bauwerkes hineingeschrieben worden ist. Jedoch ergibt sich für mich aufgrund des Inhaltes des o.a. Vertragspunktes 8.4. -dass die Erwerber im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses das Bauvorhaben bereits geplant haben. Es ging somit nicht nur um einen Liegenschafts Kauf nach dem Motto: Jetzt kaufen wir einmal den Grund und dann schauen wir mal, ob wir darauf später bauen. Stimmen Sie darin mit mir überein?"

Antwort: "Nur zum Teil, die Liegenschaft wurde natürlich unter der Promisse erworben, danach ein Immobilienprojekt darauf zu bauen. Was genau gebaut werden soll, war zu diesem Zeitpunkt noch nicht klar."

"Zu den Rechnungen der I-GmbH vom 21.12.2007 und der C-GmbH vom 20.12.2007: Warum sind diese schon an die MEG gerichtet? Lt. Notiz vom 10.12.2007 im Dezember 2007 hat es nicht einmal noch einen endgültigen Entwurf zum MEG-Vertrag gegeben. Dieser ist erst am 25.02.2008 von allen Interessenten unterfertigt worden?"

Antwort: "Prinzipiell hat dies in Absprache mit dem Steuerberater stattgefunden. Die MEG hat zu diesem Zeitpunkt für mich bereits bestanden, auch wenn der Vertrag damals noch nicht unterfertigt war."

"Im Management- und Geschäftsbesorgungsvertrag mit der I-GmbH wird in der Präambel festgehalten, dass die Miteigentümer (= die Auftraggeber) das Grundstück F-Gasse, erworben haben. In Vertragspunkt Viertens wird als Leistung der I-GmbH u.a. die Erstellung eines Multicurrencyfinanzierungskonzeptes d.h. eines Finanzierungskonzeptes mit der Möglichkeit in verschiedene Devisenwährungen wechseln zu können, festgehalten. Nun liegt ein Multicurrencyfinanzierungskonzept der P-GmbH vom Dez. 2007 vor, welches, lt. Auskunft der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführer an das Finanzamt vom 05.05.2014, der maßgebliche Finanzierungsplan gewesen ist. Mit Rechnung vom 21.12.2007 stellt die I-GmbH u.a die Besorgung der für die Finanzierungszwecke erforderlichen Wahrscheinlichkeitsrechnungen in Rechnung. Ist es nicht so, dass die Erstellung eines Multicurrencyfinanzierungskonzeptes schon vor dem Liegenschaftserwerb in Auftrag gegeben worden ist?"

Antwort: "Man muss vielleicht ein bisschen ausführen, dass dieser Management- und Geschäftsbesorgungsvertrag die Leistungen regelt, die der einzelne Bauherr in Auftrag gibt. Diese Leistungen sollen erbracht werden, wenn sie benötigt werden. Man hat ja nicht gewusst, wann die Leistungen erbracht werden. Der Wert in der Kalkulation muss ja ident sein mit der Summe des Gutachtens, sonst stimmen die Werte nicht zusammen."

Laut Auskunft der Steuerberatung der Beschwerdeführer vom 05.05.2014 an das FA ist die gekaufte Liegenschaft nicht beworben worden. Wie hat man dann von ihrer Existenz Kenntnis erlangt?

Antwort: *"Die Liegenschaft ist von einem Wiener Makler beworben worden, den Namen weiß ich leider nicht. Es ist auch Provision für die Vermittlung bezahlt worden."*

"In der Niederschrift zum ersten Investorentreffen vom 29.10.2007 geht hervor, dass mehrere Interessenten sich bis zum nächsten Treffen (29.11.2007) um geeignete Liegenschaften bemühen wollen, und es wird vereinbart, dass sämtliche angebotene Liegenschaften vorweg W.P. gesendet werden, damit dieser sie durch seinen Architekten oder Planer bewerten lassen kann. Aus der ersten Niederschrift vom 11.10.2007 geht hervor, dass die meisten Interessenten keine Erfahrung mit Immobilieninvestment hatten. Wie ging das also vor sich, dass schon vor dem 29.11.2007 vier Immobilienangebote vorgelegt werden konnten, die der Architekt der P-GmbH (Ing. N.B.) am 22.11.2007 schon fertig bewerten konnte?"

