

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Ilse Rauhofer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***STB*** Wirtschaftstreuhandgesellschaft OG Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ***ADR STB***, über die Beschwerde vom 17. September 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 7. Juli 2021 betreffend Grunderwerbsteuer zu ***ErfNr***, Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 8. Juli 2026 in Anwesenheit der Schriftführerin ***SF*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer am 15.9.2016

Am **15.11.2016** nahm die ***RÄ*** Rechtsanwälte OG (kurz RÄ) über FinanzOnline zu ***ErfNr*** eine Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer für den im **September 2016** durch ***Bf1*** (der nunmehrige Beschwerdeführer, kurz Bf.) als Erwerber mit der ***VERKÄUFERIN*** GmbH & Co KG (***FN1***) als Verkäuferin abgeschlossenen Kaufvertrag über den Erwerb von Anteilen an der Liegenschaft ***EZ1***, ***KG***, mit der Adresse ***GASSE***, ***PLZ*** Wien vor.

Die Selbstberechnung erfolgte ausgehend von dem im Kaufvertrag als Kaufpreis ausgewiesen Betrag. Mit der Bekanntgabe des selbstberechneten Abgabebetrages an das (damalige) Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr Finanzamtes Österreich, Dienststelle für Sonderzuständigkeiten, kurz FA) wurde dem FA weder die Kaufvertragsurkunde

übermittelt noch wurde dem FA der Zugriffscode für die in einem Dokumentenarchiv abgespeicherte Vertragsurkunde erteilt.

Offenlegung vom 19.3.2020

Mit Telefax vom **19.3.2020** informierte die *****STEUERBERATER***** GmbH Wirtschaftsprüfer und Steuerberater (kurz *****STEUERBERATER*****) das FA im Namen und im Auftrag der *****A***** Immobilien- und Finanzierungsberatungs-Gesellschaft m.b.H. & Co KG über folgenden Sachverhalt:

„1 Ausgangslage

*Innerhalb des *****B***** Konzernes werden Bauherrenmodelle entwickelt und vertrieben bzw verschiedene Dienstleistungen im Zusammenhang mit Immobilieninvestments erbracht. Der grundsätzliche Ablauf kann dabei im Wesentlichen wie folgt beschrieben werden: In einem ersten Schritt werden potentiell interessante Grundstücke Inkl etwaiger darauf errichteter Bestandsgebäude seitens der *****B***** Gruppe geprüft. Sollte die jeweilige Immobilie den Vorstellungen entsprechen und eine prinzipielle Förderwürdigkeit des Projektes bestehen, wird eine Grobkalkulation erstellt. Dabei werden die wesentlichen Parameter des Projektes (Insbesondere Grundstückskosten sowie Nebenkosten des Ankaufes, Flächen, Bau- und Planungskosten, Werbungskosten, Finanzierungsbedarf, Mieten, Förderart samt Zuschüssen, Zeitplan etc) geschätzt und können grobe Berechnungen (Liquidität, steuerliche Prognose, Totalgewinn, Rendite, Eigen- und Fremdkapitalbedarf) vorgenommen werden. Auf dieser Basis wird entschieden, ob seitens von Gesellschaften Innerhalb der *****B***** Gruppe bzw von Gesellschaften, die mit diesen in engem Zusammenhang stehen, ein verbindliches Kaufanbot unter Beiziehung eines externen Rechtsanwaltes, der in weiterer Folge vielfach auch das nachfolgende Bauherrenmodell rechtlich betreut, an den Verkäufer gelegt wird.*

*In einem zweiten Schritt wird die jeweilige Immobilie - bezogen auf die gegenständlichen Projekte - in der Regel von der *****C***** (nachfolgend kurz „*****C*****“) oder eigens gegründeten Projekt GmbH & Co KG's (*****D***** 1, 2 etc), deren Komplementär die *****E***** GmbH und deren Kommanditist die *****C***** sind, gekauft. In weiterer Folge entscheidet die *****B***** Gruppe welche Art von Projekt angeboten und zu welchem Zeitpunkt dieses vertriebsfertig gemacht werden soll. Diese Entscheidung basiert im Wesentlichen auf der bereits in der ersten Phase erhobenen Rahmenbedingungen, wobei noch eine entsprechende Nachschärfung der Daten zur Erstellung der Konzeption des jeweiligen Projektes durch die Projektabteilung unter Berücksichtigung der entscheidenden Parameter zu erfolgen hat. Die Projekte werden den Investoren durch externe Vertriebspartner angeboten. Die *****B*** ***b***** AG (nachfolgend kurz „*****B***** AG“) stellt diesen umfangreiche Unterlagen (zB Vollmachten, Verträge, Entwurfspläne, Projektbeschreibungen, Berechnungen zu Liquidität, steuerliches Ergebnis, Totalgewinn etc) zur Verfügung und kümmert sich darum, dass Jedes Projekt von einem geeigneten Vertriebspartner am Markt platziert wird. Die erstellten Unterlagen werden den externen Vertriebspartnern zur Verfügung gestellt, welche die Bauherrenmodelle gegenüber den Investoren anbieten. Sollte sich ein Interessent auf Basis der zur Verfügung gestellten Unterlagen für eine Teilnahme am Projekt*

entscheiden, wird von diesem ein von einem externen Projektanwalt auf Basis der zu diesem Zeitpunkt vorliegenden Informationen erstellter Kaufvertrag unterfertigt.

