

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Mag. Ilse Rauhofer, die Richterinnen Mag. Diana Sammer sowie die fachkundigen Laienrichter Christian Sambs und Christian Gerzabek in der Beschwerdesache *****Bf1*****, *****Bf1-Adr*****, vertreten durch *****Stb*****, *****AdrStb***** über die Beschwerde vom 26. August 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 23. Juli 2021 betreffend Grunderwerbsteuer zu *****ErfNr 1***** und *****ErfNr2***** Steuernummer *****BF1StNr1***** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 12. Dezember 2022 in Anwesenheit der Schriftführerin Katja Kluka zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid insofern abgeändert, als die Grunderwerbsteuer ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von € 636.895,81 mit **€ 22.291,35** festgesetzt wird.

Die Nachforderung reduziert sich daher auf **€ 16.904,85**.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Selbstberechnung GrESt zu ErfNr. ***ErfNr.1***** für Kaufvertrag vom 12.12.2014**

Mit Kaufvertrag vom 12.12.2014 verkaufte und übergab die *****1***** Immobilienentwicklungs GmbH (kurz Verkäuferin) 19/200-stel Anteile an der Liegenschaft *****2***** mit der Adresse *****Straße***** an Herrn Ing. *****Bf1***** (= der nunmehrige Beschwerdeführer, kurz Käufer oder Bf.).

Die Grunderwerbsteuer für diesen Kaufvertrag wurde am 15.1.2015 von Notar *****NOTAR***** im Auftrag des Bf. ausgehend von dem im Kaufvertrag ausgewiesenen Kaufpreis iHv €

114.000,00 selbstberechnet und die Daten am 16.3.2015 dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr Finanzamt Österreich, Dienststelle für Sonderzuständigkeiten, kurz FA) über FINANZONLINE zu ErfNr. ***ErfNr.1*** bekanntgegeben.

Selbstberechnung GrESt zu ErfNr. *ErfNr.2*** für Vertrag über die Übertragung von Vorleistungen im Zusammenhang mit dem Erwerb der Liegenschaft ***Straße*****

Weiters schlossen die Verkäuferin und der Bf. am 12.12.2014 einen sog. „Vertrag über die Übertragung von Vorleistungen im Zusammenhang mit dem Erwerb der Liegenschaft ***Straße***“ ab und erfolgte hierfür unter der ErfNr. ***ErfNr.2*** eine weitere Selbstberechnung von Grunderwerbsteuer ausgehend von einer Bemessungsgrundlage iHv € 39.900,00. Die Daten für diesen Vertrag wurden dem FA ebenfalls am 16.3.2015 über FinanzOnline bekanntgegeben.

Sachverhaltsdarstellung und Offenlegung vom 04.05.2020

Am 4.5.2020 brachte die ***Stb*** (kurz steuerliche Vertretung) im „Namen und Auftrag der Miteigentümergeinschaft ***Straße***“ beim FA GVG einen Schriftsatz mit der Bezeichnung „Nacherfassung von Grunderwerbsteuer im Zusammenhang mit einem kleinen Bauherrenmodell“ mit folgendem Inhalt ein.

*„Die Miteigentümerschaft ***Straße*** hat im Jahr 2014 das Grundstück erworben und dabei lediglich die Anschaffungskosten der Altsubstanz bei der Selbstbemessung der Grunderwerbsteuer zugrunde gelegt. Die Abfuhr der Grunderwerbsteuer wurde 2014 von Herrn Notar ***Notar*** vorgenommen. Da das Objekt erst im Jahr 2019 fertiggestellt wurde, sind die Bau- und Planungskosten inklusive MwSt. für das Objekt ***Straße*** erst zu diesem Zeitpunkt zur Gänze bekannt geworden. Aufgrund der beiliegenden Berechnung für die Grunderwerbsteuer ergeben sich getätigte Investitionen inklusive Altsubstanz von € 4.421.068,04 brutto, d.h. inkl. USt. Im Jahr 2014 wurden bereits € 14.700,00 bezahlt. Daher ist auf die Gesamtsumme der Grunderwerbsteuer von € 154.737,38 noch ein Betrag von € 140.037,38 vorzuschreiben. Diese Beträge wurden nach der beiliegenden Liste auf die entsprechenden Investoren aufgeteilt.*

*Mit heutigem Tag wurde an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien ein Betrag von € 140.037,38 von der MEG ***Straße*** zur Einzahlung gebracht. Dieser Betrag wurde auf die Miteigentümer ***3***, ***4***, ***5***, ***6***, Ing.***Bf1***, ***7***, ***8***, ***9***, ***10***, ***ARCHITEKT***, ***11***, ***KONZIPIENT2*** und ***12*** lt. beiliegender Liste aufgeteilt, d.h. die Einzahlungen des Betrages von insgesamt € 140.037,38 sind nach den Prozentzahlen der beiliegenden Liste zu berücksichtigen. Für die Behörde ist daher aufgrund dieser Sachverhaltsmitteilung ohne weitere Fragen die gesamte Summe der Grunderwerbsteuer und somit auch der Bemessung bekannt und kann daher auch die Vorschreibung ohne weitere Ermittlungsarbeiten vorgenommen werden. Da unseres Erachtens von vornherein festgestanden wäre, die Grunderwerbsteuer zur Gänze zu zahlen, ist eine Festsetzung gem. § 201 Abs 2 iVm § 303 BAO vorzunehmen. Die Vorschreibung ist deswegen*

berechtigt, da wir aufgrund der beiliegenden Unterlage Protokoll der konstituierenden Miteigentümersversammlung für das Objekt *****Straße***** vom 15.12.2014 schon unter Seite 6 die Position ausgeführt worden ist, dass die Grunderwerbsteuer nicht unter Zugrundelegung des Kaufvertrages sondern auch des Vertrages über die entsprechenden Dienstleistungen, sowie der sonstigen Verträge kalkuliert wurde. D.h., die meisten Investoren waren von Anfang an in ein fertiges Konzept eingebunden (mit Ausnahme *****KONZIPIENT2*****, *****ARCHITEKT*****, *****3*****, *****Bf1*****). Überdies wurde auch in unserem Gutachten vom 08.07.2014, Seite 14 bzw. 16 auf die Gesamtabfuhr der Grunderwerbsteuer hingewiesen. In der Beilage befinden sich unser Gutachten und das Protokoll.

Rechtliche Würdigung

Nach § 4 GrEStG ist die Grunderwerbsteuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen, wobei beim Kauf eines inländischen Grundstücks der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen heranzuziehen ist (§ 5 Abs 1 Zi 1 GrEStG). Zur Gegenleistung gehört alles, was der Erwerber über den Kaufpreis hinaus für das unbebaute Grundstück bzw. das Grundstück mit dem zu sanierenden Gebäude aufwenden muss (§ 5 Abs 2 Zi 1 GrEStG). Hinsichtlich von Bauprojekten ist zu unterscheiden, ob im jeweils konkreten Fall, grunderwerbsteuerlich eine Bauherreneigenschaft vorliegt. Sollte eine solche gegeben sein, ist die Grunderwerbsteuer grundsätzlich nur vom Kaufpreis von Grund und Boden zu berechnen.

Liegt keine Bauherreneigenschaft vor, sind auch die Baukosten, etc. in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, da diese dazu dienen, das Grundstück in den Zustand zu versetzen, in dem es Gegenstand des Erwerbsvorganges ist. Ob in einem konkreten Fall grunderwerbsteuerlich vom Vorliegen des Bauherrenbegriffes auszugehen ist, muss anhand der Literatur bzw. Rechtsprechung abgeklärt werden. Diese Abklärung bereitet oftmals Schwierigkeiten. Im Rahmen dieser Schwierigkeiten ist den Bauherren offenkundig passiert, dass sie lediglich eine Berechnung aufgrund des Altobjektes im Sinne der Selbstabfuhr über Herrn *****Notar***** vornehmen ließen. Im Zuge der nunmehrigen Aufarbeitung der Investitionen hat sich gezeigt, dass unter Zugrundelegung der Ausführungen der Entscheidungen der Literatur und Judikatur auch die Baukosten inklusive Planungskosten inklusive USt in die Bemessungsgrundlage des Grunderwerbsteuerbetrages einbezogen hätten werden müssen. Gegenständlich wurden von den im Erwerbsvorgang Beteiligten weder Grunderwerbsteuererklärungen eingereicht, noch wurden im Rahmen der Selbstberechnung die Baukosten in die Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einbezogen. Da die Berechnung und Abfuhr ausschließlich auf Basis der Grundstückskosten erfolgt sind, ist es in Bezug auf das gegenständliche Projekt *****Straße***** zu Verkürzungen der Grunderwerbsteuer gekommen, die mit heutigem Tag nachentrichtet worden sind. Die Berechnung erfolgte auf Basis der beiliegenden Aufstellung der Investitionen und der Aufteilung des fehlenden Differenzbetrages auf die einzelnen Beteiligten. Diese Offenlegung erfolgt für die Miteigentümer *****3*****, *****4*****, *****5*****, *****6*****, Ing. *****Bf1*****, *****7*****, *****8*****, *****9*****, *****10*****, *****ARCHITEKT*****, *****11*****, *****KONZIPIENT2***** und *****12*****. Darüber hinaus gelten sie auch für die Gesellschaften *****X***** *****X***** GmbH und *****Y***** Immobilienanalyse GmbH und deren Geschäftsführer *****13*****, die *****Z***** *****Z***** e.U. mit ihrem Eigentümer Ing. *****Bf1***** und dem Notar *****Notar***** (inzwischen in Pension). Die Differenzen für die Grunderwerbsteuer wurden auf die jeweiligen Einzelpersonen lt. beiliegender Liste einbezahlt. Die Einbezahlungen wurden als Berichtigungen gem. § 139 BAO der seinerzeitigen Selbstmessung im Jahr 2014 vorgenommen. Da die Investitionen erst Ende 2019 abgeschlossen, und die Abrechnung erst jetzt fertig gestellt wurde, war bisher das gesamte Ausmaß der Baukosten inkl. USt noch nicht bekannt. Die Einzahlungen gelten daher

für die obgenannten Personen als getätigt und entfalten gem. Literatur und Judikatur eine korrekte Abwicklung die auch strafbefreiend ist. Unsere Mandanten gehen davon aus, dass durch die getätigten Zahlungen und das gegenständliche Schreiben sämtliche damit in Zusammenhang befindlichen grunderwerbsteuerlichen Entrichtungen vorgenommen worden sind.“

Dem Schreiben angeschlossen wurden folgende Unterlagen in Kopie:

Aufstellung der getätigten Einzahlungen (demnach betrug die Nachzahlung für den Bf: €13.303,55)

Überweisungsbeleg,

Gutachten ***Stb*** vom 18.7.2014,

Protokoll der konstituierenden Miteigentümerversammlung vom 15.12.2014.

Ermittlungen des Finanzamtes (siehe dazu den Arbeitsbogen Nr 12026/20- kurz AB)

Vom FA wurden zunächst Recherchen im Internet über das gegenständliche Projekt durchgeführt. Diese ergaben, dass das Projekt auf der homepage der ***X*** GmbH präsentiert wurde und wurde vom Finanzamt das zum „Bauherrnmodell ***Straße***“ von der ***X*** GMBH erstellte Prospekt heruntergeladen (AB Teil 1, S. 130ff).

Vorhalt 4.11.2020 (AB Teil 1, S 140ff)

Mit an die „Miteigentümergeinschaft ***Straße***, zH ***Stb***“ gerichteten Vorhalt vom 4. November 2020 ersuchte das FA diverse Fragen zu beantworten und sämtliche entsprechenden Unterlagen in Kopie vorzulegen:

- „1. Laut der Offenlegung vom 04.05.2020 ergeben sich getätigte Investitionen von € 4.421.068,04. Es wird ersucht diesen Betrag detailliert aufzuschlüsseln: für welche Verträge/Vereinbarungen wurden diese Beträge geleistet? An wen wurden die Beträge gezahlt?*
- 2. Wem wurde von Seiten der Miteigentümer Vollmacht erteilt? Bitte um Vorlage der jeweiligen Vollmacht.*
- 3. Es wird ersucht den/die Miteigentümerverträge in Kopie vorzulegen.*
- 4. Wie erfolgte die Beteiligung am Projekt? Wurden Zeichnungsscheine unterfertigt? Wenn ja, bitte um Vorlage.*
- 5. Wurden iZm den Zeichnungsscheinen weitere Verträge wie Schließungsgarantieverträge und Finanzierungsvermittlungsverträge abgeschlossen? Wenn ja, wird ersucht auch diese vorzulegen*
- 6. Gab es außer dem bereits vorgelegten Protokoll der Miteigentümerversammlung vom 15.12.2014 noch weitere Protokolle? Wenn ja, bitte diese vorzulegen.*
- 7. Wer war der Generalunternehmer? Bitte um Vorlage des Generalunternehmervertrages.*

8. Es wird ersucht die in der Beilage zum Protokoll vom 15.12.2014 angeführten Aufträge bzw. Verträge/Vereinbarungen zu den Aufträgen samt den entsprechenden Rechnungen vorzulegen (wie oben angeführt).

9. Wurden noch weitere Verträge/Vereinbarungen abgeschlossen bzw. Aufträge erteilt? Wenn ja, bitte um Vorlage in Kopie.

10. Bitte um Vorlage des/der datierten und unterfertigten Bauansuchen/s und der Baugenehmigung/en.

11. Wie hoch sind nach Endabrechnung die endgültigen Baukosten, Baunebenkosten sowie sämtliche Kosten/Leistungen, die von den Miteigentümern im Zusammenhang mit dem o.a. Projekt zu zahlen sind? Es wird ersucht eine entsprechende Aufstellung vorzulegen.“

Beantwortung 9.12.2020

Mit Schriftsatz vom 9.12.2020 übermittelte die steuerliche Vertretung dem FA ein Konvolut an Unterlagen und führte dazu aus, dass ihr keine Zeichnungsscheine vorliegen würden. Aufgrund ihrer Akten seien keine weiteren Verträge und Aufträge abgeschlossen worden. Die Liegenschaft sei bis dato noch nicht schlussabgerechnet. Grund dafür sei, dass zur Fertigstellung noch eine Ausnahmegenehmigung § 69 für einen Dachausstieg notwendig sei. Die Bauverhandlung habe corona- und wienwahl- bedingt erst im Oktober 2020 stattgefunden, aber es werde noch eine Genehmigung des Bauausschusses des Bezirk benötigt, die noch nicht erfolgt sei, da der Bauausschuss noch nicht getagt habe.

Vorgelegt wurden folgende Unterlagen:

- Aufstellung der getätigten Investitionen (AB, Teil 1, S 146 ff)
- Vollmachten der Erwerber an „***Z*** ***z***, Herrn Ing. ***Bf1*** (AB, Teil 1, S 153 ff;
- Vereinbarung der Miteigentümer vom 15.12.2014 (AB, Teil 1, S 179 ff)
- Protokoll der Miteigentümerversammlung vom 7.8.2018 (AB, Teil 2, S 1 ff)
- Protokoll der Miteigentümerversammlung vom 30.5.2017 (AB, Teil 2, S 10 ff)
- Protokoll der Miteigentümerversammlung vom 30.6.2015 (AB, Teil 2, S 16 ff)
- Werkvertrag der Miteigentümergeinschaft mit ***16*** GmbH vom 23.4.2017, mitgezeichnet durch ***1*** Baumangement GmbH, (AB, Teil 2, S 24 ff)
- Verträge der Erwerber mit der ***1*** Immobilienentwicklung GmbH über die Übertragung von Vorleitungen in Zusammenhang mit dem Erwerb der Liegenschaft (AB, Teil 2, S 37 ff + Teil 3, S. 1 ff)
- Vertrag über die Geschäftsbesorgung der Miteigentümergeinschaft mit ***Z*** ***z*** – Ing. ***Bf1*** vom 15.12.2014 (AB Teil 3, S 75 ff)
- Vereinbarung „große Haussanierung“ der Miteigentümergeinschaft mit ***14*** Gebäudeverwaltung GmbH & Co KG vom 16.12.2014 (AB Teil 3, S 90 ff)
- Vertrag mit der Bezeichnung „Das ***1*** Immobilienprogramm“ der Miteigentümergeinschaft mit ***14*** Gebäudeverwaltung GmbH & Co KG vom 18.12.2014 (AB Teil 3, S 85 ff)

- Steuerberatungsvertrag der MEG mit der ***Stb*** vom 18.12.2014 – (AB Teil 3, S 97 ff)
- An die Miteigentümergeinschaft gerichtete Auftragsbestätigung des Architekten Dipl. Ing. ***X*** ***ARCHITEKT*** vom 22.12.2014 (AB Teil 3, S 103)
- Vertrag der Miteigentümergeinschaft mit der ***15*** Bauplanung Projektmanagement GmbH „zur Umsetzung der Sockelsanierung“ vom 15.12.2014 (AB Teil 3, S 104 ff)
- Vertrag über die Projektprüfung sowie die Erstellung einer Beteiligungskonzeption der Miteigentümergeinschaft mit ***Z*** ***z*** – Ing. ***Bf1*** vom 15.12.2014 (AB Teil 3, S 122 ff)
- Vertrag über die Projektprüfung sowie die Erstellung einer Beteiligungskonzeption der Miteigentümergeinschaft mit ***X*** ***X*** GmbH vom 15.12.2014 (AB Teil 3, S 130 ff)
- Protokoll der konstituierenden Miteigentümerversammlung vom 15.12.2014 (AB Teil 3, S 136 ff)
- Baubewilligung vom 5.7.2019 samt Einreichplan „1. Planwechsel“ (AB Teil 3 S 158 ff)
- Baubewilligung vom 31.1.2017 5.7.2019 (AB Teil 3 S 160 ff)
- Bescheid der Bezirksvertretung vom 15.11.2016 (AB Teil 3 S 171)
- Bescheid Kanaleinmündungsgebühr (AB Teil 3 S 174 ff)
- Einreichplan vom 25.1.2016 (AB Teil 3 S 176 ff)
- Baubewilligung vom 22.6.2012 (AB Teil 3 S 178 ff)

Vorhalt 25.2.2021 (AB Teil 4 S 3 ff)

Am 25.2.2021 richtete das FA einen weiteren Vorhalt an die Miteigentümergeinschaft zu Händen der steuerlichen Vertretung mit folgendem Inhalt:

*„1) Laut Vereinbarung der Miteigentümer vom 15.12.2014 (Punkt IV.) wird ein Verwaltungsvertrag abgeschlossen zwischen der Miteigentümergeinschaft und ***Bf1***. Wurde dieser Vertrag bereits vorgelegt (mit anderer Bezeichnung)? Wenn nicht, dann wird ersucht den Vertrag vorzulegen.*

*2) Betreffend die Zeichnungsscheine wird ersucht bekanntzugeben, wie die Antwort zu verstehen ist, wurden tatsächlich keine Zeichnungsscheine unterfertigt? Wenn nicht mit Zeichnungsscheinen in welcher Form erfolgte dann die Beteiligung am Projekt ***PLZ*** Wien, ***Straße*** - wurden Teilnahmeerklärungen unterfertigt? Wenn ja, wird ersucht diese vorzulegen.*

3) Im Zuge der Offenlegung vom 04.05.2020 und der weiteren Vorlage von Unterlagen am 09.12.2020, eingelangt am 16.12.2020, wurde jeweils ein nicht unterfertigtes Protokoll der konstituierenden Miteigentümerversammlung vom 15.12.2014 vorgelegt, die nicht ganz ident sind. Es wird daher ersucht das von den Miteigentümern unterfertigte Protokoll vom 15.12.2014 samt evt. Beilagen vorzulegen.

4) In der Beilage zum Protokoll vom 07.08.2018 wird ein ursprünglicher Beschluss Investitionskosten vom 05.06.2014 angeführt. Bitte diesen in Kopie vorzulegen.

5) Es wird ersucht die Beilagen zu den Protokollen vom 30.06.2015, 30.05.2017 vorzulegen.

6) Laut der vorgelegten Unterlagen (Beilage zum Protokoll vom 07.08.2018) sind Gründungskosten Gutachten € 29.298,52 und Anschlusskosten/Befundung/Bauwesenversicherung € 21.031,72 angeführt. Sind diese Kosten bereits in der übermittelten Aufstellung der Investitionskosten enthalten? Bitte die entsprechenden Rechnungen in Kopie vorzulegen.

7) Mit der Anfragenbeantwortung wurde die Auftragsbestätigung des Herrn Arch. DI ***ARCHITEKT*** vom 22.12.2014 über € 14.900,00 vorgelegt. Laut Aufstellung Investitionen ist nur ein Betrag von € 9.900,00 + 20% USt enthalten. Welcher Betrag wurde bezahlt?

8) Wie hoch waren die Ablösezahlungen für die weichenden Mieter?

9) Welcher Betrag wurde für die Miet- bzw. Stellplatzablösen bezahlt?

10) Küchen: Laut dem Protokoll der konstituierenden Miteigentümerversammlung vom 15.12.2014 waren für Küchen Kosten in Höhe von ca. € 67.500,00 zuzüglich USt vorgesehen. Wie hoch sind die tatsächlichen Kosten für die Küchen - es wird ersucht die entsprechende Rechnung vorzulegen.

11) Baukosten: Laut dem vorgelegten Werkvertrag wurde mit der ***16*** Bau GmbH eine Auftragssumme Fixpauschale brutto in Höhe von € 3.423.360,00 vereinbart. Laut der vorgelegten Aufstellung der getätigten Investitionen ergeben sich Baukosten in Höhe von gesamt € 2.810.374,70 + 20% USt = € 3.372.449,64 Wie hoch sind die endgültigen Baukosten? Wurde von der ***16*** Bau GmbH die Schlussrechnung schon gelegt? Wenn ja, wird ersucht diese vorzulegen.

12) Kosten Generalplanung:

Laut der Beilage zum Protokoll der konstituierenden Miteigentümerversammlung vom 15.12.2014 (vorgelegt 04.05.2020) waren Kosten für die Generalplanung in Höhe von € 352.891,00 zuzüglich 20% USt angeführt.

Laut der Beilage zum Protokoll der konstituierenden Miteigentümerversammlung vom 15.12.2014 (vorgelegt 16.12.2020) waren Kosten für die Generalplanung in Höhe von € 239.891,00 zuzüglich 20% USt angeführt.

Laut dem Anbot/Auftrag vom 15.12./16.12.2014 wurden Kosten in Höhe von € 239.891,00 und notwendige Dittleistungen von etwa € 70.000,00 = gesamt € 309.891,00 zuzüglich USt vereinbart.

Laut der vorgelegten Aufstellung der getätigten Investitionen ergeben sich Kosten in Höhe von € 215.125,04 + 20% USt = € 258.150,05

Wie hoch sind die endgültigen Kosten für die Generalplanung?

13) Ist die Endabrechnung zwischenzeitig bereits erfolgt? Wenn ja, wird ersucht die gesamten endgültigen Kosten für das Projekt bekanntzugeben.“

Beantwortung 26.4.2021 (AB Teil 5, S 1ff)

Dieser Vorhalt wurde von der steuerlichen Vertretung unter Anschluss der angeführten Unterlagen beantwortet:

„Ad 1) Ein Geschäftsbesorgungsvertrag, und kein Verwaltungsvertrag, wurde mit der ***Z*** ***z***, Inh. Ing. ***Bf1*** abgeschlossen.“

Ad 2) Die Zeichnungsscheine wurden aus dem Archiv unserer Mandantschaft ausgehoben und liegen bei.

Ad 3) Das Protokoll ist nicht unmittelbar unterfertigt worden, sondern die Anwesenheitsliste vom 15.12.2014 wurde unterfertigt (sh. Beilage).

Ad 4) Der Beschluss ist anbei.

Ad 5) Die Protokolle vom 30.06.2015 und vom 30.05.2017 liegen bei.

Ad 6) Lt. unserem Mandanten sind die im Protokoll vom 07.08.2018 aufgeführten Kosten in den Gesamtinvestitionskosten enthalten. Die Aufstellungen von damals liegen bei,

*Ad 7) Für Herrn Architekt DI ***ARCHITEKT*** wurde eine Zahlung von € 5.000,- 2014, eine Zahlung von € 9.900,- 2015 zuzüglich allfälliger USt entrichtet. Die Zahlung 2014 ist im Gesamtbetrag von € 364.320 des Jahres 2014 enthalten.*

Ad 8) Die Ablösezahlungen für die weichenden Mieter betragen € 32.881.

Ad 9) Die Parkplatzabläsen betragen € 66.528 bzw. betreffend Mietabläsen wird auf Ad 8) verwiesen.

Ad 10) Der Betrag für die Küchen im Protokoll der Miteigentümerversammlung vom 15.12.2014 war eine Schätzung. Die Abrechnung der tatsächlichen Kosten sind anbei.

Ad 11) Die Schlussrechnung 2018/32 ist anbei (Baukosten).

*Ad 12) Die endgültigen Kosten für die Generalplanung sind jene, die in der Buchhaltung erfasst worden sind. Lt. ***Z***, Ing. Mag. ***BF*** sind die endgültigen Kosten jene die bezahlt wurden. Darüber hinaus gibt es keine weiteren Kosten.*

*Ad 13) Die Endabrechnung ist bis dato noch nicht erfolgt. In etwa zwei Rechnungen aus 2021 Darüber hinaus sind drei Rechnungen aus 2018 strittig. Die Beträge ergeben sich aus der beiliegenden Mail-Aufstellung durch Herrn Ing. Mag. ***BF***. In der Beilage hat er angeführt, welchen Betrag er voraussichtlich zahlen wird.“*

Vorgelegt wurden folgende Unterlagen:

- Vertrag über die Geschäftsbesorgung der Miteigentümer mit ***Z*** ***Z***, Ing. ***Bf1*** vom 15.12.2014 samt Anlage 1 „Projektdaten 05.06.2014“ mit Projektkosten gesamt iHv € 4.842.284,00 (AB Teil 5, S 3 ff)
- Zeichnungsscheine, gerichtet an die ***X*** ***X*** GmbH, von den Erwerbern unterzeichnet zwischen 14.11.2014 und 1.12.2014 (AB Teil 5, S 13 ff)
- Anwesenheitsliste der Miteigentümerversammlung vom 15.12.2014 (AB Teil 5, S 26)
- Zwischenbericht über die Investitionsphase Dezember 2014 bis August 2018 + Finanzierungskonzept (AB Teil 5, S 27+28)
- Pläne des Gebäudes – Vergleich alt und neu (AB Teil 5 S 29 ff)
- Anlegervorschau – Projektdaten 30.6.2015 (AB Teil 5 S 47 ff)

- Anlegervorschau – Projektdaten 21.5.2017 (AB Teil 5 S 50)
- Einzahlungsvorschau bis Fertigstellung (AB Teil 5 S 51)
- Anwesenheitsliste und Präsentation der Miteigentümersversammlung 30.5.2017 (AB Teil 5, S 52 ff)
- Anschlusskosten und Reserve und Garagenablöse (AB Teil 5, S 80)
- Versicherungspolizze, Rechnung Wiener Netze, MA 67, Kostennote Notar, Kostennote Stb, Schlussrechnung Küchen und ***16***, E-mail ***BF*** wegen restlicher Zahlungen vom 20.4.2021 (AB S 83 ff)

Ermittlungen des FA über das Vorliegen einer Zustellvollmacht für das GreSt-Verfahren

Am 14.7.2021 tätigte das FA noch Abfragen im Abgabensinformationssystem des Bundes (kurz AIS) über die für den Bf. gespeicherten Grunddaten/steuerliche Vertretung und vermerkte auf dem angefertigten Ausdruck, dass für die Steuernummer ***BF1StNr1*** des Bf. beim (ehemaligen) Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuer und Glücksspiel – nunmehrige Dienststelle 10 für Sonderzuständigkeiten des FA Österreich - keine Zustellvollmacht eines steuerlichen Vertreters eingetragen ist.