Antwort: *"Prinzipiell ist es ja so, dass die P-GmbH schon seit 2000 mit Immobiliengesellschaften betraut ist. Ing. N. B. macht dies auch schon seit dem Jahre 2000, wenn eine Liegenschaft kommt, holen wir uns die Adresse und dieser bewertet diese nach Bauhöhe mit Abschlag für Nebenräume. Wir hatten damals in der Flachgasse viele Angebote, die zweite Liegenschaft war im 17. Bezirk, in der Peztlgasse, diese war so kurzfristig nicht verfügbar. Wir haben ein Netz von 15 Maklern, mit denen haben wir von Haus aus Kontakt".*

Es wurde dem Zeugen von der RichterIn ein Auszug aus dem Internet vorgelegt, wonach bei Eingabe der Adresse F-Gasse die P-GmbH aufscheint.

Dazu nahm der Zeuge wie folgt Stellung: *"Es ist auch korrekt. Wir haben in Summe 50 solcher Modelle begleitet".*

"Am Anfang steht ein Vortrag im Café I über Immobilieninvestment. Haben Sie diesen Vortrag gehalten?"

Antwort: *"Nein, aber es wird den Leuten angeboten, sich über Projekte zu informieren. Nicht aber über Projekte unserer Firma, ich kann nur über fertige Projekte werben. Wir hatten damals Glück, da es eine Phase war, in der die Nachfrage durch Altersvorsorge sehr groß war. Wir hatten viele Käufer, die etwas erwerben wollten. Bei uns war immer alles Mundpropaganda."*

"Diese Aktennotizen haben -bis auf den ersten Vermerk- Sie gemacht. Sie haben das immer sehr korrekt unterfertigt. Aber warum haben Sie diese nie von den Anwesenden mitunterfertigen lassen?"

Antwort: *"Es muss sowieso erst zum Schluss entschieden werden, wer sich letztlich am Projekt beteiligt. Das Einholen der Unterschriften wäre zu mühselig gewesen. Das haben wir so eigentlich nie gemacht."*

"Mir liegt ein Mieteigentümervertrag vor, warum ist dieser nicht mit Datum unterfertigt?"

Antwort: *"Die Leute haben nicht alle am selben Tag unterschrieben."*

"Es gibt einen Managementvertrag mit der I-GmbH, mit einem Herrn Ing. F, als Auftraggeber. In der Präambel ist die Rede von „die“ Auftraggeber. Der Vertrag ist aber nur vom ersten Auftraggeber unterschrieben, er ist nicht vom Auftragnehmer unterschrieben?"

Antwort: *"Der Vertrag war immer für zwei Personen, teilweise haben Eheleute gekauft, daher waren es „die“ Auftraggeber. Das mit der fehlenden Unterschrift ist sicher ein Versäumnis."*

Die Fragen bzw. die nachstehenden Vorhalte der Vertreter der belangten Behörde beantwortete der Zeuge wie folgt:

"Der Herr W.M. (Miterwerber, der die Beschwerde gegen die Festsetzung der Grunderwerbsteuer zurückgenommen hat) (fortan W.M.) hat die Beschwerde zurückgezogen und im Zuge dieser Zurückziehung hat er bekannt gegeben, dass ihm die Protokolle (= Vermerke, Aktennotizen) erst nach dem Vorhalt durch das FA ausgehändigt wurde und weiters hat er gesagt, dass er bei keiner dieser Versammlung anwesend war. Er hat darum gebeten, ihn aus diesen Protokollen zu streichen."

Antwort: *"Ich kenne das so nicht. Man müsste ihn fragen, warum."*

"Er sagt aus, dass die Miteigentümer auch nicht bestätigen können, dass diese Treffen laut Protokolle stattgefunden haben. Waren Sie alleine dort? Waren alle angeführten anwesend?"

Antwort: *"Wenn sie oben steht, müssen sie dort gewesen sein bzw. evtl. sind diese früher gegangen, mehr weiß ich nach 10 Jahren leider nicht."*

"Warum sind die Protokolle erst nach Vorhalt des Finanzamtes ausgehändigt worden?"