*Als Kaufpreis sind dabei die reinen Grundstückskosten angeführt. Neben diesem Kaufvertrag wird seitens des Interessenten in der Regel auch eine unverbindliche Teilnahmeerklärung (= Zeichnungsschein) am Projekt unterfertigt. Nach Platzierung der MEG-Anteile wird die Einladung zur konstituierenden Bauherrenversammlung versandt. Kurz davor kommt es zur Gegenzeichnung des Kaufvertrages durch den Verkäufer (in der Regel ***C*** bzw. ***D***). Im Rahmen der Bauherrenversammlung wird die potentielle Entwicklung des Projekts (zB Sanierung und Dachbodenausbau Altimmobilie, Abriss und Neubau etc) besprochen. In diesem Zusammenhang können bauliche, wirtschaftliche, rechtliche, aber auch abgabenrechtliche Fragen an die fachlich anwesenden Experten (wie zB Steuerberater, Rechtsanwalt, Architekt etc) gestellt werden. Die Entscheidung über die Durchführung des Projektes obliegt den Bauherren.*

*Sollten sich die Investoren für die Durchführung des Projektes entscheiden, kommt es im Rahmen der Bauherrenversammlung ua zur Unterzeichnung des vom externen Rechtsanwalt ausgearbeiteten Miteigentümervertrages. Ferner wird die ***A*** Immobilien- und Finanzierungsberatungs-Gesellschaft m.b.H. & Co KG (nachfolgend kurz „***A***“) in allen außerbehördlichen und behördlichen Angelegenheiten in Zusammenhang mit dem Jeweiligen Projekt bevollmächtigt sowie werden die ***A*** und die ***F*** Institut für Wirtschaftsberatung GmbH (nachfolgend kurz ***F***) mit der wirtschaftlichen und kaufmännischen Betreuung beauftragt. Weiters wird das Finanzierungskonzept beschlossen und erfolgen die Beschlüsse zur Beauftragung etwa des Rechtsanwaltes, des Planers, der technischen Begleitung sowie des Steuerberaters.*

*Im Nachgang an die Bauherrenversammlung erfolgen seitens ***A*** in der Regel Innerhalb weniger Wochen aufgrund der ihr gewährten Vollmacht die von den Investoren beschlossenen Beauftragungen. Weiters wird die Grunderwerbsteuer unter Zugrundelegung der vorliegenden Unterlagen auf Basis des Grundstückswertes im Rahmen der Selbstberechnung vom involvierten Rechtsanwalt ermittelt und fristgerecht an das Finanzamt abgeführt. Auch die weiteren für die Abwicklung des Projektes erforderlichen Tätigkeiten (Detailplan Architekt, detailliertere Kostenschätzung, Antrag auf Baubewilligung, Ausschreibung und Vergabe der Bauaufträge) erfolgen im Auftrag der Bauherren, welche auch gegenüber den Baubehörden als Bau- und Konsenswerber auftreten (vertreten durch Architekten). Das gesamte rechtliche, bauliche und finanzielle Risiko der Sanierung oder des Ausbaus wird von den Investoren getragen, die gegenüber den bauausführenden Unternehmen unmittelbar berechtigt und verpflichtet sind.“*

Zur rechtlichen Würdigung wurde in der Offenlegung die bisherige Judikatur des VwGH zur Bauherreneigenschaft der Erwerber dargestellt und sodann ausgeführt, dass sich unter Zugrundelegung der Ausführungen der Entscheidung des VwGH 30.1.2014, 2013/16/0078 trotz der erfolgten Änderungen In Bezug auf den Ablauf ergäbe, dass bei den gegenständlichen Projekten insbesondere auch die Baukosten, Planungskosten und Vertragserrichtungskosten in die Ermittlung der Grunderwerbsteuer einbezogen hätten werden müssen. Gegenständlich seien von den am Erwerbsvorgang Beteiligten (vgl § 9 GrEStG) weder Grunderwerbsteuererklärungen eingereicht, noch seien im Rahmen der Selbstberechnung die Baukosten etc in die Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einbezogen

worden. Da die Berechnung und Abfuhr ausschließlich auf Basis der Grundstückskosten erfolgt seien, sei es In Bezug auf die gegenständlichen Projekte zu Verkürzungen an Grunderwerbsteuer gekommen.

Der Offenlegung angeschlossen war eine Berechnung der Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage bezogen auf das gesamte gegenständliche Projekt „***GASSE***“ mit folgenden Beträgen:

<i>Baukosten inkl Reserve</i>		<i>2.450.000,00</i>
<i>Planungskosten</i>		<i>274.300,00</i>
<i>Technische Baubetreuung</i>		<i>35.700,00</i>
<i>Agio</i>		<i>85.500,00</i>
<i>Rechtsanwalt</i>		<i>13.000,00</i>
<i>Beglaubigungskosten</i>		<i>3.837,30</i>
		<i>2.862.337,30</i>
<i>Umsatzsteuer</i>	<i>20%</i>	<i>572.467,46</i>
<i>BMGL GrESt Zwischensumme</i>		<i>3.434.804,76</i>
<i>Grund und Boden</i>		<i>1.400.000,00</i>
<i>BMGL GrESt gesamt</i>		<i>4.834.804,76</i>

