

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag. Daniel Philip Pfau in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch LeitnerLeitner GmbH Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Ottensheimer Straße 32, 4040 Linz, über die Beschwerde vom 7. Juni 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 13. Mai 2016 betreffend Grunderwerbsteuer 13.12.2013, Erfassungsnummer ERFNR ****, zu Recht:

- I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Grunderwerbsteuer wird auf Basis der Bemessungsgrundlage iHv 663.472,87 Euro mit 23.221,55 Euro festgesetzt.
- II. Die Revision ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Bisheriger Verfahrensgang

Mit Kaufvertrag vom 13. Dezember 2013 erwarben sechs verschiedene Personen, unter anderen auch die beschwerdeführende Partei ideelle Grundstücksanteile an einer näher genannten Liegenschaft (Liegenschaftsadresse).

Nach Durchführung eines Vorhaltverfahrens setzte die belangte Behörde am 13. Mai 2016 die Grunderwerbsteuer für den Kaufvertrag vom 13. Dezember 2013 abweichend vom selbst berechneten Betrag iHv 3.675 Euro nunmehr mit 16.132,20 Euro fest.

Begründend führte die belangte Behörde im Wesentlichen aus, dass die Bauherreneigenschaft des Erwerbers verneint werde, da dieser in ein fertiges Planungs-, Vertrags- und Finanzierungskonzept zur Errichtung des Hauses eingebunden gewesen sei. Neben den reinen Grundkosten iHv 700.000 Euro seien die im Zusammenhang mit der Errichtung des Hauses stehenden Kosten in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Das seien die Kosten für die Generalplanung und Baubetreuung iHv 322.800 Euro und die Gesamtbaukosten iHv

2.050.000 Euro. Auf die beschwerdeführende Partei entfielen somit entsprechend ihrem Anteil im Ausmaß von 15 % eine Bemessungsgrundlage iHv 460.920 Euro.

Die Beschwerde vom 7. Juni 2016 richtete sich ausschließlich gegen die versagte Bauherreneigenschaft und beantragte die Aufhebung des Bescheides und Neuausfertigung ohne Berücksichtigung der Bau- und Planungsleistungen, dh dass die anteiligen Investitionskosten auszuscheiden seien sowie die Direktvorlage an das Bundesfinanzgericht.

Mit Vorlagebericht vom 13. Juli 2016 legte die belangte Behörde die Beschwerde unter Anschluss des Verwaltungsaktes dem Bundesfinanzgericht vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde als unbegründet.

Mit Schreiben vom 19. März 2020 erfolgte durch die Parteienvertretung der das dem Beschwerdefall zugrundeliegende Bauprojekt betreuenden Projektgesellschaft eine Offenlegung in der diese ausführte, dass sie vor dem Hintergrund des ebenfalls die gleiche Projektgesellschaft betreffenden VwGH Erkenntnisses vom 30. Jänner 2014, 2013/16/0078, nunmehr davon ausgehe, dass auch die Baukosten, Planungskosten und Vertragserrichtungskosten in die Ermittlung der Grunderwerbsteuer einbezogen hätten werden müssen. Es werde daher um bescheidmäßige Vorschreibung sämtlicher aus diesem Sachverhalt resultierender Nachforderungen an Grunderwerbsteuer (aus verwaltungsökonomischen Gründen) an den jeweiligen Verkäufer ersucht. In der dieser Offenlegung angeschlossenen Beilage wurden die nachstehenden Kosten als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer bekanntgegeben:

Baukosten		2.059.647,77
Planungskosten		293.376,73
TPM		24.500,00
Rechtsanwalt		12.000,00
Beglaubigungskosten		1.441,91
Beratungshonorar		60.000,00
		<u>2.450.966,41</u>
Umsatzsteuer	20%	490.193,28
<i>BMGL GrESt - Zwischensumme</i>		<i>2.941.159,69</i>
Grund und Boden		<u>700.000,00</u>
<i>BMGL GrESt gesamt</i>		<i>3.641.159,69</i>
GrESt gesamt	3,5%	127.440,59
abzgl GrESt lt Selbstberechnung	3,5%	<u>-24.500,00</u>
Nachforderungsbetrag		102.940,59
bisher bereits nachentrichtet		<u>-83.048,00</u>
offen / zu zahlen		19.892,59

Umgelegt auf den 15 % Anteil der beschwerdeführenden Partei ergibt sich aus dieser Beilage:

Name	Anteil	Kosten gesamt (BMGL EUR 3.641.159,69)	Abzgl GrESt lt Selbstberechnung	Nachforderungs- betrag	bereits nachentrichtet	offen/ zu zahlen
Bf1	150/1000	19.116,09	-3.675,--	15.441,09	-12.457,20	2.983,89

Im Rahmen des abgabenbehördlich geführten Vorhaltsverfahren hat die - nunmehr die sechs Miteigentümer der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft vertretende- Parteienvertretung mit Schriftsatz vom 18. Jänner 2021 die Gesamtkostenaufstellung (netto) nach Endabrechnung wie folgt bekannt gegeben:

1. Grund- Bau und Planungskosten			
Kaufpreis Grund und Altgebäude			700.000,00
Baukosten	Ing. H. [REDACTED] GmbH, GU	1.930.651,99	
	Abbruchkosten	26.675,00	
	Räumungskosten	1.345,00	
	Marko Wohnen Kücheneinrichtung	46.301,43	
	Stadt Wien, Anschlussgebühren	30.204,02	
	Diverse Kosten (Bauplne, Schaukasten etc.)	743,63	
	Waschkücheneinrichtung	3.320,00	
	Baunebenkosten (Befunde, Bescheide, Gebühren)	20.622,67	
	Ausgleichsabgabe Baum + Ersatzpflanzung	3.511,43	
	Anrainerkosten	4.147,00	
	Sachverständigengutachten (Baum + Dach)	6.002,33	2.073.524,50
Generalplanung (GP)			269.000,00
technische Baubetreuung (TPM)			35.000,00
sonstige Erwerbsnebenkosten	Rechtsanwalt Vertragserrichtung		12.000,00
	Beglaubigungskosten		1.441,91
Agio			60.000,00
Summe Bau- und Planungskosten			2.450.966,41
2. sonstige Kosten			
sonstige Erwerbsnebenkosten	Grunderwerbsteuer	107.548,00	
	Eintragungsgebühr	7.700,00	115.248,00
Wirtschaftlichkeitsanalyse			150.000,00
Aufgaben des Bevollmächtigten			150.000,00
wirtschaftliche Betreuung			100.000,00
Hausverwaltung und Erstvermietung			80.000,00
Finanzierungsbeschaffung			120.000,00
Rechtsanwalt Treuhandschaft			5.000,00
Steuerberatung für Investitionsphase			20.000,00
Eintragungsgebühren			38.323,22
Bauzeitinsen und Gebühren			112.949,56
Sonstige Kosten	Betriebskosten Investitionsphase	11.440,41	
	Mieteinnahmen bis 31.03.2017	-8.641,81	
	Leerstellungsbetriebskosten bis 31.03.2017	86,09	2.884,69
Summe sonstige Kosten			894.405,47
Gesamtkosten			EUR 4.045.371,88

GrESt-BMGL:

Kaufpreis Grund und Altgebäude	EUR	700.000,00
Summe Bau- und Planungskosten	EUR	2.450.966,41
Umsatzsteuer auf Bau- und Planungskosten	EUR	490.193,28
Grund-, Bau- und Planungskosten brutto	EUR	3.641.159,69

Zusammenfassend hat die beschwerdeführende Partei ausgeführt, dass - neben dem Kaufpreis für Grund und Altgebäude - nur die in der Gesamtaufstellung angeführten Bau- und Planungskosten inklusive Umsatzsteuer in die GrEST-Bemessungsgrundlage einzubeziehen seien (insgesamt 2.450.966,41 Euro zuzüglich Umsatzsteuer iHv 490.193,28 Euro, somit insgesamt 2.941.159,69 Euro brutto). Weitere Kosten würden hingegen nicht der GrEST unterliegen.

Mit Schreiben vom 24. Juni 2021 zog die beschwerdeführende Partei ihren Antrag auf Entscheidung durch den Senat zurück.

Vor dem Hintergrund der erfolgten Offenlegung und der im verwaltungsgerichtlichen Verfahren wechselseitig eingebrachten Schriftsätze lässt sich nunmehr die Berechnung der Bemessungsgrundlage als zwischen den Parteien ausschließlich strittig ausmachen. Während nach Ansicht der beschwerdeführenden Partei neben dem Kaufpreis laut Kaufvertrag auch noch die anteiligen (= 15%) Planungs- und Baukosten, jeweils inkl USt, sowie die Kosten der Vermittlung (Agio) und der Vertragserrichtung/-beglaubigung in die GrEST-Bemessungsgrundlage iHv 3.641.159,69 Euro einzubeziehen seien und somit die auf die beschwerdeführende Partei entfallende GrEST-Bemessungsgrundlage 546.173,95 Euro (GrEST iHv 19.116,09 Euro) betragen solle, geht die belangte Behörde davon aus, dass auch die „sonstigen Kosten“ (Wirtschaftlichkeitsanalyse, wirtschaftliche Betreuung, Finanzierungsbeschaffung, Steuerberatung für Investitionsphase etc) in die Bemessungsgrundlage iHv 4.518.432,47 Euro aufzunehmen seien, wodurch die anteilige GrEST-Bemessungsgrundlage 677.764,87 Euro (GrEST iHv 23.721,77 Euro) betragen solle.

Die beschwerdeführende Partei begründet ihre Ansicht im Wesentlichen damit, dass zwischen den Entgelten, die dafür zu erbringen sind, dass das Grundstück gemäß § 2 GrESTG in den körperlichen Zustand versetzt wird, in dem es zum Gegenstand des Erwerbsvorganges gemacht worden ist und jenen Entgelten, die für „andere“ Leistungen eines Dritten zu erbringen sind, die mit dem Versetzen des Grundstückes in einen bestimmten körperlichen Zustand nicht verbunden sind, unterschieden werden müsse. Im Beschwerdefall haben die Erwerber ein bebautes Grundstück mit einem schlüsselfertig ausgestatteten Gebäude erwerben wollen, das sie künftig zur Vermietung nutzen können. Die mitangebotenen Zusatzleistungen stünden mit dem Versetzen des Grundstückes in den angeführten körperlichen Zustand nicht im unmittelbaren Zusammenhang. Sie betreffen vielmehr die künftige Nutzung des Objektes, die Finanzierung der Kosten und die Organisation. Es genüge nicht, dass diese Leistungen schon während der Investitionsphase anfallen. Es genüge auch nicht, dass diese Leistungen von Relevanz für die Investitionen seien, um sie als unmittelbare Grundstücksleistung zu beurteilen. Es habe auch keine Verpflichtung bestanden die Zusatzverträge abzuschließen. Insgesamt gleiche der Beschwerdefall sowohl in sachlicher als auch rechtlicher Hinsicht einem von der gleichen Projektgesellschaft betriebenen Bauprojekt, über das letztlich der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 30. Jänner 2014, 2013/16/0078, entschieden habe.

Daraus sei abzuleiten, dass nur die Kosten für den Ausbau des Objektes (Planungs- und Baukosten) in die GrEst-Bemessungsgrundlage einzubeziehen gewesen seien, nicht aber die Kosten für Zusatzleistungen.