Antwort: *"Diese sind immer ausgehändigt worden."*

"Herr W.M. hat sich erst nach Besuch eines Herrn K. entschieden?"

Antwort: *"Das kann ich nicht sagen, da müssten wir die beiden Herren fragen."*

AP: *"Sie sind Geschäftsführer, das müssten sie ja wissen? Also ist das aktiv beworben worden?"*

Antwort: *"Darf man das nicht?"*

AP: *"Laut ihrer Homepage haben Sie seit 26 Jahren Projekte beworben, vorhin haben Sie erwähnt, seit 2000 bewerben Sie andere Projekte."*

Antwort: *"Eine Mietwohnung wird natürlich beworben. Die meisten Leute kommen auf Empfehlung zu uns. Es ist schwierig etwas zu bewerben, was es noch nicht gibt. Wenn ich ein*

fertiges Projekt habe, geht die Bewerbung einfach, aber, wenn ich ein noch nicht fertiges Projekt habe, ist das nicht so einfach."

Die Fragen der Vertreterin der Beschwerdeführer beantwortete der Zeuge wie folgt:

"Es hat ein Grobbudget gegeben. Wissen Sie, wie man auf diese Summe kommt?"

Antwort: *"In diesen Zeiten sind zwei, drei Projekte mit den gleichen Baufirmen gemacht worden, deshalb konnte man das grob einschätzen."*

"Würden Sie das Budget als Maximalsumme einstufen oder kann das überschritten werden?"

Antwort: *"Man muss die Bauherren darauf aufmerksam machen."*

"Wer mussten die Überschreitungskosten zahlen?"

Antwort: *"Der Bauherr, das ist sein Risiko."*

"Es gab ein Betriebsgebäude, welches abgerissen wurde, es entstand im Laufe der Zeit ein schönes, neues Wohnhaus, welches heute noch in Besitz ist. Wann war den der tatsächliche Baubeginn?"

Antwort: *"Sommer 2010, da müsste man nachsehen, dass weiß ich leider auswendig nicht genau."*

"Wissen Sie warum die grundbuchsfähige Kaufvertragsurkunde zu einem relativ späten Zeitpunkt unterfertigt wurde."

Antwort: *"Es kamen immer neue Sachen hinein, es war eine sehr langwierige Phase."*

"Haben Sie sich erst im Dezember auf das Objekt und Kaufpreis geeinigt?"

Antwort: *"Nein, das war schon vorher mit der Annahme des Kaufanbotes."*

"War verkäuferseitig ein Projekt vorgegeben?"

Antwort: *"Nein, das war rein hypothetisch."*

"Das Multicurrencyfinanzierungskonzept - war das fix vorgegeben?"

Antwort: *"Das haben wir mit den Miteigentümern beschlossen, das war nur eine Darstellung."*

"Im Rahmen der Außenprüfung wurde eine Endabrechnung vorgelegt. Haben Sie dies erstellt. Wie kommt es zu dieser Summe?"

Antwort: *"Die P-GmbH hat die Endabrechnung gemacht. Dies setzt sich zusammen aus den Grundkosten, Nebenkosten, Werbungskosten und Finanzierungskosten. Das sind keine reinen Baukosten."*

Die Replik der Vertreter der belangten Behörde auf den Vortrag der rechtlichen Vertretung der Beschwerdeführer lautet wie folgt:

"Wir verweisen auf die bisherigen Ausführungen insbesondere auf die Erkenntnisse des VwGH, die ausführen, dass es auf den Zustand eines Grundstückes ankommt, indem es erworben werden soll. Hinsichtlich der Bauherreneigenschaft sagt der VwGH, es ist nicht ausreichend, wenn nur Zwischenwände versetzt werden und die Grundrisse abgeändert werden. Weiters verweisen sie auf das dritte Investorentreffen, auf die NS vom 10.12.2007, unter Punkt 2 (Vorlage der Bebauungsstudie). Hier wird durch Herrn Ing. N. B. eine mögliche Bebauung der Liegenschaft F-Gasse vorgestellt und diskutiert, weiters wird unter Punkt 4 des Protokolls ein Gesamtbudget in Höhe von € 4.180.000,- angegeben und hierbei handelt es sich um eine Maximalsumme. Weiters verweist das FA auf das Schreiben von Herrn W. M., demnach war W.M. bei keiner Versammlung anwesend, obwohl dieser in den Protokollen angeführt wird. Auch war keiner der anderen Miteigentümer, mit denen Herr W.M. in Kontakt stand, bei den Versammlungen anwesend. Weiters teilte Herr W.M. mit, dass sämtliche Protokolle ihm erstmals am 26.03.2013 ausgehändigt wurden, wobei dies nach dem ersten Vorhalt des FA stattfand. Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und der Behauptung, diese wäre falsch, ist das für das FA nicht nachvollziehbar. Ergänzt wird auch, dass erst im Zuge der Außenprüfung bekannt wurde, dass die Bauherreneigenschaft bei den einzelnen Bf. nicht vorlag und daher die Baukosten erst dadurch bekannt wurden."

Die Vertreter der belangten Behörde beantragten in Ihrem Schlusswort das BFG möge die Beschwerden abweisen und verwiesen dazu auf das bisher Vorgebrachte.

Die Vertreterin der Beschwerdeführer verwies in ihrem Schlusswort auf das bisher Vorgebrachte und unter Beweis stellte und erklärte den Antrag auf Aufhebung der Nachforderungsbescheide an Grunderwerbsteuer, die sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach bekämpft werden, aufrecht zu erhalten.

Das BFG hat hiezu erwogen:

Rechtslage:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987, (GrEStG), unterliegen der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein ähnliches Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen.

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

Gemäß § 5 Abs. 1 GrEStG 1987 ist die Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und den dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.

Gemäß § 8 Abs.1 GrEStG entsteht die Steuerschuld, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist.

§ 167 Bundesabgabenordnung lautet wie folgt:

(1) Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, bedürfen keines Beweises.

(2) Im Übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Sachverhalt:

Dem gegenständlichen Verfahren wird folgender, verfahrensrelevanter Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Die Bf. war im Oktober 2007 an einem Immobilieninvestment zur Einnahmenerzielung interessiert. Nach Kontaktaufnahme mit W.P. und C.P., den Geschäftsführern der P-GmbH, einem Unternehmen, das Immobilienprojekte entwickelte und das Management von Immobilieninvestments bewarb, wurde sie noch im Oktober 2007, gemeinsam mit anderen, an einem Immobilieninvestment interessierten, Personen, von einem, mit der P-GmbH zusammenarbeitenden, Makler, auf die vorstehend beschriebene Liegenschaft F-Gasse, aufmerksam gemacht. Nach dem Vorliegen eines Gutachtens vom 22.11.2007, erstellt von Ing. N.B., einem, mit der P-GmbH zusammenarbeitenden, Architekten, über die Flächenaufteilung dieser Liegenschaft, beschloss die Bf., gemeinsam mit den anderen Interessenten, sich um den Erwerb der Liegenschaft zu bemühen, um dort das angestrebte Immobilienprojekt verwirklichen zu können.

Vor Unterfertigung des Kaufvertrages zu dieser Liegenschaft, durch die insgesamt 24 Erwerber am 13.03.2009, und vor dem Beginn der Unterfertigung des Miteigentümervertrages durch die einzelnen Erwerber, ab 25.02.2008, lagen bereits im Dezember 2007 zur vertragsgegenständlichen Liegenschaft eine Bebauungsstudie des Ing. N.B. vom 22.11.2007 vor, und darauf basierend, ein von W.P. präsentiertes Konzept aller notwendigen Leistungen zur Verwirklichung des Immobilieninvestments, unterlegt mit einer Kostenstruktur idHv 4.180.000,00, sowie Kalkulationen, präsentiert von W.P., betreffend, Bau-Neben und Managementkosten idHv € 900.000,00, und ein umfangreiches, Multicurrencyfinanzierungskonzept der P-GmbH, datiert mit Dezember 2007 vor, das ein Gesamtinvestitionsvolumen von € 4.180.000,00 und eine Eigenmittelkapitalisierung von 20-