Ermittlungen durch das FA

In der Folge richtete das FA am 23.11.2020, am 16.3.2021 und am 17.3.2021 Ergänzungsersuchen an ***STEUERBERATER*** und wurden dem FA für das gegenständliche Projekt folgende Unterlagen vorgelegt:

am 18.1.2021:

Zeichnungsschein

Miteigentümervertrag

Generalvollmacht

Vollmacht Rechtsanwalt

Bauansuchen

Baubewilligung

Aufträge bzw Verträge/Vereinbarungen laut Beilage zum Protokoll vom 13.9.2016 sowie entsprechende Rechnungen

Rechnung Agio/Beratungshonorar

Generalunternehmervertrag

Zusatzauftrag samt Schlussrechnung
Gesamtkostenaufstellung (Netto) nach Endabrechnung

am 15.4.2021:

Teilnahmeerklärungen
Informationsunterlagen für Interessenten: Info und Planmappe
Vollmachten
Unterlagen zur Position Eintragungsgebühren
Baukostenrechnungen
Beleg zur Bauwesenversicherung

am 16.3.2022:

Gesamtkostenaufstellung
Infomappen
Planmappe

Grunderwerbsteuerbescheid – Festsetzung gemäß § 201 Abs. 2 Z. 3 BAO

Mit Bescheid vom **7.7.2021** setzte das FA Grunderwerbsteuer gemäß § 201 Abs. 2 Zi 3 BAO gegenüber dem Bf. fest. Die Bescheidebegründung lautet wie folgt:

*„Die Festsetzung erfolgt gemäß § 201 Abs. 2 Zi 3 BAO, da bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden. Die Feststellungen in der Außenprüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind, bzw. im Abgabungsverfahren (laut nachstehender Begründung) stellen für das Abgabungsverfahren neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel dar, deren Kenntnis allein oder in Verbindung mit den sonstigen Ergebnissen des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt bzw. zu einer anderen Abgabeneinhebung als jener im Zuge der Selbstberechnung geführt hätte.
Die Festsetzung gemäß § 201 BAO erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der Ermittlungen im Abgabungsverfahren bzw. der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebende Gesamtauswirkung.
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 (weitere) Begründung ergeht gesondert.“*

Die gesonderte Begründung vom 8.7.2021 lautet (bis auf die persönlichen Daten des jeweiligen Erwerbers bzw die Anteile an der Liegenschaft) jeweils ident wie folgt:

„Am 19.03.2020 wurde von der Steuerberatungskanzlei ***STEUERBERATER*** GmbH im Namen und Auftrag der ***A*** Immobilien- und Finanzierungsberatungs GmbH & Co KG eine Sachverhaltsdarstellung und Offenlegung (mit Aufstellung, Ermittlung, Nachforderungsbetrag) - Nacherfassung von Grunderwerbsteuer im Zusammenhang mit dem Bauherrenmodell „***GASSE***“ (NeubauHerrenmodell), - dem FA für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel übermittelt. Darin wird ausgeführt, dass neben den Grundstückskosten auch die Baukosten, Planungskosten und die Vertragserrichtungskosten in die Bemessungsgrundlage miteinzubeziehen sind, dies ist im Zuge der Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer nicht erfolgt. Weiters wurden 2 Protokolle zum o.a. Projekt übermittelt.

In weiterer Folge wurden mit Anfragen vom 23.11.2020 (übernommen am 17.12.2020) und 16.03.2021 die entsprechenden Unterlagen abverlangt. Aus den vorgelegten Unterlagen ergibt sich folgender Sachverhalt.

Mit notariell beurkundetem Kaufvertrag vom 07.09.2016, kaufte Herr ***Bf*** 60/600-tel Miteigentumsanteile am GST-***Nr***, ***EZ1***, ***KG***, mit der Adresse ***PLZ*** Wien, ***GASSE***, von der ***VERKÄUFERIN*** GmbH & Co KG, ***FN1***, um einen Kaufpreis von 140.000€.

Bereits am 03.06.2016, wurde eine Teilnahmeerklärung für 60/600-tel Miteigentumsanteile zum Bauherrenmodell „***GASSE***“, von der ***B*** ***b*** AG, mit geschätzten Kosten in Höhe von 570.000 € exkl. USt.. durch Herrn ***Bf*** unterzeichnet. Von der Kostenschätzung sollten 143.450€ aus Eigenmitteln aufgebracht werden. In dieser Teilnahmeerklärung nahm Herr ***Bf*** zur Kenntnis, dass die Investition zur gemeinschaftlichen Erzielung von langfristigen Mieteinkünften dient.

Weiters verpflichtete sich Herr ***Bf*** in der Teilnahmeerklärung das Beratungshonorar in Höhe von 1,50% (8.550€) der Gesamtinvestitionskosten für die Zusammenführung der Miteigentümergemeinschaft an die ***B*** ***b*** AG zu bezahlen. Sollte der Beitritt nicht mitvollzogen werden, so schulde der Teilnehmer der ***B*** ***b*** AG weder Honorar noch Aufwandsentschädigung.