Die belangte Behörde vertritt im Gegensatz dazu die Auffassung, dass die beschwerdeführende Partei nicht nur einen Anteil an einem neu zu errichtenden Gebäude, sondern ein vollständig durchgeplantes Anlageobjekt samt Hausverwaltung, Erstvermietung etc. erwerben habe wollen. Daraus ergebe sich das Interesse des Erwerbers einerseits an einer (zum Großteil fremdfinanzierten) Bauführung zum Zwecke der Vermögensschaffung und andererseits an der Lukrierung späterer Mieteinnahmen und von Steuervorteilen. Dafür sei von den Projektinitiatoren ein vollständiges Konzept geboten worden, in das sich der Interessent habe einbinden lassen. Völlig auszuschließen und jeder Lebenserfahrung widersprechend sei die Annahme, es wären auch Interessenten ohne jegliche Einbindung in das vorliegende Vertragsgeflecht zum Anteilserwerb zugelassen worden. Entscheidend sei im vorliegenden Fall, dass die beschwerdeführende Partei den Kaufvertrag auf Basis einer für die Sanierung prognostizierten Gesamtinvestitionssumme von 4 Millionen Euro unterfertigt habe. Die weiteren eingegangenen Verpflichtungen seien in engem zeitlichen Zusammenhang gestanden, sodass von einem Vertragsgeflecht im Sinne der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auszugehen sei. Die beschwerdeführende Partei habe im Zeitpunkt ihres Erwerbes ein Grundstück mit einem Anlageobjekt zu einem Gesamtinvestitionsvolumen von 4 Millionen Euro anteilmäßig erwerben wollen.

In einem weiteren zusammenfassenden Schriftsatz vom 23. Dezember 2021 führte die beschwerdeführende Partei aus, dass die ältere Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes aufgrund sachverhaltsbezogener Unterschiede zum gegenständlichen Beschwerdefall nicht übertragbar sei. Im Unterschied zum Beschwerdefall sei bei den damaligen Projekten die Beschlussfassung der Erwerber noch vor dem Abschluss der Kaufverträge erfolgt, wodurch sichergestellt worden sei, dass zum Erwerb der Liegenschaftsanteile nur jene Erwerber zugelassen worden seien, die bereits dem gesamten Projekt samt Zusatzleistungen verbindlich zugestimmt hätten. Diese zeitliche Reihenfolge sei für den Verwaltungsgerichtshof (vgl. VwGH 99/16/0204) „entscheidend“ gewesen und es habe von einer „von vornherein“ erfolgten Einbindung in ein bereits fertiges Planungs-, Vertrags- und Finanzierungskonzept gesprochen werden können. Ab dem Jahr 1992 habe die I AG ihr Bauherrenmodell dahingehend geändert, dass in den Teilnahmeerklärungen keine Beauftragung der I AG mehr mit der Vermittlung der Fremdfinanzierung erfolgt sei. Erst nach dem Kauf habe die konstituierende Versammlung und Beschlussfassung über die Zusatzleistungen und Beauftragung der I AG stattgefunden. Beim solcherart geänderten Bauherrenmodell hätten die Erwerber ihre Beschlüsse über die Zusatzleistungen erst nach dem Abschluss der Kaufverträge über den Erwerb der Liegenschaftsanteile gefasst. Bei dem geänderten Sachverhaltsablauf habe immer eine Unsicherheit für die I AG bestanden, ob die Erwerber die gesamten angebotenen Zusatzleistungen annehmen, weil die Erwerber das angebotene Konzept in der erst nach dem

Kaufvertrag stattfindenden Versammlung ablehnen oder abändern könnten. Es komme somit (wie auch konkrete Beispiele in der Vergangenheit zeigten) nicht mehr zu einer „von vornherein“ erfolgenden Einbindung der Erwerber in ein bereits fertiges Planungs-, Vertrags- und Finanzierungskonzept. Die Erwerber würden vielmehr frei in der konstituierenden Bauherrenversammlung entscheiden, ob sie die Zusatzleistungen beauftragen.

Darüber hinaus legt die beschwerdeführende Partei die Amtsbeschwerde aus dem Verfahren VwGH 2013/16/0078 vor und führt diesbezüglich aus, dass „die Frage der (Nicht)/Einbeziehung der Kosten für Zusatzleistungen in die GrEst-Bemessungsgrundlage bzw die Frage des (Nicht)/Vorliegens des unmittelbaren Zusammenhanges der Zusatzleistungen mit dem Grundstückserwerb eindeutig Gegenstand dieses VwGH-Verfahrens war“. Dennoch sei der VwGH der Amtsbeschwerde nicht gefolgt und habe die Kosten für die Zusatzleistungen nicht in die GrEst-Bemessungsgrundlage einbezogen.

Abschließend führt die beschwerdeführende Partei unter dem Punkt „Ordentliche Revisionsgründe“ ua aus, dass aus ihrer Sicht die gegenständlich zu treffende Entscheidung von einer Rechtsfrage abhängt, „und zwar von der Reichweite des ‚unmittelbaren Zusammenhanges‘ zwischen Zusatzleistungen und Grundstücksleistungen gem § 2 GrEstG“. Fraglich sei, ob ein solcher Zusammenhang auch bestehen könne, wenn eine vertragliche Bindung zwischen Kaufvertrag und Zusatzleistungen fehle und diese Bindung auch nicht durch eine evidente faktische Notwendigkeit für die Gebäudeerrichtung ersetzt sei (im Gegensatz zu den unmittelbaren Planungs- und Bauleistungen bezögen sich die Zusatzleistungen wie Finanzierung, Hausverwaltung, Steuerberatung usw nur mittelbar auf den Grundstückserwerb und könnten auch ersetzt werden). Dies hänge von der Reichweite des „unmittelbaren Zusammenhanges“ ab und sei damit eine Rechtsfrage.

Mit Eingabe vom 18. Februar 2022 wies die beschwerdeführende Partei darauf hin, dass jeder Erwerber des Grundstückes die Finanzierung frei wählen könne. Es bestehe für jeden Miteigentümer während der Bauführung ein eigenes Konto. Entscheide sich ein Miteigentümer anstelle der angebotenen Fremdfinanzierung für eine eigene Finanzierung, so zahle er die notwendigen Geldmittel auf dieses - ihm gewidmete - Konto ein. Sein Konto sei damit im Plus. Von diesem Konto würden seine anteiligen Baukosten während der Bauphase (Anzahlungen, Teilrechnungen, Schlussrechnungen) gedeckt. Es würden damit keine Bauzeitzinsen oder Sicherheitskosten (Pfandrechtsgebühren) für ihn anfallen. Die Frage der Finanzierung könne daher individuell durch jeden Miteigentümer getroffen werden. Bei Leistungen für die Miteigentümergemeinschaft als Ganzes (Hausverwaltung für Gesamtobjekt, Steuerberatung für Vermietungsgemeinschaft) seien individuelle Aufträge nicht möglich. Hier entscheide die Miteigentümergemeinschaft mit Mehrheitsbeschluss, ob sie die angebotenen Leistungen annehmen oder nicht.

In ihrer Replik auf diese Stellungnahme verwies die belangte Behörde auf Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und des Bundesfinanzgerichts und führte ergänzend aus, dass die Finanzierung gegenständlich Teil des Gesamtpaketes/Gesamtkonstruktes sei und damit auch Teil der Gegenleistung. Die Gegenleistung sei für jeden Einzelfall zu beurteilen, dh je nach Sachverhaltskonstellation, könne es zu einem anderen Ergebnis kommen. Werde der Kaufpreis bar bezahlt, so stelle dies einen anderen Sachverhalt dar und entstünden demjenigen auch keine weiteren Kosten für die Finanzierungsbeschaffung. Dies könne aber nicht auf alle Fälle umgelegt werden[,] in denen die Finanzierungskosten zu tragen seien.

Mit weiterer Stellungnahme vom 31. März 2022 wies die beschwerdeführende Partei darauf hin, dass es sich bei der Position „Eintragungsgebühr“ iHv 38.323,22 Euro um Pfandrechtseintragungsgebühren (37.912 Euro) und Beglaubigungskosten für das Pfandrecht (411,22 Euro) gehandelt habe, die im Zusammenhang mit der seitens der I AG angebotenen Kreditfinanzierung angefallen seien. Bei den unter „Bauzeitinsen und Gebühren“ angeführten Gebühren handle es sich um Kontogebühren.

Mit hg abgeforderter Stellungnahme vom 9. Juni 2022 führte die beschwerdeführende Partei aus, dass sich das auf die Finanzierungsbeschaffung und –bearbeitung entfallende Honorar entsprechend dem Gesamtfinanzierungsbetrag wie folgt aufteile:

	Euro	Prozent
Gesamtfinanzierungsbetrag	3.060.000	100
freifinanziert	2.430.000	79,4
gefördertes Darlehen	630.000	20,6

Daraus resultiere, dass von der an die I AG bezahlten Gesamtvergütung iHv 120.000 Euro 20.6 % (das seien 24.720 Euro) auf die Beantragung der Förderungsmittel entfallen.

Mit Schriftsatz vom 6. Juli 2022 zog die beschwerdeführende Partei den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Dem Bauprojekt liegt eine den Interessenten übermittelte Projektunterlage zugrunde. Teil dieser Projektunterlage ist ua nachstehender „voraussichtlicher Investitionsplan“:

VORAUSSICHTLICHER INVESTITIONSPLAN

Kaufpreis Liegenschaft	€	700.000,--
Erwerbsnebenkosten	€	45.000,--
Planung	€	304.000,--
Baukosten	€	2.050.000,--
Wirtschaftlichkeitsanalyse	€	150.000,--
Auftrag / Wirtschaftliche Betreuung	€	250.000,--
Treuhandschaft	€	5.000,--
Hausverwaltung / Erstvermietung	€	80.000,--
Steuerliche Vertretung	€	20.000,--
Finanzierungsbeschaffung und -bearbeitung/Förderungsabwicklung	€	120.000,--
Eintragungsgebühr Pfandrecht, Gebühren	€	40.000,--
Bauzeitinsen	€	226.400,--
Reserve	€	<u>9.600,--</u>
Voraussichtliche Gesamtinvestitionssumme	€	<u>4.000.000,--</u>

Mit „Teilnahmeerklärung“ vom 2. September 2013 erklärte die beschwerdeführende Partei gegenüber der I AG (im Folgenden: I AG) 150/1000 Miteigentumsanteile an einer näher genannten Liegenschaft erwerben zu wollen. Auszugsweise heißt es in der Teilnahmeerklärung wörtlich: „[...] Die dabei von mir zu übernehmenden anteiligen Investitionskosten werden voraussichtlich EUR 600.000,-- exkl. Ust. betragen, davon werde ich EUR 141.000,-- Eigenkapital aufbringen. Ich werde an den Bauherrenversammlungen teilnehmen, in denen die Rechtsbeziehungen der Bauherren untereinander geregelt und die Aufträge zur Durchführung und Finanzierung der Instandsetzung des Objektes und aller damit zusammenhängender Geschäfte erteilt werden sollen. [...] Wenn ich den Beitritt nicht mitvollziehe, schulde ich der [I AG] weder Honorar noch Aufwandsentschädigung. [...]“

Die beschwerdeführende Partei - in ihrer Eigenschaft als Käuferin des genannten Miteigentumsanteiles - unterzeichnete den Kaufvertrag am 15. Oktober 2013. Seitens des Verkäufers wurde der Kaufvertrag am 13. Dezember 2013 unterfertigt.