25% beinhaltet. In diesem Konzept, welches an die Miteigentümergeinschaft, (MEG) F-Gasse gerichtet ist, werden ab Vollvermietung Mietverträge mit € 13.500,00 pro Monat vorgesehen. Seitens der Interessenten wurden keine vergleichbaren Konzepte erstellt und vorgelegt. Nachdem alle Interessenten mit den, Ihnen vorgelegten Konzepten, einverstanden waren, legten sie noch im Dezember 2007 die Beteiligungshöhen an der Liegenschaft (welche sich im Kaufvertrag wiederfinden) fest, und sprachen sich für die Errichtung kleiner Wohnungen, als in der Bebauungsstudie vorgesehen, aus.

Vor Abschluss eines Miteigentümervertrages lagen Rechnungen, im Zusammenhalt mit der geplanten Errichtung des Wohnhauses, auf dem noch zu kaufenden Grundstück und des darauf bezogenen Managements vor. (Rechnung der C-GmbH v 20.12.2007, Rechnung der H-GmbH vom 20.12.2007 und Rechnung der I-GmbH vom 21.12.2007) Diese Rechnungen waren bereits an die MEG F-Gasse gerichtet. Bereits vor Abschluss des Grundstückskaufvertrages war die Durchführung der Mieterakquisition und die Vermittlung der Mieter für die Erstvermietung vereinbart worden und es lagen für diese Leistungen schon Rechnungen der dafür herangezogenen Unternehmen vor. (Rechnung der P-GmbH vom 03.09.2008 und vom 01.12.2008 sowie von C.P. vom 22.10.2008) Bei Abschluss des Vertrages über den Kauf des Grundstückes verpflichtete sich der Verkäufer vertraglich gegenüber den Käufern alle erforderlichen Unterschriften zu leisten, die zur Verwirklichung des geplanten Bauvorhabens nötig sind, und gegebenenfalls die P-GmbH mit entsprechenden Vollachten auszustatten

Diese Feststellungen ergeben sich aus dem Inhalt des o.a, Betriebsprüfungsberichtes, aus den Einlassungen im Beschwerdeverfahren, sowie aus der Zeugenaussage des W.P, in der mündlichen Verhandlung.

Beweiswürdigung:

Im zu beurteilenden Fall ist strittig, ob im verfahrensmaßgeblichen Zeitpunkt, nämlich im Zeitpunkt der Verwirklichung des Erwerbsvorganges (§ 8 Abs. 1 GrEStG), der Wille der Käufer auf den Erwerb eines bebauten oder unbebauten Grundstückes gerichtet gewesen ist, und ob den Liegenschaftserwerbern die Bauherrneigenschaft zuzuerkennen ist. Nach den Einlassungen der Beschwerdeführer seien die Erwerber der Liegenschaft von Beginn der ersten Planungsphase als Bauherren aufgetreten, wobei bei Abschluss des Grundstückskaufvertrages die Art der Bebauung noch völlig offen gewesen sei, sodass die Einbeziehung der sonstigen Leistungen (z.B. Baukosten) in die Bemessungsgrundlage (Gegenleistung) der Grunderwerbsteuer zu Unrecht erfolgt sei.

Dazu ist-im Hinblick auf das gesamte Beschwerdevorbringen zu erwägen:

Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand eines Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll. Voraussetzung für die Einbeziehung der Baukosten ist, dass die Errichtung des Gebäudes mit dem Grundstückserwerb

in einer finalen Verknüpfung steht. Dabei kommt es nicht darauf an, dass über Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung unterschiedliche Vertragsurkunden abgeschlossen wurden (vgl. ua. VwGH 17.3.2005, 2004/16/0246).

Aus grunderwerbsteuerrechtlicher Sicht ist Gegenstand des Erwerbsvorganges das Grundstück in bebauten Zustand auch dann, wenn die Verträge zwar nicht durch den Willen der Parteien rechtlich verknüpft sind, zwischen den Verträgen jedoch ein so enger sachlicher Zusammenhang besteht, dass der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitliche Leistung das bebaute Grundstück erhält.