In der vorgelegten Infomappe wird unter dem Punkt großes Bauherrenmodell angeführt:

- Abbruch/ Neubau eines Wohnhauses in guter Wohnlage im ***BEZIRK*** mit einer ertragsbewerteten Nutzfläche von 1.365m²
- Sicherheit durch persönliche Grundbucheintragung
- Vorzeitige Abschreibung der Bau- und Planungskosten auf 15 Jahre gemäß Wohnungssanierungsgesetz auch bei Neubau
- 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
- Hohe Förderung gemäß Wohnhaussanierungsgesetz durch Land Wien (Direktdarlehen 700€/m² mit Fixzinssatz von 1% für 20 Jahre)
- Vermietungssicherheit durch gemeinsame Vermietung (Mietenpool) und günstige Miete
- Inflationsschutz durch Indexierung der Mieten

- Totalgewinn muss innerhalb von 28 Jahren (25 Jahre zuzüglich Bauzeit) erreicht werden

Weiters enthält die Infomappe Bilder zur Lage und Infrastruktur, die Umgebung, das Objektfeld, die Objekt-Visualisierung, eine Nutzflächenaufstellung, den voraussichtlichen Investitionsplan (Gesamtinvestitionssumme netto: 5.700.000€), Aufstellung der kalkulierten Mieteinnahmen nach Fertigstellung, Aufstellung der Förderung, das voraussichtliche steuerliche Ergebnis (2016, 2017, 2018 und 2019) und eine Prognoserechnung mit Erläuterung.

Bereits in der 1. Besprechung am 13.09.2016 (der Ankauf der Anteile erfolgte am 07.09.2016), wurde der Abbruch und der Neubau der Liegenschaft beschlossen, die Planungen vorgestellt, der entsprechende Zeitplan und die steuerliche Situation erläutert. Die Angebote der Vertragspartner sind schon vorgelegen, betreffend die Baukosten war die Kostenschätzung bereits ausgearbeitet, zur Finanzierung waren schon Angebote eingeholt und der Käufer hat sich sofort für eine Variante entschieden. Weiters wurde auch ein Großteil der Beschlüsse betreffend der Auftragserteilungen gefasst und der Miteigentümervertrag unterzeichnet.

Die Miteigentümergeinschaft erteilte am 13.09.2016, der ***A*** Immobilien- und Finanzierungsberatungs-Gesellschaft m.b.H. & Co KG, den Auftrag (samt gesonderter Vollmacht), zur Ausführung der vom Auftraggeber im Zusammenhang mit dem Abbruch und Neubau des Objektes „***GASSE***“ gefassten Beschlüsse der Miteigentümergeinschaft in sämtlichen außerbehördlichen und behördlichen Angelegenheiten jeder Art im Namen und auf Rechnung des Auftraggebers zu vertreten. Alle weiteren Vereinbarungen und Aufträge (Vereinbarung über Generalplanung und technische Baubetreuung (04.11.2016), Vereinbarung über technische Baubetreuung (14.09.2016), Vereinbarung über Wirtschaftlichkeitsberechnungen und -Analysen (14.09.2016), Vereinbarung über wirtschaftliche Betreuung (14.09.2016), Vereinbarung über Hausverwaltung und Erstvermietung (14.09.2016), Vereinbarung über Finanzierungsbeschaffung und -Bearbeitung (14.09.2021), Steuerberatungsvertrag (undatiert)) wurden durch die ***A*** Immobilien- und Finanzierungsberatungs-Gesellschaft m.b.H. & Co KG unterzeichnet

Der Generalunternehmervertrag (undatiert) wurde ebenfalls durch die ***A*** Immobilien- und Finanzierungsberatungs-Gesellschaft m.b.H. & Co KG unterzeichnet.

Mit unterschiedlichen Rollen und Funktionen treten auf Seiten des Projektanbieters, Projektbetreibers bzw. Organisators folgende verbundene Firmen auf:

- ***VERKÄUFERIN*** GmbH & Co KG, ***FN1***
- ***A*** Immobilien- und Finanzierungsberatungs-Gesellschaft m.b.H. & Co KG
- ***ARCHITEKT*** GmbH
- ***B*** ***b*** AG
- ***G*** Immobilien Management GmbH
- ***F*** Institut für Wirtschaftsberatung GmbH
- ***H*** Service GmbH

Die o.a. Vereinbarungen wurden eben mit diesen Firmen abgeschlossen.

Weiters wurden durch den Käufer folgende Vollmachten erteilt:

- *****RÄ***** Rechtsanwälte OG (undatiert)
- *****G***** Immobilien Management GmbH (undatiert)
- *****Bf***, ***STB***** Wirtschaftstreuhandgesellschaft OG (undatiert)
- *****ARCHITEKT***** GmbH (undatiert)
- *****A***** Immobilien- und Finanzierungsberatungs-Gesellschaft m.b.H. & Co KG (undatiert)

Bei der zweiten Besprechung am 25.04.2019 wurden laut Protokoll folgende Punkte besprochen:

1. Zwischenbericht - über die Investitionsphase durch *****ARCHITEKT1***** und *****ARCHITEKT2*****, zur Dokumentation wurde eine Zwischenübersicht ausgehändigt und von Frau *****...***** erörtert. Im Zwischenbericht wird empfohlen, die Reserve für die Grunderwerbsteuer in Höhe von 156.216€ nicht aufzulösen, da eventuell noch mit einer Vorschreibung seitens des Finanzamtes gerechnet werden muss!
2. Finanzierung und Förderung
3. Bericht über die Vermietungssituation durch Herrn *****...***** (es wurden bereits alle Wohnungen vermietet)
4. Bericht über die steuerliche Situation durch die *****STB***** Wirtschaftstreuhandgesellschaft OG
5. Beschlussfassung: Laut Punkt 4 der Beschlussfassung wird die Reserve für die Grunderwerbsteuer in Höhe von 156.216€ vorerst nicht aufgelöst.