Am 16. Dezember 2013 fand die konstituierende Bauherrnversammlung der Miteigentümergeinschaft statt. Die von der Projektgesellschaft (I AG) vorgeschlagene Tagesordnung umfasste folgende Punkte:

1. Kaufvertragsabwicklung/Miteigentümervertrag
2. Planung und Bauausführung
3. Erläuterung der steuerlichen Situation
4. Angebote der Vertragspartner/Auftragserteilung
5. Förderung und Finanzierung
6. Vermietung
7. Konstituierung und Beschlussfassung, Sonstiges

Unter Tagesordnungspunkt „4. Angebote der Vertragspartner/Auftragserteilung“ wurde wie folgt protokolliert:

„Nachdem die Miteigentümer die Kaufentscheidung getroffen hatten, haben sie sich dazu entschlossen, zur weiteren Abwicklung des Investitionsvorhabens einen gemeinsamen Vertreter zu bestellen. Zur heutigen Besprechung haben die Gesellschaften jeweils Angebote und entsprechende Vertragsvorschläge vorgelegt.

*Die ***1***-Gesellschaft mbH und Co KG wird als Bevollmächtigter der Gemeinschaft für die Dauer der Investitionsphase beauftragt und hinsichtlich der von den Miteigentümern beschlossenen Maßnahmen Verträge abschließen. Weiters wird diese Gesellschaft detaillierte Wirtschaftlichkeitsanalysen und -berechnungen erstellen und während der Investitionszeit laufend überarbeiten.*

*Die ***2*** GmbH wird die wirtschaftliche Betreuung als Mittelkontrolleur übernehmen und die Rechnungen unter kaufmännischen Gesichtspunkten auf Übereinstimmung mit dem Investitionsplan überprüfen.*

*Mit der Durchführung aller bis zum Vermietungsbeginn erforderlichen Aufgaben sowie der Hausverwaltung wird die ***3*** Gesellschaft m.b.H. beauftragt.*

Die I AG soll den Auftrag für die Finanzierungsbeschaffung erhalten und die gesamten damit verbundenen Bearbeitungsleistungen übernehmen.

Die jeweiligen Vertragsangebote entsprechen leistungs- und honorarmäßig den Vorstellungen der Miteigentümer und werden die diesbezüglichen Aufträge erteilt und in der Beilage zum Protokoll zusammengefasst.“

In der Beilage zum Protokoll vom 16. Dezember 2013 wurden die von den Miteigentümern gefassten gemeinschaftlichen Beschlüsse mit den angeführten wesentlichsten Inhalten wie folgt festgehalten:

*„1.) Errichtung des Miteigentümervertrages sowie des Kaufvertrages und dessen grundbücherliche Durchführung und Übernahme der Finanzierungstreuhandschaft und Verbücherung der Pfandrechte durch Herrn ***4***, Notar, Mödling*

- Honorar: € 17.000,-- zuzüglich USt.*

*2.) Generalplanung und technische Baubetreuung durch die ***5*** GmbH, Wien*

- Erbringung sämtlicher erforderlichen Leistungen laut HOA/HOB*
- Durchführung der Projektleitung sowie Planungskoordination gemäß den Bestimmungen des Bauarbeitenkoordinationsgesetzes*
- Beschaffung der behördlichen Bewilligungen namens der Bauherren*
- Beibringung der erforderlichen Statik sowie Haustechnik und Elektroplanung*
- Ausschreibung der einzelnen Gewerke gemäß den Förderungsrichtlinien*
- Technische Überwachung der Baudurchführung, Kontrolle auf der Baustelle und Abnahme des Bauwerkes namens der Bauherren*
- Prüfung der Teil- und Schlussrechnungen*
- Abgabe der Fertigstellungsmeldung samt Ziviltechnikerbestätigung*
- Gewährleistungsbegehung*
- Vergütung: € 269.000,-- zuzüglich USt. bei einer Vorauszahlung von 30 % im Dezember 2013*

3.) Durchführung des gegenständlichen Bauvorhabens im Rahmen eines GU-Auftrages nach Durchführung einer öffentlichen Ausschreibung

- Durchführung sämtlicher Arbeiten laut Planungsbeschluss und Bau- und Ausstattungsbeschreibung*
- Bauzeit: 15 Monate ab Baufreigabe*
- Gesamtbaukosten zu voraussichtlich € 2,050.000,- als Höchstpreis mit Abrechnung nach Aufmaß, ausgehend von einer vorläufigen Kostenschätzung*

4.) *Begleitende Kontrolle des Bauvorhabens durch die technische Bauabteilung der ***6*** GmbH, Wien*

- *Kontrolle des Planungsprozesses in Bezug auf Termine, Kosten und Qualität und laufende Abstimmung mit dem Generalplaner*
- *Prüfung der Ausschreibungsunterlagen und Mitwirkung bei der Vergabe des Bauauftrages*
- *Kontrolle der Bauausführung in Bezug auf Termine, Kosten und Qualität*
- *Mitwirkung bei der Abnahme der Bauarbeiten*
- *Überprüfung der vom Planer freigegebenen Rechnungen*
- *Vergütung: € 35.000,-- zuzüglich USt. bei einer Vorauszahlung von 30 % im Dezember 2013*

5.) *Durchführung der Investitionen aufgrund der heute getroffenen Bauherrenentscheidungen unter Zugrundelegung der Wirtschaftlichkeitsanalysen und -berechnungen der ***1***-Gesellschaft m.b.H. & Co KG, Linz und Abschluss einer diesbezüglichen Vereinbarung*

- *Recht zur Nutzung der Analysen und Berechnungen sowie des Durchführungsplanes zur ertragbringenden Vermietung*
- *Vergütung: € 150.000,-- zuzüglich USt., davon € 60.000,-- als Vorauszahlung für den Leistungszeitraum bis Ende 2014*

6.) *Hausverwaltung und Erstvermietung durch die ***3*** Gesellschaft m.b.H., Linz*

- *organisatorische Vorbereitung der Hausverwaltung*
- *Abwicklung mit der ***7*** GmbH*
- *laufende Überprüfung und Anpassung der Mietverträge an die Förderungs- und Mietrechtsgesetzgebung*
- *Vorbereitung eines Wirtschaftsplanes und einer Hausordnung*
- *Ermittlung der Betriebskostenvorschreibung*
- *Mitwirkung beim Abschluss der erforderlichen Energielieferungsverträge*
- *Beauftragung externer Makler zur Vermittlung der Erstmieter (ohne Vermietungsgarantie)*

- *Übernahme sämtlicher Kosten für Marketing*
- *Durchführung der Gebührenanzeige von Mietverträgen*
- *Vergütung: € 80.000,- zuzüglich USt., davon € 32.000,- als Vorauszahlung für den Leistungszeitraum bis Ende 2014*

*7.) Auftragserteilung an die ***1***-Gesellschaft m.b.H. & Co KG, Linz zur Durchführung der von den Bauherren gefassten Beschlüsse*

- *Abwicklung der von der Miteigentümergeinschaft gefassten Beschlüsse in deren Namen und deren Vertretung in sämtlichen außerbehördlichen und behördlichen Angelegenheiten*
- *Vergütung: € 150.000,-- zuzüglich USt., davon € 60.000,- als Vorauszahlung für den Leistungszeitraum bis Ende 2014*

*Zur Durchführung des Auftrages erhält die ***1*** eine gesonderte Vollmacht.*

*8.) Wirtschaftliche Betreuung durch die ***2***, Linz*

- *Erstellung eines Zahlungsplanes (Mittelabflussplan), diesen anzupassen und seine Einhaltung zu überwachen*
- *Prüfung der Rechnungen unter kaufmännischen Gesichtspunkten auf Übereinstimmung mit dem Investitionsplan und Mitfertigung diesbezüglicher Überweisungen (Mittelverwendungskontrolle)*
- *Mitwirkung bei der finanziellen Abwicklung des Investitionsvorhabens*
- *Vorbereitung des Abschlusses einer Rohbauversicherung*
- *Vergütung: € 100.000,-- zuzüglich USt., davon € 40.000,-- als Vorauszahlung für den Leistungszeitraum bis Ende 2014*

*9.) Steuerberatung durch die Steuerberatungskanzlei ***8***, Pötsching*

- *Vertretung der Miteigentümergeinschaft in sämtlichen laufenden Steuerangelegenheiten beim zuständigen Finanzamt und anlässlich einer ersten Betriebsprüfung für die Dauer der Investitionsphase*
- *Erstellung der erforderlichen Erklärungen*
- *Prüfung der Steuerbescheide*

- Vergütung: € 20.000,-- zuzüglich USt., davon € 8.000,-- als Vorauszahlung für den Leistungszeitraum bis Ende 2014

10.) Inanspruchnahme des vorgeschlagenen Finanzierungskonzeptes in der festgelegten Form und Abschluss einer Vereinbarung über Finanzierungsbeschaffung mit der I AG, Linz

- Vermittlung der Zwischen- und langfristigen Endfinanzierung
- Übernahme der im Zusammenhang mit der Erstellung der Kredit- und Darlehensverträge auflaufenden Bearbeitungs- und Ausfertigungsgebühr
- Abwicklung und Bearbeitung der Zwischen- und langfristigen Finanzierung
- Beantragung von Förderungsmitteln, Abwicklung und Bearbeitung bis zur Endabrechnung
- Vergütung: € 120.000,- zur Gänze fällig unmittelbar nach Vertragsabschluss

11.) Für eventuelle Mehrkosten im Zusammenhang mit dem Bauauftrag sowie den Bauzeitinsen bis zur Fertigstellung ist eine Erhöhung des Fremdkapitals zu beantragen. Sollte die derzeit kalkulierte Förderung des Landes Wien (gefördertes Darlehen) nicht oder in geringerer Höhe gewährt werden, ist ebenfalls eine Zwischenfinanzierung bei der Kreditinstitut zu beantragen. Anlässlich der Übergabe werden die Bauherren entscheiden, ob die Endfinanzierung dieser Beträge mit Eigenkapital oder Fremdkapital erfolgt.“

Auf Basis dieser Beschlussfassung hat die die Miteigentümergeinschaft vertretende Gesellschaft (***1***-Gesellschaft m.b.H. & Co KG; im Folgenden kurz: ***1***) nachstehende Verträge abgeschlossen:

- I. Vereinbarung über Wirtschaftlichkeitsberechnungen und –analysen; abgeschlossen am 18. Dezember 2013, zwischen der ***1***als Auftragnehmerin und seitens der MEG in ihrer Eigenschaft als Auftraggeberin gezeichnet durch die diese vertretende ***1***

„Gegenstand dieser Vereinbarung ist die Erbringung insbesondere folgender Leistungen:

- Erstellung eines konkreten Investitionsplanes unter Berücksichtigung der Angaben des Architekten
- Erstellung eines Finanzierungsplanes unter Berücksichtigung der steuerlichen sowie wirtschaftlichen Aspekte
- Erstellung von Wirtschaftlichkeitsberechnungen sowie -analysen für sämtliche Varianten über einen Zeitraum von mindestens 25 Jahren