Grunderwerbsteuerbescheid vom 23.7.2021 – Festsetzung gemäß § 201 BAO

Am 23.7.2021 erließ das FA an den Bf. einen Grunderwerbsteuerbescheid und setzte gemäß § 201 BAO ausgehend von einer Gegenleistung iHv € 647.217,86 eine Grunderwerbsteuer iHv € 22.652,63 fest, sodass sich unter Anrechnung der unter ***ErfNr 1*** und ***ErfNr2*** selbstberechneten Beträge iHv € 3.990,00 und € 1.396,50 eine Nachforderung iHv € 17.266,13 ergab.

Die Zustellung des Bescheides erfolgte direkt an den Bf. und nicht zu Händen der steuerlichen Vertretung.

Die Bescheidbegründung des Finanzamtes lautet wie folgt:

„Die Bemessungsgrundlage wurde wie folgt ermittelt:

*Am 04.05.2020, eingelangt am 05.05.2020 wurde von der ***Stb*** im Namen und Auftrag der Miteigentümerschaft ***Straße*** eine Sachverhaltsdarstellung und Offenlegung - Nacherfassung von Grunderwerbsteuer im Zusammenhang mit einem kleinen Bauherrenmodell ***PLZ*** Wien, ***Straße*** dem FA für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel übermittelt. Darin wird ausgeführt, dass neben den Grundstückskosten auch die Baukosten und Planungskosten in die Bemessungsgrundlage miteinzubeziehen sind, dies ist im Zuge der Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer nicht erfolgt. Weiters wurde ein Protokoll der*

konstituierenden Miteigentümerversammlung vom 15.12.2014, eine Umsatzliste mit Aufstellung Einzahlungen und ein steuerliches Gutachten vom 18.07.2014 zum o.a. Projekt übermittelt.

In weiterer Folge wurden mit Anfragen vom 04.11.2020 und 25.02.2021 die entsprechenden Unterlagen abverlangt. Aus den vorgelegten Unterlagen ergibt sich folgender Sachverhalt.

Mit notariell beurkundeten Kaufvertrag vom 12.12.2014 haben Sie 19/200-stel Anteile an der ***2*** bestehend aus dem Grundstück Nr. 1178 Baufl. (10) und Gärten (10) mit der Grundstücksadresse ***Straße***, ***PLZ*** Wien von der ***1*** Immobilienentwicklung GmbH, ***FN***, um einen Kaufpreis von € 114.000,00 gekauft.

Laut Recherchen im Internet betr. der ***Z*** ***z*** und der ***X*** ***x*** GmbH wurde festgestellt, dass diese in enger Zusammenarbeit das Bauherrenmodell ***PLZ***, ***Straße*** vorbereitet und den Käufern angeboten haben.

Laut dem Prospekt aus dem Jahre 2014, veröffentlicht unter www.***X***-***X***.at, nach dem Motto „Alles aus einer Hand“ haben die ***X*** ***x*** GmbH und die ***Z*** ***z*** verschiedenste Dienstleister rund um die Immobilienanlageklasse „Bauherrenmoden“ zusammengefasst. Oberstes Ziel ist es u.a. geeignete Investoren an den eigenen Investitionsmöglichkeiten partizipieren zu lassen. Es sollen lukrative wertgesicherte Anlageformen mit hohen Ertragschancen geschaffen werden. Die Bauherrenmodelle bieten eine wertgesicherte Veranlagung des Vermögens, langfristiges Zusatzeinkommen und private Vorsorge, abgesichert durch grundbücherlich eingetragene Eigentumsanteile an einer vollständig sanierten innerstädtischen Immobilie. Die Liegenschaft ***PLZ*** Wien, ***Straße*** wird umfassend substanzschonend saniert, alle freien Wohnungen auf Kategorie A angehoben und das Dachgeschoß ausgebaut sowie ein Hoftrakt errichtet.

Im gegenständlichen Fall ist bereits eine Baubewilligung bzw. sind die Pläne vorgelegen und es sind von der Verkäuferin auch Vorleistungen erbracht worden. Diese Vorleistungen wurden anteilig an Sie als Miteigentümer gegen Entgelt übertragen.

Aus den vorgelegten Unterlagen ist zu ersehen, dass es schon einige Monate vor Erwerb der Liegenschaft - im Juni 2014 - einen Projektplan betreffend dem Objekt ***PLZ*** Wien, ***Straße*** gab.

Beim Vertrag über die Geschäftsbesorgung vom 15.12.2014 abgeschlossen zwischen Miteigentümergeinschaft ***PLZ*** Wien, ***Straße*** und ***Z*** ***z*** Ing. ***Bf1*** liegt eine Aufstellung „Projektdaten Neul81 ***PLZ*** Wien Plan_05.06.14“ der ***Y*** GmbH.

Geschäftsführender Gesellschafter der ***Y*** GmbH ist Herr ***13***, der auch bei der konstituierenden Miteigentümerversammlung am 15.12.2014 anwesend war als involvierter Partner. Laut den dortigen Ausführungen war er aktiv in der finanziellen und steuerlichen Strukturierung des geplanten Beteiligungsmodells.

In dieser Aufstellung sind u.a. schon die Projektkosten, die Werbungskosten, die Finanzierung, die Renditeermittlung etc. angeführt.

Das steuerliche Gutachten betr. des Projektes ***PLZ*** Wien, ***Straße*** wurde von der ***Stb*** am 18.07.2014 erstellt. Der Auftrag wurde von der Miteigentümergeinschaft ***PLZ*** Wien, ***Straße*** erteilt.

Bereits am 25.11.2014 haben Sie den Zeichnungsschein der ***X*** ***X*** GmbH unterfertigt.

Darin wird ausgeführt, dass der Zeichnende 9,5/100-stel Anteile (entsprechend seiner späteren Beteiligung am Erwerb der Liegenschaftsanteile) an der Liegenschaft ***2*** Adresse A-***PLZ*** Wien, ***Straße*** erwerben und damit Mitglied der „Eigentümergeinschaft ***Straße***“ werden will. Das Investitionsvolumen wird mit € 460.065,00 exklusive USt angeführt.

Weiters wird ausgeführt, dass nach Durchführung der Sockelsanierung des auf der Liegenschaft errichteten Zinshauses langfristig die Erzielung von Mieteinnahmen für sämtliche Miteigentümer sichergestellt werden soll.

Kommt die Eigentümergeinschaft nicht zustande bis 31.12.2014 durch Unterfertigung der Kaufverträge, werden anfällige eingezahlte Beträge rückerstattet.

Die Investition des Zeichnenden und sein Erwerb von Anteilen an der Miteigentümergeinschaft stellen eine unternehmerische Tätigkeit dar, ebenso die Tätigkeit der Eigentümergeinschaft, welche auf die Erzielung von Mieteinnahmen gerichtet ist, sodass die Bestimmungen des BTVG oder des KSchG nicht anwendbar sind.

Im vorgelegten Protokoll über die konstituierende Versammlung der Miteigentümer vom 15.12.2014 (Dauer 2,5h) erfolgte u.a. die Konstituierung der Miteigentümer- und Bauherrengemeinschaft, die Beschlussfassung über den Miteigentümervertrag und dessen Unterfertigung, die technische Projektdarstellung, Bericht über das gesamte Vertragskonvolut, Vollmachterteilungen, Erläuterung steuerliche Auswirkungen, Regelung gemeinschaftlicher Angelegenheiten (Vollmacht zur Geschäftsbesorgung soll für ***Z*** ***X*** erteilt werden), Bericht über Finanzierung, die Beschlussfassung über die o.a. Aufträge und die entsprechenden Beauftragungen. Von der ***Z*** ***Z*** wurde bereits die Optimierung hinsichtlich Flächengewinn und Verbesserung Vermietbarkeit des Vorentwurfs der Veräußerin vorgeschlagen und dies wurde auch beauftragt.

In der konstituierenden Miteigentümerversammlung vom 15.12.2014 wurde weiters darauf verwiesen, dass die getroffene Kaufentscheidung unabhängig von der weiteren Vorgangsweise bezüglich der Liegenschaft und des Altobjekts anzusehen ist und demgemäß eine Rückabwicklung auch dann nicht möglich ist, wenn die angestrebten wirtschaftlichen und steuerlichen Ziele nicht erreicht werden sollten

Die Vereinbarung der Miteigentümer wurde ebenfalls am 15.12.2014 von allen Miteigentümern unterzeichnet betr. der wechselseitigen Rechte und Pflichten der Vertragsparteien zueinander, insbesondere betreffend die Nutzung und Verwaltung der Liegenschaft, die Verteilung der gemeinsam erwirtschafteten Erträge und der entstehenden Aufwendungen und Lasten. Die Vertragsparteien haben ihre Miteigentumsanteile jeweils in der Absicht erworben einerseits das eingesetzte Kapital dauerhaft zu veranlagen und andererseits nach durchgreifender Sanierung des Hauses samt dessen Ausbau durch gemeinsame Vermietung der bestehenden und neu geschaffenen Bestandobjekte langfristig Einkünfte zu erzielen.

Zur bestmöglichen Erreichung der gemeinsam verfolgten Ziele wurde Herr ***Bf1*** (***Z*** ***Z***) als gemeinsamer Verwalter bestellt - dazu wird ein separater Verwaltungsvertrag abgeschlossen.

Die Vertragsparteien verzichten auf ihr Recht auf Teilung und weiters auf die Begründung von Wohnungseigentum und auf die Einräumung von Nutzungsrechten an einzelnen Bestandobjekten.

Am 15.12.2014 haben Sie der ***Z*** ***z***, Herrn Ing. ***Bf1*** Vollmacht erteilt. Darin wird diese unter Punkt 5) ermächtigt Verträge wie sie üblicherweise in Zusammenhang mit dem Erwerb, der Durchführung und der Verwaltung eines Beteiligungsmodells stehen, abzuschließen, abzuändern und aufzuheben.

Sämtliche Verträge mit der ***Z*** ***z***, der ***X*** ***x*** GmbH, der ***15*** Bauplanung u. Projektmanagement GmbH, der ***14*** Gebäudeverwaltung GmbH & Co KG sowie auch der Steuerberatungsvertrag mit der ***Stb*** wurden am 15./16. und 18.12.2014 abgeschlossen.

Es wird festgestellt, dass die Grundkonzeption betr. des Gebäudes auf der Liegenschaft nicht vom Erwerber selbst stammt, es handelt sich vielmehr um ein vorbereitetes Konzept der verbundenen Unternehmen ***Z*** ***z*** und ***X*** ***x*** GmbH. Die Aufträge wurden dann im Wesentlichen an die ***X*** ***x*** GmbH, die ***Z*** ***z*** und der ***1*** Gruppe zugehörenden Firmen erteilt.

Der Käufer wurde in ein vorgegebenes, vorgeplantes, komplexes Konzept eingebunden.

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

Die Vorleistungen, die mit gesondertem Vertrag übertragen worden sind, wurden von der ***1*** Immobilienentwicklung GmbH (vormals Pefam Immobilien GmbH) auch in Zusammenarbeit mit der ***15*** Bauplanung u. Projektmanagement GmbH (nunmehr ***1*** Baumanagement GmbH) erbracht, letztere wurde wiederum dann von den Miteigentümern mit der Generalplanung beauftragt.

Bereits in der Miteigentümerversammlung am 15.12.2014 (der Ankauf der Anteile erfolgte am 12.12.2014) wurde einstimmig die Sanierung und Aufstockung des bestehenden Gebäudes auf der Liegenschaft ***Straße*** beschlossen - sowie im Prospekt (2014) ausgeführt.

Es wurde dann eine optimierte Planungsvariante ausgearbeitet und beim Bauamt eingereicht (siehe Bauherrnversammlung vom 30.06.2015) - dabei werden mehr Teile abgebrochen und weitere Geschosse zugebaut, um mehr vermietbare Wohnungen zu schaffen und somit auch künftige höhere Erträge zu erzielen. Der Erwerber musste diesem geänderten Konzept zustimmen - eine Rückabwicklung des Kaufvertrages ist ja laut Protokoll der konstituierenden Miteigentümerversammlung vom 15.12.2014 (Punkt a. Liegenschaftserwerb) ausgeschlossen - außerdem zielt diese optimierte Variante ja auch auf eine größere vermietbare Fläche und höherer Erträge ab. Laut dem entsprechenden Protokoll gab es keinerlei Diskussionen betreffend der optimierten Planungsvariante.

Sie als Käufer wollten - wie sich auf Grund der vorgelegten Unterlagen darstellt - nicht bloß einen Anteil an einem sanierungswürdigen Altbau erwerben, sondern ein Anlageobjekt zur Einnahmenerzielung. Daraus ergibt sich das Interesse einerseits an einer zum Großteil fremdfinanzierten Bauführung zum Zwecke der Vermögensschaffung und andererseits an der Einnahmenerzielung künftiger Mieterträge und Steuervorteile - siehe dazu auch das Prospekt aus 2014, veröffentlicht unter ***www***, wo unter der Rubrik „Die Vorteile des Bauherrenmodells“ folgendes zu finden ist:

Die Grundbucheintragung bringt persönliche Sicherheit.

Der Mietpool minimiert das individuelle Mietzinsausfallsrisiko.

Die Bau- und Baunebenkosten werden beschleunigt auf 15 Jahre (anstatt auf 67 Jahre) abgeschrieben.

Die Unternehmereigenschaft der Miteigentümergeinschaft berechtigt zum Vorsteuerabzug.

Öffentliche Förderung durch Annuitätenzuschuss und begünstigte Darlehenszinsen.

Individuelle Gestaltung der Finanzierung für jeden einzelnen Investor.

Professionelle Immobilienbewirtschaftung sichert den größtmöglichen Mietertrag.

Bestehende aufrechte Baugenehmigung für den Um- und Ausbau liegt bereits vor.

Förderungsantrag beim wohnfonds_wien bereits eingereicht und grundsätzlich positive Stellungnahme erwirkt.

Dafür wurde von den Projektinitiatoren ein Konzept angeboten, in welches Sie sich als Interessent einbinden haben lassen. Es widerspricht jedenfalls dem gesamten Konzept, - so wie dieses vorgestellt wurde - dass auch Interessenten ohne Einbindung in das gesamte Vertragsgeflecht Anteile erwerben hätten können.

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

Der Käufer wollte ein ausgebautes für die Erzielung von Mieterträgen taugliches Objekt erwerben.

*Der notariell beurkundete Kaufvertrag vom 12.12.2014, mit dem Sie an der EZ ***2*** - ***PLZ*** Wien, ***Straße*** - ideelle Grundstücksanteile gekauft haben und der Vertrag über die Übertragung von Vorleistungen im Zusammenhang mit dem Erwerb der Liegenschaft ***Straße*** vom 12.12.2014, stellen dem Haupttatbestand des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG unterliegende Rechtsvorgänge dar.*

Die Grunderwerbsteuer ist gem. § 4 Abs. 1 GrEStG vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Nach § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG ist die Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen. Gegenleistung ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch alles, was der Erwerber über den Kaufpreis hinaus für das unbebaute oder noch nicht entsprechend bebaute Grundstück aufwenden muss.

Besteht zwischen dem Grundstückskaufvertrag und weiteren, die zukünftige Bebauung des Grundstückes betreffenden Verträgen mit Dritten ein sachlicher Zusammenhang, so ist maßgeblicher Gegenstand des Erwerbsvorganges für die Grunderwerbsteuerrechtliche Beurteilung das Grundstück in bebautem Zustand.

Zur Grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung (Bemessungsgrundlage) gehören in diesen Fällen alle Leistungen des Erwerbers, die dieser an den Grundstücksveräußerer und an Dritte gewährt, um das Eigentum an dem Grundstück in seinem zukünftigen bebauten Zustand zu erwerben. Gegenstand eines der Grunderwerbsteuer unterliegenden Kaufvertrages kann demnach auch eine künftige Sache sein.

Leistungen an Dritte sind insbesondere solche, die an einen vom Veräußerer verschiedenen Errichter des Gebäudes auf dem Grundstück erbracht werden.

Voraussetzung für die Einbeziehung der Kosten der Sanierung/Errichtung ist, dass die Sanierung/Errichtung des Gebäudes mit dem Erwerb der Liegenschaft in finaler Verknüpfung

steht (vgl UFS 11.1.2008, RV/0558-W/03). Dies ist dann der Fall, wenn der Erwerber in ein bereits fertiges Planungs-, Vertrags- und Finanzierungskonzept im Wege eines Vertragsgeflechtes eingebunden wird (VwGH 29.4.1998, 97/16/0234; 28.5.1998, 97/16/0494 und 6.11.2002, 99/16/0204).

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

Zusammenfassend wird festgestellt, dass die Grundkonzeption betr. des Gebäudes auf der Liegenschaft ***PLZ*** Wien, ***Straße*** nicht vom Erwerber selbst stammt, es handelt sich vielmehr um ein vorbereitetes Konzept der ***X*** GmbH, der ***Z*** bzw. deren Geschäftsführer Herrn ***Bf1***. Diese entschieden als Organisatoren in Folge über die Zulassung eines Interessenten zum Erwerb eines Miteigentumsanteiles bzw. wurde der Interessent mit Unterfertigung des Zeichnungsscheines, der von der ***X*** GmbH als Initiatorin aufgelegt und ausgefertigt wurde, in das bereits vorgefertigte Konzept eingebunden, es sind ja bereits die zu übernehmenden anteiligen Investitionskosten im Zeichnungsschein angeführt.

Der Interessent konnte vom Ablauf her gesehen nur das gesamte Konzept zur Gänze annehmen oder zur Gänze ablehnen.

Dem Käufer kommt daher die Bauherrneigenschaft nicht zu und die Grunderwerbsteuer ist von den Grund- und Baukosten einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen - Leistungen an Dritte unterliegen der GrEST, wenn die Verpflichtung zur Übernahme dieser Leistung durch Einbindung in ein vorgegebenes Gesamtkonzept von vornherein feststeht - sowie der jeweiligen USt vorzuschreiben.

Bemessungsgrundlage sind somit alle Leistungen, die vom Käufer aufgewendet wurden, und nicht nur die in der Offenlegung angeführten Kosten.

Die Festsetzung erfolgt gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO da bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen eines Wiederaufnahmegrundes vorliegen würden. Die Feststellungen aufgrund der Überprüfung der Selbstberechnung stellen für das Steuerverfahren neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel dar, die bisher nicht geltend gemacht worden sind. Die Kenntnisse dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens, hätten einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt.

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

Für den Kaufvertrag und den Vertrag über die Übertragung von Vorleistungen im Zusammenhang mit dem Erwerb der Liegenschaft ***Straße*** - beide vom 12.12.2014 - wurde die Grunderwerbsteuer ausgehend von den anteiligen Grundkosten und anteiligen Kosten für die Vorleistungen von Rechtsanwalt ***Notar*** selbstberechnet.

Im Zuge der Überprüfung der Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer für den Kaufvertrag und den Vertrag über die Übertragung von Vorleistungen im Zusammenhang mit dem Erwerb der Liegenschaft ***Straße*** - beide vom 12.12.2014 - nach einer Offenlegung vom 04.05.2020 wurden aufgrund von Anfragen (vom 04.11.2020 und vom 25.02.2021) weitere Unterlagen (Zeichnungsschein, Vereinbarung der Miteigentümer, Protokolle über

Miteigentümersversammlungen, Vollmachten, der Werkvertrag, Vertrag über die Geschäftsbesorgung, Verträge über die Projektprüfung sowie Erstellung einer Beteiligungskonzeption, Vereinbarungen, Rechnungen, Aufstellung Konto Buchungen u.a.) vorgelegt, aufgrund derer das Finanzamt festgestellt hat, dass für den Erwerber aus den o.a. Gründen (siehe dazu o.a. Ausführungen) die Bauherrneigenschaft nicht gegeben ist, da der Erwerber in ein vorgegebenes, vorgeplantes Konzept eingebunden wurde.

Dies stellt den Wiederaufnahmsgrund gem. § 303 BAO dar.

Die Selbstberechnung wurde unrichtig durchgeführt. Durch die Offenlegung vom 04.05.2020 und die Ausfolgung bzw. Übermittlung von diesen weiteren Unterlagen (siehe o.a. Ausführungen) zum Kaufvertrag und dem Vertrag über die Übertragung von Vorleistungen hat das Finanzamt davon Kenntnis erlangt, dass für den Erwerber die Bauherrneigenschaft nicht gegeben ist, insoweit sind Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen.

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

Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteieninteresse an der Rechtskraft) einzuräumen. Auch können die steuerlichen Auswirkungen unter dem Gesichtspunkt der Verwaltungsökonomie nicht bloß als geringfügig bezeichnet werden.

Daher war dem Gesetzeszweck, mittels einer Erlassung eines rechtmäßigen Sachbescheides ein den gesetzlichen Vorschriften entsprechendes Steuerergebnis zu erzielen, Rechnung zu tragen.

Die Bemessungsgrundlage wurde wie folgt ermittelt:

a) Grundkosten gesamt € 1,200.000,00 - wurden anteilig laut dem jeweiligen Kaufvertrag angesetzt.

b) Kosten für Vorleistungen betragen € 420.000,00 (inkl. USt) - wurden anteilig laut dem jeweiligen Vertrag angesetzt.

c) Baukosten und sonstige Kosten betragen gesamt € 5.192.819,56 inkl. USt (laut u.a. Aufstellung) und wurden entsprechend den erworbenen Anteilen angesetzt.

[...]

Für die erworbenen Anteile ergibt sich folgende Bemessungsgrundlage:

anteiliger Kaufpreis Liegenschaft ohne USt	anteilige Kosten Vorleistungen inkl. USt	Baukosten und sonstige Kosten gesamt	Anteil in 200	anteilige Baukosten und sonstige Kosten etc.	BMGL gesamt	3,5% GrESt	abzgl. GrESt SB für anteil. Kaufpreis	abzgl. GrESt SB für anteil. Vorleistungen	Nachforderung
114.000,00	39.900,00	5.192.819,56	19	493.317,86	647.217,86	22.652,63	3.990,00	1.396,50	17.266,13

Beschwerde

Vom steuerlichen Vertreter wurde in einem gemeinsamen Schriftsatz für die insgesamt 13 Erwerber wortgleiche Beschwerden unter Berufung auf die erteilten Vollmachten lt. WTBG, die sowohl den Empfang der Schriftstücke als auch das jeweilige Einschreiten umfasst, eingebracht. Die (ua) auftrags des Bf. eingebrachte Beschwerde wurde wie folgt begründet:

„1. Sachverhalt

a) Verfahrensrechtliche Vorgänge

Sachverhalt Ing.***Bf1***, ***KONZIPIENT2***, ***ARCHITEKT***

Die Kaufverträge betreffend die Liegenschaft ***2***, wurden notariell beurkundet mit Kaufvertrag vom 12.12.2014 und von den Käufern unterzeichnet. Die Verkäuferin, ***1*** Immobilien Entwicklungs GmbH, ***FN*** unterfertigte sämtliche Verträge mit 12.12.2014. Wie schon in unserer Sachverhaltsdarstellung vom 04.05.2020 ausgeführt, waren die meisten Investoren von Anfang an in ein fertiges Konzept eingebunden. Ausgenommen davon sind allerdings die Personen die die Grundkonzeption erstellt haben. Das sind ***KONZIPIENT2***, ***ARCHITEKT*** und Ing.***Bf1***, der auch Eigentümer der ***Z*** ***z*** e.U. (eingetragenes Einzelunternehmen) ist. Wie das Finanzamt auf Seite 2 der Begründung festhält, sind lt. Recherchen im Internet die beiden Unternehmen ***Z*** ***z*** e.U. und ***X*** ***x*** GmbH die Vorbereiter, die den Käufern das Bauherrenmodell in ***PLZ*** Wien, ***Straße*** angeboten haben. Aus dem Firmenbuch ist ersichtlich, dass die ***Z*** ***z*** e.U., ***FN***, Herrn Ing.***Bf1*** als Einzelunternehmer gehört. Bei der ***X*** ***x***, ***FN*** fungieren Herr Ing.***Bf1*** und Herr ***KONZIPIENT2***, geb. 21.12.1960 als Geschäftsführer und Gesellschafter. Sie sind daher, wie schon in unserem Schreiben vom 04.05.2020 angeführt, Initiatoren. Gleiches wird auf Seite 4 des Bescheides am 23.07.2021 des FA Österreich festgestellt, dass die Grundkonzeption betreffend des Gebäudes auf der Liegenschaft nicht von den sonstigen Erwerbern selbst stammt, sondern es handelt sich vielmehr um ein vorbereitetes Konzept der nahestehenden Unternehmen ***Z*** ***z*** e.U. und ***X*** ***x*** GmbH. Auf Seite 9 des Bescheides ist ausgeführt, dass Herr ***ARCHITEKT*** der Architekt ist, der die entsprechenden Aktivitäten Vorentwurf, Entwurf, Einreichunterlagen und entsprechende weitere Leistungen abgewickelt hat. Auf der Aufstellung des FA im Bescheid Seite 9 ist Architekt ***ARCHITEKT*** mit fünf Rechnungen aufgeführt. Dies weist ihn als Konzipienten und Mitwirkler an der Grundkonzeption aus. Daher ist laut unserer Rechtsmeinung für jene drei Personen und ihre Beteiligungsverhältnisse (Dr. ***KONZIPIENT2*** 2,5%, Ing.Mag. ***BF*** 9,5% und DI ***ARCHITEKT*** 5%) die Grunderwerbsteuerbemessung lediglich für die Grundkosten und die Kosten der Vorleistungen, somit als Bemessungsgrundlage für 100% für € 1.620.000 die schon seinerzeit als Selbstberechnungen unter den Nummern ***ERfNr.1*** und ***ERfNr.2*** von Notar Mag. ***NOTAR*** abgewickelt worden sind.

b) Materieller Sachverhalt:

Aus der Sachverhaltsdarstellung vom 04.05.2020 und den folgenden Ergänzungen wird bestätigt, dass sämtliche andere Investoren einem vorbereiteten Konzept beigetreten sind. Ergänzend wird ausgeführt, dass gegenüber den ursprünglich beschlossenen Investitionskosten vom 05.06.2014 am 30.06.2015 von allen Investoren und Miteigentümern eine wesentlich abgeänderte Bauvariante, die zu einer größeren Nutzfläche auf 1.577m² (gegenüber ursprünglich 1.308m²), somit um 269m² mehr gegenüber dem ursprünglichen Plan geführt hat. Zu dieser Kostenerhöhung haben sich die Miteigentümer erst am 30.06.2015 entschieden lt. Protokoll zur Miteigentümerversammlung 30.05.2017 wurde auf Seite 2 zu Punkt 2 festgehalten, dass die Baubehörde die Abänderungen lt. Beschluss vom 30.06.2015 als zu substantiell, d.h. zu wesentlich ansieht. Daraus folgte, dass das Bauprojekt neu einzureichen war. Durch die Beschlussfassung vom 30.06.2015 wurde ein neues Projekt mit größerer Gesamtgröße und höheren Projektkosten/Gesamtbaukosten geschaffen, zu denen sich die Miteigentümer bei ihrem Beitritt 2014 nicht verpflichtet hatten und somit unserer Meinung aus der Bemessungsgrundlage zur GrEst auszuklammern.

