

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag.Dr. Thomas Leitner in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch LeitnerLeitner GmbH Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Ottensheimer Straße 32, 4040 Linz, über die Beschwerde vom 29. September 2021 gegen den Grunderwerbsteuerbescheid des Finanzamtes Österreich vom 6. Juli 2021 betreffend Festsetzung Grunderwerbsteuer für Kaufvertrag vom 13. Juli 2016 mit ***Gesellschaft2***, Erfassungsnummer ***ErfNr1***, zu Recht:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Kaufvertrag vom 13. Juli 2016 erwarb der Beschwerdeführer Miteigentumsanteile an der Liegenschaft ***EZ1***, ***KG1***, von der ***Gesellschaft2*** zu einem Kaufpreis von 67.500,00 Euro und wurde vom Vertragserrichter die Grunderwerbsteuer für diesen Erwerbsvorgang iHv 2.362,50 Euro selbstberechnet.

Mit Bescheid vom 6. Juli 2021 setzte das Finanzamt Österreich (im Folgenden bezeichnet als „belangte Behörde“) gemäß § 201 BAO die Grunderwerbsteuer betreffend den oa Grundstückserwerb im Betrag von 21.079,57 Euro fest. Dies zusammengefasst mit der Begründung, durch eine der belangten Behörde im Namen und Auftrag der ***Gesellschaft3*** übermittelte Sachverhaltsdarstellung und Offenlegung und durch das daran anschließend von der belangten Behörde durchgeführte Ermittlungsverfahren sei bekannt geworden, dass mit dem oa Miteigentumsanteilserwerb eine Einbindung des Beschwerdeführers in ein von der Veräußererseite entwickeltes Bauprojekt verbunden

gewesen sei und dem Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang keine Bauherreneigenschaft zukomme. Als Gegenleistung iSd § 5 GrEStG sei daher nicht nur der im oa Kaufvertrag vereinbarte Kaufpreis (67.500,00 Euro), sondern seien als solche auch alle vom Beschwerdeführer getragenen Bau- und Nebenkosten des Projektes im Betrag von 602.273,40 Euro zu qualifizieren.

Am 12. Juli 2021 wurde vom steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers bei der belangten Behörde ein Antrag auf Verlängerung der Beschwerdefrist eingebracht. Diesem Antrag wurde von der belangten Behörde mit Bescheid vom 23. Juli 2021 teilweise entsprochen und die Frist bis zum 30. September 2021 verlängert.

Am 29. September 2021 wurde fristgerecht Beschwerde gegen den vorgenannten Bescheid eingebracht und wurde beantragt, die festgesetzte Grunderwerbsteuer um EUR 3.866,24 auf den Betrag von EUR 17.213,33 zu reduzieren. Dies im Wesentlichen mit der Begründung, dass keine rechtliche Verpflichtung des Beschwerdeführers, die über den Kauf, die Planung und Bauführung hinaus angebotenen Zusatzleistungen für wirtschaftliche Beratung, Hausverwaltung, Steuerberatung und Finanzierung zu beanspruchen. Zudem würden sich diese Zusatzleistungen nicht auf den körperlichen Zustand des Grundstücks iSd § 2 GrEStG, das Gegenstand des Erwerbsvorganges sei, beziehen, sondern stünden diese mit der künftigen Nutzung des Grundstücks und den sich daraus ergebenden wirtschaftlichen, finanziellen und steuerlichen Folgen in Zusammenhang. Es fehle insoweit daher der nach der Rsp des VwGH erforderliche unmittelbare Zusammenhang mit dem Grundstück und sei das für diese Zusatzleistungen bezahlte Entgelt nicht Teil der Bemessungsgrundlage. Als der Grunderwerbsteuer unterliegende Gegenleistung iSd § 5 GrEStG seien ausschließlich der Grundstückspreis lt Kaufvertrag, die Baukosten, die Planungskosten, die Vertragserrichtungskosten und die Vermittlungskosten (Agio) zu qualifizieren. Weiters wurden in der Beschwerde die Anträge gestellt,

1. auf das Unterbleiben der Beschwerdeentscheidung gem § 262 Abs 2 BAO und die Vorlage der Beschwerde an das BFG;
2. auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs 1 Z 1 BAO;
3. sowie auf Verbindung der Beschwerdeverfahren aller Erwerber betreffend das Bauprojekt ***Projekt1*** ***Haus***, ***Ort1***, zu einem Beschwerdeverfahren.

Am 21. Dezember 2021 erfolgte die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und beantragte die belangte Behörde, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Mit Beschluss des BFG vom 6. Februar 2023 wurde der Antrag des Beschwerdeführers auf „*Verbindung der Beschwerdeverfahren aller Erwerber betreffend das Bauprojekt ***Projekt1*** ***Haus***, ***Ort1***, zu einem Beschwerdeverfahren*“ abgelehnt. Dies im

Wesentlichen mit der Begründung, dass es aufgrund des Nichtvorliegens eines von § 267 BAO erfassten Falles an einer gesetzlichen Grundlage für den Antrag fehlt, sowie unter Verweis auf den „Grundsatz der festen Geschäftsverteilung“ gem Art 135 Abs 3 B-VG.

Mit Schreiben vom 8. März 2023 wurde von der beschwerdeführenden Partei das Beschwerdevorbringen ergänzt und darin insbesondere – unter Verweis auf die Erkenntnisse des BFG vom 25.8.2022, RV/7103431/2016 ua, in denen bei einem laut Beschwerdevorbringen vergleichbaren Projekt die Kosten der Finanzierungsbeschaffung und -bearbeitung aus der grunderwerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage ausgeschieden wurden – ergänzend zur nach Ansicht der beschwerdeführenden Partei zu verneinenden Grunderwerbsteuerpflicht der Kosten der Finanzierungsbeschaffung und -bearbeitung und der aus der Fremdfinanzierung abgeleiteten Folgekosten ausgeführt (letzteres abweichend von den Erkenntnissen des BFG vom 25.8.2022, RV/7103431/2016 ua). Darüber hinaus wurden von der beschwerdeführenden Partei insbesondere die ihrer Ansicht nach gegebenen Gemeinsamkeiten und Unterschiede des beschwerdegegenständlichen Falles zu den bisher vom VwGH entschiedenen Fällen dargelegt.

Mit Schreiben vom 9. März 2023 wurde von der beschwerdeführenden Partei der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1.1. Allgemeines

Im September 2015 erfolgte durch die ***Gesellschaft2***, ***FN1***, der Ankauf der Liegenschaft ***EZ1***, ***KG1***, samt Gebäudebestand, einer im 19. Jahrhundert fertiggestellten, unter Denkmalschutz stehenden ***Anlage***. Der Gebäudebestand wurde in der Folge in eine Wohnanlage mit insgesamt 104 Wohnungen umgebaut, wobei eine Finanzierung dieses als „***Projekt1***“ bezeichneten, von der ***Gesellschaft1*** entwickelten Projektes als „Bauherrenmodell“ erfolgte (vgl Aussendung der ***Gesellschaft1*** vom ***tt.mm.*** 2017 – „Spatenstich: ***1*** wird bis Ende 2018 zu ,***Projekt1***““ sowie Schreiben der ***StB1*** betreffend Nacherfassung von Grunderwerbsteuer iZm Bauherrenmodellen vom 19.3.2020).

Bei der ***Gesellschaft2*** handelt es sich um eine 99%ige Tochtergesellschaft der ***Gesellschaft1*** (siehe Firmenbuchauszug der ***Gesellschaft2***, ***FN1***).

1.2. Prospekt der ***Gesellschaft1***

In einem Prospekt der ***Gesellschaft1*** wurde das „Bauherrenmodell ***Projekt1***
Adresse1 ***Ort1*** – ***Haus***“ wie folgt beschrieben:

„Großes Bauherrenmodell

- *Sanierung eines denkmaigeschützten Objektes in guter Wohnlage mit einer ertragsbewerteten Nutzfläche von 1.747 m².*
- *Sicherheit durch persönliche Grundbucheintragung.*
- *Vorzeitige Abschreibung der Bau- und Planungskosten auf 15 Jahre gemäß Denkmalschutzgesetz.*
- *Sofortige Abschreibung der Finanzierungs- und sonstigen Nebenkosten (großes Bauherrenmodell gern. Abschnitt 6.3. Abs. 2 V+V-Richtlinien vom 13.05.1991).*
- *Vorsteuerrückerstattung durch Unternehmereigenschaft.*
- *Vermietungssicherheit durch gemeinsame Vermietung (Mietenpool).*
- *Inflationsschutz durch Indexierung der Mieten.*
- *Totalgewinn muss innerhalb von 28 Jahren (25 Jahre zuzüglich Bauzeit) erreicht werden.“*

Unter der Überschrift „Grundstücksteilung“ findet sich in dem betreffenden Prospekt ein Gebäudegrundriss, aus dem hervorgeht, dass das Gesamtprojekt insgesamt 5 „Häuser“ umfasst. Laut daran anschließend angeführter Nutzflächenaufstellung umfasst das Projekt „***Haus***“ dabei insgesamt 21 Wohnungen mit Gärten Loggien und 21 Stellplätzen.

Auf Seite 11 des Prospekts wird folgender „Voraussichtlicher Investitionsplan“ wiedergegeben:

<i>„Kaufpreis Liegenschaft</i>	<i>EUR 675.000,--</i>
<i>Erwerbsnebenkosten</i>	<i>EUR 50.000,--</i>
<i>Planung</i>	<i>EUR 375.000,--</i>
<i>Baukosten</i>	<i>EUR 2.645.000,--</i>
<i>Wirtschaftlichkeitsanalyse</i>	<i>EUR 175.000,--</i>
<i>Auftrag/Wirtschaftliche Betreuung</i>	<i>EUR 320.000,--</i>
<i>Treuhandschaft</i>	<i>EUR 10.000,--</i>
<i>Hausverwaltung/Erstvermietung</i>	<i>EUR 100.000,--</i>
<i>Steuerliche Vertretung</i>	<i>EUR 25.000,--</i>
<i>Finanzierungsbeschaffung und -bearbeitung/Förderungsabwicklung</i>	<i>EUR 150.000,--</i>
<i>Eintragungsgebühr Pfandrecht, Gebühren</i>	<i>EUR 64.000,--</i>

<i>Bauzeitinsen</i>	<i>EUR 167.700,--</i>
<i>Reserve</i>	<i>EUR 193.300,--</i>
<i>Voraussichtliche Gesamtinvestitionssumme netto*)</i>	<i>EUR 4.950.000,--</i>

**) Die Umsatzsteuer wird bei anerkannter Unternehmereigenschaft vom Betriebsfinanzamt rückgefordert.“*

Auf den folgenden Seiten werden Kalkulationen betreffend die Mieteinnahmen nach Fertigstellung sowie betreffend das voraussichtliche steuerliche Ergebnis der Vermietung in den Jahren 2016, 2017 und 2018 wiedergegeben. Die Prognoserechnung betreffend das voraussichtliche steuerliche Ergebnis stellt sich dabei wie folgt dar:

„2016

<i>Planung 1/15 von 30% (75%)</i>	<i>EUR 5.600,--</i>
<i>Wirtschaftlichkeitsanalyse 50%</i>	<i>EUR 87.500,--</i>
<i>Auftrag / Wirtschaftliche Betreuung 50%</i>	<i>EUR 160.000,--</i>
<i>Treuhandschaft</i>	<i>EUR 10.000,--</i>
<i>Hausverwaltung/Erstvermietung 50%</i>	<i>EUR 50.000,--</i>
<i>Steuerliche Vertretung 50%</i>	<i>EUR 12.500,--</i>
<i>Finanzierungsbeschaffung und -bearbeitung</i>	<i>EUR 150.000,--</i>
<i>Eintragungsgebühren</i>	<i>EUR 64.000,--</i>
<i>Bauzeitinsen bis 31.12.2017</i>	<i>EUR 73.300,--</i>
<i>Beratungshonorar</i>	<i>EUR 74.300,--</i>
	<i>EUR 687.200,--</i>

2017

<i>Planung 1/15 von 60% (75%)</i>	<i>EUR 11.300,--</i>
<i>Baukosten 1/15 von 60% (75%)</i>	<i>EUR 77.400,--</i>
<i>Wirtschaftlichkeitsanalyse 50%</i>	<i>EUR 87.500,--</i>
<i>Auftrag/Wirtschaftliche Betreuung 50%</i>	<i>EUR 160.000,--</i>
<i>Hausverwaltung/Erstvermietung 50%</i>	<i>EUR 50.000,--</i>
<i>Steuerliche Vertretung 50%</i>	<i>EUR 12.500,--</i>
<i>Bauzeitinsen bis 31.12.2018</i>	<i>EUR 94.400,--</i>
	<i>EUR 493.100,--</i>

2018

<i>Planung 1/15 von 100% (75%)</i>	<i>EUR 18.700,--</i>
<i>Baukosten 1/15 von 100% (75%)</i>	<i>EUR 129.000,--</i>
	<i>EUR 147.700,--</i>

...“

Auf Seite 14 des Prospekts wird folgende „Prognoserechnung“ wiedergegeben:

„600 / 600 Miteigentumsanteile

Gesamtinvestitionssumme netto (ohne Umsatzsteuer): EUR 4.950.000,-

GROSSNUTZENDARSTELLUNG inkl. Nebenkosten *

INVESTITIONSPHASE

<i>Eigenkapital</i>	<i>Steuerliches Ergebnis</i>
2016 440.000,-- **)	2016 - 687.200,--
2017 440.000,--	2017 - 493.100,--
2018 440.000,--	2017 - 147.700,--
1.320.000,--	- 1.328.000,--
<i>Einsparung bei 50%-iger Steuerprogression</i>	- 664.000,--
<i>Eigenkapital nach Steuer</i>	656.000,--
<i>Fremdkapital</i>	
<i>Bankdarlehen ***</i>	3.704.250,--
<i>Gesamtinvestition nach Steuer</i>	4.360.250,--
<i>durchschnittliche Nettoeinnahmen in Finanzierungsphase</i>	160.100,-- p.a.
<i>in % der Gesamtinvestition</i>	3,7% p.a.

ERTRAGSPHASE

<i>Eigenmitteleinsatz bis zur Entschuldung</i>	2.570.700,--
<i>voraussichtliche Nettoeinnahmen</i>	185.370,-- p.a.
<i>in % des eingesetzten Eigenkapitals</i>	7,2% p.a.

wertgesichertes, arbeitsfreies Zusatzeinkommen + Immobilienwert

*) Die Nebenkosten beinhalten die Erwerbsnebenkosten, wie Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühr und Kaufvertragskosten sowie die voraussichtlichen Finanzierungskosten, wie Eintragungsgebühren und Bauzeitinszen.

**) inkl. 1,50% Beratungshonorar

***) Bankdarlehen mit einer Laufzeit von 15 Jahren ab 1.1.2019, kalkulierter Zinssatz 3,50% p.a. (4,00% p.a. ab 1.1.2024 / 4,50% p.a. ab 1.1.2029).

...“

Im Anschluss daran werden im Prospekt jeweils die Jahre 2016 bis 2050 umfassende Prognoserechnungen wiedergegeben: Liquiditätsprognose, steuerliche Prognoserechnung und

Totalgewinnberechnung. Unter „Erläuterungen zur Prognoserechnung“ wird dabei betreffend „Hausverwaltung/Nebenkosten“ wie folgt ausgeführt: *„Die Kosten der Hausverwaltung werden im Rahmen der Betriebskostenabrechnung (ausgenommen bei Leerstellungen) den Mietern in Rechnung gestellt. Die ausgewiesenen Nebenkosten (Steuerberatungskosten, Investorenbetreuung usw.) sind von den Miteigentümern zu tragen.“* Betreffend „Endfinanzierung“ wird wie folgt ausgeführt: *„Für die Endfinanzierung ab 01.01.2019 wurden folgende Konditionen angenommen: Bankdarlehen voraussichtlich EUR 3.704.250,-- kalkulierter Zinssatz 3,50% p.a. dec. (4,00% ab 2024, 4,50% ab 2029) Laufzeit 15 Jahre ab 01.01.2019 Die Fremdmittel werden den einzelnen Miteigentümern zugerechnet; es sind daher - nach Fertigstellung des Investitionsvorhabens - auch die laufenden Tilgungs- und Zinsaufwendungen abzüglich der anteiligen Nettoeinnahmen von diesen direkt zu tragen.“*

1.3. Teilnahmeerklärung vom 7. Juni 2016

Am 7. Juni 2016 unterzeichnete der Beschwerdeführer eine an die ***Gesellschaft1*** gerichtete „Teilnahmeerklärung“ betreffend das „Bauherrenmodell ***Projekt1*** / ***Adresse1*** / ***Ort1*** - ***Haus***“

Diese Erklärung hat auszugsweise folgenden Inhalt:

*„Ich möchte 60 / 600 Miteigentumsanteile an der Liegenschaft ***Projekt1*** / ***Adresse1*** / ***Ort1*** - ***Haus*** erwerben.*

Die dabei von mir zu übernehmenden anteiligen Investitionskosten werden voraussichtlich EUR 495.000,-- exkl. USt. betragen, davon werde ich EUR 124.575,-- Eigenkapital aufbringen.

*Ich verpflichte mich, das Beratungshonorar in Höhe von 0,75% der Gesamtinvestitionskosten, das sind für meinen Anteil EUR 7.425,-- für die Zusammenführung der Miteigentümergeinschaft an ***Gesellschaft1*** zu bezahlen.*

Das Eigenkapital samt Beratungshonorar werde ich in folgenden Teilbeträgen jeweils binnen 14 Tagen nach schriftlicher Aufforderung einzahlen.

Eigenkapital I EUR 44.000,-- voraussichtlich Juni 2016 (vor Konstituierung)

Eigenkapital II EUR 44.000,-- voraussichtlich Juni 2017

Eigenkapital III EUR 44.000,-- voraussichtlich Juni 2018

*Wenn ich den Beitritt nicht mitvollziehe, schulde ich der ***Gesellschaft1*** weder Honorar noch Aufwandsentschädigung.*

Sollte bis zum 31.12.2016 die Miteigentümergeinschaft nicht konstituiert sein oder sollte bis zu diesem Zeitpunkt die Liegenschaft von der Miteigentümergeinschaft nicht erworben

*werden, werde ich allfällige auf das Konto der Miteigentümergeinschaft ***Projekt1*** / ***Adresse1*** / ***Ort1*** - ***Haus*** gezahlte Beträge, längstens binnen 14 Tagen, zurückerhalten.*

Ich nehme zur Kenntnis, dass die Investition zur gemeinschaftlichen Erzielung von langfristigen Mieteinkünften dient und damit - als unternehmerische Tätigkeit - nicht den Bestimmungen des Bauträgervertragsgesetzes und sonstigen Konsumentenschutzbestimmungen in der geltenden Fassung unterliegt.

Ich bestätige, dass keine mündlichen Nebenabreden getroffen wurden. ...“

1.4. Kaufvertrag vom 13. Juli 2016

Am 20. Juni 2016 wurde vom Beschwerdeführer als Käufer eine grundbuchsfähige Vertragsurkunde über den Kauf von Miteigentumsanteilen an der Liegenschaft ***EZ1***, ***KG1*** (Verkäuferin: ***Gesellschaft2***) unterzeichnet. Erwerbsgegenstand waren konkret

*„60/600-tel ideelle Miteigentumsanteile am Grundstück ***GrstNr1*** mit der Bezeichnung Trennstück 5, welches vom Gutsbestand der ***EZ1*** abgeschrieben und einer neu zu eröffnenden EZ zugeschrieben werden wird (Kaufgegenstand 1);*

*1.320/60.000-tel ideelle Miteigentumsanteile am Grundstück ***GrstNr2***, welches vom Gutsbestand der ***EZ1*** abgeschrieben und einer neu zu eröffnenden EZ zugeschrieben wird (Kaufgegenstand 2);*

*1.320/60.000-tel ideelle Miteigentumsanteile am Grundstück ***GrstNr3***, mit der Bezeichnung Trennstück 6, welches vom Gutsbestand der ***EZ1*** abgeschrieben und einer neu zu eröffnenden EZ zugeschrieben wird (Kaufgegenstand 3);*

jeweils samt Gebäudebestand und den mit diesen niet- und nagelfest verbundenen sonstigen baulichen und technischen Anlagen und Einrichtungen, soweit solche, wie etwa Strom- und Gaszähler, Telefoneinrichtungen etc., nicht im Eigentum Dritter stehen.“

Als Gesamtkaufpreis wird in der Vertragsurkunde ein Betrag EUR 67.500,-- angeführt (siehe ebendort Punkt III.1).

Am 13. Juli 2016 wurde die oa Vertragsurkunde auch von der Verkäuferin (***Gesellschaft2***) unterzeichnet.

1.5. Miteigentümervertrag vom 18. Juli 2016

Am 18. Juli 2016 wurde vom Beschwerdeführer und den übrigen fünf Miteigentümern, die jeweils Miteigentumsanteile an den Grundstücken ***GrstNr1***, ***GrstNr2*** und ***GrstNr3***, welche vom Gutsbestand der ***EZ1***, ***KG1***, abgeschrieben und neu eröffneten Einlagezahlen zugewiesen wurden, erworben haben (im Folgenden bezeichnet als „Miteigentümergeinschaft“ bzw „MEG“), ein als „MITEIGENTÜMERVERTRAG der Miteigentümergeinschaft ***Projekt1*** ***Adresse1***, ***PLZ1*** ***Ort1*** - ***Haus***“ bezeichneter Vertrag (im Folgenden bezeichnet als „Miteigentümervertrag“) unterzeichnet.