- *laufende Überarbeitung der Wirtschaftlichkeitsberechnungen während der Investitionszeit aufgrund der aktuellen Ziffern sowie Gegebenheiten*
 - *Erstellung einer endgültigen Wirtschaftlichkeitsberechnung bei Fertigstellung des Investitionsvorhabens unter Berücksichtigung der tatsächlichen Mieteinnahmen“*
- II. Vereinbarung über Hausverwaltung und Erstvermietung; abgeschlossen am 18. Dezember 2013 zwischen der iS als Auftragnehmerin und seitens der MEG in ihrer Eigenschaft als Auftraggeberin gezeichnet durch die diese vertretende ***1***
1. *„Der AN übernimmt für den Auftraggeber alle zur Vorbereitung der Hausverwaltung bis zum Vermietungsbeginn erforderlichen Aufgaben, insbesondere:*
 - *Mitwirkung beim Abschluss der erforderlichen Energielieferungsverträge*
 - *Mitwirkung beim Abschluss von Haftpflicht- und Elementarschadenversicherung*
 - *Vorbereitung eines Wirtschaftsplanes unter Berücksichtigung einer Instandhaltungsrücklage*
 - *Ermittlung der Betriebskostenvorschreibung unter Berücksichtigung aller für die Nutzung erforderlichen öffentlichen Abgaben, Gebühren und Versicherungen*
 - *Vorbereitungsarbeiten zur organisatorischen Durchführung der Hausverwaltung, Betriebskostenabrechnung und Vermietung*
 - *Vorbereitung einer Hausordnung*
 - *Vorschlag zur Einstellung eines Hausbetreuers*
 2. *Der AN übernimmt weiters für den Auftraggeber auch alle Agenden, die mit der Erstvermietung der nach Fertigstellung des Bauwerkes zur Vermietung gelangenden Räumlichkeiten anfallen. d.h.*
 - *diese rechtzeitig am Immobilienmarkt auf eigene Kosten anzubieten, sodass eine bestmögliche Vermietung erreicht werden kann*
 - *Mitwirkung an der Erstellung von Mietverträgen und deren ordnungsgemäße Vergebührung*
 3. *Der AN übernimmt letztlich nach Abschluss der Investitionsphase sämtliche mit der laufenden Hausverwaltung verbundenen Agenden im Rahmen der einschlägigen Bestimmungen für Immobilienverwalter.“*

- III. Vereinbarung über wirtschaftliche Betreuung; abgeschlossen am 18. Dezember 2013, zwischen der ***2*** als Auftragnehmerin und seitens der MEG in ihrer Eigenschaft als Auftraggeberin gezeichnet durch die diese vertretende ***1***

„Gegenstand dieser Vereinbarung ist die wirtschaftliche und kaufmännische Betreuung des Auftraggebers, insbesondere die

- fachliche und zeitliche Koordination aller für die Durchführung des Investitionsvorhabens erforderlichen kaufmännischen Leistungen,*
- Mitwirkung bei der finanziellen Abwicklung des Investitionsvorhabens,*
- Überprüfung der Zahlungs-/Mittelabflusspläne, diese anzupassen und deren Einhaltung zu überwachen,*
- Prüfung der Rechnungen unter kaufmännischen Gesichtspunkten auf Übereinstimmung mit dem Investitionsplan und Mitfertigung diesbezüglicher Überweisungen im Sinne einer Mittelverwendungskontrolle,*
- Unterstützung der MEG bei der Durchsetzung von Gewährleistungsansprüchen, soweit sich diese auf rechtliche und wirtschaftliche Fragen beziehen,*
- Vorbereitung des Abschlusses erforderlicher Versicherungen,*
- Mitwirkung bei der Erstellung eines wirtschaftlichen Abschlussberichtes über die Mittelverwendung zur Feststellung der endgültigen Investitionskosten.“*

- IV. Steuerberatungsvertrag; undatiert, zwischen der Steuerberaterin als Auftragnehmerin und seitens der MEG in ihrer Eigenschaft als Auftraggeberin gezeichnet durch die diese vertretende ***1***

„Aufgabenbereich:

- 1. Vertretung bei dem für die Gemeinschaft zuständigen Finanzamt im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte,*
- 2. Erstellung der laufenden (monatlichen oder vierteljährlichen) Umsatzsteuervoranmeldungen und Erstellung der jährlichen Umsatzsteuererklärung(en),*
- 3. Erstellung der jährlichen Überschussrechnung etc. (Bilanzen oder gesonderte Einnahmen- und Ausgabenrechnung) für den Bereich der gesamten MEG und daraus die Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte abzuleiten,*

4. *Überprüfung von Steuerbescheiden und Vertretung in Rechtsmittelverfahren 1. und 2. Instanz, soweit der MEG ein Rechtsmittel zielführend und zweckmäßig erscheint,*
5. *Wahrnehmung der Interessen des Auftraggebers im Rahmen des Veranlagungsverfahrens und dessen Vertretung bei allfälligen steuerlichen Betriebsprüfungen, eventuellen Fragenverhalten und Prüfungen bezüglich der Grunderwerbsteuer oder sonstigen Auskunftsbegehren der Finanzbehörden,*
6. *Überprüfung des nach Abschluss der durch die MEG getätigten Investitionen zu erstellenden Schlussberichtes.*

...

Vertragszeitraum

...

Eine vorzeitige Kündigung ist aus wichtigem Grund und über einen Mehrheitsbeschluss der MEG (gerechnet nach Anteilen) möglich. ...

...“

- V. Vereinbarung über Finanzierungsbeschaffung und –bearbeitung; abgeschlossen am 18. Dezember 2013, zwischen der I AG als Auftragnehmerin und seitens der MEG in ihrer Eigenschaft als Auftraggeberin gezeichnet durch die diese vertretende ***1***

„In der Bauherrenversammlung vom 16. Dezember 2013 wurde vom Auftraggeber u.a. Art und Weise der Finanzierung beschlossen und I AG der Auftrag erteilt, die Finanzierung für das Investitionsvorhaben [...] zu vermitteln. Demgemäß soll der vom Auftraggeber beschlossene Gesamtaufwand mit € 3.060.000,-- aus Fremdmitteln finanziert werden, wozu die von der Kreditinstitut angebotene Finanzierung für den freifinanzierten Kredit in Höhe von € 2.430.000,- in Anspruch genommen werden soll.

Zur Endfinanzierung soll weiters ein Direktdarlehen des Landes Wien gemäß WWFSG (Wiener Wohnbauförderung- und Wohnhaussanierungsgesetz) in der Höhe von € 630.000,-- in Anspruch genommen werden. Sollte das derzeit kalkulierte direkte Darlehen des Landes Wien nicht oder nicht in dieser Höhe gewährt werden, ist eine entsprechende Erhöhung der Kredite bei der Kreditinstitut durchzuführen.

Für die Beschaffung der grundsätzlichen Finanzierungszusagen, Vermittlung der einzelnen Darlehensverträge sowie die gesamten damit verbundenen Bearbeitungsleistungen, wie Beschaffung der Kreditunterlagen vom Auftraggeber (Selbstauskunft, Einkommensnachweis,

Steuerbescheide etc.) und den diesbezüglich erforderlichen Verwaltungsaufwand erhält [i-AG] eine Vergütung in Höhe von € 120.000.

Aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen ist diese Vergütung ein Nettobetrag und hierfür keine Umsatzsteuer zu entrichten; sollte jedoch eine Umsatzsteuer anfallen, so ist die Vergütung als Nettobetrag d.h. ohne gesetzliche Umsatzsteuer zu verstehen.“

VI. Auftrag; abgeschlossen am 16. Dezember 2013, zwischen der ***1*** als Auftragnehmerin und den einzelnen Miteigentümern.

„Der gegenständliche Auftrag umfasst alle Handlungen, die nach pflichtgemäßem Ermessen zur Vertretung der MEG im Sinne deren Beschlüsse notwendig und zweckmäßig sind, insbesondere

- 1. hinsichtlich der vom AG beschlossenen Maßnahmen Verträge abzuschließen und Aufträge zu erteilen,*
- 2. Abwicklung der erforderlichen Finanzierungsmaßnahmen, insbesondere Abschluss von Kredit- bzw. Darlehensverträgen für die Zwischen- und Endfinanzierung für die MEG bzw. jeden einzelnen Miteigentümer bis zur Höhe der jeweils erforderlichen Fremdfinanzierung des vom AG beschlossenen Gesamtaufwandes, sofern der jeweilige Gläubiger bestätigt, die einzelnen Miteigentümer nur im Ausmaß des jeweiligen Miteigentumsanteiles in Anspruch zu nehmen und für sich und die von ihm allfällig künftig zu bestimmenden Miteigentümer bis 31.12.2043 auf eine Teilungsklage verzichtet,*
- 3. Abwicklung des Zahlungsverkehres für die MEG gemeinsam mit dem wirtschaftlichen Betreuer als Mittelverwendungskontrolleur, insbesondere auch die Entgegennahme von Geld und Geldeswert,*
- 4. Übernahme sämtlicher Zustellungen aller Art als Zustellbevollmächtigter, auch zu eigenen Händen.*

Sollten Handlungen oder Erklärungen, die von den Beschlüssen des AG nicht umfasst sind oder den Beschlüssen zuwiderlaufen, notwendig sein, hat der AN einen neuen Beschluss der MEG gemäß den Bestimmungen des Miteigentümervertrages herbeizuführen, bevor er die betreffenden Handlungen im Namen der MEG vornimmt oder Erklärungen abgibt. Werden erforderliche Beschlüsse durch die MEG nicht gefasst oder bei Gefahr in Verzug sowie überhaupt zur Abwendung eines möglichen Schadens ist der AN berechtigt, erforderlich erscheinende Maßnahmen unter möglichster Gleichbehandlung aller Miteigentümer nach billigem und pflichtgemäßem Ermessen, jedoch in Abstimmung mit dem wirtschaftlichen Betreuer, vor[zun]ehmen.“

Anlässlich der Fertigstellung des gegenständlichen Projektes fand am 27. Februar 2017 eine „2. Bauherrenversammlung“ statt. Die Tagesordnungspunkte für die Versammlung lauteten:

1. *„Zwischenbericht über die Investitionsphase*
2. *Förderung und Finanzierung*
3. *Bericht über die Vermietungssituation*
4. *Bericht über die steuerliche Situation*
5. *Beschlussfassung“*

Inhaltlich wurde zu den einzelnen Tagesordnungspunkten auszugsweise wie folgt festgehalten:

1. ***„Zwischenbericht über die Investitionsphase***

[...] Nach Vorliegen sämtlicher Schlussrechnungen wird die exakte Gesamtinvestitionssumme feststehen. Im Schlussbericht enthalten die Bauherren eine genaue Abrechnung über die Investitionsphase.

Die Mängelbehebung ist weitgehend abgeschlossen. Derzeit noch vorhandene geringfügige Mängel wurden protokolliert und werden in Kürze behoben. Im Einvernehmen mit der Hausverwaltung wird das Stiegenhaus erst nach Einzug aller Mieter mit einem Endanstrich versehen.

Die Endbegehung mit dem Wohnfonds Wien erfolgte am heutigen Tag (27.02.2017).

...

2. ***Förderung und Finanzierung***

[...] Mittels schriftlicher Beschlussfassung werden die Miteigentümer bis Mitte März 2017 bekannt geben, ob sie sich für die angebotene Fixzins-Variante entscheiden oder ob die bestehende Kondition bei der Kreditinstitut beibehalten werden soll.

[...]

Mit Aussendung des Protokolls erhalten die Miteigentümer eine aktuelle Wirtschaftlichkeitsberechnung. Darin wird eine Vollvermietung, ein gestaffelter Zinssatz für das Bankdarlehen von 3,0% p.a. ab 1.4.2017, 3,5% ab 1.4.2024 und 4,0% ab 1.4.2029 sowie ein Tilgungsbeginn mit 1.4.2017 und eine Restlaufzeit von 14,75 Jahren zugrunde gelegt.

3. ***Bericht über die Vermietungssituation***

[...]