Der Umstand, dass das Vertragswerk in mehrere Urkunden auf mehrere Vertragspartner aufgespalten worden ist, ist für die Beurteilung der Gegenleistung ohne Belang, weil nicht die äußere Form der Verträge maßgeblich ist, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt, der nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu ermitteln ist. Ebenso wenig ist entscheidend, ob in den Vertragsurkunden aufeinander Bezug genommen wird, wenn schon durch den unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang der Vertragsabschlüsse gewährleistet ist, dass der Erwerber das Grundstück jedenfalls nur in bebaute Zustand erhalten wird (vgl VwGH 18.12.1995, 93/16/0072).

Der Begriff der Gegenleistung ist ein dem Grunderwerbsteuerrecht eigentümlicher Begriff, der über den bürgerlich-rechtlichen Begriff der Gegenleistung hinausgeht. Was Gegenleistung ist, wird in § 5 GrEStG nicht erschöpfend aufgezählt; jede nur denkbare Leistung, die für den Erwerb des Grundstückes vom Erwerber versprochen wird, ist Teil der Bemessungsgrundlage (vgl. ua VwGH 15.04.1993, 93/16/0056). Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage kommt es stets darauf an, zu welcher Leistung sich der Erwerber im zeitlichen Umfeld des Kaufvertrages verpflichtet hat. (vg. Fellner, Band II Grunderwerbsteuer 1987, Rz 97 zu § 5) .

Der Käufer ist nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann, das Baurisiko zu tragen hat, d.h. den bauausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt oder verpflichtet ist, und das finanzielle Risiko tragen muss, d.h., dass er nicht bloß einen Fixpreis zuzahlen hat, sondern alle Kostensteigerungen übernehmen muss, aber auch berechtigt ist, von den Bauausführenden Rechnungslegung zu verlangen. (vgl. VwGH 30.01.2014, 2013/16/0078; 29.07.2004, 2004/16/0053, OGH v. 25. Mai 1994, 3 Ob 513/94). Diese von der Judikatur erarbeiteten Kriterien für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft müssen dabei kumulativ vorliegen. (z.B: VwGH 12.11.1997, 95/16/0176; 29.07.2004, 2004/16/0053)

Liegen diese Voraussetzungen nicht kumulativ von allem Anfang der ersten Planungsphase an auf Seiten der Erwerber vor, ist diesen die Bauherreneigenschaft abzusprechen. (vwGH 29.01.1996, 95/16/0121)

Bei einer Miteigentümergeinschaft ist die Bauherrneigenschaft nur dann gegeben, wenn sämtliche Miteigentümer gemeinsam tätig werden. (VwGH 29.07.2004, 2003/16/0135). Von einer Miteigentümerschaft 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 Miteigentumsanteils als Interessent mit, ist das wegen in dieser Phase unmaßgeblichen Stellung unbeachtlich. (VwGH 30.05.1994, 93/16/0096; 96/16/0003 u.a)

Nach Maßgabe des § 8 GrEStG 1987 ist der, für die Grunderwerbsteuerrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges, maßgebliche Zeitpunkt der der Unterfertigung des Kaufvertrages. (im zu beurteilenden Fall sohin der 13.03.2009)

Bezogen auf den zu beurteilenden Fall bedeuten dieser rechtlichen Ausführungen folgendes:

Die Beschwerdeführer haben sich bereits im Dezember 2007 mit den, ihnen vorgelegten, vorstehend näher beschriebenen, Baustudien und Konzepten zur Verwirklichung eines Immobilieninvestments zur Einkommenserzielung durch Vermietung, gegenüber der P-GmbH für einverstanden erklärt, und die Größen der künftigen Mietwohnungen sowie die Beteiligungshöhen an der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft untereinander festgelegt. Die Unterfertigung des (dem BFG undatiert vorliegenden) Miteigentümervertrages, worin die Absicht der Erwerber festgehalten worden ist, an dem verfahrensgegenständlichen Grundstück ideelle Miteigentumsanteile zu erwerben, begann durch die einzelnen Erwerber- lt. W.P.- mit 25.02.2008. Dass eine MEG schon vor Dezember 2007 vorlag und die Beschwerdeführer schon davor die o.a. Handlungen gesetzt haben, wurde im Beschwerdeverfahren weder behauptet noch finden sich dafür Anhaltspunkte. Die Beschwerdeführer haben somit vor dem Erwerb ihrer Miteigentumsanteile in einer, für die Verwirklichung des beabsichtigten Immobilieninvestments, nicht unwesentlichen Planungsphase, lediglich als Interessenten mitgewirkt. Im Lichte der vorstehenden rechtlichen Ausführungen waren sie aus Grunderwerbsteuerrechtlicher Sicht, im verfahrensmaßgeblichen Zeitpunkt (13.03.2009) nicht als Bauherren anzusehen. Die, von der Vertreterin der Beschwerdeführer ins Treffen geführten Planungen, Aufträge und Beschlüsse der Beschwerdeführer, nachdem diese Miteigentümer geworden sind, sowie nach Abschluss des Grundstückskaufvertrages vermögen daran ebenso nichts zu ändern, wie die Erteilung der Baubewilligung nahezu zwei Jahre nach dem Grundstückskauf und der Umstand, dass die Fertigstellungsanzeige erst ca 3,5 Jahre nach dem Grundstückskauf erfolgte. (vgl. VwGH 19.08.1997, 95/16/0006-0010)

Unbeschadet allfälliger Unrichtigkeiten in den Vermerken des W.P, im Hinblick auf die tatsächliche Anwesenheit aller Beschwerdeführer bei den o.a. Treffen, lagen bereits im Vorfeld des Vertragsabschlusses über den Grundstückskauf, die vorstehend beschriebenen Rechnungen, über Leistungen, im Zusammenhang mit der Errichtung eines Wohnhauses auf dem zu kaufenden Grundstück, vor, die an die Beschwerdeführer, als in ihrer Eigenschaft als

zukünftige Miteigentümer adressiert waren. Es besteht zwischen diesen Rechnungen und der Annahme der von der P-GmbH angebotenen Konzepte und Baupläne sowie der, den Bezug habenden o.a. Rechnungen zugrundeliegenden, Vereinbarung der Durchführung einer Mieterakquisition und der Vermittlung von Erstmieter, einerseits, und dem Grundstückskaufvertrag andererseits, zweifelsohne ein enger sachlicher Zusammenhang. In diesem Kaufvertrag wird sogar die Verpflichtung des Verkäufers, alle Unterschriften zur Verwirklichung des geplanten Bauvorhabens zu leisten, bzw. gegebenenfalls die P-GmbH mit entsprechenden Vollmachten auszustatten, festgeschrieben.

Die Beschwerdeführer sind auf das Grundstück von einem, mit der P-GmbH, einem Unternehmen, das Immobilieninvestments als Anlageform bewirbt und durchführt,- zusammenarbeitenden, Makler- im Hinblick auf ihr ernsthaftes Interesse an einem Immobilieninvestment zur Erzielung von Einnahmen durch Vermietung von Wohnungen-aufmerksam gemacht worden. Der Geschäftsführer der P-GmbH, W.P., hat die Beschwerdeführer bereits im Vorfeld des Grundstückskaufvertragsabschlusses, offensichtlich aufgrund von deren Mitwirkung an der Planung des zu errichtenden Wohnhauses und deren Zustimmung zu dem von ihm präsentierten Gesamtkonzept zur Vermietung von Wohnungen, als Miteigentümer angesehen. Im Rahmen des, im Abgabenverfahrens vorherrschenden, Grundsatzes der freien Beweiswürdigung wonach es genügt, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzusehen, die andere Möglichkeiten zumindest als weniger wahrscheinlich erscheinen lässt, wird als wesentlich wahrscheinlicher angesehen, dass die Beschwerdeführer, ohne diese Mitwirkung und Zustimmung, das verfahrensgegenständliche Grundstück nicht erhalten hätten; als dass sie das Grundstück auch mit dem unbestimmten Vorhaben einer zukünftigen Bebauung erhalten hätten.

Aus diesen Erwägungen heraus ist davon auszugehen, dass im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses der Wille der Erwerber auf den Erwerb eines bebauten Grundstückes gerichtet gewesen ist und dass die Errichtung eines Wohnhauses mit Mietwohnungen zur Einkommenserzielung in finaler Verknüpfung mit dem Grundstückserwerb gestanden ist.