Laut Punkt I.2 des Miteigentümervertrages ist es *„Zweck und Zielsetzung der MEG ..., durch den Erwerb ideeller Miteigentumsanteile an der Liegenschaft das eingesetzte Kapital dauerhaft zu veranlagen und nach Maßgabe ihrer jeweiligen Beschlussfassung(en) jeweils alles Notwendige vorzukehren, um die Liegenschaft samt jeweiligem Zubehör durch umfassende Revitalisierung, nämlich Sanierung und Ausbau des Altbestandes (Gebäude und Gemeinschaftsflächen) zur Schaffung von Wohnungen und allenfalls anderen Bestandsobjekten zur Erzielung möglichst hoher Einkünfte gemeinsam ertragbringend zu vermieten, um dadurch langfristig einen Beitrag zur persönlichen Vorsorge der Miteigentümer zu sichern.“*

Laut Punkt II des Miteigentümervertrages erfolgt die Willensbildung der MEG durch Mehrheitsentscheidung, wobei grundsätzlich mehr als 50 % der abgegebenen Stimmen erforderlich und ausreichend sind. Das Stimmrecht ergibt sich dabei aus dem Verhältnis der Miteigentumsanteile.

Laut Punkt IV.1 des Miteigentümervertrages wird zur einheitlichen Wahrung ihrer Rechte und Pflichten sowie zur Ausführung der gemeinschaftlichen Beschlüsse zur Erreichung des Vertragszweckes gemäß Punkt I. die MEG bzw werden die Miteigentümer stets einen gemeinsamen Vertreter bzw Verwalter beauftragen und bevollmächtigen.

Laut Punkt VI.2 des Miteigentümervertrages verpflichten sich die Miteigentümer – um eine gemeinsame Verwaltung der Liegenschaft und der Gemeinschaftsflächen sicherzustellen –, die Anteile am Gebäude (Grundstücksnummer ***GrstNr1***) und an den Gemeinschaftsflächen (Grundstücksnummern ***GrstNr2*** und ***GrstNr3***) nur gemeinsam zu übertragen.

Laut Punkt VII des Miteigentümervertrages verzichten die Miteigentümer bei sonstiger Schad- und Klagloshaltung der anderen Miteigentümer, auch hinsichtlich des entgangenen Gewinnes, für einen Zeitraum von 30 ganzen Kalenderjahren, konkret bis 31.12.2046, wechselseitig auf das Recht, die Teilung des gemeinschaftlichen Eigentums zu verlangen und dazu eine Teilungsklage einzubringen.

Laut Punkt VIII des Miteigentümervertrages verzichten die Miteigentümer 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.

Laut Punkt IX.1 des Miteigentümervertrages tragen die Miteigentümer den von der MEG beschlossenen wie auch den mit der Verwaltung und Erhaltung der Liegenschaft und der Gemeinschaftsflächen sonst verbundenen Aufwand anteilig im Verhältnis ihrer Miteigentumsanteile und verpflichten sich, diesen Aufwand aus eigenen Mitteln oder aus selbst aufzunehmenden Fremdmitteln jeweils unverzüglich aufzubringen. Jeder Miteigentümer hat die Tilgung von Fremdkapital und anfallenden Zinsen selbst und direkt vorzunehmen, sofern dies nicht im gemeinschaftlich beschlossenen Aufwand und/oder durch laufende Einkünfte der MEG gedeckt ist.

1.6. Miteigentümerversammlung vom 18. Juli 2016

Ebenfalls am 18. Juli 2016, dem Tag der Unterzeichnung des oa Miteigentümervertrages, wurde von den Miteigentümern eine Miteigentümerversammlung abgehalten, bei der die Begrüßung der Teilnehmenden dem aktenkundigen Besprechungsprotokoll zufolge durch einen Mitarbeiter der ***Gesellschaft1***, der die Tagesordnungspunkte für die Miteigentümerversammlung vorschlug, erfolgte.

Laut Punkt 2 des Besprechungsprotokolls („Planung und Bauausführung“) wurden den Miteigentümern vom Planer ***2*** die Planungsentwürfe für das Projekt präsentiert und mitgeteilt, dass im Herbst 2016 mit der Erteilung der Baubewilligung gerechnet werden könne. In weiterer Folge wurde den Miteigentümern von Herrn ***2*** für die ***Gesellschaft4*** sämtliche erforderlichen Leistungen für Generalplanung und technische Baubetreuung zu einem Gesamthonorar von EUR 314.500,- zuzüglich USt angeboten, womit sich die Miteigentümer einverstanden erklärten.

Weiters wurde den Miteigentümern ein Angebot der technischen Bauabteilung der ***Gesellschaft7*** zur begleitenden Kontrolle vorgelegt, das die Leistungen für das gesamte Genehmigungsverfahren und die Bauausführung zu einem Gesamthonorar von EUR 42.100,- zuzüglich USt umfasst, vorgelegt und wurde dieses Angebot von den Miteigentümern angenommen.

Laut Punkt 3 des Besprechungsprotokolls wurden den Miteigentümern von Frau ***3***, nochmals die steuerlichen Voraussetzungen und Auswirkungen des beabsichtigten Investitionsvorhabens sowie die Tätigkeiten, die die Kanzlei für die laufende Vertretung der Eigentümer wahrnehmen wird, erklärt.

Laut Punkt 5 des Besprechungsprotokolls wurde den Miteigentümern berichtet, dass die ***Gesellschaft1*** bereits mehrere Gespräche und Verhandlungen im Hinblick auf eine gemeinsame Fremdfinanzierung durchgeführt habe und wurde den Miteigentümern ein Angebot der ***Kreditinstitut1*** präsentiert, das zwei Konditionen anbiete:

„Variante 1 - variable Kondition: Sowohl für die Investitionsphase (voraussichtlich bis 31.12.2018) als auch für die Endfinanzierung wird ein variabler Zinssatz mit Bindung an den 3-Monats-EURIBOR mit einem Aufschlag von 1,5 %, angeboten. Sollte der 3-Monats-EURIBOR unter einem Wert von 0 % liegen, wird als Indikator für die Zinssatzanpassung ein Wert von Null herangezogen. Der aktuelle Zinssatz beläuft sich somit auf 1,5 %.

Variante 2 - fixe Kondition: Sowohl für die Investitionsphase (voraussichtlich bis 31.12.2018) als auch für die Endfinanzierung (bis 31.12.2033) wird ein Fixzinssatz von 1,95 % angeboten.“

Die Miteigentümer entschieden sich laut Besprechungsprotokoll einstimmig für die Variante 2.

Daran anschließend wird im Besprechungsprotokoll wie folgt ausgeführt:

„Ausdrücklich wird gewünscht, dass ab Beginn der Vermietungsphase die Möglichkeit einer individuellen Gestaltung (vorzeitige Rückzahlung, Sondertilgung, Umschuldung etc.) bestehen soll.

*Die Kreditverträge haben eine Laufzeit von 15 Jahren und können nach Abschluss der Investitionsphase jederzeit getilgt werden. Neben der Eintragung des Pfandrechtes haben die Miteigentümer zur Sicherstellung aller Forderungen sämtliche Ansprüche auf Auszahlung der Mieterlöse an die ***Kreditinstitut1*** abzutreten.*

Während der Bauphase ist eine Zinsenvorauszahlung vorgesehen, sodass die bis Ende 2017 anfallenden Bauzeitinsen bei Zuzählung bezahlt werden. Weitere Zinsvorauszahlungen werden jeweils am Jahresende gezahlt.

Eindringlich wird darauf hingewiesen, dass bei abweichenden Finanzierungen bzw. vor allem bei Tilgungsfreistellung die Miteigentümer unbedingt darauf zu achten haben, eine Variante zu wählen, bei welcher der Gesamtüberschuss innerhalb eines Zeitraumes von längstens 25 Jahren plus Bauzeit erreicht wird, da ansonsten Liebhaberei anzunehmen ist.

Jegliche Änderung der Finanzierung ab Fertigstellung durch einen Miteigentümer kann zu steuerlichen und wirtschaftlichen Risiken führen, welche ausschließlich von den Miteigentümern persönlich zu tragen sind.

*Die ***Gesellschaft1*** erhält für die geführten Verhandlungen sowie für die Abwicklung der Finanzierung eine Vergütung in Höhe von EUR 150.000,-.“*

Laut Beilage zum Besprechungsprotokoll iVm Punkt 7 des Besprechungsprotokolls wurden von den Miteigentümern folgende Auftragserteilungen beschlossen bzw diese wie folgt beschrieben:

*„1.) Errichtung des Kaufvertrages und dessen grundbücherliche Durchführung, Erstellung aller liegenschaftsübergreifenden Servitute, Übernahme der Finanzierungstreuhandchaft und Verbücherung der Pfandrechte durch Herrn ***4***, Rechtsanwalt, ***Ort4****

- Honorar: EUR 8.800,-- zuzüglich USt

*2.) Generalplanung und technische Baubetreuung durch die ***Gesellschaft4****

- Erbringung sämtlicher erforderlichen Leistungen laut HOA/HOB

- Durchführung der Projektleitung sowie Planungskoordination gemäß den Bestimmungen des Bauarbeitenkoordinationsgesetzes

- Beschaffung der behördlichen Bewilligungen namens der Bauherren

- Beibringung der erforderlichen Statik sowie Haustechnik und Elektroplanung

- Ausschreibung der einzelnen Gewerke - Technische Überwachung der Baudurchführung, Kontrolle auf der Baustelle und Abnahme des Bauwerkes namens der Bauherren - Prüfung der Teil- und Schlussrechnungen

- Abgabe der Fertigstellungsmeldung samt Ziviltechnikerbestätigung

- Gewährleistungsbegehung

- Vergütung: EUR 314.500,- zuzüglich USt

3.) Durchführung des gegenständlichen Bauvorhabens nach Ausschreibung

- Durchführung sämtlicher Arbeiten laut Planungsbeschluss und Bau- und Ausstattungsbeschreibung

- Bauzeit; 21 Monate ab Baufreigabe

- Gesamtbaukosten zu voraussichtlich EUR 2.645.000,- zuzüglich USt als Höchstpreis mit Abrechnung nach Aufmaß, ausgehend von einer vorläufigen Kostenschätzung

4.) Begleitende Kontrolle des Bauvorhabens durch die technische Bauabteilung der

****Gesellschaft7***, ***Ort4****

- Kontrolle des Planungsprozesses in Bezug auf Termine, Kosten und Qualität und laufende Abstimmung mit dem Generalplaner

- Prüfung der Ausschreibungsunterlagen und Mitwirkung bei der Vergabe des Bauauftrages

- Kontrolle der Bauausführung in Bezug auf Termine, Kosten und Qualität

- Mitwirkung bei der Abnahme der Bauarbeiten

- Überprüfung der vom Planer freigegebenen Rechnungen

- Vergütung: EUR 42.100,- zuzüglich USt

5.) Durchführung der Investitionen aufgrund der heute getroffenen Bauherrenentscheidungen unter Zugrundelegung der Wirtschaftlichkeitsanalysen und -berechnungen der

****Gesellschaft3***, ***Ort2*** und Abschluss einer diesbezüglichen Vereinbarung*

- *Recht zur Nutzung der Analysen und Berechnungen sowie des Durchführungsplanes zur ertragbringenden Vermietung*
- *Vergütung: EUR 175.000,- zuzüglich USt*

*6.) Hausverwaltung und Erstvermietung durch die ***Gesellschaft5***, ***Ort2****