Am heutigen Tag ist erfreulicherweise bereits eine Vollvermietung gegeben.

[...]

*Die Vermittlung der Wohnungen wird von der ***10*** GmbH durchgeführt. Ab dem Zeitpunkt der Zweitvermietung wird die ***10*** GmbH aufgrund der aktuellen Gesetzeslage auf Förderungsdauer (solange dürfen den Mietern keine Provisionen verrechnet werden) Provisionen in Höhe von zwei Monatsmieten (statt rechtlich möglichen drei Monatsmieten) an die Miteigentümergeinschaft verrechnen. Die ***9*** GmbH, wird die Agenden der Hausverwaltung sowie die weitere Investorenbetreuung der Miteigentümer durchführen. Hierfür wird ein jährlicher Betrag in Höhe von EUR 1.600,-- mit einer jährlichen Indexierung gemäß VPI 2010 (Basis Jänner 2016) veranschlagt, welcher in den Nebenkosten berücksichtigt ist.*

4. Bericht über die steuerliche Situation

*Die Miteigentümergeinschaft - steuerlich vertreten durch ***8*** wurde für die Jahre 2013 bis 2015 endgültig veranlagt. Gemäß Einnahmen- und Ausgaberech[n]ung beträgt das Ergebnis für das Jahr 2016 rd. EUR - 158.400,--.*

[...]

****8*** wird auch weiterhin die steuerliche Betreuung der Miteigentümergeinschaft durchführen und bietet die Leistungen zu einem Honorar von EUR 1.300,-, welche jährlich gemäß VPI indexiert wird, an.*

5. Beschlussfassung

[...]

- 6. Beauftragung der ***9*** GmbH mit der weiteren laufenden Betreuung sämtlicher Agenden der Hausverwaltung sowie der weiteren Investorenbetreuung zu einem Honorar von EUR 1.600,-, jährlich indexiert gem. VPI 2010 (Basis Jänner 2016).*
- 7. Beauftragung der ***10*** GmbH mit der Vermittlung der Wohnungen, von den Miteigentümern auf Basis der derzeit geltenden Maklerverordnung zu zahlende Provision ab Zweitvermietung (auf Förderungsdauer): zwei Brutto-Monatsmieten.*
- 8. Die Beauftragung von ***8*** mit der weiteren laufenden steuerlichen Betreuung zu einem Honorar von EUR 1.300,-, jährlich indexiert gem. VPI.“*

Die Gesamtkostenaufstellung (Netto) nach Endabrechnung gab die Beschwerdeführervertretung wie folgt bekannt:

1. Grund- Bau und Planungskosten			
Kaufpreis Grund und Altgebäude			700.000,00
Baukosten	Ing. H. [REDACTED] GmbH, GU	1.930.651,99	
	Abbruchkosten	26.675,00	
	Räumungskosten	1.345,00	
	Marko Wohnen Kücheneinrichtung	46.301,43	
	Stadt Wien, Anschlussgebühren	30.204,02	
	Diverse Kosten (Bauplne, Schaukasten etc.)	743,63	
	Waschkücheneinrichtung	3.320,00	
	Baunebenkosten (Befunde, Bescheide, Gebühren)	20.622,67	
	Ausgleichsabgabe Baum + Ersatzpflanzung	3.511,43	
	Anrainerkosten	4.147,00	
	Sachverständigengutachten (Baum + Dach)	6.002,33	2.073.524,50
Generalplanung (GP)			269.000,00
technische Baubetreuung (TPM)			35.000,00
sonstige Erwerbsnebenkosten	Rechtsanwalt Vertragserrichtung		12.000,00
	Beglaubigungskosten		1.441,91
Agio			60.000,00
Summe Bau- und Planungskosten			2.450.966,41
2. sonstige Kosten			
sonstige Erwerbsnebenkosten	Grunderwerbsteuer	107.548,00	
	Eintragungsgebühr	7.700,00	115.248,00
Wirtschaftlichkeitsanalyse			150.000,00
Aufgaben des Bevollmächtigten			150.000,00
wirtschaftliche Betreuung			100.000,00
Hausverwaltung und Erstvermietung			80.000,00
Finanzierungsbeschaffung			120.000,00
Rechtsanwalt Treuhandschaft			5.000,00
Steuerberatung für Investitionsphase			20.000,00
Eintragungsgebühren			38.323,22
Bauzeitinsen und Gebühren			112.949,56
Sonstige Kosten	Betriebskosten Investitionsphase	11.440,41	
	Mieteinnahmen bis 31.03.2017	-8.641,81	
	Leerstehungsbetriebskosten bis 31.03.2017	86,09	2.884,69
Summe sonstige Kosten			894.405,47
Gesamtkosten			EUR 4.045.371,88

GrEST-BMGL:

Kaufpreis Grund und Altgebäude EUR 700.000,00

Summe Bau- und Planungskosten EUR 2.450.966,41

Umsatzsteuer auf Bau- und Planungskosten EUR 490.193,28

Grund-, Bau- und Planungskosten brutto EUR 3.641.159,69

Die unter dem Punkt „Finanzierungsbeschaffung“ veranschlagten Kosten iHv 120.000 Euro standen im Ausmaß von 79,4 % im Zusammenhang mit der Vermittlung und Bearbeitung des freifinanzierten Darlehens und zu 20,6 % im Zusammenhang mit der Vermittlung und Bearbeitung des geförderten Darlehens.

Bei den als „Eintragungsgebühren“ mit 38.323,22 Euro in der Gesamtkostenaufstellung veranschlagten Kosten handelte es sich um Pfandrechteintragungsgebühren (iHv 37.912 Euro) und Beglaubigungskosten (iHv 411,22 Euro), die im Zusammenhang mit der seitens der I AG angebotenen Kreditfinanzierung anfielen. Bei den unter „Bauzeitinsen und Gebühren“ angeführten Gebühren handelt es sich um Kontogebühren.

Für das Bundesfinanzgericht steht folgender Sachverhalt fest:

Die beschwerdeführende Partei und die übrigen (fünf) Erwerber haben den Miteigentumsvertrag auf Basis des ihnen von der Projektgesellschaft vorgelegten Projektplanes unterfertigt. Den Erwerbern wurde von Anfang an ein bereits fertig geplantes Bauprojekt unterbreitet, für das vom Abriss des bestehenden Altgebäudes, über Planung und Neubau des zu errichtenden Gebäudes bis hin zur Hausverwaltung und Erstvermietung sowie steuerlichen Betreuung der Miteigentümergeinschaft während der von 2013 bis 31.03.2017 dauernden Investitionsphase bereits sämtliche Kooperationspartner und die auf diese entfallenden Honorare feststanden. Ziel der Erwerber war nicht nur in ein neu zu errichtendes Gebäude zu investieren, sondern darüber hinaus einen möglichst gewinnbringenden Einsatz ihres Kapitals durch spätere Vermietung zu bewirken.

Die Gesamtkosten für das Projekt betrugen 4,636.565,16 Euro, die sich wie folgt zusammensetzen:

	Umsatzsteuer	netto	Gesamt
Kaufpreis Liegenschaft		700.000,--	700.000,--
Bau- und Planungskosten	490.193,28	2,450.966,41	2,941.159,70
Sonstige Kosten	101.000,--	894.405,47	995.405,47
Gesamtkosten			4,636.565,16

2. Beweiswürdigung

Die getroffenen Feststellungen ergeben sich aus dem vorgelegten Verwaltungsakt und den im verwaltungsgerichtlichen Verfahren vorgelegten Unterlagen, die den Parteien des Verfahrens wechselseitig im Rahmen des Parteiengehörs zur Kenntnis übermittelt wurden.

Vorauszuschicken ist, dass, wie den obigen Ausführungen zum bisherigen Verfahrensgang zu entnehmen ist, die Beschwerdeführervertretung vor dem Hintergrund des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. Jänner 2014, 2013/16/0078, nunmehr davon ausgeht, dass

in Ermangelung des Vorliegens einer Bauherreneigenschaft auf Seiten der Erwerber neben dem (anteiligen) Kaufpreis für die Liegenschaft auch die Baukosten, Planungskosten und Vertragserrichtungskosten in die Ermittlung der Grunderwerbsteuer einbezogen hätten werden müssen (vgl bspw Schriftsätze der beschwerdeführenden Partei vom 18. Jänner 2021, Seite 1 und 4 und vom 30. August 2021, Seite 14 („4. Beschwerdebegehren“). Es ist somit zwischen den Parteien unstrittig, dass im Beschwerdefall den Erwerbern keine Bauherreneigenschaft zukommt.

Ebenfalls unstrittig zwischen den Parteien sind die Beträge der Gesamtkostenaufstellung. Die belangte Behörde geht hinsichtlich der unter Punkt 2. (Sonstige Kosten) angeführten „sonstigen Erwerbsnebenkosten“ (Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr) sowie der „sonstigen Kosten“ (Betriebskosten Investitionsphase, Mieteinnahmen bis 31.03.2017 und Leerstellungsbetriebskosten bis 31.03.2017) ebenfalls davon aus, dass diese kein Teil der Bemessungsgrundlage sind.

Strittig ist zwischen den Parteien jedoch die Höhe der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuerbemessung.

Die belangte Behörde geht hierbei davon aus, dass „die Grunderwerbsteuer von den Grund- und Baukosten einschließlich der von den Käufern übernommenen sonstigen Leistungen – Leistungen an Dritte unterliegen der GrESt, wenn die Verpflichtung zur Übernahme dieser Leistung durch Einbindung in ein vorgegebenes Gesamtkonzept von vornherein feststeht – sowie der jeweiligen USt vorzuschreiben [ist]“.

Demgegenüber vertritt die beschwerdeführende Partei, dass zwischen den Entgelten, die dafür zu erbringen sind, dass das Grundstück gemäß § 2 GrEStG in den körperlichen Zustand versetzt werde, in dem es zum Gegenstand des Erwerbsvorganges gemacht worden ist und jenen Entgelten, die für „andere“ Leistungen eines Dritten zu erbringen sind, die mit dem Versetzen des Grundstückes in einen bestimmten körperlichen Zustand nicht verbunden sind, unterschieden werden müsse. Im Beschwerdefall haben die Erwerber ein bebautes Grundstück mit einem schlüsselfertig ausgestatteten Gebäude erwerben wollen, das sie künftig zur Vermietung nutzen können. Die mitangebotenen Zusatzleistungen stünden mit dem Versetzen des Grundstückes in den angeführten körperlichen Zustand nicht im unmittelbaren Zusammenhang. Sie beträfen vielmehr die künftige Nutzung des Objektes, die Finanzierung der Kosten und die Organisation.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Leistung des Erwerbers dann als Gegenleistung im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes anzusehen, wenn sie in einem unmittelbaren, tatsächlichen und wirtschaftlichen oder „inneren“ Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes steht. Für die Frage nach der finalen Verknüpfung zwischen Erwerbsgegenstand und Gegenleistung ist es 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 Grundstücks in dem Zustand, in dem es zum Erwerbsgegenstand gemacht wurde, bezogen ist (vgl. VwGH vom 29. August 2013, 2012/16/0159, mwN).

Die Beurteilung dieser Frage ist eine auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage und hängt damit entscheidend von den Umständen des Einzelfalles ab.