Daher ist die Festsetzung gem. § 201 Abs 2 iVm § 303 BAO verfahrensrechtlich vorzunehmen. Über die Höhe der Bemessungsgrundlage besteht zusätzlich Uneinigkeit, da aufgrund der bisherigen Literatur und Judikatur davon ausgegangen wurde, dass für die Grunderwerbsteuer die getätigten Investitionen, d.h. Baukosten, Planung und Küchen inklusive USt zuzüglich Anschaffung Altobjekt, heranzuziehen sind. Sämtliche anderen Nebenleistungen die nicht unmittelbar mit dem Erwerb im Zusammenhang stehen, sind lt. der Judikatur und Literatur auszuklammern.

Das Finanzamt hat bei der Bemessungsgrundlage Baukosten und sonstige Kosten mit einbezogen. Dazu sind folgende Feststellungen zu treffen:

Wir haben der Einfachheit halber sämtliche Positionen der Finanzverwaltung von 1 bis 43 nummeriert (sh. unsere Aufstellung "Gegenüberstellung Berechnungsgrundlagen GrESt MEG ***Straße***).

Aus unserer Beilage ist ersichtlich, dass bei der Position 1, ***16*** Baukosten fälschlich der Betrag von € 3.476.308,49 angesetzt worden ist. Tatsächlich betragen die Zahlungen bis Ende 2019 € 3.372.449,46, zuzüglich der Zahlung vom 26.03.2020 von € 11.945,58 insgesamt € 3.384.395,04 (sh. Beilage Aufstellung ***16***). Zu beachten ist, dass weitere Zahlungen ***16*** in den Positionen 35, 36, 37, nämlich Ablöse Haftrücklässe aus ***16*** im Betrag von € 173.815,42 und Ablöse Bankgarantie ***16*** iHv € 6.793,50 und Restzahlung mit € 337,64 erfasst sind und daher nicht doppelt einzubeziehen sind.

Bei der Positon Einrichtung Küchen, sh. Beilage Aufstellung ***18*** (Küchen) wurden gesamt € 121.871,45 und nicht € 124.358,62, wie vom Finanzamt angesetzt, bezahlt und sind daher in die Bemessung richtig einzubeziehen.

Bei ***15*** ***1*** wurden lt. beiliegender Aufstellung (Beilage Aufstellung ***15***/**1***) € 258.150,01 und nicht € 282.510,00 entrichtet. Auch hier ist die Bemessung zu korrigieren. Unter Position 8, ***1*** Bauverwaltung, wurde die gesamte Auftragssumme, die insgesamt € 111.560,40 und nicht € 112.029,60 lt. Bezahlung (Beilage Aufstellung ***1*** Bauverwaltung) seitens des Finanzamtes angesetzt. Tatsächlich beträgt die laufende Hausverwaltung während der Bauphase aber netto € 47.604 zuzügl. USt € 9.520,90, somit brutto € 57.124,80 und hat mit der Sanierung unmittelbar nichts zu tun. Zusätzlich wurden allerdings noch bestimmte Beträge von ***1*** doppelt mit einbezogen. Unter der Position 15 befindet sich Bauverwaltung iHv € 23.802, ebenso Position 12 € 23.802. Beide Zahlungen sind mit € 19.835 netto schon in der Gesamtsumme, wie in der Beilage Aufstellung ***1*** Bauverwaltung ersichtlich ist, erfasst. Ebenso ist Position 33, das sind € 6.831,60, doppelt erfasst (sh. Beilage Aufstellung ***1*** Bauverwaltung die beiden Rechnungsbeträge). Daher sind die Positionen 12, 15 und 33 schon in der Position 8 enthalten. Gleiches gilt für Position 23 BIP Garagen. Hier wurden die Stellplatzabläsen für 7 Einstellplätze an die Garagengesellschaft ***17*** im Betrag von brutto € 66.528 erfasst. Nochmals erfasst wurden die Stellplatzabläsen unter Position 39 "Stellplatzabläsen - lt. Antwortschreiben vom 26.04.2021" mit einem Bruttobetrag von € 79.833,60, die aber schon in der ursprünglichen Aufstellung unter Position 23 mit erfasst waren. Auch hier ist eine Doppelerfassung des Betrages von € 79.833,60 auszuklammern.

Lt. Judikatur und Literatur sind sämtliche Nebenleistungen, die nicht unmittelbar mit dem Erwerb und somit den Bau-, Planungs- und Kücheneinrichtungen in Zusammenhang stehen, auszuklammern. Das sind die Leistungen wie folgt:

Position 4 von ***X*** ***X*** (Wirtschaftlichkeitsberechnung und Finanzierungsprotokoll)

Position 5 ***Z*** für Förder- und Vermarktungskonzept

eventuell Position 6 ***Notar*** für die Herstellung Grundbuchordnung und

Treuhandabwicklung

*Position 7 Kosten Pfandrechtseinverleibung Darlehen Land Wien u. Volksbank Wien AG Position 8 Hausverwaltungshonorar ***1*** iHv brutto € 47.124,80 für den Umbauzeitraum*

*Position 9 ***Z*** Kaufmännische und wirtschaftliche Betreuung, Finanzierung*

Position 10 Steuerberatung der Umbauphase

Position 38 Mietablösen lt. Antwortschreiben vom 26.04.2021 iHv brutto € 39.457,20

Position 40 Bauwesenversicherung iHv € 8.926

Rechtliche Würdigung

a) Festsetzung gem. § 201 Abs 2 Z 3 BAO iVm § 303 BAO (sinngemäße Anwendung)

Wie schon in der Sachverhaltsdarstellung vom 04.05.2020 dargestellt, gilt für die Beteiligten,

****KONZIPIENT2***, Ing.***Bf1***, ***ARCHITEKT*** das VwGH Erkenntnis vom 29.07.2004*

ZI 2004/16/0054 und die dort zitierte Literatur bezüglich der kumulierten

Bauherrenvoraussetzungen. Für sie als Miteigentümer und Bauherren gilt derjenige als

Bauherr, der auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann und das Baurisiko zu

tragen hat, d.h. dem bauausführenden Unternehmen gegenüber unmittelbar berechtigt und

verpflichtet ist, das finanzielle Risiko trägt und nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen hat, da er alle

Kostensteigerungen übernehmen muss, aber auch berechtigt ist, von dem bauausführenden

Unternehmen Rechnungslegung zu verlangen. Die von dieser Judikatur erarbeiteten Kriterien

für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft müssen kumulativ vorliegen, was im konkreten Fall gegeben ist.

- Die drei Bauherren gelten aufgrund der Sachverhaltsfeststellungen des FA und der Sachverhaltsschilderung vom 04.05.2020 als diejenigen, die die Grundkonzeption erstellt haben und daher für die anderen Erwerber ein Konzept vorbereitet haben. Daraus folgt, dass lediglich die anderen Erwerber in ein Konzept eingebunden worden sind. D.h., diese Erwerber haben schon zum Zeitpunkt des Erwerbes ein Konzept erarbeitet und konnten daher nach ihren Wünschen und Vorgaben auf das Vorhaben Einfluss nehmen (sh. Seiten 2 und 4 der Feststellungen des Bescheides FA Österreich vom 23.07.2021). Diese drei Miteigentümer als Bauherren hatten daher ab dem Zeitpunkt des Erwerbes und schon bis zum Erwerbszeitpunkt jede Möglichkeit, die Zukunft der Liegenschaft in jede gewünschte Richtung zu gestalten. Die Bauherren konnten auf die bauliche Gestaltung im Rahmen der baugesetzlichen Regeln Einfluss nehmen. Durch Umplanungen wurden 269m² zusätzliche Fläche zu ca. € 900.000 höheren Baukosten geschaffen. Dies stellt eine wesentliche Änderung dar. Dies stellt eine 40% Steigerung der Baukosten inkl. Erschwernis (sh. Vergleich ursprüngl. Investitionskosten 05.06.2014 zu beschlossenen Kosten (30.06.2015)*

** Das Baurisiko tragen ebenfalls alle drei Miteigentümer gemeinsam, da sie zu jedem Zeitpunkt (sh. Protokolle der Bauherrenversammlung vom 15.12.2014 bzw. 30.06.2015, erhebliche Umplanungen - mehr Teile wurden abgebrochen, weitere Geschosse zugebaut) Einfluss auf den Bau genommen haben. Daher besteht für sie kein fixes Konzept, sondern sie waren die Konzipienten und hatten daher auch die Kostensituation völlig im Griff. Das ergibt sich aus den Feststellungen des Bescheides vom 23.07.2021 und der Sachverhaltsdarstellung vom 04.05.2020 bzw. den vorgelegten Unterlagen. Die drei Miteigentümer als Bauherren hatten daher zu jedem Zeitpunkt jede Möglichkeit die Zukunft der Liegenschaft in jede gewünschte Richtung zu gestalten. Sie konnten auf die bauliche Gestaltung im Rahmen der baugesetzlichen Regeln Einfluss nehmen. Das wurde insbesondere im Hinblick auf die Planungen und Umplanungen wahrgenommen.*

- Das Baurisiko tragen ebenfalls sämtliche Miteigentümer gemeinsam, da zu jedem Zeitpunkt, insbesondere zum Zeitpunkt der Bauherrenversammlungen vom 15.12.2014 und 30.06.2015 vorerst nur grobe Kostenschätzungen Vorlagen und sich durch größere Abbrüche und weitere Zubauten von Geschossen, die Baukosten erheblich verändert haben. Dies hat natürlich auch bessere Vermietungschancen hervorgerufen.

Daher waren zu diesem Zeitpunkt die exakten Kosten von den Ausführungs- und Ausstattungswünschen der drei Miteigentümer immer und zu jedem Zeitpunkt abhängig, da sie auch schon die Vorplanungen und Ausarbeitung der Konzeption vor der Miteigentümerversammlung und vor der Anschaffung der Liegenschaft vorgenommen haben. Die bauausführenden Unternehmen wurden sowieso unmittelbar von allen Miteigentümern beauftragt. Das ergibt sich auch aus der Beschlussfassung des Auftrages an den Generalunternehmer ***16***. Somit sind die Miteigentümer die einzigen Berechtigten und Verpflichteten aus den Bauaufträgen.

Die Planungsaufträge wurden von den drei Konzeptionisten gemeinsam mit Herrn Architekt ***ARCHITEKT*** erstellt. Daraus folgt unzweifelhaft, dass das Kostenrisiko bei den drei Konzeptionisten lag und zu diesem Zeitpunkt die exakten Baukosten bei weitem nicht fix feststanden. Wir verweisen auf Seite fünf des Bescheides des FA Österreich vom 23.07.2021, wo der Abbruch und weitere Geschossezubau aktenkundig vorliegt. Daraus folgt, dass unserer Meinung nach bei den drei Konzeptionisten lediglich der Ankauf des Altobjektes und der Vorleistungen, somit Gesamtbemessungsgrundlage 100% von € 1.620.000, schon versteuert vorliegt.

Nach der ständigen Judikatur des VwGH und der in den beiden oben zitierten Erkenntnissen weiter vertiefenden Judikatur bzw. der Kommentare von Fellner Rz 90 zu § 5 GrEStG und Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, Rz 183-202 zu § 5 GrEStG haben die Miteigentümer, wie aus den Unterlagen, Stellungnahmen und auch Bescheid des FA Österreich vom 23.07.2021 ersichtlich ist, jegliche Entscheidungshoheit über die Planung der gegenständlichen Maßnahmen, anfälliger Umplanungen, Abbruch und weiterer Zubau und auch des Generalunternehmervertrages gehabt. Folgerichtig ist, dass sie die für die Qualifikation als Bauherr erforderlichen Kriterien (Einfluss auf die bauliche Gestaltung, Baurisiko, finanzielles Risiko) zur Gänze eindeutig erfüllen und hinsichtlich Planungsmaßnahmen, Vertragsgestaltungen, Umbaumaßnahmen, Gewährleistungs- und Schadenersatzansprüchen, ausschließlich die drei Miteigentümer berechtigt und verpflichtet sind. Diese Bauherren trifft ausschließlich das vollständige Baurisiko, das wirtschaftliche Risiko der Bauführung und somit das finanzielle Risiko des Projekts. Für sie gilt, dass kein fertiges Konzept in das sie eingepflegt worden sind, Vorgelegen ist, sondern sie sind die Konzipienten des Konzeptes. Bezüglich des Sachverhaltes erlauben wir uns auch auf die Entscheidung des BFG GZ RV/7102918/2011 vom 04.03.2015 hinzuweisen, wo aufgrund der Sachverhaltslage ebenfalls anerkannt worden ist, dass die Erwerber die Konzeptionisten und Initiatoren waren. Dies ergibt sich eben aus dem Sachverhalt, der dem FA am 04.05.2020 offengelegt wurde bzw. aus den Feststellungen des Bescheides des FA Österreich vom Seite 7 23.07.2021.

b) Rechtliche Würdigung sämtliche andere Miteigentümer

Das Finanzamt hat entgegen der Entscheidung des VwGH vom 30.01.2014 ZI 2013/16/0078 sonstige Werbungskosten ebenfalls in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einbezogen. Dazu hat der VwGH zu der damals schon eingebrachten Amtsbeschwerde des FA Österreich zur ZI. 2013/16/0091 vom 30.01.2014 ausgeführt, dass der UFS Beträge für Hausverwaltung, steuerliche Beratung, usw., d.h. sonstige Nebenkosten, die mit dem Erwerb

der Liegenschaftsanteile und den Bau- und Sanierungskosten in keinem unmittelbaren Zusammenhang stünden, zur Gänze ausgeschieden hat. Ebenfalls hält der VwGH in dieser Entscheidung fest, dass das BFG somit richtig nur jene Kosten in der Bemessungsgrundlage eingegrenzt hat, zu dessen Tragen sich der Beschwerdeführer als Gegenleistung verpflichtet hat, und zwar jene Kosten, die im Tatbestand des § 5 Abs 1 Zi 1 GrEStG die das Gesetz im Auge hat, aufgenommen werden. Zu denen gehören offenkundig nicht jene, die in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit der Gegenleistung stehen. Diesbezüglich wird auf die Entscheidung des UFS, die diesem Verfahren des VwGH zugrundeliegt, GZ RV/1418/W/11 vom 13.03.2013 verwiesen, wo ausdrücklich auf Seite 63 ausgeführt wird: "Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand eines Grundstückes maßgeblich in dem sind auch Beträge enthalten, die mit dem Erwerb der Liegenschaftsanteile und den Bau- und Sanierungskosten in keinem unmittelbaren Zusammenhang stehen (Kosten für Hausverwaltung, steuerliche Beratung, usw.). Da Gegenstand des Erwerbsvorgangs ein Grundstück mit saniertem und ausgebautem Gebäude war, sind auch die für den Ausbau und die Sanierung angefallenen Kosten in die Bemessungsgrundlage der GrESt mit einzubeziehen. Die Gegenleistung setzt sich hier zusammen aus dem Kaufpreis für den Grund und das Altgebäude, aus den Planungskosten samt Umsatzsteuer und den Baukosten samt Umsatzsteuer. Sowohl der UFS als auch der VwGH haben im Fall des Bauherrenprojektes genau gewusst, um welche Zusatzleistungen es sich inhaltlich und betraglich handelt (sh. Seite 25 und Seite 6 der UFS Entscheidung GZ RV/1418-W11 bzw. Seiten 3 bis 7 der VwGH Entscheidung 30.01.2014 ZI 2013/16/0078), das beweist, dass beide Instanzen die Zusatzleistungen bekannt waren. Beide Instanzen haben gewusst, dass sich die Zusatzleistungen grundsätzlich auf die Planungs- und Bauphase (Investitionsphase), also auf die Phase vor der Vermietung des umgebauten Objektes, bezogen haben. Beide Instanzen haben daher die Kosten für diese Zusatzleistungen bewusst als nicht GrESt-pflichtig beurteilt. Gleichartig und somit in gleicher Sachverhaltslage hat die Entscheidung des BFG GZ RV/7102183/2009 einen gleich gelagerten Fall am 28.07.2014 entschieden, wo aus den Seiten 43-46 der BFG Entscheidung ersichtlich ist: "Übernimmt der Käufer als Miteigentümer nicht nur die Verpflichtung zur Leistung des im Kaufvertrag ausgewiesenen Kaufpreises, sondern auch zur Fremdfinanzierung all jener Mittel die zu einem solchen Ausbau dieses erworben werden soll." Im Gesamtinvestitionsvolumen iHv € Seite 8 des Objektes erforderlich waren, um dereinst aus dem Objekt Erträge zu erzielen, ist als Bemessungsgrundlage nicht lediglich der Kaufpreis laut Kaufvertrag, sondern auch die weitere anteilige Investition des Miteigentümers in die Bemessung mit einzubeziehen (vgl. VwGH 30.01.2014 ZI. 2013/16/0078)". Ebenso wie im Beschwerdefall zu VwGH 30.01.2014, ZI. 2013/16/0068 ist auch im gegenständlichen Fall aufgrund der zwischenzeitlichen Abwicklung und Abrechnung des Bauprojektes ein Rückgriff auf die Prognose der Investitionskosten nicht mehr notwendig. Auch im gegenständlichen Fall liegt kein Anhaltspunkt dafür vor, dass sich die Käufer/Miteigentümer dazu verpflichtet hätten, unabhängig von der Höhe der tatsächlich abzurechnenden Kosten pauschalierte Investitionen in der prognostizierten Höhe aus welchem Titel auch immer abzugelten. Der Beschwerdeführer hatte letztendlich anteilig Baukosten und Planungskosten zu tragen, sodass von ihm ein Betrag von Kaufpreis aufzuwenden war um die Liegenschaftsanteile zu erwerben. Auch die auf die Einbauküchen entfallenden Kosten sind in die Gegenleistung einzubeziehen. Der zivilrechtliche Grundstücksbegriff umfasst neben Grund und Boden auch das Zubehör. Auf Seite 45 führt das BFG aus: "Die weiteren vom Beschwerdeführer zu tragenden Kosten, wie Rechtsanwaltskosten, Hausverwaltung, Erstvermietung, steuerliche Beratung, Wirtschaftlichkeitsberechnungen, wirtschaftliche Betreuung und Finanzierungskonzept stehen mit dem Erwerb der Liegenschaftsanteile in keinem unmittelbaren Zusammenhang und sind deshalb nicht in die Bemessungsgrundlage

einzubeziehen (vgl. ebenfalls VwGH 30.01.2014 Zl. 2013/16/0078)". Es handelt sich um eigenständige Dienstleistungen und nicht um Leistungen für Zubehör im Sinne des § 2 GrEStG. Die Aufträge wurden von den Erwerbern erteilt und keine Verpflichtungen der Verkäuferin durch die Erwerber erfüllt. Gegen diese Entscheidung wurde vom Finanzamt Österreich kein Rechtsmittel der Amtsbeschwerde beim VwGH eingebracht und wurde diese Entscheidung endgültig rechtskräftig. Daraus folgt, dass für die gegenständlichen Mandanten (alle Miteigentümer ausser den drei Konzeptionisten) zusätzlich zur Altsubstanz die Baukosten zuzüglich USt, Planungskosten zuzügl. USt und die Küchen zuzügl. USt in die Bemessungsgrundlage mit einzubeziehen sind. Fraglich erscheint noch, ob die zusätzlichen Baukosten aufgrund der Neuplanung für zusätzliche 269m², zu denen ursprünglich bei Erwerb keine Beschlussfassung erfolgte, Bemessungsgrundlage zur GrESt lt. § 5 GrEStG bilden, und zwar mangels Gestionierung bei Erwerb des Liegenschaftsanteiles. Insoweit liegt unserer Meinung nach für die Investoren die Bauherreneigenschaft vor und sind die Mehrkosten lt. Beschlussfassung 30.06.2015 aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden. Die weitere Einbeziehung sonstiger Dienstleistungen widerspricht der Judikatur des VwGH und der beiden zitierten, zum Sachverhalt ähnlich gelagerten BFG Entscheidungen."

Abschließend enthält die Beschwerde folgende Anträge:

„(1) Unterbleiben der Erlassung einer Beschwerdeentscheidung (§ 262 Abs 2 lit a BAO) und unmittelbare Vorlage der Bescheidbeschwerde an das Bundesfinanzgericht,

(2) Entscheidung des BFG im Senat (§ 272 Abs 2 BAO),

(3) Anberaumung einer mündlichen Verhandlung (§ 274 Abs 1 BAO).

*(4) Mangels neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel nach Vornahme der vorgelegten Unterlagen bezüglich der drei Konzipienten und der damals vorgenommenen rechtlichen Würdigung bei der Selbstbemessung, liegen die Voraussetzungen einer Abgabefestsetzung gem § 201 Abs 2 Z 3 BAO für die Miteigentümer ***KONZIPIENT2***, Ing. ***Bf1***, ***ARCHITEKT*** nicht vor, weshalb wir den Antrag auf ersatzlose Aufhebung der beschwerdegegenständlichen Bescheide stellen (Antrag gestützt auf Verfahrensrecht).*

(5) In eventu beantragen wir im Rahmen der Bescheidbemessung für sämtliche Miteigentümer zu berücksichtigen, dass in die Bemessungsgrundlage die Nebenleistungen aufgrund der zitierten Literatur und Judikatur nicht einzubeziehen sind und daher lediglich die Bau- und Planungsleistungen und die Küchen zuzügl. USt zur Altsubstanz bzw. Vorleistungen die schon in der Selbstbemessung verrechnet worden sind, hinzuzurechnen sind."

Als Anlagen angeschlossen wurden der Beschwerde:

Vorhaltsbeantwortungen und Beilagen

Bekämpfte Bescheide und Begründungen

Sachverhaltsdarstellungen

Gegenüberstellung Berechnungsgrundlagen GrESt

Aufstellung ***16***

Aufstellung ***15***/**1***

Aufstellung ***1*** Bauverwaltung

Aufstellung ***18*** (Küchen)

Vorlage der Beschwerde ans BFG

Mit Vorlagebericht vom 26.11.2021 (eine Ausfertigung davon wurde auch dem Bf. zu Händen der steuerlichen Vertretung übermittelt) wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Das FA gab im Vorlagebericht eine **Stellungnahme** mit auszugsweise folgendem Inhalt ab:

„In der Beschwerde wurde unter Punkt 1. Sachverhalt b)“Materieller Sachverhalt“ die Höhe der gesamten Bemessungsgrundlage Baukosten und sonstige Kosten angefochten, da diverse Kosten unrichtig, bzw. doppelt angesetzt worden seien.

Die gesamte Bemessungsgrundlage wurde nun in der BFG-Vorlage abgeändert und die strittigen, teilweise abgeänderten Beträge der Teilrechnungen sind im Anhang „Aufgliederung der Bemessungsgrundlage“ gelb markiert.

*Die angefochtene Höhe der Position 1 (Beilage der BF. (BF. = beschwerdeführende Partei)), ***16*** Baukosten in Höhe von 3.476.308,49 EURO konnte nicht nachvollzogen werden, da die Rechnung 3.476.308,49 EURO beträgt (hier kam es zu keiner Änderung). Die Positionen 35 und 36 wurden nicht mehr berücksichtigt, da diese in der Position 37 enthalten sind. Bei der Position 2 wurde nun der Skonto für die Küchen berücksichtigt und der Betrag auf 121.871,45 EURO reduziert. Die Reduzierung der Position 3, ***15*** ***1*** auf 258.150,01 EURO konnte nicht nachvollzogen werden, da die letzte Teilrechnung vom 13.12.2018 eine Leistungssumme von netto 235.425,00 EURO aufweist (hier kam es zu keiner Änderung). Die Position 8, ***1*** Bauverwaltung wurde auf 111.560,40 EURO reduziert. Die Position 15 iHv 23.802 EURO, die Position 12 iHv 23.802 EURO und die Position 33 iHv 6.831,60 EURO wurden nicht mehr berücksichtigt, da diese bereits in der Position 8 enthalten sind. Die Position 23 BIP Garagen iHv 66.528 EURO wurde ebenfalls nicht mehr berücksichtigt, da diese bereits in der Position 23 erfasst ist. Die neue und korrigierte gesamte Bemessungsgrundlage beträgt daher 5.084.166,45 EURO.*

In der eingebrachten Beschwerde wurde weiters vorgebracht, dass das Finanzamt entgegen der Entscheidung des VwGH die sonstigen Kosten ebenfalls in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einbezogen hat. Auch der UFS schied bereits Beträge für Hausverwaltung, steuerliche Beratung, usw., d.h. sonstige Nebenkosten, die mit dem Erwerb von Liegenschaftsanteilen und den Bau- Sanierungskosten in keinem unmittelbaren Zusammenhang stünden von der Bemessungsgrundlage aus.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist jedoch alles Gegenleistung, was der Erwerber aufwenden muss, um das Grundstück zu erhalten. Hierbei sind nach der Rechtsprechung des VwGH die prognostizierten Gesamtinvestitionskosten heranzuziehen und nicht die tatsächlichen Kosten, weil es stets darauf ankommt, zu welchen Leistungen sich der Erwerber im zeitlichen Umfeld des Kaufvertrages verpflichtet hat (vgl VwGH 28.05.1998, ZI 9716/0494; 6.11.2002, 99/16/0204).

Übernimmt der Käufer als Miteigentümer nicht nur die Verpflichtung zur Leistung des im Kaufvertrag ausgewiesenen Kaufpreises, sondern auch zur (Fremd-)Finanzierung all jener Mittel, die zu einem Ausbau des Objektes erforderlich sind, um dereinst aus dem Objekt Erträge zu erzielen, ist als Bemessungsgrundlage nicht lediglich der Kaufpreis laut

Kaufvertrag, sondern auch die weitere anteilige Investition des Miteigentümers in die Bemessung miteinzubeziehen (vgl. VwGH 30.1.2014, 2013/16/0078).

Dazu hat der Verwaltungsgerichtshof in seiner bisherigen Rechtsprechung noch klargestellt, dass dann, wenn Interessenten in ein fertiges Vertragsgeflecht eingebunden werden, welches sicherstellt, dass nur solche Interessenten zugelassen werden, die sich an ein im wesentlichen vorgegebenes Konzept binden, auch die das Baukonzept betreffenden Verträge in den Grunderwerbsteuerrechtlichen Erwerbsvorgang einzubeziehen sind. Das Vorhandensein mehrerer Urkunden und mehrerer Vertragspartner steht dem nicht entgegen (vgl. dazu die bei Fellner, aaO, Rz 88b Abs. 2 bis 5 zu § 5 GrEStG referierte hg. Judikatur) (VwGH 29.04.1998, Zlen 97/16/0234-0238)

Dazu führt der VwGH in seinem Erkenntnis vom 28.05.1998, 97/16/0494 wie folgt aus:

„Nach ständiger hg. Judikatur (siehe bei Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II 3. Teil, Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 88 Abs. 1 und 88a Abs. 1 zu § 5 GrEStG) ist Gegenleistung alles, was der Erwerber über den Kaufpreis hinaus für das Grundstück aufwenden muß, um es zu erhalten. Auch Umsatzsteuerbeträge sind in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen (siehe dazu die bei Fellner a. a.O. Rz 6 letzter Absatz zu § 5 GrEStG referierte hg. Judikatur). Demnach hat die belangte Behörde nicht rechtswidrig gehandelt, wenn sie (in teilweiser Stattgebung der Berufungen) die Gesamtinvestitionskosten der niedrigeren Planungsvariante 1 zuzüglich des vereinbarten Agios herangezogen hat, weil damit auch die darin enthaltene Umsatzsteuer und die diversen Finanzierungskosten Entgeltcharakter aufweisen. Dazu kommt noch, daß bei Projekten wie dem vorliegenden selbstredend auch Kredit- und Eintragungsgebühren, die von vornherein in der Investitionssumme enthalten sind, dem Gesamtaufwand des Erwerbes zuzurechnen sind.“

Es entspricht daher der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass als Gegenleistung alles anzusehen ist, was der Erwerber über den Kaufpreis hinaus für das Grundstück aufwenden muss um es zu erhalten. Wenn der Verwaltungsgerichtshof im Falle des oben zitierten Erkenntnisses vom 28. Mai 1998, 97/16/0494, die Heranziehung der prognostizierten Gesamtinvestitionskosten gebilligt hat, so hat diese Betrachtungsweise auch hier Platz zu greifen, weil es stets darauf ankommt, zu welcher Leistung sich der Erwerber im zeitlichen Umfeld des Kaufvertrages verpflichtet hat (so schon das Erkenntnis vom 30. Mai 1994, Zl. 92/16/0144).