Der Käufer wollte - wie sich aufgrund der vorgelegten Unterlagen darstellt - nicht bloß ein Gebäude erwerben, sondern ein Anlageobjekt zur Einnahmenerzielung. Daraus ergibt sich das Interesse des Erwerbers einerseits an einer zum Großteil fremdfinanzierten Bauführung zum Zwecke der Vermögensschaffung und andererseits an der Einnahmenerzielung künftiger Mieterträge und Steuervorteile.

Nach dem ermittelten Sachverhalt ergibt sich 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 Käufer hat keinen wesentlichen Einfluss auf die bauliche Gestaltung genommen und hat auch in weiterer Folge keine wesentlichen baulichen Änderungen veranlasst.

Bei der Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung des Hauses ist entscheidend, ob dem Abgabepflichtigen das Recht und die Möglichkeit der Einflussnahme auf die Gestaltung des Gesamtbauvorhabens oder das Recht zu wesentlichen Änderungen des Projektes zugestanden werden. Die Möglichkeit zu geringfügigen Planänderungen, Änderungen in der Raumaufteilung bzw. Einrichtung und Ausstattung ist nicht von Bedeutung. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sind auch das Versetzen von Zwischenwänden, der Ersatz eines Fensters durch eine Tür oder die Änderung der Fensterzahl nicht als wesentlich zu betrachten.

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

Gemäß § 4 Abs. 1 GrESt G ist die Grunderwerbsteuer grundsätzlich 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 bebaute Zustand.

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 11.12008, 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 29.4.1988, 97/16/0234; 28.5.1998, 97/16/0494 und 6.11.2002, 99/16/0204).

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.

Übernimmt der Käufer 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 Eigentümers 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, ***GASSE*** nicht vom Erwerber selbst stammt, es handelt sich vielmehr um ein vorbereitetes Konzept der ***B*** ***b*** AG. Diese entschied als Organisator in Folge über die Zulassung eines Interessenten zum Erwerb bzw. wurde der Interessent mit Unterfertigung der Teilnahmeerklärung, die von der ***B*** ***b*** AG als Initiatorin aufgelegt und ausgefertigt wurde, in das bereits vorgefertigte Konzept eingebunden. Der Interessent konnte vom Ablauf her gesehen nur das gesamte Konzept zur Gänze annehmen oder zur Gänze ablehnen.*

Dem Käufer kommt daher die Bauherreneigenschaft 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 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 Überprüfung der Selbstberechnung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung.

Für gegenständlichen Kaufvertrag wurde die Grunderwerbsteuer ausgehend von den anteiligen Grundkosten durch die Rechtsanwälte ***RÄ*** Rechtsanwälte OG selbstberechnet, daher wurde dem Finanzamt der Vertrag im Zeitpunkt der Selbstberechnung nicht vorgelegt und somit zur Kenntnis gebracht, auch der Zugriffscode für das Finanzamt wurde im gegenständlichen Fall nicht aktiviert.

Im Zuge der Überprüfung der Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer wurde für den gegenständlichen Kaufvertrag, nach einer Offenlegung vom 19.03.2020, aufgrund von Anfragen weitere Unterlagen (Teilnahmeerklärung, Vollmachten, Vereinbarungen, Rechnungen, der Generalunternehmervertrag u.a.) vorgelegt. Aufgrund der Unterlagen hat das Finanzamt festgestellt, 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 Wiederaufnahmegrund gem. § 303 BAO dar. Die Selbstberechnung wurde unrichtig durchgeführt. Durch die Offenlegung vom 19.03.2020 und die Ausfolgung bzw. Übermittlung von diesen weiteren Unterlagen (siehe o.a. Ausführungen) zum Kaufvertrag 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 Baukosten und sonstigen Kosten neben den Grundkosten 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:

Anteilige Grundkosten betragen insgesamt 140.000€ ohne - USt. (laut Kaufvertrag ohne USt)

b) Anteilige Baukosten und sonstige Kosten (inkl. anteiligem Agio) betragen insgesamt 468.321,51€ inkl. USt (laut u.a. Aufstellung).

Diese Beträge entsprechen jenen Beträgen in der vorgelegten Gesamtkostenaufstellung.

Es wurden dazu auch Rechnungen und Honorarnoten vorgelegt. Diese wurden stichprobenweise überprüft und mit der Gesamtkostenaufstellung verglichen und es wurde festgestellt, dass die Beträge übereinstimmen. Somit kam es zu keinen Änderungen in der Höhe der Beträge.