Wie sich aus den obigen Feststellungen ergibt, fand in unmittelbarer zeitlicher Nähe zum Abschluss des Kaufvertrages (Gegenzeichnung durch die Verkäuferseite erfolgte am Freitag, 13. Dezember 2013) am Montag, 16. Dezember 2013, die konstituierende Miteigentümersversammlung statt, auf der die Miteigentümergeinschaft neben der Beauftragung der Planung und des Baus des zu errichtenden Gebäudes auch die Beauftragung der „sonstigen Leistungen“ beschlossen hat. Die von der Miteigentümergeinschaft (im Folgenden: MEG) ebenfalls am 16. Dezember 2013 beauftragte ***1***-Gesellschaft m.b.H & Co. KG hat in weiterer Folge am 18. Dezember 2013 (der Steuerberatungsvertrag ist undatiert) namens der MEG die den strittigen Kosten zugrundeliegenden Verträge über die „sonstigen Leistungen“ abgeschlossen.

Ausgehend von der in der Projektunterlage ausgewiesenen voraussichtlichen Gesamtinvestitionssumme laut voraussichtlichem Investitionsplan von 4 Mio Euro entsprechen die von der beschwerdeführenden Partei gemäß ihrer Teilnahmeerklärung zu übernehmenden anteiligen Investitionskosten von voraussichtlich 600.000 Euro einer Beteiligung im Ausmaß von 15 % am Gesamtprojekt. Ein Teil dieser von der beschwerdeführenden Partei laut Teilnahmeerklärung anteilig zu übernehmenden Gesamtinvestitionskosten entfielen neben den nunmehr nicht mehr strittigen Bau-, Planungs- und Vertragserrichtungskosten auch auf die „sonstigen Kosten“ (Wirtschaftlichkeitsanalyse, Auftrag/Wirtschaftliche Betreuung, Treuhandchaft, Hausverwaltung/Erstvermietung, Steuerliche Vertretung, Finanzierungsbeschaffung und –bearbeitung/Förderungsabwicklung, Eintragsgebühr Pfandrecht, Gebühren, Bauzeitinsen, Reserve).

Vor dem Hintergrund dieses sich bereits aus den obigen Feststellungen ergebenden und an dieser Stelle nochmals dargestellten zeitlichen Ablaufes steht es für das Bundesfinanzgericht außer Zweifel, dass die Verträge über die „sonstigen Leistungen“ im zeitlichen Umfeld des Kaufvertrages abgeschlossen wurden.

Wenngleich der beschwerdeführenden Partei dahingehend zuzustimmen ist, dass sie im Zeitpunkt des Kaufvertragsabschlusses nicht „verpflichtet“ war, die „sonstigen Leistungen“ in Anspruch zu nehmen, damit der Kaufvertrag zustande kommt, spricht sowohl der Umstand, dass Basis ihrer Teilnahmeerklärung eine 15 %ige Beteiligung an der Gesamtinvestitionssumme war, als auch die Tatsache, dass sie sämtliche „sonstigen Leistungen“ in Anspruch genommen

hat dafür, dass sie von Anfang an davon ausgegangen ist, dass die anteiligen Gesamtinvestitionskosten jene Leistung ist, die sie zum Erwerb des Miteigentumsanteiles in der von ihr erwarteten Beschaffenheit (bis hin zur erstmaligen Vermietung) aufzubringen hat. Die beschwerdeführende Partei hat auf Grundlage der bereits die „sonstigen Leistungen“ ausweisenden Projektunterlage „Neubauherrenmodell“ ihre Kaufentscheidung getroffen und auch anlässlich der konstituierenden MEG-Versammlung die entsprechenden Beschlüsse zum Abschluss der den „sonstigen Leistungen“ zugrundeliegenden Verträge gefasst.

Sofern die beschwerdeführende Partei vorbringt, dass sie nicht „verpflichtet“ gewesen sei, die „sonstigen Leistungen“ mit zu erwerben, steht dem nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts entgegen, dass bei „Bauherrenmodellen“ der vorliegenden Art geradezu kennzeichnend ist, dass den Beteiligten ein Investment in ein fertig durchgeplantes Anlageobjekt und nicht ein bloßer Miteigentumsanteil an einer Liegenschaft angeboten wird. Tatsächlich kann den vertraglichen Grundlagen zwar keine „Verpflichtung“ die „sonstigen Leistungen“ mit zu erwerben entnommen werden. Dennoch spricht die Bewerbung des „Neubauherrenmodells“ mit dem sämtliche „sonstige Leistungen“ umfassenden Investitionsplan dafür, dass das Angebot darauf ausgerichtet ist, den Interessenten ein „Komplettpaket“ anzubieten. Dass diese Art der Angebotsdarbietung auch auf Seiten der Interessenten als „Komplettpaket“ verstanden wurde, zeigt sich nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts darin, dass sich die in der Teilnahmeerklärung anteiligen Investitionskosten auf die Gesamtinvestitionssumme beziehen. Bei ganzheitlicher Betrachtung der Teilnahmeerklärung (*„Ich werde an den Bauherrenversammlungen teilnehmen, in denen die Rechtsbeziehungen der Bauherren untereinander geregelt und die **Aufträge zur Durchführung und Finanzierung der Instandsetzung des Objektes und aller damit zusammenhängenden Geschäfte erteilt werden sollen.**“*; Hervorhebung durch das BFG) und der im Rahmen der konstituierenden Miteigentümerversammlung gefassten detaillierten Beschlüsse hat das Bundesfinanzgericht vorläufig keine Zweifel, dass kein Interessent Miteigentümer der Liegenschaft hätte werden können, ohne gleichzeitig das Gesamtkonzept anzunehmen. Aus der Formulierung der Teilnahmeerklärung lässt sich vielmehr schließen, dass dem Interessenten durchaus bereits im Zeitpunkt der Teilnahmeerklärung bekannt und bewusst war, dass im Rahmen der Miteigentümerversammlung umfassende Beschlüsse zu fassen sind. In diesem Zusammenhang wertet das Bundesfinanzgericht auch die in der Teilnahmeerklärung gewählte Formulierung *„aller damit zusammenhängenden Geschäfte“* als Indiz dafür, dass ein „innerer Zusammenhang“ zwischen den von der beschwerdeführenden Partei in Anspruch genommenen Leistungen und dem Grundstückserwerb vorliegt.

Dass Interessenten eine Teilnahmeerklärung über ca 600.000 Euro an einem Projekt zeichnen, ohne sämtliche in diesem „Paketpreis“ enthaltenen Leistungen vorab zu kennen, entspricht nicht der Lebenserfahrung. Vielmehr ist davon auszugehen, dass es den Interessenten bei einem derartigen Angebot und beabsichtigten Erwerbsvorgang um einen möglichst gewinnbringenden Einsatz ihres Kapitals bis hin zur Vermietung des Anlageobjektes geht und

sie daher im Vorfeld seitens des Anbieters über die mit ihrer Investition abgegoltenen Leistungen entsprechend informiert werden (wollen).

In Anbetracht der umfangreichen „sonstigen Leistungen“, die letztendlich das Gesamtprojekt aus Sicht der Investoren um ca. 900.000 Euro teurer gemacht haben, als die bloßen Grund-, Bau und Planungskosten, widerspräche es ebenfalls der Lebenserfahrung, dass diese in Kenntnis der einzelnen Zusatzleistungen zunächst im vollen Umfang ihren anteiligen Investitionsbeitrag zusichern, um dann in weiterer Folge, erst nach Abschluss des Kaufvertrages, einzelne Leistungen abzulehnen. Dem Bundesfinanzgericht erscheint vielmehr schlüssig, dass sich die Investoren in Kenntnis des Umfangs der Zusatzleistungen und mit der Absicht diese in vollem Umfang in Anspruch zu nehmen an dem Projekt beteiligt haben.

Hätten sie einzelne Teilleistungen nicht in Anspruch nehmen wollen, hätten sie dies bereits vor Unterzeichnung der Teilnahmeerklärung kommuniziert, damit der anteilige Investitionsbetrag um die nicht gewünschte Zusatzleistung reduziert wird. Dass es im Beschwerdefall dazu gekommen sei, wird weder von der beschwerdeführenden Partei behauptet, noch ergibt sich dies aus den vorgelegten Unterlagen. Dass es im Falle, dass einer der Interessenten bereits im Zeitpunkt der Unterfertigung der Teilnahmeerklärung einzelne der angebotenen „Zusatzleistungen“ abgelehnt oder abgeändert hätte, in weiterer Folge dennoch zu einem Abschluss eines Kaufvertrages gekommen wäre, erscheint dem Bundesfinanzgericht mit Ausnahme der Zusatzleistung „Finanzierungsbeschaffung und-bearbeitung“ – worauf im Folgenden noch detailliert eingegangen wird - als überwiegend unwahrscheinlich. Eine Ablehnung oder Abänderung einzelner Zusatzleistungen hätte sich in weiterer Folge für die übrigen Interessenten wohl zwingend negativ ausgewirkt. Der von der Projektgesellschaft vorgeschlagene voraussichtliche Investitionsplan und die daraus abgeleiteten auf die einzelnen Interessenten entfallenden anteiligen Investitionsbeiträge hätten sich als Folge der Änderung/Ablehnung einer oder mehrerer Zusatzleistungen durch den einen Interessenten zu einer Erhöhung der übrigen anteiligen Investitionsbeiträge ausgewirkt. Dass die Projektgesellschaft eine beabsichtigte Ablehnung/Abänderung einzelner Zusatzleistungen stillschweigend hingenommen hätte und dies letztlich wirtschaftlich selbst getragen hätte, indem sie die angebotene Leistung nicht mehr zum anfänglich kalkulierten, sondern um den auf die abgelehnte Zusatzleistung entfallenden Teilbetrag reduzierten Preis verkaufen konnte, erscheint mit einer gewinnorientierten Wirtschaftstätigkeit nicht vereinbar.

Der Hinweis der beschwerdeführenden Partei, dass es in vergleichbaren Projekten des selben Anbieters (I AG) zur Abänderung bzw Ablehnung einzelner Zusatzleistungen gekommen sei, mag in diesen Verfahren zu einem Ausscheiden der tatsächlich nicht bezogenen Zusatzleistungen aus der Bemessungsgrundlage geführt haben, ist jedoch in einem Fall, in dem es eben auf die Umstände des konkreten Einzelfalles ankommt, nicht geeignet als „Blaupause“ zu dienen und solcherart daraus zu schließen, dass auch im Beschwerdefall kein „innerer“ Zusammenhang mit dem Grundstückserwerb vorliegt.