Diese beiden Erkenntnisse des VwGH werden auch nicht durch die jüngere Rechtsprechung des VwGH vom 30.01.2014, 2013/16/0078, widerlegt, sondern lediglich dahingehend konkretisiert, in dem statt der prognostizierten Gesamtinvestitionskosten, die nun schon tatsächlichen Investitionskosten zugrunde gelegt wurden. Wörtlich hält der VwGH fest: „Wenn nun die belangte Behörde im Rahmen des - von Amts wegen wiederaufgenommenen - Verfahrens den die Steuerpflicht auslösenden Sachverhalt und damit die Bemessungsgrundlage präzise festzustellen und einzugrenzen vermag und infolge dessen nur jene tatsächlichen Investitionskosten zugrunde legt, zu deren Tragung sich der Beschwerdeführer (wie auch alle anderen Miteigentümer) als Gegenleistung verpflichtet hatten, subsumierte sie im Ergebnis nur jene (sonstigen) Leistungen unter den Tatbestand des § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG, die das Gesetz im Auge hat. Aufgrund der zwischenzeitigen Abwicklung und Abrechnung des Bauprojektes war ein Rückgriff auf die Prognose der Investitionskosten nicht mehr notwendig, zumal nicht anzunehmen ist, dass sich die Käufer (Miteigentümer) dazu verpflichtet hätten, unabhängig von der Höhe der tatsächlichen (abzurechnenden) Kosten pauschaliter Investitionen in der prognostizierten Höhe aus welchem Titel auch immer abzugelten.“

Keinesfalls lässt sich daraus ableiten, dass sonstige Kosten, zu denen sich der Erwerber im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld verpflichtet hat, generell auszuschneiden wären.

Im gegenständlichen Sachverhalt wurden durch die steuerliche Vertretung der Partei die konkreten Kosten bekannt gegeben, sodass nicht mehr auf den Betrag der prognostizierten Gesamtinvestitionskosten zurückgegriffen werden muss, sondern die tatsächlichen Kosten, zu denen sich der Erwerber verpflichtet hat um das Grundstück zu erhalten, herangezogen werden können. Die BF. hat sich im konkreten Fall neben den Grund- und Baukosten auch zur Tragung von sonstigen Kosten verpflichtet (siehe Anhang „Aufgliederung der Bemessungsgrundlage“).

Abschließend enthält der Vorlagebericht folgenden Antrag des Finanzamtes:

*„Das Finanzamt Österreich beantragt das BFG möge die Beschwerde dem Grunde nach als unbegründet abweisen und beantragt das Finanzamt Österreich weiters die Festsetzung der anteiligen Grunderwerbsteuer für Herrn Ing. ***Bf1*** in Höhe von 16.904,85 EURO, ausgehend von der gesamten Bemessungsgrundlage von 5.084.166,45 EURO auf Grund der „Aufgliederung der Bemessungsgrundlage“ (siehe Anhang) und der darin enthaltenen Berechnungsgrundlagen.“*

Die Aufgliederung der Bemessungsgrundlage im Vorlagebericht des Bf hat folgenden Inhalt:

[...]

Stellungnahmen der beschwerdeführenden Partei zum Vorlagebericht

Mit Schriftsatz vom 17.1.2022 gab die steuerliche Vertretung des Bf. eine Stellungnahme zum Vorlagebericht mit auszugsweise folgendem Inhalt ab:

„Das FA Österreich geht davon aus, dass die sonstigen Kosten nicht aus der Bemessungsgrundlage auszuschneiden wären. Wir haben aber auf Seite 8 und 9 unserer Beschwerdeschrift das rechtskräftige BFG Erkenntnis GZ RV/7102183/2009 vom 28.07.2014 (Anmerkung BFG: in FINDOK BFG 28.07.2014, RV/7102185/2009) zitiert, in dem wörtlich mit Hinweis auf das VwGH Erkenntnis 30.01.2014 ZI 2013/160078 klargestellt wurde, dass die weiteren vom Beschwerdeführer zu tragenden Kosten, wie Rechtsanwaltskosten, Hausverwaltung, Erstvermietung, steuerliche Beratung, Wirtschaftlichkeitsberechnung, wirtschaftliche Betreuung, Finanzierungskonzept mit dem Erwerb der Liegenschaftsanteile in keinem unmittelbaren Zusammenhang stehen und deshalb nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind. Hier handelt es sich eben um eigenständige Dienstleistungen und nicht um Leistungen für Zubehör im Sinne des § 2 GrEStG. Diese Aufträge wurden von den Erwerbern erteilt und keine Verpflichtungen der Verkäuferin durch die Erwerber erfüllt. Daraus ergibt sich als Bemessungsgrundlage die Kosten der Altsubstanz, die Baukosten inkl. USt, die Planungskosten inkl. USt und die Kücheninkl. USt.

Unseres Erachtens nach liegt ebenfalls die Bauherreneigenschaft bei den zusätzlich zu tragenden Kosten (€ 900.000) für die zusätzliche Neuplanung und zusätzlichen 269 m², da sich zu diesem Ausbau die Bauherren in der Bauherrenversammlung bei Beitritt zum Projekt keinesfalls entschlossen haben, ansonsten wäre ja der Beschluss vom 30.06.2015 weder rechtlich noch tatsächlich notwendig gewesen. Erst durch diese Gestionierung und durch die Beschlussfassung vom 30.06.2015 wurden die Umplanungen und somit die Mehrkosten beschlossen und sind diese daher in die Bemessungsgrundlage der ursprünglichen

*Beschlussfassung zum Zeitpunkt der Miteigentümersversammlung und somit zum Kaufzeitpunkt 12.12.2014 als noch nicht geplant und daher nicht vorhersehbar gewesen, denn diese sind Beschlussfassungen sämtlicher Miteigentümer als Bauherren und zu diesem Zeitpunkt haben sie sowohl die Planungen für die Umplanung beauftragt, als auch das daraus resultierende Baurisiko (Leistungspartner der Baufirma ***16*** GmbH wie schon dargestellt), wie auch das finanzielle Risiko (Mehrkostentragung von € 900.000) getragen.“*

Beweiserhebung durch das BFG

Von der Berichterstatterin wurde zunächst Beweis erhoben durch Einsicht in die vom FA elektronisch vorgelegten Aktenteile und ergibt sich daraus der oben dargestellte Verfahrensablauf.

Weiters wurden Abfragen im Grundbuch zu ***2*** sowie im Firmenbuch zu den an der Umsetzung des Projektes beteiligten Unternehmen vorgenommen.

Vorhalt an den Miteigentümer *Bf1*****

Zur Vorbereitung auf die vom Bf. und den übrigen Erwerbern beantragten mündlichen Verhandlungen vor dem Senat richtete die Berichterstatterin am 30.9.2022 einen Vorbereitungsvorhalt an Herrn ***Bf1*** zu Händen des steuerlichen Vertreters. Darin wurde einerseits mitgeteilt, wie sich die Sach- und Rechtslage für die Berichterstatterin darstellt und dass, sofern die Anträge auf Entscheidung durch den Senat und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung nicht zurückgenommen werden und auch alle anderen Erwerber von Anteilen der gegenständlichen Liegenschaft dieser Vorgangsweise – insbesondere auch im Hinblick auf die abgabenrechtliche Geheimhaltungspflicht – zustimmen, beabsichtigt wird, alle Erwerber für die gleiche Uhrzeit zu einer mündlichen Verhandlung zu laden und eine gemeinsame Niederschrift für alle unten genannten Erwerber aufzunehmen.

Stellungnahme vom 27.10.2022

Mit Schriftsatz vom 27.10.2022 teilte die gemeinsame steuerliche Vertretung mit, dass die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung nur für Ing. ***Bf1***, ***ARCHITEKT*** und ***KONZIPIENT2*** aufrechterhalten werden, für die übrigen Erwerber wurde auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

Weiters wurde noch eine Stellungnahme eingebracht, in der ausgeführt wurde wie folgt:

„Sachverhalt allgemein

Informationsunterlagen für Interessenten

Allen Interessenten wurden Informationsunterlagen zum Projekt zur Verfügung gestellt. In den Informationsunterlagen wurden unter der Bezeichnung „Voraussichtlicher Investitionsplan“ mehrere Kategorien von Leistungen und Kosten prognostiziert.

Zeichnungsscheine

Die Personen, die am Bauvorhaben interessiert waren, unterfertigten unverbindliche Zeichnungsscheine. Die Zeichnungsscheine begründen keine Verpflichtung zum Erwerb des Miteigentumsanteils an der Liegenschaft oder zur Beanspruchung der angebotenen Zusatzleistungen. Die Interessenten deklarierten Interesse am Erwerb einer bestimmten Anzahl der Miteigentumsanteile. „Der Zeichnende will 100% Anteil an der Liegenschaft ***2*** Adresse ***PLZ*** Wien, ***Straße*** erwerben und damit Mitglied der Eigentümergemeinschaft ***Straße*** werden.“ Weiters wird ausgeführt „Kommt die Eigentümergemeinschaft nicht bis einschließlich 31.12.2014 durch Unterfertigung der jeweiligen Kaufverträge zustande, werden allfällige bereits eingezahlte Beträge zurückerstattet.“. Dann schuldete der Interessent weder Honorare noch Aufwandsentschädigung. Außerdem war der Zeichnungsschein völlig unverbindlich und äußerte nur den Willen, aber keine Verpflichtung.

Kaufverträge und Vollmachten

Die Erwerber haben die Kaufverträge zu unterschiedlichen Zeitpunkten zwischen 14.11.2014 bis 12.12.2014 unterfertigt. Die Verkäuferin unterfertigte sämtliche Verträge mit 12.12.2014.

Die Kaufverträge enthielten keine Verpflichtung der Erwerber zum Abschluss der Zusatzverträge und zur Übernahme der Kosten für Zusatzleistungen. Es gab in den Kaufverträgen nicht einmal Hinweise auf die Zusatzverträge.

Konstituierende Bauherrenversammlung

Die konstituierende Bauherrenversammlung erfolgte am 15.12.2014, somit erst nach dem Abschluss der Kaufverträge über den Erwerb der Miteigentumsanteile an dem Grundstück ***Straße***, ***PLZ*** Wien. In der konstituierenden Bauernversammlung am 15.12.2014 wurde im Punkt 1. festgestellt, dass sämtliche Miteigentümer die Liegenschaft bereits erworben haben. Anwesend waren alle Miteigentümer, mit Ausnahme von zwei Miteigentümern, die vertreten waren. Anschließend wurden die involvierten Partner vorgestellt.

Dann hat der Planer die Planvorschläge und für die Realisierung geschätzten vorläufigen Gesamtbaukosten präsentiert. Dabei wurden Ausmietungsstand, Bauablauf und Ausbaupotenzial und technische Projektprüfung diskutiert. Richtig ist, auf Seite 5 wurde festgehalten: „Es sollen den Miteigentümern die in Zusammenarbeit mit Herrn Architekt ***ARCHITEKT*** erarbeiteten Verbesserungsvorschläge samt Adaptierung des Budgets nach positiver Abstimmung mit dem wohnfonds_wien zur Beschlussfassung vorgelegt werden.“

Daraus folgt, dass ein allfälliger anderer Ausbau zum Zeitpunkt 15.12.2014 weder beschlossen war, noch eine Verpflichtung seitens der Miteigentümer vorgelegen ist. Das kann erst später mit entsprechender Mehrheit, im Rahmen einer Beschlussfassung bei der sämtliche Miteigentümer die Bauherrenvoraussetzungen erfüllen, genehmigt bzw. beschlossen werden.

Aus den vorgelegten Protokollen der Miteigentümerversammlung 30.05.2017 ergibt sich folgendes: „Im Zuge der Miteigentümerversammlung vom 30.06.2015 wurde ein substantiell geändertes, verbessertes Projekt für die Sanierung und den Ausbau unserer Liegenschaften ***Straße*** vorgestellt - die optimierte Planungsvariante. Im Anschluss an die Versammlung wurde deren Realisierung durch die Miteigentümer in Form eines Umlaufbeschlusses mit großer Mehrheit angenommen.“. Dies ist wörtlich zitiert aus dem Protokoll der Miteigentümerversammlung 30.05.2017. (Punkt 2 des Zwischenberichtes aus der Planungsphase)

Aus diesem Beschluss ist erkennbar, dass der zusätzliche Flächengewinn und die damit verbundenen Mehrkosten nicht in der ursprünglichen Aufstellung enthalten waren, auch nicht einmal im Zeichnungsschein betraglich erfasst waren. Dafür gab es keinerlei Verpflichtungen aller Miteigentümer, sondern es handelt sich um eine wesentliche Umplanung, die zu wesentlichen Mehrkosten geführt hat. Dies stellt nach Judikatur des VwGH eine wesentliche Maßnahme, die insoweit Bauherreneigenschaft vermittelt, dar.

In der ersten Bauherrenversammlung vom 15.12.2014 wurden anschließend die einzelnen Zusatzleistungen separat besprochen und separat beschlossen, z.B. auf Seite 9 zu Punkt 6

*„Weitere zu regelnde Bereiche“ wird ausgeführt: „In den Vorgesprächen haben sich die Miteigentümer überwiegend dafür ausgesprochen, dass eine gemeinschaftliche Entscheidung für eine Auftragserteilung erfolgt, sobald die Liegenschaft erworben wurde und die Vollmacht zur Geschäftsbesorgung an die ***Z*** **X***, Herrn Ing. Mag. ***BF*** erteilt worden ist. In einer ausführlichen Diskussion werden die nachfolgend angeführten Vorschläge zur Regelung ausgearbeitet“.*

Abschluss der Zusatzaufträge

Die Zusatzaufträge wie Hausverwaltung und Förderungsmaßnahmen, laufende Steuerberatung wurden erst nach der konstituierenden Bauherrenversammlung bis 18.12.2014 abgeschlossen.

Wie bereits ausgeführt, werden die Erwerber weder aufgrund der Zeichnungsscheine noch aufgrund der Kaufverträge vom 12.12.2014 verpflichtet, Zusatzverträge abzuschließen.

Die Annahme, dass die angebotenen Zusatzleistungen notwendig sind, um das Grundstück im geplanten Ausbauzustand zu erwerben, ist nicht richtig, da diese Zusatzaufträge eigentlich faktisch nicht notwendig sind. Ganz offenkundig ist es natürlich bei der Finanzierung des Ausbaus.

Tatsächlich ist es so, dass in manchen Projekten die Finanzierung zur Gänze mit Eigenmittel bestritten wird oder teilweise mit der eigenen Hausbank insbesondere nach der Bauphase.

Überdies ist die Auswahl des Steuerberaters sehr oft demjenigen, der die Mehrheit der Anteile vertritt, vorbehalten.

Die Beispiele zeigen, dass beim streitgegenständlichen Bauherrenmodell der Sachverhalt einer rechtlichen und tatsächlichen (faktischen) Verpflichtung zum Erwerb von Zusatzleistungen bzw. einer von vornherein erfolgten Einbindung in ein Gesamtkonzept so nicht vorliegt. Der bloße zeitliche und sachliche Zusammenhang der angebotenen Zusatzleistungen mit dem Grundstückserwerb bewirkt keine Verpflichtung oder faktische Einbindung sämtlicher Erwerber zur Annahme dieser Zusatzleistungen. Zu beachten ist, dass die zitierten alten VwGH Entscheidungen zu anderen Sachverhalten ergangen sind; bei alten Bauherrenmodellen die wie folgt konstruiert waren:

- *Unterfertigung der Teilnahmeerklärungen durch die Erwerber. In den Teilnahmeerklärungen beauftragten die Erwerber das Unternehmen mit der Vermittlung der Fremdfinanzierung in Bezug auf die Gesamtinvestitionskosten (samt Kosten für Zusatzleistungen).*
- *Versammlung und Beschlussfassung der Erwerber über die Durchführung des Projektes samt Zusatzleistungen.*
- *Erst dann der Abschluss der Kaufverträge über den Erwerb der Grundstücksanteile (ist die Gegenzeichnung der Kaufverträge durch die Verkäuferin). Dadurch, dass bereits in den*

Teilnahmeerklärungen eine Beauftragung der damaligen Beschwerdeführerin mit der Vermittlung einer Fremdfinanzierung in Bezug auf die Gesamtinvestitionskosten erfolgte und die Erwerber ihre Beschlüsse über die Durchführung des Projektes an Zusatzleistungen noch vor dem Abschluss der Kaufverträge fassten, wurde sichergestellt, dass zum Erwerb der Liegenschaftsanteile nur Erwerber zugelassen werden, die bereits dem gesamten Projekt an Zusatzleistungen verbindlich zugestimmt haben. Hätte ein Erwerber dem Gesamtprojekt in der Versammlung nicht zugestimmt, hätte die Verkäuferin (Projektgesellschaft) den Kaufvertrag mit ihm nicht gegengezeichnet. Diese zeitliche Reihenfolge war für den VwGH entscheidend. So konnte von einer von vornherein erfolgten Einbindung in ein bereits fertiges Planungs-, Vertrags- und Finanzierungskonzept gesprochen werden (siehe VwGH 06.11.2002, Z. 99/16/0204).

Der gegenständliche Sachverhalt ist anders:

1. Unterfertigung der Zeichnungsscheine durch die Erwerber

Es erfolgte laut Zeichnungsschein keine Beauftragung mit Zusatzleistungen. Der Zeichner will lediglich Anteile an der Liegenschaft ***2*** Adresse ***PLZ*** Wien, ***Straße***, erwerben und kommt die Eigentümergemeinschaft nicht bis einschließlich 31.12.2014 durch Unterfertigung der jeweiligen Kaufverträge zustande, werden allfällige bereits eingezahlte Beträge zurückerstattet. Somit hat er nur den Willen bekundet, aber er hat sich zu nichts verpflichtet.

2. Abschluss der Kaufverträge:

Für den Erwerb der Grundstücksanteile (= Gegenzeichnungskaufverträge durch die Verkäuferin am 12.12.2014) gleichzeitig entsteht die Grunderwerbsteuerpflicht.

3. Abschluss Zusatzleistungen:

Erst nach dem Kauf des Grundstückes erfolgte die Durchführung der konstituierenden Bauherrenversammlung, Beschlussfassung der Erwerber am 15.12.2014, und zwar erst in der konstituierenden Bauherrenversammlung. Dabei erfolgte die Abstimmung der Erwerber untereinander mit anschließender Beschlussfassung über Zusatzleistungen (nach den Kaufverträgen).

Nach dem neu konzipierten Bauherrnmodell gingen die Erwerber laut Zeichnungsschein keine Verpflichtung ein, sondern bekundeten ihren Willen, Anteile an der Liegenschaft ***2*** Adresse ***PLZ*** ***Straße*** zu erwerben. Erst nach Abschluss der Kaufverträge über den Erwerb der Liegenschaftsanteile, nach Prüfung und Besprechung der Leistungen in der Bauherrenversammlung, hatten die Erwerber damit einen bewusst offengelassenen Entscheidungsspielraum in Bezug auf die Zusatzleistungen. Die ***X*** GmbH und die ***Z*** nehmen nach diesen Abwicklungsmodalitäten des Bauherrnmodells in Kauf, dass die Erwerber die Zusatzleistungen nicht beauftragen, da sich bei diesen die Bedarfssituation der Erwerber in der Praxis als differierend dargestellt hat. Ein Erwerber der z.B. keinen Bedarf an Fremdkapital hat, soll nicht gezwungen werden, die angebotene Finanzierung anzunehmen, weder rechtlich noch faktisch.

Die ältere Rechtsprechung des VwGH (z.B. VwGH 06.11.2002, ZI 99/16/0204; VwGH 28.05.1998, ZI 97/16/0494; VwGH 28.09.1998, ZI 96/16/0135; VwGH 23.01.1992, ZI 90/16/0154) ist noch zu den alten Bauherrnmodell vor dessen grundlegender Änderung ergangen.

Zum neuen Bauherrnmodell Typus der ab dem Jahr 1992 angeboten wird (ohne rechtliche faktische Verpflichtung der Erwerber zum Erwerb der Zusatzleistungen) ist das VwGH Erkenntnis 30.01.2014, ZI 2013/16/078 ergangen.

Das Originaljudikat vom 30.01.2014, ZI 2013/16/078 betraf ein Objekt in Wien. Das Finanzamt begründete im Fall dieses Judikates in einer Amtsbeschwerde an den VwGH den aus seiner Sicht gegebenen unmittelbaren Zusammenhang der Kosten für Zusatzleistungen mit dem Grundstückserwerb durch ein Vertragsbündel, einen zeitlichen Zusammenhang der Vertragsabschlüsse und die Bestimmung des Objektes zu Lukrierung von Mieteinnahmen (ähnlich wie das BFG im vorliegenden Fall) und ging von der GrESt-Pflicht der Kosten für die Zusatzleistungen aus. Eine Verpflichtung der Erwerber zum Erwerb der Zusatzleistung bestand aber auch beim Projekt des VwGH-Verfahrens nicht. Der VwGH 30.01.2014, ZI 013/16/0078 ist der Amtsbeschwerde des Finanzamtes nicht gefolgt und hat entschieden, dass die Kosten für Zusatzleistungen (Wirtschaftlichkeitsanalysen, Hausverwaltung und Erstvermietung, wirtschaftliche Betreuung, Steuerberatung, Finanzierungsbeschaffung und -bearbeitung, Vertretung der Miteigentümer) nicht in die Grunderwerbssteuerbemessungsgrundlage einzubeziehen sind. Unter Hinweis auf das BFG- Urteil GZ. RV/7102183/2009 vom 28.07.2014 hat dieses Erkenntnis genau auf dem Beschwerdefall zuvor VwGH 30.01.2014, ZI 2013/16/0078 hingewiesen. (Seite 43-46 der Entscheidung) der Fall ist mit dem gegenständlichen Sachverhalt unmittelbar vergleichbar, genauso mit dem Sachverhalt der Entscheidung des VwGH vom 30.01.2014, ZI 2013/16/078, wo die Kosten für Zusatzleistungen nicht als grunderwerbsteuerpflichtig beurteilt wurden. Die im Vorbereitungsvorhalt angeführte Entscheidung vom 25.08.2022 RV/7103431/2016 ist im Gegensatz zur zitierten Entscheidung von BFG 28.07.2014, RV/7102183/2009 mit einer außerordentlichen Revision angefochten und somit nicht endgültig rechtskräftig.

Rechtliche Stellungnahme:

1. Fehlender unmittelbarer Zusammenhang zwischen den Zusatzleistungen und dem Erwerb des Grundstückes bzw. der nachträglich beschlossenen Erweiterungen:

Als Gegenleistung gemäß § 5 GrEStG ist jede geldwerte entgeltliche Leistung zu verstehen, die in einem unmittelbaren, tatsächlichen und wirtschaftlichen oder „inneren“ Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes steht. Entscheidend für die Qualifikation einer Leistung als Gegenleistung im Sinne des § 5 GrEStG ist, dass die Verpflichtung zur Leistung auf den Erwerb des Grundstücks in dem Zustand, in dem es zum Erwerbsgegenstand gemacht wurde, bezogen ist (VwGH 10.04.2008, ZI 2007/16/0223; VwGH 29.08.2013, ZI 2012/16/0159).

Gegenleistung gemäß § 5 GrEStG ist alles was der Erwerber über den Kaufpreis hinaus für das Grundstück aufwenden muss, um es zu erhalten. Voraussetzung ist, dass der Erwerber an ein bestimmtes vorgegebenes Gebäude gebunden ist (VwGH 10.04.2008, ZI 1007/16/0223; VwGH 27.01.1999, ZI 97/16/0432; VwGH 28.05.1998, ZI 97/16/0494).

*Im vorliegenden Fall, betreffend das Objekt ***PLZ*** Wien, ***Straße*** ist festzustellen, dass erst im Zuge der Miteigentümersversammlung 30.06.2015 ein substantiell geändertes und verbessertes Projekt für die Sanierung und den Ausbau der Liegenschaft vorgestellt wurde - die optimierte Planungsvariante. Im Anschluss an die Versammlung wurde deren Realisierung durch die Miteigentümer in Form eines Umlaufbeschlusses mit großer Mehrheit angenommen. Daraus folgt, dass erst zu diesem Zeitpunkt die Umplanung beschlossen worden ist und nicht schon sich ein Investor zu der ursprünglichen Umplanung verpflichtet hat. Nicht einmal im*

Zeichnungsschein waren in der Summe diese zusätzlichen Umbau- bzw. Erweiterungsaktivitäten enthalten.

Außerdem hat im vorliegenden Fall *****PLZ*** Wien, *****Straße*******, keine vertragsrechtliche Verpflichtung der Erwerber zum Abschluss der Zusatzverträge bestanden.

Weder in den Zeichnungsscheinen noch in den Kaufverträgen über den Erwerb der Miteigentumsanteile am Grundstück verpflichteten sie sich zur Inanspruchnahme der Zusatzleistungen der Projektgesellschaften. Die Beschlüsse über die Annahme der Zusatzleistungen fassten die Erwerber erst im Rahmen der konstituierenden Bauherrenversammlung bzw. nach Abschluss der Kaufverträge. Die Erwerber konnten zudem nicht nur rechtlich, sondern auch tatsächlich (faktisch) die Zusatzleistungen ablehnen, modifizieren oder anderweitig beauftragen (Protokoll Seite 9 oben); „In einer ausführlichen Diskussion werden die nachfolgend angeführten Vorschläge zur Regelung ausgearbeitet.“

Für die Inanspruchnahme der Fremdfinanzierung bestand zumindest keine objektive Notwendigkeit. Auch die Inanspruchnahme anderer Zusatzleistungen (Steuerberatungskosten, Hausverwaltungshonorar für den Umbauzeitraum, Mietablösen Wirtschaftlichkeitsberechnung und Finanzierungsberatung, Förder- und Vermarktungskonzept, kaufmännische und wirtschaftliche Betreuung, Begleitung Finanzierung) war im vorliegenden Fall für die Erwerber objektiv nicht notwendig. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Kosten für Zusatzleistungen im vorliegenden Fall rechtlich und faktisch für die Erwerber des Objektes *****PLZ*** Wien *****Straße*******, nicht verpflichtend waren, sodass von einem unmittelbaren Zusammenhang zwischen diesen Kosten und dem Erwerb des Grundstückes im Sinne der VwGH Rechtsprechung nicht gesprochen werden kann (VwGH 10.04.2008, ZI 2007/16/0223; VwGH 29.08.2013 ZI 2012/16/0159; VwGH 27.01.1999, ZI 97/16/0432; VwGH 28.05.1998, ZI 97/16/0494). Die Kosten für sämtliche Zusatzleistungen gehören daher nicht zu Gegenleistung.