Daraus folgt, dass die Beschwerdeführer bereits im zeitlichen Umfeld der Unterfertigung des Grundstückskaufvertrages, die Bezahlung sämtlicher zukünftiger, der Höhe naturgemäß noch nicht festgestanden habenden, Leistungen, die zur Verwirklichung des geplanten Immobilieninvestments (Errichtung eines Wohnhauses zur Einkommenserzielung durch Vermietung) erforderlich sein werden, auf sich genommen haben.

Es ist daher nicht als rechtswidrig anzusehen, dass die belangte Behörde es für verfehlt erachtet hat, alleine die anteiligen Grundkosten als Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer heranzuziehen. Aus den aufgezeigten Gründen waren daher die, in der Endabrechnung für die Verwirklichung des geplanten Immobilieninvestments ausgewiesenen Kosten (Grundnebenkosten, Notar-und Maklerkosten, Baunebenkosten, Anschlusskosten,

Einrichtungskosten, Werbungskosten und Projektmanagement, Sonstige Abgaben und Gebühren, Finanzierungsnebenkosten, Finanzierungszinsen) als sonstige Leistungen anteilig in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer miteinzubeziehen.

Wäre der belangten Behörde schon bei der Anmeldung der Selbstberechnung nach § 13 Abs.1 GrEStG der o.a. verfahrensrelevante Sachverhalt bekannt gewesen, so hätte für sie die Möglichkeit einer vorläufigen Festsetzung der Grunderwerbsteuer nach § 200 BAO bestanden.

Hinsichtlich der Rüge der doppelten anteiligen Miteinbeziehung der Grundkosten, in die einzelnen Bemessungsgrundlagen, war den, darauf bezogenen, Ausführungen der rechtlichen Vertretung der Beschwerdeführer in der mündlichen Verhandlung zu folgen und die, dadurch für die anteiligen Grundkosten doppelt bemessenen, Steuerbeträge der Bemessung der Grunderwerbsteuer in Abzug zu bringen.

Die auf die Bf. entfallende Grunderwerbsteuer war daher wie folgt zu berechnen:

Mit bekämpften Bescheid festgesetzte Grunderwerbsteuer: € 5.836,78

abzüglich doppelt bemessener Steuerbetrag: €:574,99

Summe: € 5.261,79 = Grunderwerbsteuer

Das ergibt zu dem bereits einbezahlten, selbstberechneten Steuerbetrag idHv. € 574,99 eine Nachforderung im Betrage von € 4.686,80

Der Unterschiedsbetrag zu der mit dem bekämpften Bescheid mit € 5.836,78 festgesetzten Grunderwerbsteuer beträgt: € 574,99

Zur Festsetzung mit Bescheid gemäß § 201 Abs.2 Z 3 BAO:

Nach § 201 Abs. 2 Z 3 BAO kann die Festsetzung erfolgen, wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 (bis 1.1.2014: "des § 303 Abs. 4") die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens (bis 1.1.2014 "von Amts wegen") vorliegen würden.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO aF ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen u.a. in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach § 303 BAO nF kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren u.a. von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn nach lit b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, und die Kenntnis dieser Umstände

allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen, im Spruch anderslautenden, Bescheid herbeigeführt hätte.

Erst durch das aufgezeigte Ergebnis des Außenprüfungsverfahrens erlangte die belangte Behörde Kenntnis über die, den o.a. verfahrensrelevanten Sachverhalt bildenden, Umstände und erwies sich- in Kenntnis dieser Umstände- die Nichteinbeziehung der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen gemäß § 5 Abs.1 Z 1 GrEStG als unrichtig. Die Sicherung des öffentlichen Interesses an der Gleichmäßigkeit der Besteuerung sprach- für die Ergreifung einer Maßnahme nach § 201 BAO. Billigkeitsgründe wurden keine vorgebracht

Der Beschwerde war daher der Erfolg zu versagen.

Zulässigkeit der Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Das Bundesfinanzgericht stützt die Entscheidung auf die o.a. einschlägigen des Verwaltungsgerichtshofes.

Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt. Eine Revision ist nicht zulässig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden

Wien, am 7. Dezember 2021