Dass der einzelne Beteiligte einzelne der „sonstigen Leistungen“ nicht in Anspruch hätte nehmen müssen, mag beispielsweise für die Finanzierungsbeschaffung und -bearbeitung – siehe sogleich - theoretisch möglich sein, erscheint aber für andere Zusatzleistungen wie etwa die Erstbeauftragung der Hausverwaltung oder die Förderungsabwicklung als lebensfremd und wenig praktikabel. Es ist in diesem Zusammenhang nicht vorstellbar, dass der Einzelne diese einzelne Leistung (Beauftragung der Hausverwaltung, Förderungsabwicklung) nicht in Anspruch nimmt, müsste er sich doch dann um die in der Leistungsbeschreibung aufgezählten Leistungen (bspw Mitwirkung beim Abschluss der erforderlichen Energielieferungsverträge, Mitwirkung beim Abschluss von Haftpflicht- und Elementarschadenversicherung, Ermittlung der Betriebskostenabrechnung unter Berücksichtigung aller für die Nutzung erforderlichen öffentlichen Abgaben, Gebühren und Versicherungen etc oder die Beantragung von Förderungsmitteln, Abwicklung und Bearbeitung bis zur Endabrechnung) selbst kümmern und sich mit den übrigen Miteigentümern bzw deren Vertreterin bzw im Falle der Förderungsabwicklung mit der zuständigen Behörde abstimmen. Eine derartige Vorgehensweise deckt sich nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes nicht mit der Lebenserfahrung und kann mit den damit einhergehenden praktischen und auch rechtlichen Schwierigkeiten als ausgeschlossen betrachtet werden. Dieses Beispiel zeigt, dass die Möglichkeiten des Einzelnen einzelne Leistungen abzuändern oder gänzlich abzulehnen, sehr eingeschränkt sind und de facto eine Teilnahme an einem derartigen Projekt auch verhindern können. Selbst die beschwerdeführende Partei hat in ihrer Stellungnahme vom 18. Februar 2022 festgehalten, dass bei Leistungen für die Miteigentümergeinschaft als Ganzes (Hausverwaltung für Gesamtobjekt, Steuerberatung für Vermietungsgemeinschaft) individuelle Aufträge nicht möglich seien. Gleiches muss nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes auch für jene Leistungen (Wirtschaftlichkeitsanalyse, Aufgaben des Bevollmächtigten, wirtschaftliche Betreuung) gelten, die mit dem gesamten Bauprojekt so eng verbunden sind, dass sie nur für die Miteigentümergeinschaft in ihrer Gesamtheit erbracht werden können und ein „Hinausdividieren“ einzelner Miteigentümer in Bezug auf diese Leistungen ebenso wenig möglich und praktisch durchführbar erscheint wie beispielsweise bei der oben genannten Hausverwaltung. Hierbei spielt nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes auch der Umstand eine wesentliche Rolle, dass die angebotenen Leistungen für die Miteigentümergeinschaft als solche und nicht den jeweiligen Miteigentümer erbracht werden (bspw Vorbereitung und Abschluss erforderlicher Versicherungen; das gesamte Objekt betreffend und nicht die jeweilige im Miteigentum stehende Wohneinheit).

Wie bereits erwähnt, ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts der „innere Zusammenhang“ bei der Finanzierungsbeschaffung und -bearbeitung (ohne jener Aufwendungen, die auf die Förderungsabwicklung entfallen; iHv 24.720 Euro) differenzierter zu betrachten. Hier erscheint es, anders als bei der zuvor dargestellten Hausverwaltung und Förderungsabwicklung, nicht lebensfremd, dass einer der zukünftigen Miteigentümer eine individuelle und keine von der Projektgesellschaft vermittelte Finanzierung in Anspruch nimmt; beispielsweise dadurch, dass

die Finanzierung aus bestehenden Mitteln bestritten wird, oder der zukünftige Miteigentümer bereits ein für ihn günstigeres Finanzierungsangebot vorliegen hat. Dass in einer derartigen Fallkonstellation die Projektgesellschaft dem Interessenten die Teilnahme am Projekt versagt, erscheint nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes nicht der Lebensrealität zu entsprechen. Von den diesbezüglich vorliegenden Möglichkeiten – a) Voraussetzung für die Teilnahme am angebotenen Projekt ist auch die „zwingende“ Inanspruchnahme der angebotenen Finanzierungsbeschaffung und -bearbeitung oder b) auch jene Interessenten, die die geplante Investition beispielsweise ohne Fremdfinanzierung bestreiten können und wollen, können am Projekt teilnehmen – erscheint es nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes eher wahrscheinlich, dass die Projektgesellschaft auch den Interessenten, der diese angebotene Zusatzleistung (Finanzierungsbeschaffung und -bearbeitung) nicht in Anspruch nehmen möchte, am Projekt teilhaben lässt und dies nicht als Ausschlussgrund betrachtet. Dies nicht zuletzt auch deshalb, weil es aus Sicht der Projektgesellschaft auch darum geht, nicht nur die Entgelte für die Finanzierungsbeschaffung nicht vereinnahmen zu können, sondern allfällige Zusatzkosten wirtschaftlich ins Kalkül zu ziehen. Durch den Ausschluss des Interessenten aufgrund seiner Verweigerung die Kosten der Finanzierungsbeschaffung zu übernehmen, muss ein neuer Interessent gesucht werden. Dadurch kommt es einerseits zwingend zu einer Zeitverzögerung und darüber hinaus birgt eine derartige Absage auch einen Reputationsverlust für die Projektgesellschaft, weshalb das Bundesfinanzgericht davon ausgeht, dass es weniger wahrscheinlich ist, dass die Projektgesellschaft den Abschluss der Finanzierungsbeschaffungsvereinbarung zur *conditio sine qua non* macht. Aus den dargelegten Gründen erscheint es dem Bundesfinanzgericht eher wahrscheinlich, dass die Projektgesellschaft nicht nur auf die Vereinnahmung des auf den die Finanzierungsbeschaffung nicht in Anspruch nehmenden Interessenten entfallenden Teilbetrag verzichtet, sondern diesen wirtschaftlich sogar selber trägt, damit nicht die verbleibenden die Finanzierungsbeschaffung in Anspruch nehmenden Interessenten damit belastet werden. Dies erscheint umso lebensnaher, als für den Fall, dass sämtliche Interessenten die Inanspruchnahme der Finanzierungsbeschaffung durch die Projektgesellschaft ablehnen, diese das bereits geplante Projekt nicht gänzlich absagt. Dass für jeden Interessenten bereits ein Ersatzinteressent „bereit steht“, der einspringt, wenn der Erstinteressent sich entschließt die angebotene Finanzierungsbeschaffung nicht in Anspruch zu nehmen, erscheint dem Bundesfinanzgericht nicht sehr lebensnah.

Das Bundesfinanzgericht leitet daraus ab, dass hier der „innere Zusammenhang“ - wie er etwa bei der Zusatzleistung der Erstbeauftragung der Hausverwaltung oder der Steuerberatung etc gegeben war - zwischen Finanzierungsbeschaffung und -bearbeitung und Grunderwerb nicht vorliegt.

Daraus kann jedoch nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes nicht abgeleitet werden, dass auch die mit der (Fremd)Finanzierung in Zusammenhang stehenden Kosten („Bauzeitinsen und Gebühren“ iHv 112.949,56 Euro sowie „Eintragungsgebühren“ iHv 38.323,22 Euro) in

keinem „unmittelbaren“ Zusammenhang mit dem Grunderwerb stehen. Vielmehr handelt sich nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes dabei – anders als bei den Kosten der Finanzierungsbeschaffung und -bearbeitung – um Kosten zum Erwerb des gesamten erst zu schaffenden Projektes, weshalb das Bundesfinanzgericht zu dem Schluss kommt, dass diese Kosten sehr wohl im Zusammenhang mit der von der beschwerdeführenden Partei in Anspruch genommenen (Fremd)Finanzierung stehen und somit unmittelbar im Zusammenhang mit dem Grunderwerb (vgl auch VwGH vom 28. Mai 1998, 97/16/0494 in dem dieser iZm einem von der gleichen Projektgesellschaft geplanten Projekt festhielt, dass „selbstredend auch Kredit- und Eintragungsgebühren, die von vornherein in der Investitionssumme enthalten sind, dem Gesamtaufwand des Erwerbers zuzurechnen sind“).

Ob in dem von der beschwerdeführenden Partei skizzierten Fall, dass seitens eines Miteigentümers das „Baukonto“ bereits von Beginn an entsprechend dotiert werde, gar keine Bauzeitinsen entstehen und somit auch nicht Teil der Bemessungsgrundlage werden können, kann vor dem Hintergrund der Sachverhaltskonstellation des Beschwerdefalles, dahingestellt bleiben. Weder hat die beschwerdeführende Partei behauptet, noch hat sich aus den vorgelegten Unterlagen ein Hinweis darauf ergeben, dass für die beschwerdeführende Partei infolge Dotierung des „Baukontos“ keine Bauzeitinsen angefallen wären. Vielmehr haben die „Bauzeitinsen und Gebühren“ iHv 112.949,56 Euro Eingang in die Endabrechnung gefunden, woraus abzuleiten ist, dass sie in Höhe dieses Gesamtbetrages anteilig auf sämtliche Miteigentümer aufgeteilt wurden.

Im Lichte dieser Ausführungen hält es das Bundesfinanzgericht für zutreffend, dass zwar die Kosten der Finanzierungsbeschaffung und –bearbeitung - selbst im Falle, dass sie von sämtlichen Interessenten des Projektes in Anspruch genommen wurden -, nicht jedoch die Bauzeitinsen und die damit zusammenhängenden Gebühren, in keinem „inneren Zusammenhang“ mit dem Grunderwerb stehen.

Dass die beschwerdeführende Partei einzelne der „sonstigen Leistungen“ nicht in Anspruch genommen oder abgeändert hätte, hat sie weder behauptet, noch ergibt sich ein diesbezüglicher Hinweis aus dem Akteninhalt.

Die im Zuge der „2. Bauherrenversammlung“ am 27. Februar 2017 protokollierten Ausführungen und Beschlüsse stellen nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts ein weiteres Indiz für den inneren Zusammenhang der „Zusatzleistungen“ mit dem Erwerbsvorgang dar. Wie sich aus dem Protokoll ergibt, wurden die anlässlich der konstituierenden Miteigentümerversammlung beauftragten Zusatzleistungen (bspw Wirtschaftlichkeitsanalyse, Hausverwaltung, Erstvermietung, Steuerberatung) während der bis März 2017 dauernden Investitionsphase erbracht. Erst mit Ablauf der Investitionsphase kam es zu einem Wechsel bzw zu einer weiteren Beauftragung der für Hausverwaltung, Vermietung und Steuerberatung engagierten Dienstleistungserbringer. Dieser Umstand spricht aus Sicht des

Bundesfinanzgerichtes ebenso dafür, dass die Miteigentümer bereits von Anfang an in das in der Projektunterlage dargestellte Planungskonzept („Investitionsplan“) eingebunden waren und sämtliche - ausgenommen die bereits erwähnten - vom Projektanbieter angebotenen Leistungen von den Miteigentümern als „in einem Guss“ nicht nur akzeptiert und angenommen wurden, sondern auch als Gegenleistung für den Erwerb ihres Veranlagungsobjektes zu betrachten sind. Einmal mehr ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise davon auszugehen, dass die Erwerber nicht bloß Eigentum an einem Miteigentumsanteil erwerben wollten, sondern vielmehr darauf abgezielt haben, ein komplettes „Sorglospaket“ bis hin zur bereits erfolgreich vermieteten Immobilie zu erwerben.

Das Bundesfinanzgericht geht vor dem Hintergrund der getroffenen Feststellungen, insbesondere der Ausgestaltung der Projektunterlage und der Teilnahmeerklärung, dem planerischen Gesamtkonzept sowie den nicht einmal behaupteten und auch nicht feststellbaren Ablehnungen einzelner (sonstiger) Leistungen in freier Beweiswürdigung von einem „inneren Zusammenhang“ zwischen den von der beschwerdeführenden Partei in Anspruch genommenen (sonstigen) Leistungen – ausgenommen „Finanzierungsbeschaffung“ jedoch abzüglich der auf die Förderungsbeschaffung entfallenden Kosten iHv 24.720 Euro - und dem Grundstückserwerb aus. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts spricht die größere Wahrscheinlichkeit dafür, dass die Investition der beschwerdeführenden Partei von Anfang an auf eine Beteiligung an diesem Gesamtprojekt und nicht bloß auf den Erwerb eines zu errichtenden Miteigentumsobjektes gerichtet war.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Grund-, Bau- und Planungskosten als Teil der Bemessungsgrundlage

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seiner von der beschwerdeführenden Partei als Grund für ihre Offenlegung bezeichneten Entscheidung vom 30. Jänner 2014, 2013/16/0078 mit Verweis auf seine ständige Rechtsprechung ausgeführt hat, ist der Käufer nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er

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

Die von der Judikatur erarbeiteten Kriterien für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft müssen kumulativ vorliegen (vgl. etwa die in *Fellner*, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz, unter Rz 90 zu § 5 GrEStG wiedergegebene Rechtsprechung).