- *organisatorische Vorbereitung der Hausverwaltung laufende Überprüfung und Anpassung der Mietverträge an die Mietrechtsgesetzgebung*
- *Vorbereitung eines Wirtschaftsplanes und einer Hausordnung - Ermittlung der Betriebskostenvorschreibung*
- *Mitwirkung beim Abschluss der erforderlichen Energielieferungsverträge*
- *Beauftragung der ***Gesellschaft10*** zur Vermittlung der Erstmieter (ohne Vermietungsgarantie)*
- *Übernahme sämtlicher Kosten für Marketing*
- *Durchführung der Gebührenanzeige von Mietverträgen*
- *Aufbereitung/Vorbereitung der steuerlichen Ergebnismitteilungen*
- *Vergütung: EUR 100.000,- zuzüglich USt*

*7.) Auftragserteilung an die ***Gesellschaft3***, ***Ort2*** zur Durchführung der vom Bauherrn gefassten Beschlüsse*

- *Abwicklung der vom Eigentümer gefassten Beschlüsse in dessen Namen und dessen Vertretung in sämtlichen behördlichen und außerbehördlichen Angelegenheiten*
- *Vergütung; EUR 200.000,-- zuzüglich USt*

*Zur Durchführung des Auftrages erhält die ***Gesellschaft3*** eine gesonderte Vollmacht.*

*8.) Wirtschaftliche Betreuung durch die ***Gesellschaft6***, ***Ort2****

- *Erstellung eines Zahlungsplanes (Mittelabflussplan), diesen anzupassen und seine Einhaltung zu überwachen*
- *Prüfung der Rechnungen unter kaufmännischen Gesichtspunkten auf Übereinstimmung mit dem Investitionsplan und Mitfertigung diesbezüglicher Überweisungen (Mittelverwendungskontrolle)*
- *Mitwirkung bei der finanziellen Abwicklung des Investitionsvorhabens*
- *Vorbereitung des Abschlusses einer Rohbauversicherung*
- *Vergütung: EUR 120.000,-- zuzüglich USt*

*9.) Steuerberatung durch die Kanzlei ***3*** Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung, ***Ort3****

- *Vertretung des Eigentümers 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: EUR 25.000,- zuzüglich USt, davon EUR 12.500,- als Vorauszahlung für den Leistungszeitraum bis Ende 2017

10.) Inanspruchnahme des vorgeschlagenen Finanzierungskonzeptes in der festgelegten Form und Abschluss einer Vereinbarung über Finanzierungsbeschaffung mit der ***Gesellschaft1***, ***Ort2***

- Vermittlung der Zwischen- und langfristigen Endfinanzierung
- Übernahme der im Zusammenhang mit der Erstellung der Kredit- und Darlehensverträge auflaufenden Bearbeitungs- und Ausfertigungsgebühr
- Abwicklung und Bearbeitung der Zwischen- und langfristigen Finanzierung
- Vergütung: EUR 150.000,-- zur Gänze fällig unmittelbar nach Vertragsabschluss

11.) Für eventuelle Mehrkosten im Zusammenhang mit dem Bauauftrag sowie den Bauzeitinsen bis zur Fertigstellung ist eine Erhöhung des Fremdkapitals zu beantragen. Anlässlich der Übergabe werden die Bauherren entscheiden, ob die Endfinanzierung dieser Beträge mit Eigenkapital oder Fremdkapital erfolgt.“

1.7. Vertragsabschlüsse im Namen der Miteigentümergeinschaft

Entsprechend der unter Punkt 1.5. erfolgten Beschlussfassung wurde am 18. Juli 2016 der ***Gesellschaft3***, ***Ort2*** durch die Miteigentümer der Auftrag zur Durchführung der gefassten Beschlüsse im Namen der Miteigentümergeinschaft erteilt, wobei als Honorar des Auftragnehmers ein Betrag von 200.000,-- Euro zzgl USt vereinbart wurde. Zudem wurde der ***Gesellschaft3*** von den Miteigentümern eine umfassende Vollmacht zur Vertretung in allen außerbehördlichen und behördlichen Angelegenheiten betreffend die in Rede stehende Liegenschaft erteilt.

In der Folge wurde von der ***Gesellschaft3*** im Namen der Miteigentümergeinschaft entsprechend der unter Punkt 1.5. erfolgten Beschlussfassung unter anderem folgende Verträge abgeschlossen, deren Inhalt jeweils der oa Beschlussfassung entspricht:

- Vereinbarung über Generalplanung und technische Baubetreuung mit ***2***, ***Gesellschaft4***, undatiert;
- Vereinbarung über die technische Baubetreuung mit ***Gesellschaft7*** vom 19. Juli 2016;
- Vereinbarung über Wirtschaftlichkeitsberechnungen und -analysen mit ***Gesellschaft3*** vom 19. Juli 2016;
- Vereinbarung über Hausverwaltung Erstvermietung mit ***Gesellschaft5*** vom 19. Juli 2016;

- Vereinbarung über wirtschaftliche Betreuung mit ***Gesellschaft6*** vom 19. Juli 2016;
- Vereinbarung über Finanzierungsbeschaffung und -beratung mit ***Gesellschaft1*** vom 19. Juli 2016;
- Steuerberatungsvertrag mit ***3*** Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung, undatiert;
- Teil-Generalunternehmervertrag mit ***Gesellschaft8*** über die Herstellung eines schlüsselfertigen, betriebsbereiten, funktions- und benutzungsfähigen Bauwerkes und zwar die umfassende Sanierung sowie der Ausbau des Altbestandes und teilweise Neubau auf der Liegenschaft ***EZ1***, ***KG1*** mit dem Grundstück ***GrstNr2***, ***GrstNr2***, ***GrstNr3*** zu einem Pauschalpreis von 2,224.992,00 brutto, undatiert.

Die ***Gesellschaft1*** ist Kommanditistin der ***Gesellschaft3***. Zudem ist die ***Gesellschaft1*** zu 100% an der ***Gesellschaft9***, der Komplementärin der ***Gesellschaft3***, beteiligt (siehe Firmenbuchauszug ***Gesellschaft3***, ***FN2***; Firmenbuchauszug ***Gesellschaft9***, ***FN3***).

Bei der ***Gesellschaft6*** handelt es sich um eine 100%ige Tochtergesellschaft der ***Gesellschaft1*** (siehe Firmenbuchauszug der ***Gesellschaft6***, ***FN4***).

Die ***Gesellschaft5*** war zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses (23. Juni 2016) eine 99%ige Tochtergesellschaft der ***Gesellschaft1*** (siehe Firmenbuchauszug der ***Gesellschaft5***, ***FN5***, Stichtag 31.12.2016).

1.8. Gesamtinvestitionskosten der Investitionsphase nach Endabrechnung

Die bis zur Fertigstellung des gegenständlichen Bauprojektes angefallenen Gesamtinvestitionskosten („Investitionsphase“), zu deren anteiliger Tragung sich der Beschwerdeführer verpflichtet hat, sowie der vom Beschwerdeführer davon zu tragende Anteil, setzen sich wie folgt zusammen (nicht enthalten in der folgenden Aufstellung sind folgende vom Beschwerdeführer getragenen Kosten: Grunderwerbsteuer, grundbücherliche Eintragungsgebühr für Eigentumseintragung, Betriebskosten in Höhe von 14.660,82 Euro, Leerstellungsbetriebskosten bis 30.09.2019 in Höhe von 15.610,50 Euro, Mieteinnahmen bis 30.06.2019 in Höhe von - 8.395,47 Euro):

Bau- und Planungskosten	Beträge ohne USt in Euro	USt in Euro	Beträge inklusive USt in Euro
Baukosten	3.073.845,23	614.769,05	3.688.614,28
Generalplanung	337.540,00	67.508,00	405.048,00
Technische Baubetreuung	42.100,00	8.420,00	50.520,00
Sonstige Erwerbsnebenkosten (Rechtsanwalt Vertragserrichtung)	5.800,00	1.160,00	6.960,00
Sonstige (Beglaubigungskosten)	2.375,63	475,13	2.850,76
Gesamtes Agio	51.975,00	10.395,00	62.370,00
Bau- und Planungskosten gesamt			4.216.363,04

Sonstige Kosten	Beträge ohne USt in Euro	USt in Euro	Beträge inklusive USt in Euro
Wirtschaftlichkeitsanalyse (laut Vereinbarung mit ***Gesellschaft3*** vom 19. Juli 2016)	175.000,00	35.000,00	210.000,00
Aufgaben des Bevollmächtigten (laut Auftrag an ***Gesellschaft3*** vom 18. Juli 2016)	200.000,00	40.000,00	240.000,00
Wirtschaftliche Betreuung (laut Vereinbarung mit ***Gesellschaft6*** vom 19. Juli 2016)	120.000,00	24.000,00	144.000,00
Hausverwaltung & Erstvermietung (laut Vereinbarung mit ***Gesellschaft5*** vom 19. Juli 2016)	100.000,00	20.000,00	120.000,00

Finanzierungsbeschaffung (laut Vereinbarung mit ***Gesellschaft1*** vom 19. Juli 2016)	150.000,00		150.000,00
Pfandrechtseintragungsgebühren	53.933,79		53.933,79
Bauzeitinsen & Kreditkontogebühren	153.107,18		153.107,18
Rechtsanwalt Treuhandschaft	3.000,00	600,00	3.600,00
Steuerberatung für Investitionsphase	25.000,00	5.000,00	30.000,00
sonstige Kosten gesamt			1.104.640,97

Gesamtinvestitionskosten Beschwerdeführer	Beträge ohne USt in Euro	USt in Euro	Beträge inklusive USt in Euro
Summe Bau- und Planungskosten & sonstige Kosten			5.321.004,01
Anteilige Bau- und Planungskosten & sonstige Kosten Beschwerdeführer (ohne Agio)			525.863,40
Agio laut Teilnahmeerklärung (Beratungshonorar)	7.425,00	1.485,00	8.910,00
Anteilige Bau- und Planungskosten & sonstige Kosten Beschwerdeführer (mit Agio)			534.773,40
Kaufpreis Miteigentumsanteile laut Kaufvertrag vom 13. Juli 2016			67.500,00
Anteilige Gesamtinvestitionskosten Beschwerdeführer			602.273,40

1.9. Einbindung des Beschwerdeführers in ein vorgegebenes Gesamtkonzept

Die Absicht des Beschwerdeführers und der übrigen Miteigentümer war auf die Investition in eine Vermögensanlage, die der Erzielung von langfristigen Mieteinkünften dient, gerichtet und ging es dem Beschwerdeführer dabei um einen möglichst gewinnbringenden Einsatz seines Kapitals durch spätere Vermietung.

In einer Gesamtschau der unter den Punkten 1.1 bis 1.8 beschriebenen Umstände ist festzustellen, dass der Beschwerdeführer von vornherein in ein bereits fertiges Planungs-, Vertrags- und Finanzierungskonzept im Wege eines Vertragsgeflechtes eingebunden war und der Beschwerdeführer seiner Einbindung in das Gesamtkonzept, welches durch bereits vom Verkäufer bzw von einem mit diesem gesellschaftsrechtlich verbundenen Unternehmen bestimmte Vertragspartner zu verwirklichen war, und damit auch der anteiligen Tragung der unter Punkt 1.8 aufgelisteten Gesamtinvestitionskosten zustimmen musste, um die Miteigentumsanteile an der gegenständlichen Liegenschaft erwerben zu können.