Folgende sonstige Kosten laut Punkt 2 der Gesamtkostenaufstellung sind kein Teil der Bemessungsgrundlage und wurden daher nicht in die Bemessungsgrundlage miteinbezogen:

- Grunderwerbsteuer in Höhe von 49.000€
- Eintragungsgebühr in Höhe von 15.400€
- Sonstige Kosten

o Sonstige Aufwendungen Investitionsphase 16.356,34€

o Bankspesen Hausverwaltungskonto bis 30.06.2019 in Höhe von 59,96€

o Leerstellungsbetriebskosten bis 30.06.2019 in Höhe von 283,97€

o Mieteinnahmen bis 30.06.2019 in Höhe von -20.614,21€

o Kleinreparaturen/Kleinmaterial in Höhe von 280,00€

Baukosten & Planungskosten	Beträge ohne USt in EURO	USt in %	USt in EURO	BMGL in EURO
Baukosten	2.447.631,25 ✓	20	489.526,25	2.937.157,50
Generalplanung (GP)	274.300,00 ✓	20	54.860,00	329.160,00
Technische Baubetreuung (TPM)	35.700,00 ✓	20	7.140,00	42.840,00
Sonstige Erwerbsnebenkosten (Rechtsanwalt Vertragserrichtung)	13.000,00 ✓	20	2.600,00	15.600,00
Sonstige Erwerbsnebenkosten (Beglaubigungskosten)	3.837,30 ✓	20	767,46	4.604,76
Gesamtes Agio	85.500,00 ✓	20	17.100,00	102.600,00
Bau- und Planungskosten gesamt				3.431.962,26
Sonstige Kosten				

Abbildung 1

Baukosten & Planungskosten	Beträge ohne USt in EURO	USt in %	USt in EURO	BMGL in EURO
Baukosten	2.447.631,25 ✓	20	489.526,25	2.937.157,50
Generalplanung (GP)	274.300,00 ✓	20	54.860,00	329.160,00
Technische Baubetreuung (TPM)	35.700,00 ✓	20	7.140,00	42.840,00
Sonstige Erwerbsnebenkosten (Rechtsanwalt Vertragserrichtung)	13.000,00 ✓	20	2.600,00	15.600,00
Sonstige Erwerbsnebenkosten (Beglaubigungskosten)	3.837,30 ✓	20	767,46	4.604,76
Gesamtes Agio	85.500,00 ✓	20	17.100,00	102.600,00
Bau- und Planungskosten gesamt				3.431.962,26
Sonstige Kosten				

Abbildung 2

Für die erworbenen Anteile ergibt sich daher folgende Bemessungsgrundlage: 608.321,51€

Beschwerde

In den nach Fristerstreckung am **16.9.2021** eingebrachten Beschwerde wird die Aufhebung des Grunderwerbsteuerbescheides beantragt.

Zur Begründung wurde eingewandt, dass die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme gem. § 303 BAO nicht vorlägen, weil keine neuen Tatsachen hervorgekommen sein können, zumal der Aufbau der Bauherrenmodelle der *****B***** der bescheiderlassenden Behörde immer schon bekannt gewesen sei. Die großen Bauherren würden bei allen von der *****B***** konzipierten Bauherrenmodellen immer ein Höchstausmaß an Mitsprache- und Mitgestaltungsrechten bereits ab der Projektauflage genießen. Entscheidungswesentlich sei die Möglichkeit und das Recht der Mitsprache zu jedem Zeitpunkt

Auch das Ausmaß der Entscheidungsgeschwindigkeit und die Form der Entscheidungsausübung (Miteigentümerversammlungen in Präsenz, Umlaufbeschlüsse) seien kein Kriterium für die steuerliche Anerkennung als großes Bauherrenmodell.

Die bescheiderlassende Behörde habe den Sachverhalt dieses Bauherrenmodell in wesentlichen Punkten unrichtig beurteilt. Die Investoren hätten stets die Möglichkeit gehabt, auf die Planung und Bauausführung maßgeblichen Einfluss zu nehmen. Der Bf. *****Bf***** habe persönlich bereits bei der ersten Planvorlage den dezidierten Wunsch geäußert, der Planer möge bei der Fassadengestaltung, solange das Baugerüst noch steht, den eingefärbten Putz noch mit einem abperlenden Nanoporanstrich versehen lassen, um nachfolgende Algen- und Schmutzbildungen möglichst lang verhindern zu können, um teure, nachträgliche Anstriche hintanhalten zu können. Diesen Vorschlag habe er bei der konstituierenden Bauherrenversammlung am 13.09.2016 dem Planer *****ARCHITEKT1*****, Architektur *****ARCHITEK1*** ***ARCHITEKT2*** ZT GmbH**, nochmals zur Kenntnis gebracht. Dieser Vorschlag sei auch vollinhaltlich bautechnisch umgesetzt worden und es finde sich im Baubericht 5 der Architektur *****ARCHITEK1*** ***ARCHITEKT2*** ZT GmbH** vom 23.01.2019 unter Pkt. 3 Kostenentwicklung als fünfte und größte Mehrkostenposition der Nanoporananstrich auf Nanoporputz mit EUR 18.716,94 und dem Text: *Anforderung Bauherren*. Die gesamten Mehrkosten, die die Bf. als große Bauherren zu bezahlen hatten, hätten in dieser Bauphase EUR 43.641,50 betragen (22 Einzelpositionen). Es entspräche nicht den Tatsachen, dass das Projekt von langer Hand vorbereitet und innerhalb kürzester Zeit durchgezogen werden sollte. Die Investoren/großen Bauherren hätten alle nur möglichen Dispositionsbefugnisse gehabt und hätten sich während der gesamten Bauphase mit Änderungswünschen einbringen können. Es entspräche auch nicht den Tatsachen, dass die Bf. keinen wesentlichen Einfluss auf die bauliche Gestaltung genommen hätten. Selbst wenn dem so wäre, gehe es ausschließlich darum, ob den Bf. vom Projektanten die Möglichkeiten dazu eröffnet worden sei und dies sei während der gesamten Laufzeit sehr wohl der Fall gewesen. Dass das nämliche Bauprojekt nahezu ideal vorgeplant worden sei, spreche für die