Die Realisierung des Bauvorhabens wäre objektiv auch ohne diese Zusatzleistungen möglich gewesen. Die Erwerber mussten diese Leistungen nicht von einer der Projektgesellschaften in Anspruch nehmen. Sie konnten z.B. einen anderen, ihnen besser vertrauten Steuerberater mit der Beratung und Analyse beauftragen oder einen anderen Hausverwalter beauftragen. Würden die Erwerber eine andere Person als von *****X*** *****X*** GmbH bzw. *****Z*** *****X********* vorgeschlagen mit der Hausverwaltung, Steuerberatung, Analysen und Berechnungen etc. beauftragen, würde *****X*** *****X*** GmbH bzw. *****Z*** *****X********* die Erwerber trotzdem zur Teilnahme am Projekt zulassen (müssen). Die Kosten für sämtliche Zusatzleistungen gehören daher nicht zur Gegenleistung gemäß § 5 GrEStG und sind aus der Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage auszuschneiden.****

2. Entscheidung des VwGH 30.01.2014, ZI 2013/16/0078 zum vergleichbaren Sachverhalt

Der VwGH 30.01.2014, ZI 2013/16/0078 hat in einem vergleichbaren Sachverhalt nach dem neuen Bauherrenmodell entschieden, dass die Kosten für Zusatzleistungen nicht in die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage einzubeziehen sind. Der gegenständliche Sachverhalt ist mit diesem Sachverhalt vergleichbar.

Im Fall des VwGH 30.01.2014, ZI 2013/16/00778 hat der UFS nur die Grund-, Planungs- und Baukosten als Gegenleistung im Sinne des § 5 GrEStG angesehen. Das Finanzamt hat in der gegen diese Entscheidung erhobenen Amtsbeschwerde an den VwGH beantragt, dass hingegen alle Kosten (Gesamtinvestitionskosten), also auch die Kosten für Zusatzleistungen in die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage einbezogen werden (Seite 10 der Amtsbeschwerde). Der VwGH ist der Amtsbeschwerde des Finanzamtes nicht gefolgt und hat die Kosten für

Zusatzleistungen nicht in die Kosten der Bemessungsgrundlage einbezogen. Er hat vielmehr nur die Kosten, die zum Ausbau des Objektes erforderlich waren als Gegenleistung im Sinne des § 5 GrEStG angesehen. Dies waren die Planungs- und Baukosten, nicht aber die Kosten, die sich auf Zusatzleistungen bezogen.

*Das Erkenntnis des VwGH 30.01.2014, ZI 2013/16/0078 zu einem vergleichbaren Sachverhalt ergangen ist, kann im vorliegenden Fall für das Projekt ***PLZ*** Wien, ***Straße***, nichts anderes gelten als im Fall des Erkenntnisses vom 30.01.2014, ZI 2013/16/0078 vom VwGH entschieden wurde. Auch im Fall der ***Straße*** sollen daher die Kosten für Zusatzleistungen aus der Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage ausgeschieden werden.*

- **Bauherreneigenschaft der Konzipienten**

Der Verweis auf das rechtskräftige BFG Erkenntnis vom 04.03.2015 GZ RV/71 291 8/2011 erfolgte insbesondere, weil in der Abfolge der Aktivitäten dieser Entscheidung die Erwerber vor dem Erwerb des Grundstückes als Bauinteressenten gehandelt haben, und zwar in der Zeit von 18.04.2009 bis zum Erwerb ab dem 06.06.2010 (Seite 9-18 der Entscheidung). Hier wurden die vor Anschaffung des Objektes vorgenommenen Aktivitäten als Grundlage für die Bauherreneigenschaft gem. BFG anerkannt, und zwar mit dem Hinweis auf die Judikatur des VwGH vom 29.07.2004, ZI 2004/16/0054 und der dort zitierten Literatur. Das ergibt sich daraus, da die Konzipienten ihre Vorschläge zwischen Kaufvertrag und Bauherrenversammlung fertig ausgearbeitet haben konnten und daher alle drei Erfordernisse der großen Bauherreneigenschaft bei ihnen kumuliert vorliegen (sh. VwGH 29.07.2004 ZI 2004/16/0054), nämlich Einfluss auf die bauliche Gestaltung, das Baurisiko und das finanzielle Risiko. Eine Aufspaltung der Tätigkeiten der Konzipienten in betriebliche und private Sphäre für die Anerkennung der Bauherreneigenschaft verlangt weder Literatur noch Judikatur.“

Mündliche Verhandlung vom 12.12.2022

Zu der am 12.12.2022 durchgeführten Verhandlung ist die beschwerdeführende Partei Ing. ***Bf1*** persönlich erschienen. Die beschwerdeführenden Parteien ***ARCHITEKT*** und ***KONZIPIENT2*** sind persönlich nicht erschienen.

Als gemeinsamer Vertreter der drei Bf. nahm Herr ***Stb*** (kurz Stb) unter Berufung auf die an die ***Stb*** erteilte Vollmacht, die jeweils eine Zustellvollmacht umfasst, an der Verhandlung teil.

Der Stb erklärte, dass gegen eine gemeinsame Durchführung der mündlichen Verhandlung und die Abfassung einer gemeinsamen Niederschrift für alle 3 Beschwerdeverfahren - auch unter dem Aspekt der abgabenrechtlichen Geheimhaltung - keine Einwände bestehen.

Die Vorsitzende, die in den gegenständlichen Beschwerdeverfahren die Berichterstatterin ist, berichtete unter Hinweis auf den Vorbereitungsvorhalt vom 30.9.2022 und die Stellungnahme der Bf. vom 27.11.2022 (die mit der Ladung auch dem FA übermittelt wurde), wie sich der Sachverhalt derzeit für sie darstellt. Dazu wird den Anwesenden die Beilage 1./ zur Niederschrift ausgehändigt, in der die Änderungen gegenüber dem Vorhalt gelb markiert wurden.

Auf die Frage der Vorsitzenden, ob es zum vorgetragenen **Sachverhalt** noch Ergänzungen gibt, erklären die Parteien:

*„Stb: Die drei Personen Ing. Mag. ***BF***, ***KONZIPIENT2*** und DI ***ARCHITEKT*** waren an der Konzeption des Bauherrenprojektes wesentlich beteiligt. Deshalb müsste ihnen die „große Bauherreneigenschaft“ im Sinne der Rechtsprechung 29.07.2004 zuerkannt werden. Der Bauauftrag an die Firma ***16*** wurde erst durch die Miteigentümer an die Firma ***16*** erteilt. Es gab keinen Fixpreis und es gab die wesentliche Umplanung mit einer wesentlichen Kostensteigerung von ca. 900.000,00€.*

****BF***: Die Vergabe der Bauleistung erfolgte erst nach einem Vergabeverfahren. Die Bauleistung wurde ausgeschrieben und konnte die Höhe der Baukosten nicht feststellen.*

Es gab zwei optimierte Planungsvarianten, eine wurde 30.06.2015 beschlossen. Diese hat zur Vermehrung der Flächen und der Baukosten geführt.

Die andere optimierte Planungsvariante die am 15.12.2014 gemeint war, war die Umplanung zur Optimierung zur vorliegenden Baubewilligung

Es gab dann 2015 noch Gespräche mit den Altmietern, die zur Veränderung der Raumaufteilung geführt haben.

Die Umplanung die am 30.06.2015 präsentiert wurde, wurde erst 4 bis 6 Wochen später beschlossen. Mittels Umlaufbeschluss nach umfangreicher Diskussion.

FA: Zum Sachverhalt verweisen wir auf das bisher vorgebrachte.“

Die ergänzenden Fragen der Vorsitzenden wurden wie folgt beantwortet:

*„Frage: Auf welcher Grundlage führte die ***X*** die Interessentensuche durchführen? Inhalt der – allenfalls mündlichen – Vereinbarung mit der Verkäuferin? Erhielt die ***X*** für die Interessentensuche ein gesondertes Entgelt von der Verkäuferin?*

****BF***: Es gab keinen schriftlichen Vertrag. Ich bin persönlich befreundet mit der ***1*** Gruppe wir arbeiten seit Jahren zusammen. Ich habe ein Angebot bekommen es zu kaufen, wenn ich will. („Der ***BF*** also die ***Z***“) Wir haben uns die Liegenschaft dann zusammen angesehen mit Dr. ***KONZIPIENT2*** und DI ***ARCHITEKT***, ob es interessant wäre für ein Bauherrenprojekt und ein Investment in das wir selber investieren wollen. Ein gesondertes Entgelt wurde hierfür mit der Verkäuferin nicht vereinbart.*

Frage: In der Beschwerde wurde die Höhe der Mehrkosten durch die „optimierte Planungsvariante“ mit € 900.000,00 beziffert. Wie wurde dieser Betrag ermittelt, da erfahrungsgemäß auch ohne gravierende Umplanungen die tatsächlichen Baukosten meist höher sind als die ursprünglich prognostizierten?

****BF***: Aufgrund der Flächenvermehrung wurde die Kostensteigerung kalkuliert. Damals war die Kostenschätzung noch greifbar. Die gesamte Kostensteigerung ist auf die Umplanung, Vergrößerung der Fläche um 269m² zurückzuführen. Wir brauchten auch neue Gutachten.“*

Zur **rechtlichen Beurteilung** verwiesen die Parteien zunächst auf die bisherigen Schriftsätze und ergänzten sodann:

*„Stb: Herr Ing ***BF*** und DI ***ARCHITEKT*** haben als Einzelunternehmer Aufträge abgerechnet, die aliquot keinesfalls GrESt pflichtig sein können.*

FA zur Stellungnahme der BF: In der Entscheidung VwGH 30.01.2014 wurde nicht über die Einbeziehung der Nebenkosten abgesprochen, da laut VwGH die Amtsbeschwerde dies nicht in Zweifel gezogen hat. Im Übrigen verweisen wir auch auf unsere bisherigen Schriftsätze.“

Die Parteien stellten keine weiteren Fragen und Beweisanträge und wurde sodann festgehalten, dass keine Beweisanträge offen sind.

Schlusswort FA:

Der Vertreter des FA beantragte die Abänderung der angefochtenen Bescheide wie in den den Vorlageberichten angeschlossenen Aufstellungen dargestellt, dh Festsetzung der GrEst für Ing. ***Bf1*** mit € 16.904,85, für ***ARCHITEKT*** mit € 11.732,29 und für ***KONZIPIENT2*** mit € 5.866,15.

Schlusswort Stb:

Der Vertreter der Bf. beantragte die „große Bauherreneigenschaft“ der Miteigentümer Mag. ***BF***, Dr. ***KONZIPIENT2*** und DI ***ARCHITEKT*** anzuerkennen. D.h. im Ergebnis sollen die Festsetzungsbescheide aufgehoben werden und die Selbstberechnung damit wieder vollinhaltlich im Rechtsbestand verbleiben.

Die Vorsitzende verkündete den Beschluss, dass die Entscheidung gemäß § 277 Abs. 4 BAO den schriftlichen Ausfertigungen vorbehalten bleibt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

An der Umsetzung des Projektes „*Straße***“ involvierte Gesellschaften und Personen**

- **Verkäuferin der Liegenschaft und Vorplanungen:**
 1 Immobilienentwicklung GmbH (***FN***, vormals Pefam Immobilien Ges.m.b.H., kurz Verkäuferin oder ***1*** Immobilien);
 Geschäftszweig lt Firmenbuch: An- und Verkauf, Vermittlung und Bewirtschaftung von Immobilien und Abwicklung von Bauvorhaben
 Gesellschafter sind die ***1*** Gruppe GmbH (***FN*** mit einer Beteiligung am Stammkapital iHv € 497.500,00, kurz ***1*** Gruppe) und Ing. Michael Moshhammer (mit einer Beteiligung am Stammkapital iHv € 2.500,00); Geschäftsführer ist ***19***.
- **Generalplanung der Sanierung:**
 1 Baumanagement GmbH (***FN***, vormals ***15*** Bauplanung u. Projektmanagement GmbH, kurz ***15***).

Alleingesellschafter ist die *****1*** Gruppe GmbH** (s.o), Geschäftsführer ab 15.06.2014 *****19*****

Geschäftszweig lt Firmenbuch: Baumeistergewerbe.

- **Projektprüfung und Beteiligungskonzeption; Wirtschaftlichkeitsberechnungen, Finanzierungsberatung, Adressatin der Zeichnungsscheine**

*****X*** ***X*** GmbH** (*****FN*****, kurz *****X*****)

Geschäftszweig lt Firmenbuch: Gewerbliche Vermögensberatung; seit 2017: zusätzlich auch Unternehmensberatung einschließlich der Unternehmensorganisation

Gesellschafter mit einer Beteiligung von je 50% und Geschäftsführer:

Ing. *Bf1***** und *****KONZIPIENT2*****

- **Förderung- und Vermarktungskonzept; Geschäftsbesorgung und Vertretung der Miteigentümergeinschaft:**

*****Z*** ***Z*** e.U.:** dabei handelt es sich um ein **Einzelunternehmen** (das am 8.3.2017 unter *****FN***** im Firmenbuch eingetragen wurde, kurz *****Z*****) des **Ing. ***Bf1*****

Geschäftszweig: Unternehmensberatung einschließlich der Unternehmensorganisation

- **Verwaltung der Liegenschaft und Dienstleitungen „große Haussanierung“**

*****14*** Gebäudeverwaltung GmbH & Co KG** (*****FN*****, kurz **GV ***1*****)

Komplementärin: *****14*** Gebäudeverwaltung GmbH** (*****FN*****)

Geschäftszeit: Immobilienverwaltung

Zeitlicher Ablauf des Projektes

Erwerb/Vorleistungen der Verkäuferin

Die Verkäuferin hat die gegenständlichen Liegenschaft *****2***** samt dem darauf errichteten Zinshaus mit der Adresse *****Straße***** ihrerseits hinsichtlich 9/10 Anteile mit Kaufvertrag vom 6.8.2010 sowie 1/10 mit Kaufvertrag vom 7.3.2014 erworben.

Im Zeitraum **2010 – 2014** erfolgten durch die Verkäuferin verschiedenste **Vorbereitungsmaßnahmen für die Sanierung** des Zinshauses, die Finanzierung der Sanierung sowie die Verwertung des Objektes. Am **22.6.2012** wurde eine **Baubewilligung für den Umbau an die** Verkäuferin erteilt. Die Einreichpläne dazu sind von der *****15***** erstellt worden. (AB Teil 3, S 178 ff). Diese Vorleistungen ließ sich die Verkäuferin von den Käufern durch einen Betrag iHv insgesamt € 350.000,00 zuzüglich USt (bezogen auf die Gesamtliegenschaft), abgelten (siehe dazu den jeweiligen zeitgleich mit der Kaufvertragsunterzeichnung abgeschlossenen „Vertrag über die Übertragung von Vorleistungen im Zusammenhang mit dem Erwerb der Liegenschaft *****Straße*****“).

Interessentensuche

Im **Sommer 2014** wurde die Liegenschaft *****Straße***** von der *****X***** auf deren homepage (www-***X***.at) Interessenten zum Erwerb im Rahmen eines sog. „Bauherrenmodell“ angeboten. Dazu wurde von der *****X***** eine **Broschüre mit Stand 3.6.2014** erstellt. Nach dem Impressum ist für den Inhalt der Proschüre die *****X***** verantwortlich. In der Broschüre wird das Projekt dargestellt, dass nach dem Motto „Alles aus einer Hand“ die *****X*** ***X*** GmbH** und die *****Z*** ***Z***** verschiedenste Dienstleister rund um die Immobilienanlageklasse „Bauherrenmodell“ zusammengefasst haben. Oberstes Ziel sei es u.a. geeignete Investoren an den eigenen Investitionsmöglichkeiten partizipieren zu lassen. Es sollen lukrative wertgesicherte Anlageformen mit hohen Ertragschancen geschaffen werden. Die Bauherrenmodelle bieten eine wertgesicherte Veranlagung des Vermögens, langfristiges Zusatzeinkommen und private Vorsorge, abgesichert durch grundbücherlich eingetragene Eigentumsanteile an einer vollständig sanierten innerstädtischen Immobilie. Die Liegenschaft *****PLZ*** Wien, ***Straße***** wird umfassend substanzschonend saniert, alle freien Wohnungen auf Kategorie A angehoben und das Dachgeschoß ausgebaut sowie ein Hoftrakt errichtet. Im Prospekt wurde festgehalten, dass nach Ausbau und Aufstockung die Liegenschaft über eine vermietbare Nettonutzfläche von 1.308 m² verfügen wird und dass das Objekt alle Anforderungen entspricht, um die Zusage von Förderungsmitteln des Landes Wien erwirken zu können und dass eine positive Begutachtung durch den Stadterneuerungsfonds bereits vorliegt, somit nach Vorlage der Finanzierungszusicherung mit der Bauausführung begonnen werden kann und dass mit dem Baubeginn bis Oktober 2015 und dem Abschluss bis Dezember 2016 zu rechnen sei.

Grundlage für die Interessentensuche seitens der *****X***** war ein mit **Juni 2014** datierter Projektplan betreffend das Objekt *****PLZ*** Wien, ***Straße***** und wurden in der „**Budgetversion 5.6.2014**“ **Gesamtinvestitionskosten von € 4.842.284,00** ausgewiesen.

Allen Interessenten wurden Informationsunterlagen zum Projekt zur Verfügung gestellt. In den Informationsunterlagen wurden unter der Bezeichnung „Voraussichtlicher Investitionsplan“ mehrere Kategorien von Leistungen und Kosten prognostiziert.

Für die Durchführung der Interessentensuche erhielt die *****X***** kein gesondertes Entgelt und gibt es keinen schriftlichen Vertrag zwischen der Verkäuferin und der *****X*****. Herr Ing. Mag *****BF***** ist persönlich befreundet und arbeitet seit Jahren mit der *****1***** Gruppe zusammen. Er persönlich hat ein Angebot bekommen die Liegenschaft zu kaufen, wenn er will. Er hat sich die Liegenschaft dann zusammen angesehen mit *****KONZIPIENT2***** und DI *****ARCHITEKT*****, ob es interessant wäre für ein Bauherrenprojekt und ein Investment in das die 3 Personen selber investieren wollen.

Die drei Personen Ing. *****Bf1*****, *****KONZIPIENT2***** und *****ARCHITEKT***** waren an der Konzeption des Bauherrenprojektes wesentlich beteiligt. Ihre Tätigkeit bestand darin, dass Ing. *****Bf1***** und *****KONZIPIENT2***** in deren Eigenschaft als Gesellschaftergeschäftsführer der

X Wirtschaftlichkeitsberechnungen, Sensitivitätsanalysen und Finanzierungsberatungen sowie die Interessentensuche durchführten. Ing. ***Bf1*** ist zusätzlich auch im Rahmen seines Einzelunternehmens durch Erstellung des Förder- und Vermarktungskonzepts sowie des rechtlichen und wirtschaftlichen Grundkonzepts tätig geworden. ***ARCHITEKT*** führte eine technische Prüfung der von der ***1*** Gruppe erstellten Pläne und Unterlagen, die der erwirkten Baubewilligung zu Grunde lagen, durch und untersuchte mögliche Optimierungspotentiale. Für diese Vorleistungen war seitens der ***X***, Herrn Ing. ***Bf1*** und ***ARCHITEKT*** stets eine Verrechnung mit der künftigen Miteigentümergeinschaft beabsichtigt.

Entwurf diverser Verträge – steuerliches Gutachten

Am **18.07.2014** erstellte die ***Stb*** ein **steuerliches Gutachten** über das Projekt ***Straße***. Die Honorarnote hierfür wurde am 18.12.2014 an die „MEG ***Straße***“ zHd der ***Z*** gelegt (in der Honorarnote ist von Leistungen im Zeitraum 28.6.2014 – 18.12.2014 die Rede). Da im Zeitpunkt der Erstellung des Gutachtens die Miteigentümergeinschaft noch nicht bestand und auch noch nicht feststand, welche konkreten Personen später Miteigentumsanteile erwerben werden, kann die Auftragserteilung für das Gutachten nicht durch die Miteigentümergeinschaft erfolgt sein.

Im Gutachten wird bereits beschrieben, dass nach umfassender Revitalisierung und Ausbau des Altbestandes nach Abschluss der Bauarbeiten 14 Wohneinheiten mit 1104 m², 2 Gewerbeflächen mit 133m² und 2 Stellplätze im Hof zur Neuvermietung gelangen werden und dass auch die 2 besetzten (altvermieteten) Wohnungen mit 71 m² von der MEG gemeinschaftlich (Mietenpool) langfristig und ertragsbringend vermietet werden.

In diesem Gutachten ist davon die Rede, dass ein **Entwurf der Dienstleistungsvereinbarungen** zwischen den Miteigentümern der Miteigentümergeinschaft und der ***15*** der ***1*** **Gruppe** vorliegt.

Aus Punkt 3.1.4 und 3.1.5 des Gutachtens ergibt sich, dass auch schon **Prognoserechnungen** vorliegen, in der neben den **Herstellungs-, Konzeptions- und Beratungskosten auch Aufwendungen für laufende Steuerberatung, die Hausverwaltung und Erstvermietung, die Finanzierungsbeschaffung,- bearbeitung und –abwicklung, die Kredit- und Pfandrechtseintragungsgebühr sowie die Bauzeitzinsen** angeführt sind und welches steuerliche Ergebnis sich auf Grundlagen der prognostizierten Aufwendungen für die Jahren vor Beginn der Vermietung (ds die Jahre 2014 – 2017) erwartet werden.

Weiters wird dort bereits angeführt, welche durchschnittlichen Mieteinnahmen ab dem Jahre 2018 vor Abzug der Werbungskosten erwartet werden.

Unter Punkt 3.1.6 wurde vom Gutachter festgehalten, betont, dass nach der Konzeption des Modells die Miteigentümer ihre finanziellen Mittel der MEG langfristig zur Verfügung stellen (Teilungsverzicht, Verzicht der MEG auf die Begründung von Wohnungseigentum und die Einräumung eines ausschließlichen Nutzungsrechtes an einer bestimmten Wohneinheit).

Zeichnungsscheine

Die Personen, die am Bauvorhaben interessiert waren, unterfertigten unverbindliche Zeichnungsscheine. Die Zeichnungsscheine begründen keine Verpflichtung zum Erwerb des Miteigentumsanteils an der Liegenschaft oder zur Beanspruchung der angebotenen Zusatzleistungen. Die Interessenten deklarierten Interesse am Erwerb einer bestimmten Anzahl der Miteigentumsanteile.

Die späteren Käufer (darunter auch Ing. ***Bf1***, ***KONZIPIENT2*** und ***ARCHITEKT***) unterzeichneten im Zeitraum **14.11.2014 – 1.12.2014** jeweils einen an die ***X*** adressierten „**Zeichnungsschein**“. Darin wird festgehalten, dass der Zeichnende bestimmte Anteile an der Liegenschaft ***2*** Adresse A-***PLZ*** Wien, ***Straße*** erwerben und damit Mitglied der „Eigentümergeinschaft ***Straße***“ werden will. Bei den nunmehrigen Beschwerdeführern entsprechen die genannten Anteile jenen, die später durch die am 12.12.2014 abgeschlossenen Kaufverträge erworben wurden.

Das Investitionsvolumen wird im Zeichnungsschein jeweils konkret betragsmäßig angeführt und entspricht der Betrag für 100 Anteile einer Gesamtinvestitionssumme von **€ 4.842.280,00** und damit gerundet jenem Betrag, der auch in der „**Budgetversion 5.6.2014**“ genannt wird (dort ist von € 4.842.284,00 die Rede). Weiters wird im Zeichnungsschein jeweils festgehalten, dass nach Durchführung der Sockelsanierung des auf der Liegenschaft errichteten Zinshauses langfristig die Erzielung von Mieteinnahmen für sämtliche Miteigentümer sichergestellt werden soll.

Die Bezahlung der 1. Rate der Eigenmittel wurde bis zum 15.12.2014 vorgesehen und für den Fall, dass die Eigentümergeinschaft nicht bis 31.12.2014 durch Unterfertigung der Kaufverträge zustande kommen sollte, wurde eine Rückerstattung allfällig eingezahlter Beträge vereinbart.

Interessenten schuldeten weder Honorare noch Aufwandsentschädigung. Der Zeichnungsschein war unverbindlich und äußerte nur den Willen, aber keine Verpflichtung.

Es erfolgte laut Zeichnungsschein keine Beauftragung mit Zusatzleistungen.

Abschluss der Kaufverträge

Die **Kaufverträge** über den Verkauf der Miteigentumsanteile wurden zunächst vom jeweiligen Käufer (zu unterschiedlichen Zeitpunkten zwischen 14.11.2014 und 12.12.2014) unterfertigt

und sodann sämtliche Kaufverträge am 12.12.2014 von der Verkäuferin unterzeichnet und die Liegenschaftsanteile zeitgleich übergeben.

Die Kaufverträge enthielten keine Verpflichtung der Erwerber zum Abschluss der Zusatzverträge und zur Übernahme der Kosten für Zusatzleistungen. Es gab in den Kaufverträgen nicht einmal Hinweise auf die Zusatzverträge.

Im Zuge der Kaufvertragsunterzeichnung erteilten die Erwerber jeweils eine **Vollmacht** an die ***Z*** ***z*** des Herrn Ing. ***Bf1*** und enthält die Vollmacht unter Punkt 5.) eine Ermächtigung, Verträge wie sie üblicherweise in Zusammenhang mit dem Erwerb, der Durchführung und der Verwaltung eines Beteiligungsmodells stehen, abzuschließen, abzuändern und aufzuheben.

Zeitgleich mit der jeweiligen Kaufvertragsunterzeichnung unterzeichneten die Käufer und die Verkäuferin jeweils einen sogenannten „**Vertrag über die Übertragung von Vorleistungen im Zusammenhang mit dem Erwerb der Liegenschaft ***Straße*****“ und übernahmen die Käufer zusätzlich zu dem in Kaufvertrag ausgewiesene Kaufpreis entsprechend dem erworbenen Liegenschaftsanteil eine anteilige Leistungsverpflichtung ausgehend von einem Gesamtbetrag iHv € 350.000,00 zuzüglich USt.

Weiters unterzeichneten die Käufer gleichzeitig mit der Unterzeichnung des jeweiligen Kaufvertrages jeweils auch eine **Pfandurkunde** zugunsten der Volksbank Wien-Baden AG, in der jeweils festgehalten wurde, dass am **9.12.2014 ein Kreditvertrag** ausgefertigt wurde und verpfändeten sie die erworbenen Liegenschaftsanteile.

konstituierende Miteigentümerversammlung

Am **15.12.2014** fand die sogenannte „**konstituierende Miteigentümerversammlung**“ für das gegenständliche Projekt statt.

An der 2,5 Stunden dauernden Versammlung nahmen der Großteil der Käufer persönlich teil, zwei Miteigentümer (***5*** und ***4***) wurden durch entsprechend bevollmächtigte andere Miteigentümer vertreten.