Die Möglichkeit, bloß Miteigentümer an der in Rede stehenden Liegenschaft zu werden, bestand nicht und hat niemand Miteigentümer werden können, ohne auch gleichzeitig das Gesamtkonzept mit seinen Leistungsverpflichtungen anzunehmen. Für die vermittelnden und organisierenden Personen sind als Erwerber nur solche Personen in Betracht gekommen, die dem Gesamtkonzept und damit der Gesamtleistungspflicht von vornherein zustimmten.

2. Beweiswürdigung

Gemäß § 167 Abs 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises. Gemäß § 167 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde im übrigen unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Die Abgabenbehörde muss dieser Rsp zufolge den Bestand einer Tatsache nicht im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn nachweisen (vgl zB VwGH 31.5.2017, Ro 2014/13/0025; *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 167 Rz 8 mwN).

Unter Berücksichtigung vorstehender Grundsätze ist betreffend den vorliegenden Beschwerdefall wie folgt auszuführen:

Die unter den Punkten 1.1. bis 1.7. getroffenen Sachverhaltsfeststellungen beruhen auf den jeweils zitierten aktenkundigen Unterlagen, deren Beweiskraft weder von der beschwerdeführenden Partei noch von der belangten Behörde in Abrede gestellt wurde.

Die unter Punkt 1.8. angeführten Beträge ergeben sich aus den im Rahmen des angefochtenen Bescheides getroffenen Feststellungen der belangten Behörde, deren Höhe von der beschwerdeführenden Partei nicht bestritten wurde und entsprechen diese der Aktenlage, wobei auf die jeweiligen aktenkundigen Verträge und/oder Abrechnungsbelege zu verweisen ist.

Dass die Absicht des Beschwerdeführers und der übrigen Miteigentümer auf den Erwerb einer Vermögensanlage, die der Erzielung von langfristigen Mieteinkünften dient, gerichtet war, ergibt sich aus dem insoweit eindeutigen Wortlaut der unterfertigten Teilnahmeerklärungen (arg „*Ich nehme zur Kenntnis, dass die Investition zur gemeinschaftlichen Erzielung von langfristigen Mieteinkünften dient...*“) sowie aus dem Umstand, dass sich die Erwerber auf Grund eines von der ***Gesellschaft1*** in dem von ihr aufgelegten Prospekt dargestellten Konzeptes engagiert haben, in dem die sich aus der Vermietung ergebende Rendite aus dem eingesetzten Kapital und die mit der Vermietung verbundenen steuerlichen Folgen (Verlustverwertung) als zentrale Verkaufsargumente ins Treffen geführt werden. Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang nicht zuletzt auch auf die unter Punkt 1.5 wiedergegebenen Klauseln des Miteigentümervertrages (vgl insbesondere Punkt VIII des Miteigentümervertrages, wonach die Miteigentümer 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 verzichten).

Dass der Beschwerdeführer in ein bereits fertiges Planungs-, Vertrags- und Finanzierungskonzept im Wege eines Vertragsgeflechtes eingebunden waren (siehe Punkt 1.9), ist als erwiesen anzunehmen, weil

- dieser sich auf Grund eines von der ***Gesellschaft1*** in dem von ihr aufgelegten Prospekt dargestellten Konzeptes engagiert hat,
- der Beschwerdeführer in der „Teilnahmeerklärung“ noch vor Abschluss des Kaufvertrages die vorgeschlagene Konzeption akzeptiert hat,
- bereits vor der konstituierenden Miteigentümerversammlung die schließlich angenommene Planung von der ***Gesellschaft1*** und/oder deren Tochtergesellschaften bzw in deren Auftrag erarbeitet worden ist,

- die Miteigentümer die ***Gesellschaft3*** umfassend, insbesondere auch zur Vertretung vor den Baubehörden sowie zum Abschluss von Verträgen aller Art bevollmächtigten;
- von der ***Gesellschaft3*** in Vertretung der Miteigentümer in unmittelbarer zeitlicher Nähe zur Konstituierung der Miteigentümerversammlung vom 18. Juli 2016 am 19. Juli 2016 mindestens fünf detailliert ausgearbeitete Vertragswerke abgeschlossen hat, wobei es ausgeschlossen ist, dass diese Vertragstexte in der konstituierenden Miteigentümerversammlung von den Miteigentümern selbst erarbeitet wurden (vgl zu diesem Aspekt zB auch VwGH 27.1.1999, 97/16/0432; 2.7.1998, 97/16/0276):
 - Vereinbarung über die technische Baubetreuung mit ***Gesellschaft7*** vom 19. Juli 2016;
 - Vereinbarung über Wirtschaftlichkeitsberechnungen und -analysen mit ***Gesellschaft3*** vom 19. Juli 2016;
 - Vereinbarung über Hausverwaltung Erstvermietung mit ***Gesellschaft5*** vom 19. Juli 2016;
 - Vereinbarung über wirtschaftliche Betreuung mit ***Gesellschaft6*** vom 19. Juli 2016;
 - Vereinbarung über Finanzierungsbeschaffung und -beratung mit ***Gesellschaft1*** vom 19. Juli 2016.

Die Feststellung, dass der Beschwerdeführer der anteiligen Tragung der unter Punkt 1.8 aufgelisteten Gesamtinvestitionskosten zustimmen musste, um die Miteigentumsanteile an der gegenständlichen Liegenschaft erwerben zu können (siehe ebenfalls Punkt 1.9), ergibt sich dabei insbesondere daraus, dass sich der Beschwerdeführer auf Grund eines von der ***Gesellschaft1*** in dem von ihr aufgelegten Prospekt dargestellten Konzeptes engagiert hat und in diesem die voraussichtlichen Gesamtinvestitionskosten bereits aufgeschlüsselt waren (siehe „Voraussichtlicher Investitionsplan“ auf Seite 11 des Prospekts) und auch in der vom Beschwerdeführer unterzeichneten „Teilnahmeerklärung“ die von ihm „zu *übernehmenden anteiligen Investitionskosten*“ erwähnt werden und deren Höhe mit „*voraussichtlich EUR 495.000,-- exkl. USt.*“ beziffert wird. Wenn die beschwerdeführende Partei in diesem Zusammenhang vorbringt, die Teilnahmeerklärung sei „*rechtlich und faktisch unverbindlich*“, da man trotz Unterzeichnung der Teilnahmeerklärung vom Erwerb der Miteigentumsanteile hätte absehen können, ist dem zu entgegnen, dass es im Hinblick auf die hier interessierenden Aspekte unerheblich ist, inwieweit die Teilnahmeerklärung im Zeitpunkt ihrer Unterzeichnung bereits Rechtsfolgen zeitigen konnte. Von Bedeutung ist vielmehr, dass der Beschwerdeführer bei Unterfertigung des Kaufvertrages über den Erwerb der in Rede stehenden Miteigentumsanteile die Teilnahmeerklärung bereits abgegeben hatte und damit

die in der Teilnahmeerklärung festgehaltenen Rahmenbedingungen für die Teilnahme am Projekt zum Zeitpunkt der Kaufvertragsunterzeichnung bereits feststanden. Der Beschwerdeführer war jedenfalls ab dem Zeitpunkt der Kaufvertragsunterzeichnung an die Teilnahmeerklärung gebunden. Dafür, dass die Teilnahmeerklärung auch nach Unterzeichnung des Kaufvertrages noch „*rechtlich und faktisch unverbindlich*“ gewesen wäre, finden sich weder im Wortlaut der Teilnahmeerklärung noch sonst Anhaltspunkte und wurde derartiges von der beschwerdeführenden Partei auch nicht dargetan. In diesem Zusammenhang ist zu berücksichtigen, dass die Unterzeichnung des Kaufvertrages durch den Erwerber zunächst zwar nur als Angebot qualifiziert und der Kaufvertrag erst durch Annahme dieses Angebots durch den Verkäufer (hier: ebenfalls Unterzeichnung des Kaufvertrages) zustande kommt. Allerdings begründet auch das bloße Angebot eine Bindung des Offerenten, von der er sich, abgesehen vom „Haustürgeschäft“ bei Verbraucherverträgen (§ 3 KSchG) und ähnlichen Fällen grundsätzlich für deren Dauer nicht einseitig lösen kann (siehe dazu *Rummel in Rummel/Lukas*, ABGB⁴ § 861 Rz 3 und § 862 Rz 5; vgl in diesem Zusammenhang beispielsweise auch VwGH 30.5.1994, 92/16/0144: „*Im vorliegenden Fall steht fest, daß der Beschwerdeführer zunächst ein Kaufanbot unterfertigte, mit welchem er sich vor Abschluß des Grundstücksvertrages hinsichtlich der Bebauung gegenüber dem Veräußerer gebunden hat.*“). Da die Bindungswirkung des Offerts im vorliegenden Fall durch den Beschwerdeführer in keiner Weise eingeschränkt wurde (siehe dazu *Rummel in Rummel/Lukas*, ABGB⁴ § 862 Rz 6), war dieser somit mit Unterzeichnung des Kaufvertrages an den Erwerb und – wie oben dargelegt wurde – auch an den Inhalt der „Teilnahmeerklärung“ gebunden.

Dass der Beschwerdeführer auch ohne vorherige Unterzeichnung der Teilnahmeerklärung, mit der er sich insbesondere zur Tragung der von ihm „*zu übernehmenden anteiligen Investitionskosten*“ bereit erklärte, die hier in Rede stehenden Miteigentumsanteile erwerben hätte können, wird von der beschwerdeführenden Partei nicht behauptet und widerspräche dies insbesondere angesichts der bereits erbrachten Vorleistungen (insbesondere Planung und Führung von Vertragsverhandlungen [vgl insbesondere Punkt 5 des Besprechungsprotokolls der Miteigentümerversammlung, wonach die ***Gesellschaft1*** bereits mehrere Gespräche und Verhandlungen im Hinblick auf eine gemeinsame Fremdfinanzierung durchgeführt hatte und die ***Gesellschaft1*** „*für die geführten Verhandlungen sowie für die Abwicklung der Finanzierung eine Vergütung in Höhe von EUR 150.000,-, erhalte*] sowie Erarbeitung der Vertragstexte [siehe zu diesem Aspekt bereits oben in diesem Abschnitt], Durchführung der Wirtschaftlichkeitsanalysen und -berechnungen sowie des Durchführungsplanes zur ertragbringenden Vermietung durch die ***Gesellschaft3*** [vgl Beilage zum Besprechungsprotokoll der Miteigentümerversammlung, wonach die Miteigentümer den Beschluss fassten, das Recht zur Nutzung dieser – offenkundig bereits im Vorfeld erstellten – Analysen und Berechnungen um EUR 175.000,- zuzüglich USt zu erwerben) der Lebenserfahrung. In diesem Zusammenhang ist insbesondere auch auf das Erkenntnis des VwGH vom 6.11.2002, 99/16/0204, zu verweisen, in dem der VwGH zu einem ähnlichen Fall

ausführte, die Annahme, es wären auch Interessenten zum Anteilserwerb zugelassen worden, die sich an der Errichtung und Vermarktung nicht beteiligt hätten, wäre völlig auszuschließen und jeder Lebenserfahrung widersprechend; auf die rechtliche Möglichkeit eines solchen Vorhabens brauche daher nicht eingegangen zu werden. Auch in seinem Erkenntnis vom 23.1.1992, 90/16/0154, hatte der VwGH zu einem ähnlichen Fall bereits ausgeführt, dass die Feststellung, für die vermittelnden und organisierenden Personen seien als Erwerber nur solche Personen in Betracht gekommen, die dem Gesamtkonzept und damit der Gesamtleistungspflicht von vornherein zustimmten, weder zur Lebens- noch zur Gerichtserfahrung in Widerspruch stehe.