Die beschwerdeführende Partei hat im Laufe des gegenständlichen Beschwerdefalls ihre anfänglich aufgestellte Behauptung des Vorliegens einer Bauherreneigenschaft selbst nicht mehr aufrechterhalten, sondern im Rahmen der erfolgten Offenlegung die bescheidmäßige Vorschreibung „sämtlicher aus diesem Sachverhalt resultierender Nachforderungen an Grunderwerbsteuer“ beantragt.

Nach der ebenso ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind dann, wenn Grundstückskäufer aufgrund eines ihnen vorgegebenen „Vertragsgeflechtes“ in ein bereits fertig geplantes Bauprojekt eingebunden werden, auch die Baukosten zur Gegenleistung im Sinn des § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG zu zählen. Dass in einem solchen Zusammenhang das Vertragswerk in mehreren Urkunden auf mehrere Vertragspartner aufgespaltet wird, vermag daran nichts zu ändern (vgl. wiederum VwGH 2013/16/0078 mwN).

Wie der obigen Beweismwürdigung zu entnehmen, geht nunmehr auch die beschwerdeführende Partei davon aus, dass in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer - als Folge der mangelnden Bauherreneigenschaft - neben den Kosten für das Grundstück jedenfalls auch die Baukosten, Planungskosten und Vertragserrichtungskosten in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer miteinzubeziehen sind.

Diese zwischen den Parteien nunmehr offenkundig einvernehmlich bestehende Rechtsansicht wird auch seitens des Bundesfinanzgerichtes vertreten, weshalb der angefochtene Bescheid dahingehend abzuändern ist, dass neben den Kosten für das Grundstück auch die Baukosten, Planungskosten und Vertragserrichtungskosten in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer miteinzubeziehen sind.

Sonstige Kosten als Teil der Bemessungsgrundlage

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

Gegenleistung im Sinne des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 ist alles, was der Erwerber aufwenden muss, um die Liegenschaft in dem zum Gegenstand des Erwerbsvorganges gemachten Zustand zu erwerben. Ist dabei ein Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden, dann ist ein Kauf mit – herzustellendem - Gebäude anzunehmen, selbst wenn über dessen Herstellung gesonderte Verträge abgeschlossen werden. (vgl VwGH vom 27. Jänner 1999, 97/16/0432, mwN).

Steht die Leistung des Erwerbers 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 unerheblich, ob mehrere abgeschlossene Verträge nach dem Willen der jeweils vertragschließenden Parteien zivilrechtlich ihre[m] 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 (*Fellner*, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz, Rz 9 zu § 5, samt angeführter Rechtsprechung).

Sofern die beschwerdeführende Partei im Schriftsatz vom 23. Dezember 2021 ausführte, dass der Entscheidung des VwGH zu 2013/16/0078 insofern ein geänderter Sachverhalt gegenüber der älteren einschlägigen Judiaktur des VwGH zugrunde lag, als nunmehr die Beschlussfassung der Erwerber nicht mehr vor, sondern nach dem Abschluss der Kaufverträge erfolgte, ist darauf zu verweisen, dass der Begriff der Gegenleistung iSd § 5 GrEStG nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ein dem Grunderwerbsteuerrecht eigentümlicher Begriff ist, der über den bürgerlich-rechtlichen Begriff der Gegenleistung hinausgeht. Er ist vielmehr im wirtschaftlichen Sinn (§ 21 BAO) zu verstehen. Für die Beurteilung der Gegenleistung kommt es 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 (vgl. VwGH vom 24. Februar 2021, Ro 2020/16/0024, mwN).

Insbesondere vor diesem Hintergrund kann das Argument der beschwerdeführenden Partei, wonach die bloße Verschiebung des Zeitpunktes der Beschlussfassung von „vor“ auf „nach“ Abschluss des Kaufvertrages ceteris paribus zu einer unterschiedlichen grunderwerbsteuerlichen Beurteilung führe, nicht überzeugen. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts unterstreicht der Umstand, dass die I AG ihr Bauherrenmodell ab 1992 als Folge der Judikatur des VwGH geändert hat, vielmehr, dass die von ihr bzw von ihr beauftragten Dritten angebotenen Leistungen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise stets in einem „inneren“ Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes standen und durch zeitliche Verschiebung der Beschlussfassung dieser „innere“ Zusammenhang aufgelöst werden sollte. Die bloße Verschiebung des Zeitpunktes der Beschlussfassung ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes jedoch weder allein entscheidend, noch ausreichend um in der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise den „inneren“ Zusammenhang aufzulösen.

Im Übrigen ist auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. September 1998, 96/16/0135, zu verweisen. Darin führte der Verwaltungsgerichtshof aus, dass für „Bauherrenmodelle“ der vorliegenden Art geradezu kennzeichnend sei, dass die Beteiligten mehrere dem Schein nach selbständige Vereinbarungen abschließen, die auf Grund des

zeitlichen und sachlichen Zusammenhanges zu einem einzigen Vertragswerk zusammentreten. Wie sich der Beweiswürdigung entnehmen lässt, liegt nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts dieser von der Judikatur geforderte „innere“ Zusammenhang im Beschwerdefall vor. Dass die Verträge über die einzelnen „sonstigen Leistungen“ erst nach Abschluss des Kaufvertrages geschlossen wurden, hebt nicht den zeitlichen und sachlichen Zusammenhang der einzelnen „sonstigen Leistungen“ mit dem Grunderwerb auf.

Vor dem Hintergrund der höchstgerichtlichen Rechtsprechung ist mit der auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösenden Tatfrage, dass im Beschwerdefall ein „innerer“ Zusammenhang zwischen den von der beschwerdeführenden Partei in Anspruch genommenen Leistungen und dem Grundstückserwerb vorgelegen hat, das Schicksal der Beschwerde bereits entschieden.

Wie den obigen Ausführungen im Rahmen der Beweiswürdigung zu entnehmen ist, fehlt nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes aus den dort genannten Gründen dieser „innere Zusammenhang“ jedoch für die „Finanzierungsbeschaffung“.

Sofern die beschwerdeführende Partei ausführt, der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis 2013/16/0078, „die Kosten für die Zusatzleistungen nicht in die GrEST-Bemessungsgrundlage einbezogen“, ist darauf hinzuweisen, dass der Verwaltungsgerichtshof in seiner Entscheidung über die Amtsbeschwerde lediglich festgestellt hat, „[d]ie Amtsbeschwerde zieht die Beurteilung der belangten Behörde, dass die von dieser aus der Bemessungsgrundlage ausgeschiedenen Beträge in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit dem Erwerb der Liegenschaftsanteile stünden, nicht in Zweifel“. Daraus ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts jedoch freilich keine inhaltliche Beurteilung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage, ob die für „Hausverwaltung, steuerliche Beratung usw.“ von der belangten Behörde im damaligen Beschwerdefall ausgeschiedenen Beträge in einem unmittelbaren Zusammenhang mit dem Erwerb der Liegenschaft standen, abzuleiten.

In Gesamtbetrachtung der zeitlichen und sachlichen Ausgestaltung des gegenständlichen Projektes, des „inneren Zusammenhanges“ zwischen den von der beschwerdeführenden Partei in Anspruch genommenen Leistungen und dem Grundstückserwerb und unter Berücksichtigung der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass die beschwerdeführende Partei derart in das Vertragskonzept eingebunden war, dass nicht nur der Kauf der Liegenschaft und die Planung und Errichtung des auf der erworbenen Liegenschaft hergestellten Gebäudes einen einheitlichen Leistungsgegenstand darstellen, sondern dass auch die übrigen von der beschwerdeführenden Partei nunmehr allein bestrittenen „sonstigen Kosten“ - mit Ausnahme der Aufwendungen für „Finanzierungsbeschaffung“ und jener unter Punkt 2. (Sonstige Kosten) angeführten „sonstigen Erwerbsnebenkosten“ (Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr) sowie der „sonstigen Kosten“ (Betriebskosten Investitionsphase, Mieteinnahmen bis

31.03.2017 und Leerstellungsbetriebskosten bis 31.03.2017) - in einem „inneren“ Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes stehen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zählt auch die Umsatzsteuer zur Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer (vgl VwGH vom 28. September 1998, 96/16/0135, mwN).

Rechtlich ergibt sich somit, dass sich die Grunderwerbsteuer auf Basis der nachstehenden Bemessungsgrundlage (Beträge in Euro) errechnet:

	Umsatzsteuer	netto	Gesamt
Kaufpreis Liegenschaft		700.000,--	700.000,--
Bau- und Planungskosten	490.193,28	2.450.966,41	2.941.159,70
Sonstige Kosten	101.000,--	894.405,47	
abzüglich der von der belBeh als nicht in die BMG zu zählenden Kosten		-115.248,-- -2.884,69	
abzüglich der Aufwendungen für Finanzierungsbeschaffung		-120.000,-- (+24.720,--)	
zuzüglich der auf die Förderungsbeschaffung entfallenden Kosten		-95.280,--	
Zwischensumme: Sonstige Kosten	101.000,--	680.992,78	781.992,78
Bemessungsgrundlage gemäß § 5 GrEStG 1987			4.423.152,48
GrESt gem § 7 Abs 1 Z 3 GrEStG 1987 (3,5 %)			154.810,34

Umgelegt auf den der beschwerdeführenden Partei zukommenden Miteigentumsanteil im Ausmaß von 150/1000tel ergibt sich somit eine auf ihren Anteil entfallende

Bemessungsgrundlage iHv 663.472,87 Euro, woraus sich unter Anwendung des 3,5%igen Grunderwerbsteuersatzes eine Grunderwerbsteuer iHv 23.221,55 Euro ergibt.

Der angefochtene Bescheid ist somit dahingehend abzuändern, dass die Grunderwerbsteuer auf Basis der Bemessungsgrundlage iHv 663.472,87 Euro nunmehr mit 23.221,55 Euro festgesetzt wird.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Sowohl die Frage, ob der beschwerdeführenden Partei Bauherreneigenschaft zukommt, als auch die Frage, ob sämtliche von der beschwerdeführenden Partei entrichteten Zahlungen in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Grunderwerb stehen, sind Tatfragen, die vom Bundesfinanzgericht im Rahmen seiner freien Beweiswürdigung bewertet wurden. Da im vorliegenden Fall somit die in freier Beweiswürdigung vorgenommene Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes entscheidungswesentlich war, liegen die Voraussetzungen für eine Revisionszulassung nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht vor (vgl. VwGH 03.09.2019, Ra 2018/15/0035).

Hinsichtlich den von der beschwerdeführenden Partei vorgebrachten Argumenten ob einer aus ihrer Sicht zuzulassenden Revision ist diese auf die Zulässigkeitsbegründung in einer von ihr allenfalls einzubringenden Revision zu verweisen und darauf, dass der Verwaltungsgerichtshof bei der Frage der Zulässigkeit der Revision jedenfalls nicht an den Ausspruch des Bundesfinanzgerichtes gebunden ist.

Wien, am 25. August 2022