Qualifikation der Planer Architektur ***ARCHITEK1*** ***ARCHITEK2*** ZT GmbH, lasse aber absolut keine Rückschlüsse darauf zu, dass den Bf. Änderungs-Möglichkeiten nicht zur Verfügung gestanden wären. Die ***B*** sei sehr daran interessiert, dass sich die Bauherren - vor allem wenn sie Erfahrungen aus den verschiedensten Baugewerken mitbringen - aktiv in der Projektierungs-/Planungs- und Ausführungsphase einbringen. Nicht wenige Projekte würden während der Planungs- und Projektierungsphase umfassend umgeplant werden. Diese Änderungen seien vielfach auch auf konstruktive Vorschläge der zahlreichen Investoren zurückzuführen.

Der Einbeziehung der gesamten Projektnebenleistungen in die GrESt-Bemessungsgrundlage wurde entgegengehalten, dass die ***B*** allen Investoren stets eine freie Gestaltung der Finanzierung (Barzahlervariante, 100 %-Kreditfinanzierung sowie ein frei wählbares Aufteilungsverhältnis einer Eigen-/Fremdkapitalfinanzierung) eröffne. In der Bundeshauptstadt Wien werde das Grundkonzept eines Bauherrenprojektes stets von einem dazu befähigten Professionisten stammen und nicht vom Bauherren selbst. Auch entspreche es keineswegs den Tatsachen, dass die ***B*** über die Zulassung eines Interessenten zum Erwerb entscheidet. Dass ein Investor/ein großer Bauherr ein vorbereitetes Vertragswerk - nach entsprechenden Vorverhandlungen - am Ende unterfertigen wird und sich in diesem auch zur Übernahme bestimmter Konditionen bereit erklärt, entspreche wohl der gängigen Praxis in der Bau- und Immobilienbranche.

Im Protokoll der konstituierenden Bauherrenversammlung vom 13.09.2016 stehe unter Punkt 2. Planung und Bauausführung, 1. Absatz klar nachvollziehbar:

*„Nach der Besprechung mit den neuen Eigentümern hat Herr ***ARCHITEK1*** die Planung in den letzten zwei Wochen nach den geäußerten Wünschen und Vorgaben (der Bauherren) ausgearbeitet und präsentiert die Entwürfe.“*

Unter Punkt 2 Baukosten, 2. Absatz, sei in diesem Protokoll der konstituierenden Bauherrenversammlung vom 13.09.2016 nachzulesen:

„Diese Kosten beruhen auf Schätzungen. Der Planer weist darauf hin, dass die exakten Kosten von den Ausführungs- und Ausstattungswünschen der Miteigentümer und vor allem vom Ergebnis der öffentlichen Ausschreibung abhängig sein werden. Ev. Auflagen der Baubehörde oder des Wohnfonds Wien, wie auch ein unerwartetes Auffinden von Kriegsmitteln oder eine nachträglich festgestellte Bodenkontaminierung können Mehrkosten verursachen.“

Dieses Faktum zeige wiederum, dass seitens der ***B*** allen großen Bauherren im max. Ausmaß zu allen Zeitpunkten Mitspracherechte eingeräumt und diese Anregungen/Vorgaben auch umgesetzt wurden.

Die Miteigentümer seien sehr wohl als große Bauherren bei diesem Bauherrenmodell anzusehen, weil sie maßgeblichen Einfluss auf die Bauausführung nehmen konnten und auch das volle Bauherrenrisiko zu tragen hatten. Sie seien gegenüber den bauausführenden Unternehmen unmittelbar berechtigt und auch verpflichtet gewesen. Sie hätten das volle

finanzielle Risiko getragen und nicht bloß einen Fixpreis bezahlt. Alle Kostensteigerungen seien aus eigenem getragen und seien sie durch die Beschlussfassungen stets gemeinsam tätig geworden (alle Miteigentümer mussten die Entscheidungen mittragen). Sie hätten zu allen Zeitpunkten die Möglichkeit gehabt, auf die Bauführung Einfluss zu nehmen.

Während der gesamten Planungs-, Bauvorbereitungsphase und vor allem in der Bauzeit (nach jeweiliger Rücksprache mit den persönlich bekannten und mit großer Bauexpertise ausgestatteten Mitinvestoren ***X*** und ***Y***) seien alle Kostenpositionen/-steigerungen stets hinterfragt und die Mitinvestoren stets über das Ergebnis seiner meiner Recherchen unterrichtet. Erst danach haben sie mittels Umlaufbeschluss den Kostensteigerungen zugestimmt.