Wenn die beschwerdeführende Partei vorbringt, der gegenständliche Beschwerdefall sei im Vergleich zu den bisher vom VwGH entschiedenen Fällen insoweit anders gelagert, als der Kaufvertragsabschluss mit dem Beschwerdeführer im vorliegenden Fall bereits vor der konstituierenden Miteigentümerversammlung erfolgte, ist dem zu entgegnen, dass auch in dem dem Erkenntnis des VwGH vom 28.5.1998, 97/16/0494, zugrundeliegenden Fall eine Unterzeichnung der Kaufverträge durch die Erwerber zum Großteil bereits vor der konstituierenden Miteigentümerversammlung und zum Teil am selben Tag erfolgte. Da der Erwerber – wie oben dargelegt wurde – grundsätzlich bereits mit seinem Offert an die Teilnahme am Projekt gebunden ist, ist es unerheblich, ob auch die verkaufende Partei den Kaufvertrag noch vor der konstituierenden Miteigentümerversammlung oder – wie in dem mit Erkenntnis des VwGH vom 28.5.1998, 97/16/0494, entschiedenen Fall (ebenso VwGH 27.1.1999, 97/16/0432) – erst danach unterfertigt, weil es im hier interessierenden Zusammenhang entscheidend auf die **Bindung des Erwerbers** an das vorgegebene Konzept ankommt (siehe dazu unter Punkt 3.1). Die vom Verwaltungsgericht im gegenständlichen Fall erfolgte Beweiswürdigung befindet sich daher insoweit im Einklang mit der genannten Rsp des VwGH.

Soweit die beschwerdeführende Partei auf die Erkenntnisse des BFG vom 25.8.2022, RV/7103431/2016 ua, verweist, in denen bei einem laut Beschwerdevorbringen vergleichbaren Projekt die Kosten der Finanzierungsbeschaffung und -bearbeitung einer von den übrigen Investitionskosten verschiedenen Beurteilung unterzogen wurden und betreffend die vom Beschwerdeführer getragenen Fremdfinanzierungskosten insbesondere behauptet, dass die Erwerber (auch) beim Projekt ***Projekt1*** ***Haus*** eine „völlige Finanzierungsfreiheit“ gehabt hätten und dass etwa auch eine (vollständige) Eigenkapitalfinanzierung oder eine Fremdfinanzierung von anderer Seite möglich gewesen wäre, ist dazu im Ergebnis festzuhalten, dass das erkennende Verwaltungsgericht im vorliegenden Beschwerdefall keinen Anlass sieht, die Finanzierungskosten einer von den übrigen Investitionskosten verschiedenen Würdigung zu unterziehen. Begründend ist dazu wie folgt auszuführen:

Wie aus den obigen Ausführungen hervorgeht, hat sich der Beschwerdeführer ua in ein vorgegebenes Finanzierungskonzept einbinden lassen, wobei insbesondere auf die oben in

diesem Abschnitt erfolgten Ausführungen zu verweisen ist, wonach aufgrund der zeitlichen Abfolge ausgeschlossen werden kann, dass die die Finanzierung betreffenden Verträge in der konstituierenden Miteigentümerversammlung von den Miteigentümern selbst erarbeitet wurden (vgl zu diesem Aspekt zB auch VwGH 27.1.1999, 97/16/0432; 2.7.1998, 97/16/0276). Ebenso ist in diesem Zusammenhang auf die oben in diesem Abschnitt erfolgten Ausführungen zur Bindungswirkung der vom Beschwerdeführer unterzeichneten Teilnahmeerklärung zu verweisen. Ergänzend ist betreffend das Finanzierungskonzept anzumerken, dass sich – wie oben in diesem Abschnitt bereits dargelegt wurde – die Erwerber auf Grund eines von der ***Gesellschaft1*** in dem von ihr aufgelegten Prospekt dargestellten Konzeptes engagiert haben. In diesem Prospekt wird insbesondere mit der sich aus der Vermietung ergebenden Rendite aus dem eingesetzten Kapital geworben und wurde der Renditeberechnung ein vorgegebener Fremdfinanzierungsanteil zugrunde gelegt. Im Rahmen dieser Renditeberechnung wurden den im Prospekt dargelegten Annahmen zufolge Fremdkapitalzinsen angesetzt, die geringer als die angenommene Gesamtkapitalrentabilität sind. Bei dieser Ausgangslage wächst allerdings nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen mit zunehmendem Verschuldungsgrad die Eigenkapitalrentabilität und wäre es für die Erwerber unter Zugrundelegung dieser Annahmen wirtschaftlich unvernünftig – abweichend von dem vorgegebenen Konzept – eine gänzliche Eigenmittelfinanzierung vorzunehmenden („Leverage-Effekt“; siehe dazu zB *Egger/Bertl/Hirschler/Mittelbach-Hörmanseder* in *Egger/Samer/Bertl*, Jahresabschluss UGB, Band 3, 2. Auflage 2019, Punkt 3.242). Die Annahme, dass sich vor diesem Hintergrund auch Erwerber bereitwillig in das vorgegebene Finanzierungskonzept einbinden haben lassen, für die die Inanspruchnahme von Fremdkapital aufgrund ihrer wirtschaftlichen Situation nicht notwendig gewesen wäre, ist somit keineswegs lebensfremd. Im Hinblick auf die Behauptung der beschwerdeführenden Partei, dass jeder einzelne Erwerber die Entscheidung über die Finanzierung unabhängig von der Entscheidung der anderen Miteigentümer treffen habe können, da die Kreditverträge immer Einzelverträge gewesen seien, ist festzuhalten, dass die Entscheidung über die Finanzierungsvariante von den Miteigentümern einstimmig beschlossen wurde und eine individuelle Umgestaltung der Finanzierung erst nach Abschluss der Investitionsphase vorgesehen war (diesbezüglich ist auf das aktenkundige Protokoll der Miteigentümerversammlung vom 18. Juli 2016 zu verweisen; siehe die unter Punkt 1.6 der Entscheidungsbegründung zitierten Passagen). Der Abschluss der Kreditverträge erfolgte durch die ***Gesellschaft3***, ***Ort2*** im Namen und im Auftrag der Miteigentümergeinschaft (siehe den aktenkundigen Auftrag vom 18. Juli 2016 § 2 Z 2, wonach die ***Gesellschaft3***, ***Ort2*** von der Miteigentümergeinschaft unter anderem mit der *„Abwicklung der erforderlichen Finanzierungsmaßnahmen, insbesondere Abschluss von Kredit- bzw. Darlehensverträgen für die Zwischen- und Endfinanzierung für die MEG bzw. jeden einzelnen Miteigentümer bis zur Höhe der jeweils erforderlichen Fremdfinanzierung des vom AG beschlossenen Gesamtaufwandes“* beauftragt wurde). Ob oder inwieweit nach Abschluss der Investitionsphase von einzelnen Erwerbern Änderungen bei der Finanzierung vorgenommen wurden, ist ohne Bedeutung; ist doch im gegenständlichen

Beschwerdefall ausschließlich eine Einbeziehung der die **Investitionsphase** betreffenden Finanzierungskosten in die grunderwerbsteuerliche Bemessungsgrundlage strittig.

Wenn die beschwerdeführende Partei schließlich vorbringt, beim Projekt *****Projekt1***** *****Haus***** habe „die Erwerberin“ das ihr angebotene Finanzierungskonzept abgelehnt und eine Finanzierung zur Gänze aus Eigenmitteln beschlossen und habe beim Projekt *****Projekt2***** „der Erwerber“ entschieden, das Finanzierungskonzept der *****Gesellschaft1***** abzuändern und einen anderen Steuerberater mit der Steuerberatung für die Investitionsphase zu beauftragen, ist dem zu entgegen, dass dies an der hier allein zu entscheidenden Einbindung des Beschwerdeführers in ein vorgegebenes Gesamtkonzept, das unter anderem auch die unter Punkt 1.8 angeführten Finanzierungs- und Steuerberatungskosten mitumfasst, nichts zu ändern vermag (vgl in diesem Zusammenhang auch VwGH 9.11.2000, 2000/16/0039, wonach bei Einbindung in ein bereits fertig geplantes Bauprojekt auf Grund eines vorgegebenen Vertragsgeflechtes „[d]er Umstand, dass die Parzellen anderer Erwerber allenfalls unbebaut geblieben sind bzw. dass einer der anderen Erwerber eine andere Baufirma mit der Errichtung eines Gebäudes betraute, [...] an der hier allein zu entscheidenden Einbindung der Beschwerdeführer in ein vorgegebenes Konzept nichts zu ändern [vermag]“).

Vor diesem Hintergrund können die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen angenommen werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

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

Nach § 201 Abs 2 Z 3 BAO kann die Festsetzung erfolgen, wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden.

Nach § 303 Abs 1 lit b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis

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

Gemäß § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegt unter anderem ein Kaufvertrag der Grunderwerbsteuer, soweit er sich auf ein inländisches Grundstück bezieht.

Unter Grundstücken iSd GrEStG 1987 sind dabei nach § 2 Abs 1 dieses Gesetzes Grundstücke iSd bürgerlichen Rechtes zu verstehen.

Gegenstand eines der Grunderwerbsteuer unterliegenden Rechtsvorganges kann insbesondere ein Grundstück (§ 2 Abs 1 GrEStG 1987) oder ein Anteil an einem Grundstück (§ 2 Abs 3 Satz 2 GrEStG 1987) sein. Gegenstand eines Kaufvertrages kann auch eine künftige Sache oder eine Sache sein, hinsichtlich welcher zur Erfüllung des Vertrages bestimmte Eigenschaften durch den Verkäufer erst geschaffen werden müssen (VwGH 6.11.2002, 99/16/0204).

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

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 Z 1 GrEStG 1987 gehören zur Gegenleistung auch Leistungen, die der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer neben der beim Erwerbsvorgang vereinbarten Gegenleistung zusätzlich gewährt.

3.1.1. Verneinung der Bauherreneigenschaft des Beschwerdeführers

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seiner ständigen Rechtsprechung klargestellt hat, ist die Bauherreneigenschaft der Erwerber von Miteigentumsanteilen ua dann zu verneinen, wenn die Erwerber von vornherein in ein bereits fertiges Planungs-, Vertrags- und Finanzierungskonzept im Wege eines Vertragsgeflechtes eingebunden werden (vgl zB VwGH 6.11.2002, 99/16/0204; 28.5.1998, 97/16/0494; 29.4.1998, 97/16/0234).