Das darüber aufgenommene **Protokoll (AB Teil 3, S. 136ff)** weist in der Kopf- und Fußzeile die „***Z*** ***z*** - Ing. ***Bf1***“ auf und lautet es in der Einleitung wie folgt:

*„Herr Ing. ***Bf1*** begrüßt in seiner Funktion als Miteigentümer, geschäftsführender Gesellschafter der ***X*** ***x*** GmbH sowie Eigentümer der ***Z*** ***z*** die anwesenden Miteigentümer.“*

Anschließend wurde zu Punkt 1. der Tagesordnung dargestellt, zu welchen Anteilen die Miteigentümer Anteile an der Liegenschaft erworben haben sowie zu Punkt 2 der Tagesordnung die „involvierten Partner“ wie folgt vorgestellt.

*„***KONZIPIENT2*** war federführend bei der Finalisierung des der MEG zugrundeliegenden Vertragswerks eingebunden. Weiters ist er Geschäftsführer der ***X***-***X*** GmbH, mit der die MEG auch einen Dienstleistungsvertrag für die Projektprüfung und die Erstellung einer Beteiligungskonzeption abgeschlossen hat.*

*Dipl.-ing. Arch. ***X*** ***ARCHITEKT***: ist bereits in der technischen Prüfung der Liegenschaft tätig gewesen.*

****3***: ist in der Formulierung des Vertragswerks aktiv eingebunden gewesen.*

*Ing. ***Bf1***: war federführend bei der Projektfindung, der Projektsicherung, der Konzeption und der Projektstrukturierung und dem Projektvertrieb tätig. Weiters ist er Eigentümer der ***Z*** ***z*** - Ing. ***Bf1*** - mit der die MEG auch einen Dienstleistungsvertrag für die Projektprüfung und die Erstellung einer Beteiligungskonzeption abgeschlossen hat.*

Weitere involvierte Projektpartner, die aber nicht Miteigentümer sind:

****Stb***: ist in der Konzeption der steuerlichen Auswirkung eines möglichen Bauherrenmodells tätig gewesen und erbrachte hier entsprechende umfangreiche Vorleistungen.*

****13***: geschäftsführender Gesellschafter der Firma ***Y*** GmbH, der in der finanziellen und steuerlichen Strukturierung des geplanten Beteiligungsmodells aktiv war.“*

Sodann wurde unter **Punkt 3. der Tagesordnung** das Gebäude und das geplante Ausbauprojekt, der aktuelle Ausmietungsstand und der geplante Bauablauf vorgestellt und die für die Realisierung geschätzten vorläufigen Gesamtbaukosten präsentiert.

Unter der Überschrift „Technische Projektprüfung/Ausbaupotentiale“ lautet das Protokoll auf den Seiten 4-5 auszugsweise wie folgt:

*„Die baubewilligte Planung und die Kostenschätzung wurden von der Firma ***1*** die Entwickler in Zusammenarbeit mit der ***15*** auf Basis von aktuellen Vergleichsobjekten (Knöllgasse und Kudlichgasse) erstellt. Gemeinsam mit Arch ***ARCHITEKT*** wurden diese Unterlagen durchgesehen und sind diese schlüssig, zeigten aber noch mögliche Optimierungspotentiale in Hinsicht auf*
- Flächengewinn (unter Beachtung der Stellplatzverordnung⁹
- und verbesserung hinsichtlich der Vermietbarkeit.

Wir schlagen vor, dass diese vertieft untersucht werden, damit die Qualität der Liegenschaftssanierung verbessert werden kann.

*Als nächster Schritt ist im Rahmen einer Überarbeitung des Einreichplans – in Form einer optimierten und verfeinerten Entwurfsplanung – die Ausschöpfung der erhobenen Potentiale geplant. Diese Ergebnisse werden in der folgenden Detailplanung eigearbeitet werden um die derzeit noch notwendigen Korrekturen und vorhandenen Verbesserungsvorschläge zu implementieren. Dies soll im Zuge eines Planwechsels erfolgen. Es sollen den Miteigentümern die in Zusammenarbeit mit Herrn Arch. ***ARCHITEKT*** erarbeiteten Verbesserungsvorschläge mit dem wohnfonds_ wien zur Beschlussfassung vorgelegt werden.*

*Herr Arch. ***ARCHITEKT*** erklärt sich grundsätzlich bereit, aufgrund seiner langjährigen Erfahrung im großvolumigen Wohnbau und der Althausanierung, die Überarbeitung des Einreichplans durchzuführen.*

Darüber hinaus ist er bereit dem im Rahmen des Werkvertrages beauftragten Generalplaner als technischer Ansprechpartner der MEG zur Verfügung zu stehen. ...Vorgesehen ist eine begleitende Unterstützung des Planers in den Genehmigungsverfahren, bei der Ausschreibung und in der Bauausführung bzw. vor allem, bei der weiteren Optimierung der Planung.

*Der MEG wird daher vorgeschlagen, herrn Arch. ***ARCHITEKT*** mit diesen Arbeiten zu beauftragen*

*Diese Kosten [Anmerkung: Honrar Arch. ***ARCHITEKT***] sind bereits in der übermittelten Kalkulation berücksichtigt und können daher aus den bereits bekannten Budgetpositionen finanziert werden.“*

Ein allfälliger anderer Ausbau war zum Zeitpunkt 15.12.2014 weder beschlossen, noch ist eine Verpflichtung seitens der Miteigentümer vorgelegen.

Zu Punkt 4. der Tagesordnung lautet das Protokoll wie folgt:

*„Gemeinsam mit dem Miteigentümer Herrn ***KONZIPIENT2*** wird über das gesamte Vertragskonvolut zusammengefasst berichtet.*

Den Mitgliedern der Miteigentumsgemeinschaft wurden die abgestimmten Verträge zeitgerecht zur Durchsicht und Stellungnahme übermittelt und es wurden auch hier alle von den Miteigentümern vorgebrachten Anmerkungen und Änderungswünsche in den Vertragsentwürfen entsprechend berücksichtigt.

Die Grunderwerbsteuer von 3,5 % und die Eintragungsgebühr von 1,1 % wurden unter Zugrundelegung der Summe des Kaufvertrags, des Vorleistungsvertrags (Kaufvertrag, Vorleistungsvertrag für die bereits erbrachten Dienstleistungen der Verkäuferin, jeweils zzgl. USt) sowie der sonstigen Verträge berechnet und in entsprechender Höhe kalkuliert

Miteigentümergeinschaftsvertrag

Der allen Miteigentümern bereits zur Kenntnis gebrachte Miteigentümergeinschaftsvertrag wird nochmals erörtert und grundsätzlich über den Charakter und die Risiken einer Miteigentümergeinschaft aufgeklärt und die Haftungssituation sowie generell die in diesem Zusammenhang getroffenen Vereinbarungen samt den rechtlichen Auswirkungen erläutert.

Durch den Verzicht auf die Teilungsklage für einen Zeitraum von 30 Jahren (bis 31.12.2044) seitens der Miteigentümer soll das Bestehen der Gemeinschaft bis zu diesem Zeitpunkt gesichert werden.

Die Miteigentümer verzichten im Hinblick auf die Erzielung von Einkünften durch gemeinschaftliche Vermietung des gesamten Objektes wechselseitig sowohl auf die Begründung von Wohnungseigentum als auch auf die Einräumung eines ausschließlichen Nutzungsrechtes an einer bestimmten Wohneinheit. Auch haben die Miteigentümer ausdrücklich über das gemeinsame Verständnis für das Verfahren mit dem eigenen Eigentumsanteil bei allfälliger Rechtsverfügung diskutiert.

Der Versuch bei ähnlichen Verträgen den Miteigentümergeinschaftsvertrag im Grundbuch anzumerken war leider erfolglos. Da eine Anmerkung jedoch die Rechtssicherheit erhöht soll es bei der vorliegenden Miteigentümergeinschaft neuerlich versucht werden. Die Eintragungsfähigkeit hängt aber im großen Maße vom jeweiligen GB-Gericht ab.

Im Anschluss an die Bauherrenversammlung wird das Konvolut des Miteigentümergeinschaftsvertrags in der nunmehr vorliegenden Form von sämtlichen Miteigentümern bzw. -Vertretern unterzeichnet.

c. Vollmachten

Zur Abwicklung des geplanten Projektes sind drei Vollmachten notwendig:

- *Die Vollmacht für die steuerliche Vertretung der MEG durch die Kanzlei ***Stb****
- *Die Vollmacht zur Vertretung in Miteigentümergeinschaftsversammlungen (gültig nur bei Vorliegen gewisser Umstände) für die ***Z*** ***X****
- *Die Spezialvollmacht für Vertretungshandlungen im Zuge der Projektabwicklung für die ***Z*** ***X*** (Teile der Vollmacht sind nur gültig wenn diese Vollmacht notariell beglaubigt unterzeichnet wird), diese Vollmacht wurde bereits von allen Miteigentümern erteilt*

d. Sonstige abzuschließende Verträge

Folgende weitere Verträge liegen derzeit in Entwurf oder Angebot abschlussreif:

- *Vertrag über die Projektprüfung sowie die Erstellung einer Beteiligungskonzeption durch die ***Z*** ***X*** im Bereich Förder-und Vermarktungskonzept und Rechtliches und wirtschaftliches Grundkonzept (wurde bereits von sämtlichen Mitgliedern der MEG beauftragt)*
- *Vertrag über die Projektprüfung sowie die Erstellung einer Beteiligungskonzeption durch die ***X*** ***X*** GmbH im Bereich der Wirtschaftlichkeitsberechnung und Sensitivitätsanalyse und Finanzierungsberatung (wurde bereits von sämtlichen Mitgliedern der MEG beauftragt)*
- *Vertrag über die Geschäftsbesorgung durch die ***Z*** (mit entsprechender Vollmacht, wurde bereits von sämtlichen Mitgliedern der MEG beauftragt)*
- *Steuerberatungsvertrag (für die Dauer der Investitionsphase) sowie Honorarvereinbarung über die nachfolgende steuerliche Vertretung der MEG (mit entsprechender Vollmacht) durch die Kanzlei ***Stb***, Wien*
- *Anbot der ***15*** Bauplanung und Projektmanagement GmbH für die Leistung des Generalplaners und der örtlichen Bauaufsicht*
- *Anbot der ***14*** Gebäudeverwaltung GmbH & Co KG für die HV Agenden in der Bauphase wie z.B. Ausmietungsgespräche, Baubuchhaltung, und vor allem für die Förderungsabwicklung,*
- *Angebot der ***14*** Gebäudeverwaltung GmbH & Co KG für die nach der Errichtungsphase langfristig laufenden HV Agenden*
- *Anbot von Arch. ***X*** ***ARCHITEKT*** für die Begleitung des Projektes in sämtlichen technischen Belangen,*

Die Kosten sämtlicher vorliegender Angebote, Vertragsentwürfe bzw. abgeschlossenen Verträge entsprechend den in die Projektkalkulation vorgesehenen Werten bzw. sind diese im derzeit freigegebenen Projektbudget abgebildet.“

Dem Protokoll vom 15.12.2014 wurde eine Darstellung der gefassten Beschlüsse und der sich daraus ergebenden, von den einzelnen Erwerben anteilig (entsprechend ihrem Anteil an der Liegenschaft) zu tragenden Kosten angeschlossen. Die Beilage lautet wie folgt:

„Die Bauherren beschließen die Konstituierung der Miteigentümergeinschaft gemäß dem gesondert unterfertigten Miteigentümervertrag

Es wurden von den Unterfertigten folgende gemeinschaftliche Beschlüsse mit den angeführten wesentlichsten Inhalten gefasst

1. Errichtung des **Miteigentümervertrages** sowie des **Kaufvertrages** und dessen grundbücherliche Durchführung und Übernahme der Finanzierungstreuhandtschaft und Verbücherung der Pfandrechte durch Herrn *****Notar*****, Notar, Wien, (sofern die Anmerkung des MEG Vertrages möglich ist, sollte diese durchgeführt werden);
Honorar: € 10.000,-- zuzüglich USt. und Spesen.

2. Durchführung der Investitionen aufgrund der heute getroffenen Bauherrenentscheidungen unter Zugrundelegung der **Beteiligungskonzeption** der Firma *****X*** **X*** GmbH**, ..., umfassend:
 - Wirtschaftlichkeitsberechnung und Sensitivitätsanalyse
 - Finanzierungsberatung
 Vergütung: € 240.000,-- zuzüglich USt. zur Gänze fällig unmittelbar nach Vertragsabschluss

3. Durchführung der Investitionen aufgrund der heute getroffenen Bauherrenentscheidungen unter Zugrundelegung der **Beteiligungskonzeption** der Firma *****Z*** **Z***, Ing. ***Bf1*****, ..., umfassend:
 - Förder- und Vermarktungskonzept
 - Rechtliches und wirtschaftliches Grundkonzept
 Vergütung: € 75.000,-- zuzüglich USt. zur Gänze fällig unmittelbar nach Vertragsabschluss '

4. **Hausverwaltung und Förderungsabwicklung** durch die *****14*** Gebäudeverwaltung GmbH & Co KG**, ..., :
 - Durchführung der Basisverwaltung (Betreuung des Bestandsobjekts, Ertragsoptimierung, Instandhaltung,...)
 - Erbringung sämtlicher erforderlichen Leistungen im Zuge des Ausbaus/der Sanierung
 - Abwicklung des Förderungsverfahrens
 Vergütung: € 92.967,- zuzüglich USt. bis Vorliegen der Endabrechnung

5. **Generalplanung und technische Baubetreuung** durch die Firma *****15*** Bauplanung und Projektmanagement GmbH**, ..., umfassend:
 - Erbringung sämtlicher erforderlichen Leistungen laut GOA/HOB Durchführung der Projektleitung sowie Planungskoordination gemäß den Bestimmungen des Bauarbeiterkoordinationsgesetzes
 - Beschaffung der behördlichen Bewilligungen
 - Technische Überwachung der Baudurchführung, Kontrolle auf der Baustelle und Abnahme des Bauwerks,
 - Prüfung der teil- und Schlussrechnungen
 - Erwirkung der Benutzungsbewilligung
 - Durchführung der Gewährleistungsbegehung

- Koordination der zusätzlichen Sonderfachleute

Vergütung: € 239.891,- zuzüglich USt. bis Vorliegen der Endabrechnung

6. **Begleitende technische Kontrolle** durch Arch. ***x*** **ARCHITEKT*****, 2340

Mödling

- Führung von technischen Gesprächen, Sound-Board der Miteigentümergeinschaft in sämtlichen laufenden technischen Angelegenheiten beim zuständigen Generalplaner bzw. der Förderstelle für die Dauer der Investitionsphase

- Unterstützung der Erstellung allenfalls erforderlicher Plan- und Ausschreibungsunterlagen

- Laufende Kontrolle der Qualität und Effizienz des Generalplaners

- Interessenvertretung der Miteigentümer in technischen Fragen

Vergütung: max. € 14.900,-- zuzüglich USt., davon € 5.000,-- Pauschale als

Vorauszahlung bis Ende 2014, anschließend 12 Monate a max. 7,5h a € 110/H p.m., in

Summe max. € 9.900,- zuzüglich USt. für das Jahr 2015

7. Auftrag für die **Geschäftsbesorgung** zur Durchführung der von den Bauherren gefassten Beschlüsse durch die Firma ***Z*** *****z*****, Ing. *****Bf1*****, ..., umfassend-

- Kaufmännische und wirtschaftliche Betreuung

- begleitende technische Betreuung

- Begleitung der Finanzierung

- Sonstige Leistungen

- Zur Durchführung des Auftrages erhält die *****Z*** ***x***** eine gesonderte Vollmacht

Vergütung: € 30.000,-- zuzüglich USt. p.a. für die Dauer der Investitionsphase (aber

zumindest für 4 Jahre) ab 2014 (2014+2015 fällig in 2014); für die Dauer der

Tilgungsphase (aber zumindest für 15 Jahre) jährlich in Höhe von € 7.500,- zuzügl. USt auf Förderungsdauer (15 Jahre), fällig jeweils zu Jahresbeginn

8. **Steuerberatung** und laufende steuerliche Vertretung durch die Kanzlei *****Stb*****, Wien, umfassend:

- 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: € 15.000,-- zuzüglich USt., davon € 10.000,-- als Vorauszahlung für den Leistungszeitraum bis Abschluss der Investitionsphase

- Nachfolgende laufende Steuerberatungsleitung der MEG inkl. Steuererklärungen und Überschussrechnungen.

Vergütung: € 2.300,-- zuzüglich USt. p.a., ab Beginn der Tilgungsphase

9. Grundsätzlich sind alle Informationen über das gemeinsame Investitionsprojekt bzw. auch über die daran Beteiligten von allen als vertraulich zu behandeln. Mit Rücksichtnahme auf diese generelle Regelung darf aber die Zusammenarbeit bei der gemeinsamen Umsetzung dieses Projektes in abgestimmter und für das Projekt und die Miteigentümer nicht nachteiliger Weise, zu Werbezwecken verwendet werden.

Am **15.12.2015** wurde von den anwesenden Miteigentümern der sog. „Projektprüfungs- und Konzeptionsvertrag“ sowie der „Vertrag über die Geschäftsbesorgung“ mit *****Z***** (=Ing. *****Bf1*****) als Auftragnehmer unterzeichnet. § 4 des Geschäftsbesorgungsvertrages lautet wie folgt:

- „1) Die zum Zeitpunkt des Liegenschaftserwerbs geplanten und von allen Auftraggebern genehmigten Projektkosten liegen diesem Vertrag als Anlage 1 bei.*
- 2) *****Z***** *****X***** sorgt in weiterer Folge bestmöglich dafür, dass die genehmigten Projektkosten nicht überschritten werden.*
- 3) Bei einer Überschreitung der Projektkosten hat *****Z***** *****X***** den Miteigentümern unverzüglich unter Angabe der voraussichtlichen Höhe der Überschreitung zu verständigen.*
- 4) Die Miteigentümer sind verpflichtet, binnen 14 Tagen nach Verständigung eine Stellungnahme abzugeben. Erfolgt diese nicht, so gilt dies als Zustimmung und das Projekt wird unter Berücksichtigung der überschrittenen Gesamtkosten fortgeführt.“*

Die Vereinbarung der Miteigentümer wurde ebenfalls am 15.12.2014 von allen Miteigentümern unterzeichnet. Darin verzichteten die Vertragsparteien auf ihr Recht auf Teilung und weiters auf die Begründung von Wohnungseigentum und auf die Einräumung von Nutzungsrechten an einzelnen Bestandobjekten.

Das Protokoll der Miteigentümerversammlung wurde von den Miteigentümern nicht unterzeichnet, sondern nur die Anwesenheitsliste.

Unterzeichnung der Zusatzaufträge und Verträge

Die weiteren zur Umsetzung des Projektes vorgesehenen Verträge mit der *****X***** *****X***** GmbH, der *****15***** Bauplanung und Projektmanagement GmbH, der *****14***** Gebäudeverwaltung GmbH & Co KG sowie auch der Steuerberatungsvertrag mit der *****Stb***** wurden erst nach der konstituierenden Bauherrenversammlung zwischen 15. und 18.12.2014 namens der Miteigentümergeinschaft durch Ing. *****Bf1***** abgeschlossen.

Die Erwerber waren weder aufgrund der Zeichnungsscheine noch aufgrund der Kaufverträge vom 12.12.2014 verpflichtet, Zusatzverträge abzuschließen.

In manchen Projekten wird die Finanzierung zur Gänze mit Eigenmittel bestritten oder teilweise mit der eigenen Hausbank insbesondere nach der Bauphase. Überdies ist die Auswahl des Steuerberaters sehr oft demjenigen, der die Mehrheit der Anteile vertritt, vorbehalten.

Höhe der Baukosten/Umsetzung der „optimierte Planungsvariante“

Im Zeitpunkt des Erwerbes der Liegenschaftsanteile lag für die Baukosten nur eine Kalkulation vor und stand die Höhe der Baukosten noch nicht fest, weil eine Ausschreibung der Bauleistung vorgesehen war.

Wie am 15.12.2014 vorgeschlagen und ohne Diskussion beschlossen, wurde in der Folge die sog „optimierte Planungsvariante“ ausgearbeitet. Die sog „optimierte Planungsvariante“ die am 15.12.2014 gemeint war, war die Umplanung zur Optimierung zur vorliegenden Baubewilligung.

Es gab dann 2015 noch Gespräche mit den Altmietern, die zur Veränderung der Raumaufteilung geführt haben.

Eine weitere „optimierte Planungsvariante“ diente dazu, um mehr vermietbare Wohnungen zu schaffen und damit künftig höhere Mieterträge zu erzielen. Diese Planungsvariante, die zur Vermehrung der Flächen und der Baukosten geführt hat, wurde am 30.06.2015 präsentiert und 4 – 6 Wochen später durch einen Umlaufbeschluss nach umfangreicher Diskussion von den Miteigentümern mehrheitlich beschlossen.

Im Protokoll der Miteigentümerversammlung vom 30.05.2017 (Punkt 2 des Zwischenberichtes aus der Planungsphase) heißt es wörtlich dazu wie folgt:

*„Im Zuge der Miteigentümerversammlung vom 30.06.2015 wurde ein substantiell geändertes, verbessertes Projekt für die Sanierung und den Ausbau unserer Liegenschaften ***Straße*** vorgestellt - die optimierte Planungsvariante. Im Anschluss an die Versammlung wurde deren Realisierung durch die Miteigentümer in Form eines Umlaufbeschlusses mit großer Mehrheit angenommen.“*

Der zusätzliche Flächengewinn und die damit verbundenen Mehrkosten waren nicht in der ursprünglichen Aufstellung enthalten und auch im Zeichnungsschein nicht betraglich erfasst.

Der Bauauftrag an die Firma ***16*** wurde durch die Miteigentümergeinschaft an die Firma ***16*** erst nach Durchführung eines Vergabeverfahrens erteilt. Es gab keinen Fixpreis.

Nach den Angaben des Bf. hat die wesentliche Umplanung zu Mehrkosten von € 900.000,00 geführt. Aufgrund der Flächenvermehrung wurde die Kostensteigerung kalkuliert. Die gesamte Kostensteigerung ist auf die Umplanung, Vergrößerung der Fläche um 269m² zurückzuführen, weil zB auch noch neue Gutachten benötigt wurden.

Ziel der Erwerber – Voraussetzung für den Anteilserwerb

Die Käufer wollten die Liegenschaftsanteile als Anlageobjekt unter weitestgehender Fremdfinanzierung zur Lukrierung möglichst hoher Mieterträge erwerben. Dafür wurde

den Erwerbern ein Gesamtkonzept angeboten, in welches sich die Interessenten einbinden ließen. Völlig auszuschließen und jeder Lebenserfahrung widersprechend wäre die Annahme, es wären auch Interessenten zum Anteilserwerb zugelassen worden, die sich an der Sanierung und Vermarktung nicht beteiligt hätten.

Auch der Bf. hat seinen Liegenschaftsanteil als Investment in ein Anlageobjekt erworben und beteiligte er sich wie alle anderen Erwerber entsprechend dem Beteiligungsverhältnis anteilig an den der Verwirklichung des Bauherrnprojektes dienenden Aufwendungen.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich im Wesentlichen aus den Schriftsätzen der steuerlichen Vertretung, den von der steuerlichen Vertretung dem Finanzamt vorgelegten Unterlagen sowie den Ausführungen des Ing. ***Bf1*** bei der mündlichen Verhandlung.

Der nunmehr festgestellte Sachverhalt wurde bei der mündlichen Verhandlung vorgetragen und um das von Herrn Mag. ***BF*** zum Sachverhalt getätigte ergänzende Vorbringen, das dem Senat glaubwürdig erscheint, ergänzt.

Es wird insbesondere nicht in Zweifel gezogen, dass die drei Personen Ing. Mag. ***BF***, ***KONZIPIENT2*** und DI ***ARCHITEKT*** an der Konzeption des Bauherrenprojektes wesentlich beteiligt waren. Eine Beteiligung der übrigen 10 späteren Käufer an der Ausarbeitung des Projektes wurde hingegen auch vom Bf. nicht einmal behauptet und liegt hierfür auch nach der Aktenlage kein Hinweis vor.

Ebenso unstrittig ist, dass schon vor der Kaufentscheidung die Möglichkeiten der Sanierung und des Ausbaues und die für die Umsetzung des Projektes erforderlichen Kosten kalkuliert und den Käufern diese Kosten auch bekannt gegeben wurden und dass in den kalkulierten Gesamtinvestitionssumme neben den Bau- und Baunebenkosten auch die mit der angestrebten ertragreichen Vermietung verbundenen Dienstleistungen enthalten waren.

Die Tatsache, dass die Liegenschaft von der ***X*** als Anlageobjekt angeboten wurde, ergibt sich aus der von ihr aufgelegten Broschüre (Impressum), aus der Präsentation auf der homepage der ***X*** und dass die Zeichnungsscheine von den späteren Käufern an die ***X*** gerichtet wurden. Der Auftrag zur Interessentensuche an die ***X*** kann nur von der Verkäuferin als damalige Liegenschaftseigentümerin erfolgt sein.

Herr ***BF*** hat zwar überzeugend angegeben, dass er persönlich (ausgedrückt durch den plakativen Satz: „der ***BF*** also die ***Z***“) ein Angebot zum Kauf der Liegenschaft bekommen hat, wenn er sie will. Damit wurde aber nicht dargetan, dass er alleine (oder gemeinsam mit ***KONZIPIENT2*** und ***ARCHITEKT*** je die gesamte Liegenschaft erworben hätte. Die Aussage, dass er sich die Liegenschaft dann zusammen mit Dr.

KONZIPIENT2 und DI ***ARCHITEKT*** angesehen hat, ob es interessant wäre für ein Bauherrenprojekt und ein Investment in das die 3 Personen selber investieren wollen, spricht ganz im Gegenteil dafür, dass Ing. ***Bf1***, ***KONZIPIENT2*** und ***ARCHITEKT*** von Anfang an bloß am Erwerb eines Liegenschaftsanteiles interessiert waren. Nach den Angaben des Ing. ***Bf1*** hat er keine schriftliche Vereinbarung mit der Verkäuferin getroffen und beruht die Beteiligung an der Konzeption des Bauherrnprojektes bloß auf der ständigen Zusammenarbeit mit der ***14***gruppe. Ein Vorbringen in die Richtung, dass er – alleine oder gemeinsam mit Dr. ***KONZIPIENT2*** und DI ***ARCHITEKT*** - einen mündlichen Kaufvertrag mit der Verkäufer über die gesamte Liegenschaft abgeschlossen hätte oder ihm die Verkäuferin sonst rechtsgeschäftlich solche Befugnisse eingeräumt hätte, die ihn alleine oder gemeinsam mit den beiden anderen „Konzipienten“ verbindliche Verfügungen über die gesamte Liegenschaft gestattet hätten, wurde jedenfalls nicht erstattet. Es ergibt sich auch nach der Aktenlage kein Hinweis dafür und wurde ein solcher, die gesamte Liegenschaft betreffender Erwerbsvorgang durch die 3 Personen dem Finanzamt nicht angezeigt. Der Bf. hat wie alle anderen Erwerber lediglich hinsichtlich bestimmter Anteile durch die Unterzeichnung des Zeichnungsscheines zu erkennen gegeben, dass er Miteigentümer werden will. Es war nach dem Gesamtbild spätestens im Sommer 2014 geplant, dass die Liegenschaft als Anlageobjekt im Rahmen eines Bauherrnprojektes verwertet werden soll und besteht die „Besonderheit“ hier nur darin, dass auch an der Konzeption beteiligte Personen selbst investieren wollten (siehe dazu die dahingehenden Ausführungen des Mag. ***BF*** bei der mündlichen Verhandlung).

Dass die Verträge über die diversen Dienstleistungen schon vor der Kaufvertragsunterzeichnung im Detail ausgearbeitet wurden, ergibt sich einerseits daraus, dass die Entwürfe bereits im steuerlichen Gutachten vom 18.7.2014 angesprochen wurden und zeigt sich auch daran, dass das gesamte Vertragsbündel nur wenige Tage nach der Kaufvertragsunterzeichnung unterschrieben werden konnte.

Etliche der Dienstleistungen dienten der Präsentation als lukratives Anlageobjekt (wie zB Wirtschaftlichkeitsberechnungen, Förder- und Vermarktungskonzept, steuerliches Gutachten, etc) und wurden die entsprechenden Tätigkeiten von den Dienstleistern ebenso wie die ersten Tätigkeiten des Architekten DI ***ARCHITEKT*** schon vor der Vertragsunterzeichnung durchgeführt. Die Ausarbeitung der Verträge für diverse Dienstleistungen in der Form, dass jeweils die Miteigentümergeinschaft als Auftraggeber vorgesehen wurde, zeigt dazu deutlich, dass stets beabsichtigt war, dass die Kosten für diese Dienstleistungen und auch das Architektenhonorar letztendlich von allen Miteigentümern aliquot entsprechend ihrem Miteigentumsanteil getragen werden soll. Unstrittig ist, dass die entsprechenden Rechnungen tatsächlich bereits zwischen 15.12.2014 und 18.12.2014 an die Miteigentümergeinschaft gelegt wurden und besteht dadurch ein deutlicher zeitlicher und kausaler Zusammenhang mit dem am 12.12.2014 erfolgten Liegenschaftserwerb. Durch die Verrechnung aller mit dem Projekt verbundenen Kosten zwischen den Miteigentümern erfolgte eine aliquote

Kostentragung durch alle Miteigentümer entsprechend ihrem Liegenschaftsanteil. Damit wurden die sog. „Konzipienten“ ebenso wie alle anderen Erwerber wirtschaftlich gesehen durch alle der Miteigentümergeinschaft in Rechnung gestellten Beträge entsprechend ihrer Beteiligungsquote belastet.

Auch wenn bis zum 15.12.2014 keine formale Verpflichtung der Käufer bestand, alle Dienstleistungen in Anspruch zu nehmen bzw die Kosten dafür zu tragen, so sprechen sowohl der zeitliche Zusammenhang der Beauftragung der Dienstleistungen innerhalb eines Zeitraumes von wenigen Tagen nach dem Liegenschaftserwerb als auch die Tatsache, dass die Dienstleistungen der Umsetzung des Projektes und damit der Erreichung des angestrebten Zweckes des Liegenschaftserwerbes (zur ertragreichen Vermietung geeignetes Anlageobjekt) dienten, für das Vorliegen eines inneren Zusammenhanges.

Dass die Möglichkeiten von Umplanungen bereits 3 Tage nach der Finalisierung der Kaufvertragsunterzeichnung in der sogenannten "konstituierenden Bauherrnversammlung" präsentiert wurden, ist unstrittig. Es müssen daher die Vorarbeiten hierfür auch schon vor dem Kaufvertragsabschluss erfolgt sein. Auch die Kosten des Architekten für die Umplanung wurden bereits in die Kalkulation einbezogen (siehe dazu unter Punkt 3. des Protokolls vom 15.12.2014).

Wie Mag. ***BF*** bei der Verhandlung betonte, war stet eine Ausschreibung der Bauleistung geplant und lag daher für die Baukosten nur eine Kalkulation vor (siehe dazu auch das Protokoll der Miteigentümerversammlung vom 15.12.2014). Auch wenn der formale Beschluss über die Durchführung der „optimierten Variante“ erst zu einem späteren Zeitpunkt erfolgte, so haben die Erwerber doch nur 3 Tage nach Entstehen der Miteigentümergeinschaft in Erwartung höherer Mieteinnahmen bereits dem Grunde nach akzeptiert, dass es durch Umplanungen zu gegenüber der Kalkulation erhöhten Baukosten kommen wird. Durch die umfangreichen Vollmachten an ***BF*** und die Konzeption des gesamten Vertragswerkes war sichergestellt, dass für mit Kostensteigerungen verbundene Veränderungen des Projektes Mehrheitsbeschlüsse ausreichen (siehe dazu das Protokoll der Miteigentümerversammlung von 30.5.2017, Punkt 2 des Zwischenberichtes aus der Planungsphase).

Bestimmungen in § 4 des Geschäftsbesorgungsvertrages, wonach ein bloßes Untätigbleiben eines Miteigentümers nach einer Verständigung über eine Überschreitung der Projektkosten binnen 14 Tagen als Zustimmung gilt, zeigen, dass Kostensteigerungen gegenüber der Kalkulation stets immanent waren. Gerade die unstrittigen Tatsachen, dass die Planung des Bauvorhabens noch nicht abgeschlossen war und das für die Erteilung des Bauauftrages noch eine Ausschreibung vorgesehen war, sprechen dafür, dass die Höhe der voraussichtlichen Baukosten noch nicht feststand (im Gegensatz zu den Kosten für die diversen Dienstleistungen, die betraglich fixiert waren – siehe dazu die Beilage zum Protokoll vom 15.12.2014) und dass die Erwerber im Hinblick auf die Lukrierung möglichst hoher Mieterträge und eine

möglichst rentable Investition in ein Anlageobjekt eine durch den Flächengewinn verursachte Erhöhung der tatsächlichen Baukosten gegenüber den kalkulierten Baukosten in Kauf nehmen.

Es liegen daher wirtschaftlich betrachtet die gesamten tatsächlich für die Sanierung aufgewendeten Bau- und Baunebenkosten in einem unmittelbaren tatsächlichen und wirtschaftlichen oder inneren Zusammenhang mit dem Erwerb der Liegenschaftsanteile.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Zur Wirksamkeit des Bescheides

Gemäß § 97 Abs. 1 erster Satz BAO werden Erledigungen dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekanntgegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind.

Die Bekanntgabe erfolgt gemäß § 97 Abs. 1 lit a BAO bei schriftlichen Erledigungen abgesehen von hier nicht interessierenden Ausnahmen durch Zustellung.

Gemäß § 98 Abs. 1 BAO sind Zustellungen nach dem Zustellgesetz, BGBl. Nr. 200/1982, ausgenommen Abschnitt III (Elektronische Zustellung), vorzunehmen, soweit in der BAO - für den Beschwerdefall unerheblich - nicht anderes bestimmt ist.

Gemäß § 9 Abs. 1 ZustG können die Parteien und Beteiligten andere natürliche oder juristische Personen oder eingetragene Personengesellschaften gegenüber der Behörde zur Empfangnahme von Dokumenten bevollmächtigen (Zustellungsvollmacht).

Ist ein Zustellungsbevollmächtigter bestellt, so hat die Behörde gemäß § 9 Abs. 3 ZustG, soweit gesetzlich nicht anderes bestimmt ist, diesen als Empfänger zu bezeichnen.

Hat eine Partei mehrere Zustellungsbevollmächtigte, so gilt die Zustellung gemäß § 9 Abs. 4 2. Satz ZustG als bewirkt, sobald sie an einen von ihnen vorgenommen worden ist.

Die Bestellung eines Vertreters (auch zum Zustellungsbevollmächtigten) wird erst mit der Vorlage der Vollmachtsurkunde oder mit der mündlichen Erteilung der Vollmacht der Behörde gegenüber oder mit der Berufung auf die Vollmacht gegenüber der Behörde wirksam. Die Bevollmächtigung muss im jeweiligen Verfahren geltend gemacht werden. Auch wenn nach der Vollmachtsurkunde die Vollmacht etwa alle Verfahren vor Abgabenbehörden des Bundes umfasst, ist sie dennoch von der Abgabenbehörde nur in dem Verfahren, in dem darauf hingewiesen wird, zu beachten (vgl. ua. VwGH 31.8.2000, 98/16/0310 mwN).

Die gesetzliche Bevollmächtigung von Notaren und Rechtsanwälten betrifft gemäß § 11 Abs. 1 GrEStG nur die Vornahme der Selbstberechnung an sich, umfasst aber nicht eine

Vertretungsmacht im Verfahren betreffend die Erlassung eines Grunderwerbsteuerbescheides (vgl. VwGH 8.9.2010, 2008/16/0170).

Im gegenständlichen Fall ist vor der Erlassung des gegenständlichen Grunderwerbsteuerbescheides weder von dem die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer durchführenden Notar noch von der ***Stb*** bekanntgegeben worden, dass die beschwerdeführende Partei für das Grunderwerbsteuerverfahren eine Zustellvollmacht erteilt hätte. Die ***Stb*** ist sie stets im Namen der Miteigentümergeinschaft (und nicht im Namen der einzelnen Erwerber) aufgetreten. Als Reaktion auf die vom FA in dem an die Miteigentümergeinschaft zu Händen der ***Stb*** gerichteten Vorhalt vom 4.11.2020 enthaltene Frage

„2. Wem wurde von Seiten der Miteigentümer Vollmacht erteilt? Bitte um Vorlage der jeweiligen Vollmacht.“

übermittelte die steuerliche Vertretung am 9.12.2020 den am 18.12.2014 zwischen der Miteigentümergeinschaft als Auftraggeber und der ***Stb*** abgeschlossenen Steuerberatungsvertrag samt angeschlossener Vollmacht (AB Teil 3, S 97 ff). Daraus ist ersichtlich, dass sowohl die Unterzeichnung des Steuerberatungsvertrages als auch der Vollmacht durch Herrn ***Bf1*** ausdrücklich mit dem Beisatz „für die Miteigentümergeinschaft“ erfolgte.

Gemäß § 9 Z. 4 GrEStG sind grundsätzlich die am Erwerbsvorgang beteiligten Personen Steuerschuldner. Erwerben mehrere Personen von einem Dritten ein Grundstück zu ideellen Anteilen, dann ist jeder von ihnen nur hinsichtlich seines eigenen Grundstückanteiles am Erwerbsvorgang beteiligt und somit Steuerschuldner (vgl. VwGH 19.5.1988, 87/16/0062). Wenn ein Grundstück von mehreren Miteigentümern veräußert oder von mehreren Personen zum Miteigentum erworben wird, liegen so viele Erwerbsvorgänge vor, als sich Vertragsparteien gegenüberstehen (VwGH 19.5.1988, 87/16/0062).

Die - erst nach der Verwirklichung von mehreren Erwerbsvorgängen- entstehende Miteigentümergeinschaft ist hingegen nicht Abgabenschuldnerin der Grunderwerbsteuer und kann sie somit auch nicht Bescheidadressatin im Grunderwerbsteuerverfahren sein. Es kommt daher für die Adressierung der Grunderwerbsteuerbescheide nur darauf an, ob eine Zustellvollmacht des jeweiligen vom konkreten Erwerbsvorgang betroffenen Käufer vorliegt und ob das Vorliegen einer solchen Zustellvollmacht dem FA bekanntgegeben gegeben wurde. Da sich die ***Stb*** erstmals in der Beschwerde auf die von den einzelnen Käufern erteilte Vollmacht berufen hat, ist die Zustellung der Grunderwerbsteuerbescheide zu Recht vom FA direkt an den jeweiligen Erwerber und nicht zu Händen der steuerlichen Vertretung vorgenommen worden. Der gegenständliche Grunderwerbsteuerbescheid wurde daher wirksam erlassen.

Zur Höhe der Bemessungsgrundlage – Wert der Gegenleistung

Gemäß **§ 4 Abs. 1 GrEStG 1987** ist die Steuer zu berechnen vom Wert der Gegenleistung (§ 5), mindestens vom Grundstückswert.

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 vorbehaltenen Nutzungen.

Gemäß **§ 5 Abs. 2 GrEStG 1987** gehören zur Gegenleistung

1. Leistungen, die der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer neben der beim Erwerbsvorgang vereinbarten Gegenleistung zusätzlich gewährt,
2. Belastungen, die auf dem Grundstück ruhen, soweit sie auf den Erwerber kraft Gesetzes übergehen, ausgenommen dauernde Lasten.

Gemäß **§ 5 Abs 3 GrEStG 1987** sind der Gegenleistung hinzuzurechnen

1. Leistungen, die der Erwerber des Grundstückes anderen Personen als dem Veräußerer als Gegenleistung dafür gewährt, dass sie auf den Erwerb des Grundstückes verzichten,
2. Leistungen, die ein anderer als der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer als Gegenleistung dafür gewährt, dass der Veräußerer dem Erwerber das Grundstück überlässt.

Gemäß **§ 5 Abs. 4 GrEStG 1987** wird die Grunderwerbsteuer, die für den zu besteuerten Erwerbsvorgang zu entrichten ist, der Gegenleistung weder hinzugerechnet noch von ihr abgezogen.

Der Begriff der Gegenleistung im Sinne der §§ 4 und 5 GrEStG ist ein dem Grunderwerbsteuerrecht eigentümlicher Begriff, der über den bürgerlich-rechtlichen Begriff der Gegenleistung hinausgeht (vgl. ua VwGH 26.6.2003, 2003/16/0077).

Der Begriff der Gegenleistung im Grunderwerbsteuergesetz ist 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 - in den Fällen der Abs. 2 und 3 des § 5 GrEStG auch nur mittelbar - zu zahlen ist (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band II, Rz 5 zu § 5, samt angeführter Rechtsprechung).

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 Grunderwerbsteuergesetzes anzusehen (Fellner, aaO, Rz 9 zu § 5, samt angeführter Rechtsprechung).

Leistungen des Erwerbers an einen Dritten sind insbesondere dann in den Bereich der Gegenleistung einzubeziehen, wenn sie den Veräußerer von einer ihn treffenden Verpflichtung befreien (vgl. VwGH 20.2.2003, 2002/16/0123). Zur Gegenleistung gehören grundsätzlich auch Leistungen an Dritte, die dem Veräußerer - sei es aufgrund des Gesetzes, sei es aufgrund einer vertraglichen Verpflichtung - obliegen, aber aufgrund der Parteienabrede vom Erwerber getragen werden müssen, die sich also im Vermögen des Veräußerers zu dessen Gunsten auswirken, zur Gegenleistung (vgl. ua VwGH 22.5.1980, 1879/79). Für die Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage ist es weder erforderlich, dass die übernommene "sonstige Leistung" dem Veräußerer selbst zufließt, noch dass die Verpflichtung dazu vorher in der Person des Verkäufers - sei es im Innenverhältnis zum Käufer, sei es im Verhältnis zu einem Dritten - entstanden ist und der Käufer sich anschließend verpflichtet, diese Verbindlichkeit zu tragen. Es genügt, dass die Verbindlichkeiten erst in der Person des Käufers entstehen. Eine dem Verkäufer gegenüber eingegangene Verpflichtung, in einen gegenseitigen Vertrag einzutreten oder einen Vertrag mit einem Dritten abzuschließen, kann dem Grunde nach als sonstige Leistung zur Gegenleistung gehören. (vgl. Fellner, a.a.O., Rz 66 unter Hinweis auf BFH 29.6.1988, II R 258/85, BStBl II 898 sowie BFH 13.12.1989, II R 115/86, BStBl II 1990, 440).

Gegenstand eines Kaufvertrages kann grundsätzlich auch eine künftige Sache oder eine Sache sein, hinsichtlich welcher zur Erfüllung des Vertrages bestimmte Eigenschaften erst geschaffen werden müssen (VwGH 24.5.1971, 1251/69; VwGH 19.4.1995, 89/16/0156). Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist daher der Zustand des Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll, wobei es sich dabei nicht zwangsläufig um jenen Zustand handeln muss, in dem sich das Grundstück im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses befindet (VwGH 19.4.1995, 89/16/0156).

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

Steht die Leistung des Erwerbers also in einem unmittelbaren, tatsächlichen und wirtschaftlichen oder "inneren" Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes, dann ist sie als Gegenleistung im Sinne des GrEStG anzusehen. Für die Frage nach der finalen Verknüpfung zwischen Erwerbsgegenstand und Gegenleistung ist es gleichfalls unerheblich, ob mehrere abgeschlossene Verträge nach dem Willen der jeweils vertragschließenden Parteien zivilrechtlich ihrem Bestand nach voneinander abhängig sein sollen. Entscheidend für die

Qualifikation einer Leistung als Gegenleistung im Sinne des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG ist, dass die Verpflichtung zur Leistung auf den Erwerb des Grundstücks in dem Zustand, in dem es zum Erwerbsgegenstand gemacht wurde, bezogen ist und zwischen den Verträgen ein so enger sachlicher Zusammenhang besteht, dass der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhält. (vgl. zB. VwGH 25.8.2005, 2005/16/0104; 30.4.1999, 98/16/0357; sowie Fellner aao, § 5 Rz 9 und 88b samt der dort zitierten Rechtsprechung des VwGH).

Voraussetzung für die Einbeziehung der Baukosten in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer ist, dass die Errichtung des Gebäudes mit dem Grundstückserwerb in einer finalen Verknüpfung steht. Bei der Beurteilung dieses Zusammenhangs ist vom wahren wirtschaftlichen Gehalt des Erwerbsvorganges auszugehen. Wenn also etwa der Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden ist, dann ist ein Kauf mit herzustellendem Gebäude anzunehmen. Zudem hat der Verwaltungsgerichtshof in seiner bisherigen Rechtsprechung klargestellt, dass dies auch für Interessenten gilt, die in ein fertiges Vertragsgeflecht eingebunden werden, welches sicherstellt, dass nur solche Interessenten zugelassen werden, die sich an ein im wesentlichen vorgegebenes Baukonzept binden, welches durch vom Verkäufer bestimmte Unternehmen zu verwirklichen ist. In diesem Falle sind auch die das Baukonzept betreffenden Verträge in den grunderwerbsteuerrechtlichen Erwerbsvorgang einzubeziehen. Das Vorhandensein mehrerer Urkunden und mehrerer Vertragspartner steht dem nicht entgegen, insbesondere kommt es dabei nicht darauf an, dass über Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung unterschiedliche Vertragsurkunden unterfertigt wurden. (vgl. zB. VwGH 16.11.1995, 93/16/0017; 9.11.2000, Seite 51 von 61 2000/16/0039; 29.7.2004, 2003/16/0135; 24.2.2005, 2004/16/0210; 17.3.2005, 2004/16/0246; 10.4.2008, 2007/16/0223).

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

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

Die durch die Annahme eines einheitlichen --sowohl den Verkauf eines bestimmten Grundstücks als auch die Errichtung eines bestimmten Gebäudes umfassenden-- Angebots ausgelöste Indizwirkung für das Vorliegen eines engen sachlichen Zusammenhangs zwischen

Kauf- und Bauvertrag im Sinne der Grundsätze zum einheitlichen Leistungsgegenstand gilt auch dann, wenn auf der Veräußererseite mehrere Personen auftreten. Ein einheitliches Angebot im vorgezeichneten Sinne kann auch dann gegeben sein, wenn die bis (annähernd) zur Baureife gediehene Vorplanung inhaltlich maßgebend von der Erwerberseite mit beeinflusst oder gar veranlasst worden ist (vgl. BFH 21.9.2005, II R 49/04).

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 24.2.2021, Ro 2020/16/0024, mwN).

Aus dieser Judikatur ergibt sich für den vorliegenden Fall:

Sämtliche Erwerber haben schon vor der Kaufvertragsunterzeichnung einen an die ***X*** adressierten Zeichnungsschein unterzeichnet und musste daher allen Erwerbern bewusst sein, dass sie entsprechend dem zu erwerbenden Anteil der Liegenschaft anteilig auch die Investitionskosten zu tragen haben werden, wobei für jeden Erwerber bereits betragsmäßig die voraussichtlichen anteiligen Investitionskosten beziffert wurden und entspricht der Betrag für 100 Anteile einer Gesamtinvestitionssumme von € 4.842.280,00. Da dies gerundet dem in der „Budgetversion 5.6.2014“ genannten Betrag von € 4.842.284,00 entspricht, wird damit definiert, welche Aufwandspositionen die Erwerber anteilig zu tragen haben werden. Im jeweiligen Zeichnungsschein wird auch ausdrücklich festgehalten, dass nach Durchführung der Sockelsanierung des auf der Liegenschaft errichteten Zinshauses langfristig die Erzielung von Mieteinnahmen für sämtliche Miteigentümer sichergestellt werden soll. Für den Fall, dass die Eigentümergemeinschaft nicht bis 31.12.2014 durch Unterfertigung der Kaufverträge zustande kommen sollte, wurde eine Rückerstattung allfällig eingezahlter Beträge vereinbart. Daraus ergibt sich deutlich, dass ein kausaler und wirtschaftlicher Zusammenhang des Liegenschaftserwerbes mit der anteiligen Tragung aller in der Budgetversion vom 5.6.2014 genannten Aufwendungen besteht. Zeitgleich mit der Kaufvertragsunterzeichnung durch die Käufer erteilten alle Erwerber umfassende Vollmachten an Ing. ***Bf1*** und war damit noch vor der Unterzeichnung der Kaufverträge durch die Verkäuferin sichergestellt, dass ein mit der Verkäuferseite zusammenarbeitender Miteigentümer namens der sich erst konstituierenden Miteigentümergemeinschaft tätig werden kann. Dazu kommt, dass nur 3 Tage nach Unterzeichnung der Kaufverträge durch die Vermieterin in der Miteigentümerversammlung vom 15.12.2014 nochmals bekräftigt wurde, dass alle Erwerber in das vorbereitete Vertragskonvolut einsteigen. Bereits in dieser Versammlung wurden präsentiert, dass durch eine Optimierung der Planung zusätzliche vermietbare Flächen geschaffen und damit die Mieterträge noch gesteigert werden können und wurde diese Steigerung des Gesamtinvestitionsvolumens dort von allen Miteigentümern akzeptiert. Damit wurde im zeitlichen Umfeld mit dem Erwerb der Liegenschaftsanteile dem Grunde nach festgelegt,

welche Leistungen die Erwerber zu erbringen haben und wurden dazu auch sogleich eine Erweiterung der Fremdfinanzierung vorgesehen.

Zur Bauherreneigenschaft der sog. „Konzipienten“

Die Tatsache, dass einige Käufer an der Konzeption dieses Projektes beteiligt waren, ändert nichts daran, dass Gegenstand des Erwerbsvorganges auch bei diesen Personen die Liegenschaftsanteile samt Gebäude im sanierten und für eine ertragreiche Vermietung geeignetem Zustand waren.

Auch die von der steuerlichen Vertretung in den Schriftsätzen als „Konzipienten“ bezeichneten Personen wollten ein Anlageobjekt erwerben und haben auch sie vor der Kaufvertragsunterzeichnung einen an die ***X*** adressierten Zeichnungsschein unterzeichnet und zeigt sich daran, dass auch sie – wie auch alle anderen späteren Erwerber – bereit waren, die bereits betragsmäßig bezifferten Investitionskosten anteilig zu tragen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der Käufer nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er

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

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

Nach der Rechtsprechung ist bei einer Miteigentümergeinschaft die Bauherreneigenschaft nur dann gegeben, wenn **sämtliche** Miteigentümer gemeinsam tätig werden und das Risiko tragen (VwGH 29.7.2004, 2003/16/0135).

Von einer Miteigentümergeinschaft kann erst dann gesprochen werden, wenn Personen Miteigentümer geworden sind. Erst Miteigentümer können verbindlich mitgestalten und - beschließen. Wer noch nicht Miteigentümer ist, kann nicht Bauherr sein. Wirkt jemand schon vor Erwerb des Miteigentumsanteiles als Interessent mit, ist dies wegen seiner in dieser Phase unmaßgeblichen Stellung unbeachtlich (VwGH 30.5.1994, 93/16/0096; vom 27.1.1999, 96/16/0142.)

Solange diesen Personen Miteigentum nicht eingeräumt ist und eine solche MEG gar nicht besteht, können diese auch nicht als Bauherren handeln, Planungswünsche von Interessenten,

die noch nicht Eigentümer sind, sind bloß unverbindliche Anregungen; mit ihnen werden nicht in der Stellung eines Bauherrn gründende, durchsetzbare Rechte geltend gemacht (VwGH vom 27.1.1999, 96/16/0142; vom 18.4.1997, 96/16/0043; vom 3.10.1996, 95/16/0003 u.a.).

Auch wenn (einzelne: hier drei) der späteren Miteigentümer an der Erarbeitung des Gesamtkonzepts bereits eingebunden waren, ist bei der Besteuerung der Zustand des Grundstücks maßgebend, der – hier jeweils anteilig – Gegenstand des Erwerbsvorganges werden sollte und sind alle in einem unmittelbaren, tatsächlichen und wirtschaftlichen oder "inneren" Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes stehenden Leistungen als Gegenleistung im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes anzusehen.

Zum Verweis in der Stellungnahme zum Vorlagebericht auf die Entscheidung BFG 4.3.2015, RV/7102918/2011 ist zu bemerken, dass der dortige Sachverhalt nicht mit dem gegenständlichen vergleichbar ist. Dort ging das BFG davon aus, dass kein fertiges Konzeptvorlag und behielten sich die Verkäufer Anteile zurück und bezahlten für die Sanierung etwas an die Käufer.

Die vorliegenden Unterlagen geben keinen Hinweis darauf, dass die wirtschaftliche Verfügungsmacht an der gesamten Liegenschaft von der Verkäuferin an die sog „Konzipienten“ übertragen worden wäre und diese die gesamte Liegenschaft auf eigene Rechnung verwerten hätten können (ein Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 2 GrEStG wurde dem FA auch nicht angezeigt) und sie sich Liegenschaftsanteile „zurückbehalten“ hätten können.

Die Vermarktung der Liegenschaft erfolgte durch die ***X*** im Rahmen eines sog. Bauherrnprojektes und wurden zu diesem Zweck von der ***X*** diverse Kalkulationen und Berechnungen durchgeführt, ein Prospekt über das Projekt erstellt und das Projekt auf der homepage der ***X*** beworben. Für die Vermarktung der Liegenschaft wurden daneben auch noch weitere Unternehmen herangezogen, wie zB der Unternehmensberater Ing. ***Bf1***, der Architekten ***ARCHITEKT***, die Steuerberatung ***Stb*** und von diesen Unternehmen bereits in der Planungsphase diverse Dienstleistungen für die spätere Umsetzung des Gesamtkonzepts erbracht. Die Kosten für diese Dienstleistungen sind in die Gesamtkalkulation der „Gesamtinvestitionskosten“ eingeflossen und wurden die Rechnungen für diese Dienstleistungen nach dem Abschluss der Kaufverträge an die „Miteigentümergeinschaft“ gelegt. Damit wurden die Kosten für diese Dienstleistungen – wirtschaftlich gesehen von allen Erwerbern (inklusive der sog. „Konzipienten“) im Verhältnis der erworbenen Liegenschaftsanteile getragen.

Das Verfahren hat keinen Hinweis darauf ergeben, dass die 3 sog „Konzipienten“ einen Übereignungsanspruch über die gesamte Liegenschaft vor der Kaufvertragsunterzeichnung erworben haben und sie über die gesamte Liegenschaft bindende Verfügungen treffen hätten können. Auch sie haben nur Liegenschaftsanteile in jenem Ausmaß, wie im Kaufvertrag

angeführt sind, erworben und konnten sie nicht zu Dritt über die gesamte Liegenschaft bestimmen.