Auch im vorliegenden Fall ist die Bauherreneigenschaft der Anteilserwerber zu verneinen (siehe dazu die Sachverhaltsfeststellungen unter Punkt 1.9), wovon auch die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens übereinstimmend ausgehen. Strittig ist im Beschwerdefall ausschließlich die Qualifikation diverser in der Beschwerde als „Kosten für Zusatzverträge bzw Zusatzleistungen“ bezeichneter Kosten, die vom Beschwerdeführer anteilig getragen wurden, als Gegenleistung iSd § 5 GrEStG 1987. Konkret handelt es sich dabei um folgende unter Punkt 1.8 aufgezählten „sonstigen Kosten“ für: Wirtschaftlichkeitsanalyse, Aufgaben des Bevollmächtigten, wirtschaftliche Betreuung, Hausverwaltung & Erstvermietung, Finanzierungsbeschaffung, Rechtsanwalt Treuhandchaft, Pfandrechteintragungsgebühren, Bauzeitinsen & Kreditkontogebühren sowie Steuerberatung für Investitionsphase.

3.1.2. Qualifikation der anteiligen Gesamtinvestitionskosten und des Agios als Gegenleistung

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der Begriff der Gegenleistung im Sinne der §§ 4 und 5 GrEStG 1987 ein dem Grunderwerbsteuerrecht eigentümlicher Begriff, der über den bürgerlich-rechtlichen Begriff der Gegenleistung hinausgeht. Er ist vielmehr im wirtschaftlichen Sinn (§ 21 BAO) zu verstehen. Für die Beurteilung der Gegenleistung kommt es nicht auf die äußere Form bzw den strengen Wortlaut des Vertrages, sondern auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt des zugrundeliegenden Erwerbsvorganges an (vgl zB VwGH 4.12.2019, Ra 2019/16/0190; 15.3.2022, Ra 2020/16/0018).

ISd § 5 Abs 1 GrEStG 1987 ist die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Grunderwerbsteuer in erster Linie die Gegenleistung, dh jede bewertbare Leistung, die der Erwerber aufwenden muss, um das Grundstück zu erhalten. Es ist somit auf denjenigen abzustellen, der die Leistung erbringt, also auf den Erwerber des Grundstücks, der die Gegenleistung (für das Grundstück) erbringt (vgl VwGH 15.3.2022, Ra 2020/16/0018; 24.2.2021, Ro 2020/16/0024, mwN).

Steht die Leistung des Erwerbers in einem unmittelbaren, tatsächlichen und wirtschaftlichen – somit „inneren“ – Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes, dann ist sie als Gegenleistung im Sinne des GrEStG anzusehen. Für die Frage nach der finalen Verknüpfung zwischen Erwerbsgegenstand und Gegenleistung ist es unerheblich, ob mehrere abgeschlossene Verträge nach dem Willen der jeweils vertragschließenden Parteien zivilrechtlich ihren Bestand nach voneinander abhängig sein sollen. Entscheidend für die Qualifikation einer Leistung als Gegenleistung im Sinne des § 5 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 ist, dass die Verpflichtung zur Leistung auf den Erwerb des Grundstücks in dem Zustand, in dem es zum Erwerbsgegenstand gemacht wurde, bezogen ist (vgl VwGH 15.3.2022, Ra 2020/16/0018; 25.8.2005, 2005/16/0104).

Werden vom Erwerber im Hinblick auf den beabsichtigten Erwerbszustand des Grundstückes neben dem als Kaufpreis bezeichneten Betrag – an wen auch immer – weitere Leistungen erbracht, sind diese als Teil der Gegenleistung anzusehen, wenn sie mit dem Grundstückserwerb in einer finalen Verknüpfung stehen. Diese Leistungen können also auch an Dritte – somit vom Veräußerer verschiedene Personen – erbracht werden, wobei es nicht darauf ankommt, ob sie auf Grundlage – vom Kaufvertrag – unterschiedlicher Verträge oder Vertragsurkunden geleistet werden (vgl etwa VwGH 15.3.2022, Ra 2020/16/0018; 10.4.2008, 2007/16/0223; 20.2.2003, 2002/16/0123; 20.8.1998, 95/16/0334, jeweils mwN).

Gegenleistung ist maW alles, was der Erwerber über den Kaufpreis hinaus für das Grundstück aufwenden muss, um es zu erhalten (VwGH 28.5.1998, 97/16/0494; 6.11.2002, 99/16/0204; 23.1.2003, 2001/16/0353). Dabei kommt es stets darauf an, zu welcher Leistung sich der

Erwerber **im zeitlichen Umfeld des Kaufvertrages** verpflichtet hat (VwGH 30.1.2014, 2013/16/0078).

Wenn die beschwerdeführende Partei im gegenständlichen Beschwerdefall vorbringt, dass nach der Rsp des VwGH nur jene Leistungen als Teil der Gegenleistung angesehen werden können, die dazu dienen, das Grundstück in den **körperlichen Zustand** zu versetzen, in dem es zum Gegenstand des Erwerbsvorganges gemacht worden ist und nicht auch Leistungen, die die Nutzung des Grundstücks betreffen, ist dazu zunächst wie folgt auszuführen:

Gegenleistungen, die der Erwerber nicht für den Erwerb des Grundstückes, sondern für andere Leistungen des Veräußerers erbringt, gehören nach der stRsp des VwGH nur dann nicht zur Bemessungsgrundlage, wenn solche Gegenleistungen mit dem Grundstück in keinem unmittelbaren Zusammenhang stehen. Steht hingegen die Leistung des Erwerbers in einem unmittelbaren, tatsächlichen und wirtschaftlichen, oder, wie auch gesagt wurde, „inneren“ Zusammenhang mit der Erwerbung des Grundstückes, dann ist sie als Gegenleistung im Sinne des Gesetzes anzusehen. Bei der Beurteilung dieses Zusammenhanges ist vom wahren wirtschaftlichen Gehalt des Erwerbsvorganges auszugehen (vgl VwGH 25.6.1992, 91/16/0037; 10.5.1984, 82/16/0121, mwN).

Leistungen, die der Erwerber dem Veräußerer erbringt, um aus der zu erwerbenden Sache eine für ihn **möglichst vorteilhafte Nutzung** zu erzielen, gehören demnach zur Gegenleistung (VwGH 25.6.1992, 91/16/0037; 10.5.1984, 82/16/0121, mwN).

Dementsprechend qualifizierte der VwGH etwa in einem Fall, in dem die Beschwerdeführerin zwei Grundstücke in der Absicht erworben hat, um darauf ein Gast- und Schankgewerbe auszuüben, eine an die Verkäuferin geleistete Zahlung für die Zurücklegung der ihr für den gleichen Standort erteilten Konzession als eine sonstige Leistung, die mit dem Grunderwerb in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhänge steht und die damit Teil der Gegenleistung iSd Grunderwerbsteuerrechts ist (VwGH 19.6.1969, 1247/68).

In gleicher Weise qualifiziert der VwGH insbesondere Beträge, die für die Räumung des Grundstückes, für die Aufgabe der Bestandrechte oder für die Beschaffung einer Ersatzwohnung aufgewendet werden (vgl VwGH 10.5.1984, 82/16/0121, und die dort angeführten Nachweise).

Betreffend ein mit Nutzungsrechten belastetes Grundstück führte der VwGH kürzlich aus, dass ausschlaggebend sei, ob der Erwerber das Grundstück belastet oder lastenfrei erwerben will (vgl VwGH 15.3.2022, Ra 2020/16/0018):

Beabsichtigt ein Erwerber, ein Grundstück frei von bestehenden Nutzungsrechten – etwa Mietrechten – zu erhalten, und soll daher das Grundstück lastenfrei übertragen werden, so sei eine neben dem Kaufpreis zu leistende Entschädigungszahlung an die (weichenden)

Nutzungsberechtigten Teil der Gegenleistung gemäß § 5 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987. Dabei sei bedeutungslos, ob der Veräußerer selbst Nutzungsberechtigter (zB 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.

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, könne diese Entschädigung nicht als Teil der Gegenleistung angesehen werden. Dies gelte 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 sei (vgl dazu auch VwGH 10.1.1985, 83/16/0181).

Entgegen der von der beschwerdeführenden Partei vertretenen Ansicht, ist ein für die Erfüllung des Gegenleistungsbegriffs iSd § 5 GrEStG 1987 erforderlicher Zusammenhang der Leistung des Erwerbers mit dem Erwerb des Grundstücks vor diesem Hintergrund nicht bereits dann ausgeschlossen, wenn sich diese auf die Nutzung des Grundstücks bezieht. Vielmehr sind die in Rede stehenden, der Investitionsphase zuzuordnenden „Nebenkosten“ im gegenständlichen Beschwerdefall – auch soweit sich diese auf die vom Beschwerdeführer beabsichtigte Nutzung des Grundstücks (siehe dazu unter Punkt 1.9) beziehen – entgegen dem Beschwerdevorbringen unter den Gegenleistungsbegriff iSd § 5 GrEStG 1987 zu subsumieren. Dies aus folgenden Gründen:

Im Hinblick darauf, dass der Begriff der Gegenleistung im wirtschaftlichen Sinne nach § 21 Abs 1 BAO zu verstehen ist, hat der VwGH die Ermittlung der Gegenleistung für Erwerbsvorgänge, die auf Grund einer Werbung oder Aufforderung zum Beitritt zu einer künftigen Miteigentümergeinschaft für ein in den wesentlichen Punkten bereits geplantes Bauprojekt verwirklicht wurden, unter Bedachtnahme auf das gesamte Vertragsgeflecht nicht als rechtswidrig erkannt (VwGH 23.1.1992, 90/16/0154, mwN).

Lässt sich der Erwerber – wie auch im gegenständlichen Beschwerdefall – in ein Vertragsgeflecht einbinden, welches sicherstellt, dass nur solche Interessenten zugelassen werden, die sich an ein im wesentlichen vorgegebenes Konzept binden, sind nach der stRsp des VwGH – neben dem Kaufvertrag – auch die übrigen Verträge, die Teil des Gesamtkonzepts sind, in den grunderwerbsteuerrechtlichen Erwerbsvorgang einzubeziehen, da es stets darauf ankommt, zu welcher Leistung sich der Erwerber im zeitlichen Umfeld des Kaufvertrages verpflichtet hat (vgl VwGH 28.5.1998, 97/16/0494; 6.11.2002, 99/16/0204).

Verpflichtet sich der Erwerber dabei mit einer „Teilnahmeerklärung“ (zur Bindungswirkung dieser Erklärung wird auf die Ausführungen unter Punkt 2 verwiesen) zur Übernahme der

anteiligen Gesamtprojektkosten einschließlich eines Agio-Betrages, sind die darin enthaltenen „Nebenkosten“ daher an sich zu den einen Teil der Gegenleistung darstellenden „sonstigen Leistungen“ zu zählen (VwGH 27.1.1999, 97/16/0432) bzw sind die anteiligen Gesamtprojektkosten als Bemessungsgrundlage heranzuziehen (VwGH 2.7.1998, 97/16/0276).