Bei der Vorbereitung des Projektes und der Interessentensuche sind Ing. ***Bf1*** und ***KONZIPIENT2*** als Gesellschaftergeschäftsführer der ***X*** aufgetreten und macht sie dies nicht zu Bauherrn.

Bei einigen der namens der (künftigen) Miteigentümergeinschaft vorbereiten Verträge bzw Aufträge wurden Ing. ***Bf1*** sowie ***ARCHITEKT*** als Auftragnehmer vorgesehen, wobei teilweise die später an die Miteigentümergeinschaft verrechneten Dienstleistungen wie zB die Wirtschaftlichkeitsberechnungen, die Gespräche mit dem Wohnfonds Wien, das Großkonzept für die Umplanung schon im Stadium der Interessentensuche durchgeführt worden sein müssen, weil die Ergebnisse schon 3 Tage nach der Kaufvertragsfinalisierung in der sog. „Konstituierenden Miteigentümerversammlung“ am 15.12.2014 präsentiert wurden. Dass von Anfang an beabsichtigt war, die durch diese Dienstleistungen entstehenden Kosten auf alle Miteigentümer anteilig zu überwälzen, zeigt sich daran, dass auch die 3 „Konzipienten“ entsprechend ihrem späteren Miteigentumsanteil als Teil der Miteigentümergeinschaft wirtschaftlich durch die Kosten der Dienstleistungen anteilig belastet wurden.

Die 3 „Konzipienten“ sind daher grunderwerbsteuerrechtlich ebenso wie die anderen Erwerber nicht als Bauherrn anzusehen und ist auch bei ihnen Gegenleistung all das, was sie einzusetzen hatten, um den Liegenschaftsanteil in jenem Zustand, wie er Gegenstand des Erwerbs war, zu erhalten. Gegenstand des Erwerbes ist auch bei den 3 „Konzipienten“ nicht die Liegenschaft mit einem unsanierten Zinshaus, sondern einen Anteil an einer als Anlageobjekt und ertragsreichen Vermietung geeigneten Liegenschaft.

Zusätzliche Baukosten aufgrund der Neuplanung – „optimierte Planungsvariante“

Ebenso wie im Beschwerdefall zu VwGH 30.1.2014, 2013/16/0078 ist auch im gegenständlichen Fall auf Grund der zwischenzeitigen Abwicklung und Abrechnung des Bauprojektes ein Rückgriff auf die Prognose der Investitionskosten nicht mehr notwendig. Auch im gegenständlichen Fall liegt kein Anhaltspunkt dafür vor, dass sich die Käufer (Miteigentümer) dazu verpflichtet hätten, unabhängig von der Höhe der tatsächlichen (abzurechnenden) Kosten pauschaliter Investitionen in der prognostizierten Höhe aus welchem Titel auch immer abzugelten.

Die Vorarbeiten für die Umplanungen sind schon vor dem Kaufvertragsabschluss erfolgt und wurden die Kosten des Architekten ***ARCHITEKT*** für die Umplanung bereits in die Kalkulation einbezogen. Bereits in der konstituierenden Miteigentümerversammlung wurde die „weitere Optimierung“ vorgeschlagen und der Architekt ohne weitere Diskussion unter anderem mit den Arbeiten der „Optimierung der Planung“ beauftragt (siehe dazu unter Punkt 3. des Protokolls vom 15.12.2014).

Auch wenn der formale Beschluss über die Durchführung der „optimierten Variante“ erst zu einem späteren Zeitpunkt erfolgte, so haben die Erwerber doch nur 3 Tage nach Entstehen der Miteigentümergeinschaft in Erwartung höherer Mieteinnahmen bereits eine Erhöhung der Baukosten dem Grunde nach akzeptiert (siehe dazu die Ausführungen bei der Beweiswürdigung).

Es liegen daher wirtschaftlich betrachtet die gesamten tatsächlich für die Sanierung aufgewendeten Bau- und Baunebenkosten in einem unmittelbaren tatsächlichen und wirtschaftlichen oder inneren Zusammenhang mit dem Erwerb der Liegenschaft und sind damit auch die mit dem „geänderten“ Konzept verbundenen zusätzlichen Baukosten (in der Beschwerde mit € 900.000,00 beziffert) als Teil der Gegenleistung anzusehen.

Es sind daher hier alle tatsächlichen, abgerechneten Bau- und Baunebenkosten wie sie in der dem Vorlagebericht angeschlossenen Aufstellung des Finanzamtes enthalten sind bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen.

Zur Einbeziehung der Kosten für sonstige Dienstleistungen.

In der Beschwerde wird die Einbeziehung der Kosten für nachfolgende Dienstleistungen in die Bemessungsgrundlage bestritten:

Position	Leistung an	Gegenstand der Leistung	Betrag inkl USt
4.	***X*** ***X***	Wirtschaftlichkeitsberechnung und Finanzierungsberatung	288.000,00
5.	***Z*** (***BF***)	Förder- und Vermarktungskonzept	90.000,00
6.	Notar	Herstellung Grundbuchordnung und Treuhandabwicklung	12.672,60
7.	Notar	Kosten Pfandrechtseinverleibung Darlehen Land Wien u. Volksbank Wien AG	4.137,98
8.	GV ***1***	Hausverwaltungshonorar für den Umbauzeitraum	€ 47.124,80
9.	***Z*** (***BF***)	Kaufmännische und wirtschaftliche Betreuung, Finanzierung	144.000,00
10	***Stb***	Steuerberatung der Umbauphase	18.000,00

38		Mietablösen lt. Antwortschreiben vom 26.04.2021	€ 39.457,20
40		Bauwesenversicherung	8.926,00

All diesen Dienstleistungen ist gemeinsam, dass sie dazu dienten, den Erwerbsgegenstand in jenen Zustand zu versetzen, der Gegenstand des Erwerbsvorganges war. Gegenstand des Erwerbsvorganges war hier die Liegenschaft mit saniertem Gebäude und zu einer möglichst ertragsreichen Vermietung geeigneten Wohnungen.

Bereits durch Unterzeichnungen des Zeichnungsscheines war den späteren Käufer bekannt, welche Dienstleistungen in der Kalkulation der „Gesamtinvestionskosten“ einbezogen wurden und welche Kosten sie als Miteigentümer bei der Verwirklichung des Projektes voraussichtlich anteilig zu tragen haben werden. Dabei kommt es nicht darauf an, ob bereits für alle Dienstleistungen ein formeller Auftrag vorlag oder ob von den Erwerbern bereits vor der Kaufvertragsunterzeichnung eine formelle Verpflichtung zur anteiligen Kostentragung eingegangen wurde, sondern ist nur entscheidend, ob ein innerer (wirtschaftlicher) Zusammenhang der Dienstleistungen mit dem Liegenschaftserwerb besteht.

Nur wenn einzelne der angebotenen Dienstleistungen tatsächlich von den Erwerbern nicht in Anspruch genommen worden wären, wären die Kosten nicht Teil der Gegenleistung. Im gegenständlichen Fall wurden die in der Budgetversion vom 5.6.2014 aufgezählten Kosten für die diversen Dienstleistungen auch tatsächlich anteilig übernommen und wäre ein Erwerb des jeweiligen Liegenschaftsanteiles ohne die anteilige Kostentragung faktisch nicht möglich gewesen.

Im Erkenntnis VwGH 30.01.2014, 2013/16/0078 hat der VwGH die Abweisung der damaligen Amtsbeschwerde wie folgt begründet (Hervorhebung durch das BFG):

„Im nun vorliegenden Beschwerdefall legte die belangte Behörde nicht die prognostizierten Investitionen zu Grunde, sondern neben dem Kaufpreis von EUR 55.900,-- (anteilig) die effektiven Baukosten von brutto EUR 2.864.274,14 sowie die Planungskosten von brutto EUR 336.000,--. Sie schied dagegen Beträge für "Hausverwaltung, steuerliche Beratung usw.", die mit dem Erwerb der Liegenschaftsanteile und den Bau- und Sanierungskosten in keinem unmittelbaren Zusammenhang stünden, zur Gänze aus.

Die 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.

Zunächst ist dem von der Amtsbeschwerde zitierten Erkenntnis vom 30. Mai 1994 nicht die grunderwerbsteuerliche Maßgeblichkeit prognostizierter Investitionskosten zu entnehmen. Soweit in dem weiteren von der Amtsbeschwerde zitierten Erkenntnis vom 6. November 2002 die Heranziehung der prognostizierten Gesamtinvestitionskosten unter Zitierung des (von der Amtsbeschwerde nicht berücksichtigten) Erkenntnisses vom 28. Mai 1998, Zl. 97/16/0494,

gebilligt wurde, betonte dieses (unter Hinweis auf das zitierte Erkenntnis vom 30. Mai 1994), dass es stets darauf ankomme, zu welcher Leistung sich der Erwerber im zeitlichen Umfeld des Kaufvertrages verpflichtet habe. Beide Erkenntnisse vom 28. Mai 1998 und vom 6. November 2002 sahen diese Verpflichtung in (im Zeitpunkt der Erlassung der dort angefochtenen Bescheide) prognostizierten Investitionskosten konkretisiert.

Wenn nun die belangte Behörde im Rahmen des - von Amts wegen wiederaufgenommenen - Verfahrens den die Steuerpflicht auslösenden Sachverhalt und damit die Bemessungsgrundlage präzise festzustellen und einzugrenzen vermag und infolge dessen nur jene tatsächlichen Investitionskosten zugrunde legt, zu deren Tragung sich der Beschwerdeführer (wie auch alle anderen Miteigentümer) als Gegenleistung verpflichtet hatten, subsumierte sie im Ergebnis nur jene (sonstigen) Leistungen unter den Tatbestand des § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG, die das Gesetz im Auge hat. Aufgrund der zwischenzeitigen Abwicklung und Abrechnung des Bauprojektes war ein Rückgriff auf die Prognose der Investitionskosten nicht mehr notwendig, zumal nicht anzunehmen ist, dass sich die Käufer (Miteigentümer) dazu verpflichtet hätten, unabhängig von der Höhe der tatsächlichen (abzurechnenden) Kosten pauschaliter Investitionen in der prognostizierten Höhe aus welchem Titel auch immer abzugelten.

Dieses Ergebnis vermeidet zudem, den Erstbeschwerdeführer auf eine Herabsetzung der Gegenleistung nach § 17 Abs. 3 GrEStG zu verweisen, die letztlich darauf abzielt, Vorgänge nicht mit Grunderwerbsteuer zu belasten, deren wirtschaftliche Auswirkungen von den Beteiligten innerhalb der im Gesetz gesetzten Frist wieder beseitigt werden (vgl. etwa die in Fellner aaO, unter Rz 1 zu § 17 GrEStG wiedergegebenen Rechtsprechung).“

Zu der damaligen Amtsbeschwerde ist somit keine inhaltliche Entscheidung durch den VwGH erfolgt.

Zu der in der Beschwerde angesprochenen Entscheidung BFG 28.07.2014, RV/7102185/2009, wurde einerseits davon ausgegangen, dass die zu tragenden Nebenkosten, wie Rechtsanwaltskosten, Hausverwaltung für Erstvermietung, steuerliche Beratung, Wirtschaftlichkeitsberechnungen, wirtschaftliche Betreuung und Finanzierungskonzept, mit dem Erwerb der Liegenschaftsanteile in keinem unmittelbaren Zusammenhang stehen, es sich um eigenständige Dienstleistungen und nicht um Leistungen für Zugehör iSd § 2 GrEStG handelt und dass die Aufträge von den Erwerbern erteilt wurden und keine Verpflichtungen der Verkäuferin durch die Erwerber erfüllt wurden.

Es ist daher im Folgenden zu prüfen, ob auch im gegenständlichen Fall der Auftrag zur Erbringung der Dienstleistung von den Erwerbern erbracht wurde und ob im gegenständlichen Fall ein unmittelbarer, tatsächlicher und wirtschaftlicher oder "innerer" Zusammenhang zwischen der anteiligen Übernahme der Kosten für diverse Dienstleistungen und dem Liegenschaftserwerb, so wie er zum Gegenstand des Erwerbsvorganges wurde, besteht.

Maßstab für die zutreffende Zuordnung der Leistungen des Erwerbers ist der Erwerbsgegenstand. Alle Leistungen, die aus der Sicht des Verkäufers einer entsprechenden Sache - kalkulatorisch - in den einem Erwerber in Rechnung zu stellenden Kaufpreis einzubeziehen wären, gehören demnach zur Bemessungsgrundlage. Das sind nicht nur die

Bauleistungen und ähnliche Leistungen, sondern auch "Hilfsleistungen" wie zB die Finanzierung (vgl. BFG vom 03.11.2021, RV/7100210/2015).

In der Entscheidung BFG 25.8.2022, RV/7103431/2016 folgte das Bundesfinanzgericht den inneren Zusammenhang einzelner „Zusatzleistungen“ daraus, dass eine Ablehnung oder Abänderung einzelner Zusatzleistungen durch einzelne Erwerber sich in weiterer Folge für die übrigen Interessenten wohl zwingend negativ ausgewirkt hätte. 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.

In der Entscheidung BFG 25.8.2022, RV/7103431/2016 stellte das BFG weiters folgende Überlegungen an:

„Dass der einzelne Beteiligte einzelne der "sonstigen Leistungen" nicht in Anspruch hätte nehmen müssen, mag beispielsweise für die Finanzierungsbeschaffung und -bearbeitung - 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. Bei Leistungen für die Miteigentümergeinschaft als Ganzes (Hausverwaltung für Gesamtobjekt, Steuerberatung für Vermietungsgemeinschaft) sind individuelle Aufträge nicht möglich. 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 ebensowenig

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)“

Auch im gegenständlichen Fall wurden den Erwerbern neben der Sanierung des Gebäudes zusätzliche Dienstleistungen angeboten und wurden diese Dienstleistungen von den Erwerbern so in Anspruch genommen, wie sie im Gesamtkonzept enthalten waren.

Alleine die Tatsache, dass im Zeichnungsschein und im Kaufvertrag keine dezidierte Verpflichtung zur Inanspruchnahme der zusätzlichen Dienstleistungen enthalten ist, sagt nichts darüber aus, ob die Dienstleistungen in einem inneren Zusammenhang mit dem Erwerb des Liegenschaftsanteiles stehen.

Wirtschaftlichkeitsberechnung und Finanzierungsberatung, Förder- und Vermarktungskonzept, Kaufmännische und wirtschaftliche Betreuung, Begleitung Finanzierung

Die von der ***X*** ***x*** und ***Z***/Ing. ***Bf1*** in Rechnung gestellten Beträge sind zum Teil für Dienstleistungen, die bereits vor Abschluss der Kaufverträge erbracht wurden (wie die von der ***X*** ***x*** vorgenommene Wirtschaftlichkeitsberechnung und die Finanzierungsberatung; die Erstellung des Förder- und Vermarktungskonzeptes durch ***Z*** (= Ing. ***Bf1***).

Für diese, der Interessensuche dienende Dienstleistungen kann somit der Auftragserteilung nicht durch die Miteigentümergeinschaft erfolgt sein. Der Interessentensuche durch die ***X*** als solches kann nur eine Beauftragung seitens der Verkäuferin als damalige Liegenschaftseigentümerin vorangegangen sein. Gerade die Tatsache, dass die ***X*** keine Vergütung von Seiten der Verkäuferin für die Interessentensuche erhalten hat, spricht dafür, dass die im Zuge der Interessentensuche entstehenden Kosten und die mit der Entwicklung des Projektes verbundenen Aufwendungen, die auf die Erwerber überwälzt wurden, in einem Kausalzusammenhang mit dem Liegenschaftserwerb stehen. Die Tätigkeit der ***X*** ist im weitestesten Sinn mit der eines vom Verkäufer beauftragten Maklers vergleichbar, der in Erwartung einer Vergütung von Seiten des künftigen Erwerbers tätig wird.

Das jeweils vereinbarte Pauschalhonorar iHv € 240.000,00 zuzüglich USt (ds 288.000,009 bzw € 75.000,00 zuzüglich USt (ds 90.000,00) wurde bereits unmittelbar nach Vertragsabschluss den Käufern in Rechnung gestellt und damit fällig. Die beiden mit „Vertrag über die Projektprüfung sowie die Erstellung einer Beteiligungskonzeption“ übertitelten Verträge sehen jeweils in § 3 vor, dass sie unter der auflösenden Bedingung des rechtswirksamen Bestandes der Verträge zum Ankauf der Liegenschaft abgeschlossen und das rechtliche Schicksal der Kaufverträge

teilen und zeigt sich darin deutlich der kausale und wirtschaftliche Zusammenhang mit dem Liegenschaftserwerb.

Der Vertrag über die Geschäftsbesorgung der Miteigentümer mit ***Z***/Ing. ***Bf1*** war die Basis dafür, dass Ing. ***Bf1*** namens der Miteigentümergeinschaft die für die Umsetzung des Sanierungsprojektes erforderlichen Verträge abschließen konnte und dienten die darin vereinbarten Leistungen kaufmännische und wirtschaftliche Betreuung, begleitende technische Betreuung, Begleitung der Finanzierung dazu, dass das Gebäude in jenen Zustand versetzt wurde, wie es Gegenstand der Erwerbsvorgänge war.

Kosten des Notars

Die Kosten der Vertragserrichtung zählen zur Bemessungsgrundlage in der Grunderwerbsteuer, wenn der Veräußerer den Auftrag zur Vertragserrichtung erteilt und der Erwerber sich verpflichtet diese Kosten zu tragen. Wenn nämlich der Veräußerer alleine die Errichtung der Vertragsurkunde beauftrag hat, so entstehen nur ihm als Auftraggeber dafür Kosten. Verpflichtet sich der Käufer diese Kosten für den Veräußerer zu übernehmen, dann erbringt der Käufer in diesem Umfang eine sonstige Leistung, die er aufwenden musste, um das Grundstück zu erwerben (vgl. VwGH 23.01.2003, 2001/16/0353).

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 23.01.2003, 2001/16/0353 dazu wie folgt ausgeführt:

"Beim Kauf gehört neben dem Kaufpreis weiters der Wert der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen zur Gegenleistung. Gegenleistung ist alles, was der Erwerber über den Kaufpreis hinaus für das Grundstück aufwenden muss, um es zu erhalten. Übernommene Leistungen im Sinne dieser Bestimmung sind auch Leistungen an Dritte, die dem Verkäufer - sei es auf Grund des Gesetzes oder auf Grund einer vertraglichen Verpflichtung - obliegen, aber auf Grund der Parteienabrede vom Erwerber getragen werden müssen (Fellner, Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 64 und 66 zu § 5 GrEStG).

Die Kosten der Errichtung der Vertragsurkunde zählen nur dann zur Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage, wenn der Veräußerer den Auftrag zur Vertragserrichtung erteilt und der Erwerber sich verpflichtet, diese Kosten zu tragen. Beauftragt nämlich der Veräußerer allein die Verfassung der Vertragsurkunde, dann entstehen nur ihm als Auftraggeber dafür Kosten. Verpflichtet sich der Käufer diese für den Veräußerer entstandenen Kosten zur Gänze durch Zahlung an den Vertragsverfasser zu übernehmen, dann erbringt er in diesem Umfang eine sonstige Leistung, die er aufwenden musste, um das Grundstück zu erhalten. [...]

Mit der Unterfertigung des Vertrages unterzeichnete die Beschwerdeführerin den Kaufvertrag und die darin enthaltenen Bevollmächtigungen gleichzeitig. Erst mit der Unterzeichnung des Vertrages entstand auch eine vorher nicht bestandene Vertragsbeziehung zwischen dem Beschwerdevertreter (Vertragsverfasser) und der Beschwerdeführerin. Ein vor diesem Zeitpunkt liegender Auftrag der Beschwerdeführerin an den Vertragsverfasser wurde nicht behauptet. Hätte die Beschwerdeführerin nicht unterschrieben, dann wäre kein Vertrag mit der Verkäuferin aber auch keine Bevollmächtigung des Beschwerdevertreters zustande gekommen und das Kostenrisiko für die Erstellung des Vertragsentwurfes hätte nur die Verkäuferin und nicht auch

die Beschwerdeführerin treffen können. Auch diese Umstände sprechen für eine ausschließlich von der Verkäuferin in Auftrag gegebene Vertragsverfassung."

Im Rahmen der Errichtung von Bauträgerprojekten ist es entsprechend der Lebenserfahrung und den Erfahrungen des Wirtschaftslebens in der Regel so, dass sich der Bauträger und Verkäufer im Zuge der Projektentwicklung eines Rechtsanwaltes oder Notars bedient und von diesem einen Mustervertrag aufsetzen lässt. Der vom Vertreter vorbereitete Mustervertrag wird dann in der Regel lediglich hinsichtlich der einzelnen Verkäufe adaptiert und dem Käufer zur Begutachtung und Unterfertigung vorgelegt. Darin erschöpft sich aber auch die vom Käufer hinsichtlich der Vertragserstellung zu entfaltende Aktivität. Wenn der Käufer Maklerhonorare, die der Verkäufer zu tragen hätte, übernimmt, dann sind diese Maklerhonorare ebenfalls als eine vom Käufer für den Verkäufer übernommene Verpflichtung in die Gegenleistung einzubeziehen (vgl BFG 11.08.2022, RV/2100293/2020).

Auch im gegenständlichen Fall bestand vor der Vertragsunterzeichnung nur mit der Verkäuferin eine Vertragsbeziehung des Notars und können die gleichlautenden Kaufverträge nur im Auftrag der Verkäuferin vorbereitet worden sein und wurden daher die Vertragserrichtungskosten, die Kosten der Treuhandabwicklung und die sonstigen Kosten des Notars zu Recht vom FA in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einbezogen.

Steuerberatungskosten

Wie sich aus der an die „MEG ***Straße***“ gerichteten Honorarnote der ***Stb*** vom 18.12.2014 ergibt, war der Leistungszeitraum 26.06.2014 bis 18.12.2014 und damit ein Zeitraum, in dem die Miteigentümergeinschaft noch gar nicht bestand. Der Auftrag für die Überprüfung des steuerlichen Grundkonzepts und die Erstellung des Gutachtens vom 18.07.2014 kann noch nicht von den Erwerbern erfolgt sein, weshalb die anteilige Übernahme der Steuerberatungskosten schon deshalb einen Teil der Gegenleistung darstellen.

Hausverwaltungshonorar für den Umbauzeitraum

Das im Umbauzeitraum aufgelaufene Hausverwaltungshonorar stehen in einem finalen Zusammenhang mit der Umsetzung des Sanierungsprojektes, weil gerade im Zeitraum der Durchführung der Sanierung die Liegenschaft in den Zustand versetzt wurde (Gebäude mit zur ertragreichen Vermietung geeigneten Wohnungen) wie sie Gegenstand der Erwerbsvorgänge war.

Mietablösen

Beabsichtigt ein Erwerber, ein Grundstück frei von bestehenden Nutzungsrechten - etwa Mietrechten - zu erhalten, und soll daher das Grundstück lastenfrei übertragen werden, so ist eine neben dem Kaufpreis zu leistende Entschädigungszahlung an die (weichenden) Nutzungsberechtigten Teil der Gegenleistung gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987. Dabei ist

bedeutungslos, ob der Veräußerer selbst Nutzungsberechtigter (z.B. Mieter) von Räumen auf dem veräußerten Grundstück ist oder ob er sich Leistungen zukommen lässt, um andere Nutzungsberechtigte durch entsprechende Aufwendungen dazu zu bewegen, ihre Nutzungsrechte aufzugeben (vgl. VwGH 17.10.1985, 84/16/0214; 26.5.1966, 2181/65; 23.1.1964, 1756/63).

Ist hingegen der Erwerber bereit, das Grundstück belastet durch vorhandene Nutzungsrechte zu erwerben, um in Folge diese Nutzungsrechte aufgrund selbst getroffener Vereinbarungen über die Zahlung einer entsprechenden Entschädigung mit den Nutzungsberechtigten zu beseitigen, kann diese Entschädigung nicht als Teil der Gegenleistung angesehen werden. Dies gilt allerdings nicht, wenn der Verkäufer des Grundstücks an diesen Vereinbarungen beteiligt ist, weil in einem solchen Fall nach wie vor ein unmittelbarer, tatsächlicher und wirtschaftlicher - „innerer“ - Zusammenhang der Leistung des Erwerbers mit dem Erwerb des Grundstücks gegeben ist (vgl. VwGH 10.1.1985, 83/16/0181).

Steht die von der Erwerberin geleistete Zahlung für die Beendigung eines Leasingvertrages in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstücks, ist die Zahlung in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen (vgl. VwGH 15.3.2022, Ra 2020/16/0018).

Dass im Zeitpunkt des Erwerbsvorganges die Bestandfreimachung noch nicht vollständig abgeschlossen war, spielt keine Rolle. Aufwendungen für Ausmietungen bestehen bei derartigen Projekten typischerweise (vgl. VwGH 6.11.2002, 99/16/0204).

Im gegenständlichen Fall ergibt sich der wirtschaftliche Zusammenhang der Mietablösen daraus, dass bereits in den Kalkulationen zur Ermittlung der Gesamtinvestitionskosten im Sommer 2014 auch die Position „Mietablösen“ vorgesehen wurde.

Bei der konstituierenden Miteigentümerversammlung am 15.12.2014 wurde von der Verkäuferseite bereits präsentiert, hinsichtlich welcher Nutzflächen eine Bestandfreimachung anzustreben ist, um eine möglichst ertragreiche Vermietung zu ermöglichen. Damit besteht ein eindeutiger wirtschaftlicher Zusammenhang der Mietablösen mit dem Liegenschaftserwerb und sind daher auch die Mietablösen in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

Ergebnis

Die Beschwerde ist daher dem Grunde nach unbegründet.

Vom FA wurde im angefochtenen Bescheid detailliert dargestellt, weshalb die Selbstberechnung unrichtig war, welche Tatsachen und Beweismittel für das FA erst durch die Offenlegung vom 4.5.2020 und die anschließenden Ermittlungen neu hervorgekommen sind und wurde auch eine nicht zu beanstandende Ermessensabwägung für die Ergreifung einer Maßnahme nach § 201 Abs.2 Z 3 BAO vorgenommen. Billigkeitsgründe wurden in der

Beschwerde keine vorgebracht. Überdies wurde schon im steuerlichen Gutachten vom 18.7.2014 darauf hingewiesen, dass sich die Grunderwerbsteuer von den „Gesamtkosten“ – „Kaufpreis des bebauten Grundstücks zuzüglich Bau- und Planungskosten sowie zuzüglich sonstige Werbungskosten (inkl. Umsatzsteuer)“ bemisst.

Lediglich die von der beschwerdeführenden Partei aufgezeigten „Doppelerfassungen“ sind berechtigt und ist somit bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage von Bau- und sonstigen Kosten im **Gesamtbetrag iHv € 5.064.166,45** auszugehen und war die Abgabenfestsetzung wie in der dem Vorlagebericht vom FA angeschlossenen Aufstellung dargestellt beim Bf. auf **€ 22.291,35** (anstatt € 22.652,63) abzuändern und reduziert sich damit die **Nachforderung auf € 16.904,85**.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden

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.

Die gegenständliche Entscheidung konnte sich auf die oben zitierte VwGH-Judikatur stützen. Den zugrundeliegenden Rechtsfragen kommt demnach keine grundsätzliche Bedeutung zu. Entscheidungswesentlich war letztendlich die Lösung von Tatfragen über den inneren Zusammenhang bestimmter Leistungen mit dem Erwerb des Liegenschaftsanteiles.

Wien, am 20. Dezember 2022