In seinem Erkenntnis vom 28.5.1998, 97/16/0494, billigte der VwGH in diesem Zusammenhang die Heranziehung der prognostizierten Gesamtinvestitionskosten zuzüglich eines vereinbarten Agios, *„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“* (ebenso VwGH 6.11.2002, 99/16/0204).

In seinem Erkenntnis vom 30.1.2014, 2013/16/0078, stellte der VwGH schließlich klar, dass anstelle der prognostizierten Gesamtinvestitionskosten die tatsächlichen Investitionskosten, zu deren Tragung sich der Erwerber als Gegenleistung verpflichtet hat, heranzuziehen und unter den Tatbestand des § 5 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 zu subsumieren sind, wenn aufgrund der zwischenzeitigen Abwicklung und Abrechnung des Bauprojektes ein Rückgriff auf die Prognose der Investitionskosten nicht mehr notwendig ist.

Vor diesem Hintergrund sind im Lichte der im Beschwerdefall gegebenen Gesamtumstände (siehe dazu die Ausführungen unter den Punkten 1 und 2) neben dem vereinbarten Kaufpreis für die Miteigentumsanteile an der in Rede stehenden Liegenschaft auch die vom Beschwerdeführer anteilig getragenen (tatsächlichen) Bau- und Planungskosten und sonstigen Kosten zuzüglich des vom Beschwerdeführer geleisteten Agios im Gesamtbetrag von 602.273,40 Euro (siehe dazu Punkt 1.8) – inklusive der in diesem Gesamtbetrag enthaltenen Umsatzsteuerbeträge (vgl dazu VwGH 17.3.2005, 2004/16/0278, mwN) – als Gegenleistung iSd § 5 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 zu qualifizieren.

Insbesondere der Umstand, dass die beschwerdeführende Partei in ein vorgegebenes Bauprojekt eingebunden und damit nicht Bauherr war, ist erst durch eine der belangten Behörde im Namen und Auftrag der ***Gesellschaft3*** übermittelte Sachverhaltsdarstellung und Offenlegung und durch das daran anschließend von der belangten Behörde durchgeführte Ermittlungsverfahren hervorgekommen, sodass sich die erfolgte Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer als unrichtig erwiesen hat. Da die Auswirkungen nicht geringfügig waren, war es daher geboten, die Grunderwerbsteuer gemäß § 201 BAO festzusetzen.

Es ist somit 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 im Beschwerdefall strittige Frage nach den unter den Gegenleistungsbegriff des § 5 GrEStG 1987 zu subsumierenden „Nebenkosten“ in Fällen, in denen der Erwerber in ein Vertragsgeflecht eingebunden wurde, welches sicherstellt, dass nur solche Interessenten zugelassen werden, die sich an ein im wesentlichen vorgegebenes Konzept binden, war bereits wiederholt Gegenstand der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Aus der umfangreichen Rechtsprechung des VwGH sind dabei vor allem die folgenden Entscheidungen hervorzuheben, auf die sich das vorliegende Erkenntnis des erkennenden Verwaltungsgerichts stützt:

(i) VwGH 28.5.1998, 97/16/0494:

In diesem Fall führte der VwGH im Hinblick auf die von der belangten Behörde erfolgte anteilige Heranziehung der Gesamtinvestitionskosten bei der Ermittlung der Gegenleistung iSd Grunderwerbsteuerrechts 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. ...“

Die genannten Gesamtinvestitionskosten der Planungsvariante 1 setzten sich in diesem Fall wie folgt zusammen (vgl den im genannten Erkenntnis wiedergegebenen Investitionsplan):

Kaufpreis der Liegenschaft:

Variante 1

Kaufpreis Grundstück

2.500.000,--

Kaufpreis Altgebäude	3.800.000,--
Nebenkosten aus Liegen- schaftskauf	700.000,--
	7.000.000,--

Investitionskosten:

Variante 1

Gesamtbaukosten inkl. Ver- tragserfüllungsgarantie, Planung, technische Baube- treuung	22.000.000,--
Konzeption, Marketing, Rechts- und Steuerbe- ratung	2.035.000,--
Aufgaben des Bevoll- mächtigten, wirtschaft- liche Betreuung, Treu- handschaft	1.580.000,--
Hausverwaltung, Erst- vermietung	740.000,--
Finanzierungsbeschaffung und -bearbeitung Kredit- und Eintragungsgebühren, Reserve	1.360.000,--
Zinsen für die Zwischen- finanzierung bis 31.03.1990	2.285.000,--
Voraussichtlich Gesamtinvestitionskosten	37.000.000,--

Betreffend die von der beschwerdeführenden Partei bestrittene Vergleichbarkeit des der Entscheidung des VwGH zugrundeliegenden Sachverhalts mit dem im gegenständlichen Beschwerdefall maßgeblichen Sachverhalt mit dem Argument der zeitlichen Unterschiede bei der Annahme des Kaufvertrages durch die veräußernde Vertragspartei (im einen Fall vor und im anderen Fall nach der konstituierenden Miteigentümerversammlung) wird auf die diesbezüglichen unter Punkt 2 erfolgten Ausführungen verwiesen.

(ii) VwGH 2.7.1998, 97/16/0276:

Auch in diesem Fall erfolgte durch die belangte Behörde eine anteilige Heranziehung der Geamtinvestitionskosten bei der Ermittlung der Gegenleistung iSd Grunderwerbsteuerrechts und führte der VwGH dazu wie folgt aus:

„Da nach ständiger hg. Judikatur (siehe dazu das hg. Erkenntnis vom 28. Mai 1998, Zlen. 97/16/0494-0500, und die dort angeführte Vorjudikatur) Bemessungsgrundlage alles ist, was der Erwerber über den Kaufpreis hinaus für das Grundstück aufwenden muß, um es zu erhalten, hat die belangte Behörde frei von Rechtswidrigkeit die jeweils anteiligen Gesamtprojektkosten als Bemessungsgrundlage herangezogen.“

(iii) VwGH 27.1.1999, 97/16/0432:

In diesem Fall führte der VwGH betreffend die Höhe der Bemessungsgrundlage wie folgt aus:

„...War der Beschwerdeführer somit an ein vorgegebenes Konzept gebunden und hatte er sich durch den getätigten Erwerb iVm den vom Organisator für ihn abgeschlossenen diversen Verträgen aber in ein derartiges Vertragsgeflecht einbinden lassen, so lag über den Erwerb der bloßen Liegenschaftsanteile hinaus der Erwerb des gesamten, erst zu schaffenden Projekts auf der Basis eines vorgegebenen Gesamtkonzeptes vor. Die belangte Behörde hat somit grundsätzlich zu Recht die anteiligen Investitionskosten in die Bemessungsgrundlage einbezogen.

Soweit der Beschwerdeführer sich gegen die Einbeziehung diverser ‚Nebenkosten‘ in die Bemessungsgrundlage wendet, übersieht er zunächst, daß gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG zur Gegenleistung auch die vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen gehören. Zu diesen sonstigen Leistungen zählen alle Leistungen, die der Käufer dem Verkäufer oder für diesen an Dritte leistet, um das Kaufgrundstück erwerben zu können und deren Erbringung in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes steht (vgl das hg Erkenntnis vom 21. Februar 1985, Zl 84/16/0019). Mit seiner ‚Teilnahmeerklärung‘ hat sich der Beschwerdeführer zur Übernahme der anteiligen Investitionskosten einschließlich eines Agio-Betrages verpflichtet, sodaß die darin enthaltenen ‚Nebenkosten‘ an sich zu den einen Teil der Gegenleistung darstellenden ‚sonstige Leistungen‘ zu zählen sind. ...“

(iv) VwGH 6.11.2002, 99/16/0204:

In diesem Fall führte der VwGH betreffend die Höhe der Bemessungsgrundlage wie folgt aus:

„Der Beschwerdeführer ist auch nicht im Recht, wenn er die Höhe der Bemessungsgrundlage bekämpft. Es entspricht 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 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).“

(v) VwGH 30.1.2014, 2013/16/0078:

In diesem Fall führte der VwGH zu der zu Zl. 2013/16/0091 protokollierten Amtsbeschwerde, die eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides zusammengefasst darin sah, dass als Bemessungsgrundlage ausschließlich das im Zeitpunkt der Unterfertigung des Kaufvertrages prognostizierte Gesamtinvestitionsvolumen herangezogen werden könne (und nicht die von diesen abweichenden tatsächlichen Investitionskosten), wie folgt aus:

„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 (vgl. die in Fellner, aaO, unter Rz 97 zu § 5 GrEStG wiedergegebene Rechtsprechung).

Im nun vorliegenden Beschwerdefall legte die belangte Behörde, wie der wiedergegebenen Begründung des angefochtenen Bescheides zu entnehmen ist, 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).“

Wie aus den oben wiedergegebenen Aussagen des VwGH unzweifelhaft hervorgeht, hat sich der VwGH in diesem Fall ausschließlich mit der Frage beschäftigt, ob die prognostizierten Gesamtinvestitionskosten oder die infolge (nach zwischenzeitiger Abwicklung und Abrechnung des Bauprojektes) durchgeführter Ermittlungen festgestellten tatsächlichen Investitionskosten unter den Tatbestand des § 5 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 zu subsumieren sind. Dabei hat der VwGH keine wertenden Aussagen zur Beurteilung der belangten Behörde, der zufolge Beträge für „Hausverwaltung, steuerliche Beratung usw.“ in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit dem Erwerb der Liegenschaftsanteile stünden, getroffen. Vielmehr wies der VwGH darauf hin, dass die Amtsbeschwerde diese Beurteilung der belangten Behörde nicht in Zweifel ziehe. In weiterer Folge wies der VwGH auch darauf hin, dass das oa Erkenntnis des VwGH vom 28.5.1998, 97/16/0494, von der Amtsbeschwerde nicht berücksichtigt worden sei.

In diesem Zusammenhang ist zu berücksichtigen, dass der VwGH den angefochtenen Bescheid gem § 41 VwGG idF vor BGBl I 33/2013 nur „im Rahmen der geltend gemachten Beschwerdepunkte (§ 28 Abs. 1 Z 4)“ zu überprüfen hatte. Somit war die Beurteilung der belangten Behörde, der zufolge Beträge für „Hausverwaltung, steuerliche Beratung usw.“ in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit dem Erwerb der Liegenschaftsanteile stünden, in diesem Fall nicht vom Prüfungsumfang des VwGH umfasst und kann entgegen der von der beschwerdeführenden Partei vertretenen Ansicht aus den oa Ausführungen des VwGH nicht auf eine inhaltliche Bestätigung der vorgenannten Beurteilung der belangten Behörde geschlossen werden.

Entgegen der von der beschwerdeführenden Partei vertretenen Ansicht ist die vorherige Judikatur des VwGH – und somit insbesondere auch das oa Erkenntnis vom 28.5.1998, 97/16/0494 – folglich keineswegs als überholt zu bezeichnen und vermag sich die im vorliegenden Beschwerdefall vom erkennenden Verwaltungsgericht vorgenommene Beurteilung auf eine einheitliche Judikaturlinie des VwGH zu stützen.

Es ist somit spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 23. März 2023