Die Pläne der Architektur ***ARCHITEK1*** ***ARCHITEK2*** ZT GmbH seien eine grobe Vorgabe gewesen und habe bis zur Einreichung bei den entsprechenden Institutionen, insbesondere der Baubehörde, jederzeit die Möglichkeit der Investoren bestanden, auf diese Einfluss zu nehmen.

Allen zitierten höchstgerichtlichen Entscheidungen seien grundsätzlich andere Sachverhalte zugrunde gelegen.

Dass die Grundkonzeption betreffend des Gebäudes auf der Liegenschaft ***PLZ*** Wien ***GASSE*** nicht vom Erwerber/großen Bauherren/Investor stammt, sei nicht entscheidungsrelevant. Bei jedem größeren Bauvorhaben werde ein Generalunternehmer bestellt, der alle Aufgaben koordiniere. Dass die ***B*** mit ihren verbundenen Firmen mit verschiedensten Aufgaben betraut wurde, sei weder unzulässig noch vermöge dieses Faktum die steuerliche Anerkennung als großes Bauherrenmodell zu beeinflussen. Dass das Zusammenwirken verschiedenster eingespielter Akteure am ehesten die Einhaltung der geplanten Kosten garantiere, spreche für die ***B***, sei aber wiederum kein Versagungskriterium für die große Bauherreneigenschaft.

Der Steuerbemessung sei ausschließlich der Ankauf der Liegenschaft von 1,4 Mio. EUR zugrunde zu legen.

Beschwerdevorentscheidung vom 16.2.2022

In der abweisenden **Beschwerdevorentscheidung vom 16.2.2022** führte das FA zur Begründung Folgendes aus:

„Gemäß § 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.“

Die Festsetzung erfolgte 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 die für das Steuerverfahren neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel dar, die bisher nicht geltend gemacht worden sind. Die Wiederaufnahme erfolgte unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten Überprüfung der Selbstberechnung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. 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 konnten 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.

Für gegenständlichen Kaufvertrag wurde die Grunderwerbsteuer ausgehend von den anteiligen Grundkosten durch ***RÄ*** Rechtsanwälte OG selbstberechnet. Daher wurde dem Finanzamt der Sachverhalt im Zeitpunkt der Selbstberechnung nicht gern. §10 GrEStG vollständig offengelegt und zur Kenntnis gebracht.

Im Zuge der Überprüfung der Selbstberechnung des gegenständlichen Kaufvertrages, nach einer Offenlegung vom 19.03.2020, wurden aufgrund von Anfragen (vom 23.11.2020 und vom 16.03.2021) weitere Unterlagen (Info und Planmappe, Teilnahmeerklärung, Vollmachten, Miteigentümervertrag, Vereinbarungen, Rechnungen, Generalunternehmervertrag, etc.) vorgelegt, aufgrund derer das Finanzamt festgestellt hat, dass für den Erwerber die Bauherreneigenschaft nicht gegeben ist, da der Erwerber in ein vorgegebenes, vorgeplantes Konzept eingebunden wurde (siehe dazu auch nachstehende Ausführungen);" Die Selbstberechnung wurde somit unrichtig durchgeführt und sind daher Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen. Dies stellt den Wiederaufnahmegrund gemäß § 303 Abs. 1 BAO dar.

Der notariell beurkundete Kaufvertrag vom 07.09.2016 mit dem Sie an der ***EZ1*** ***KG*** - ***PLZ*** Wien, ***GASSE*** - 60/600 Grundstücksanteile erworben haben, stellt einen dem Haupttatbestand des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG unterliegenden Rechtevorgang dar.

Die Grunderwerbsteuer ist gemäß § 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.

Erbringt ein Käufer im Hinblick auf die Bebauung eines Grundstückes neben dem als Kaufpreis bezeichneten Betrag weitere Leistungen - an wen auch immer - ist demnach zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage auf den Besteuerungsgrund zurückzugreifen. Es ist zu hinterfragen, in welchem körperlichen Zustand des Grundstückes der Rechtserwerb von der Grunderwerbsteuer erfasst wird.

Maßgebend ist der Zustand eines Grundstückes, in dem dieses erworben werden soll. Das muss nicht notwendig der im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses gegebene Zustand sein. Entscheidend ist der Zustand, in welchem das Grundstück zum Gegenstand des Erwerbsvorganges gemacht wird. Denn Gegenstand eines Kaufvertrages kann ohne

weiteres auch eine künftige Sache sein, hinsichtlich welcher zur Erfüllung des Vertrages bestimmte Eigenschaften durch den Verkäufer erst geschaffen werden müssen (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 19.04.1995, ZI. 89/16/0156).

Ein Käufer ist 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 gegenüber 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 dabei kumulativ vorliegen (vgl. VwGH 29.7.2004, 2004/16/0053 unter Hinweis auf Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band II, 3. Teil, Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 90 zu § 5 GrEStG).*

Ist der Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder mit Verkäufer zusammenarbeitenden Organisatoren vorgegebenes Gebäude gebunden, dann ist der Kauf eines Grundstückes mit einem herzustellendem Gebäude anzunehmen, selbst wenn über dessen Herstellung gesonderte Werkverträge bzw. andere Verträge mit den Erwerbern abgeschlossen wurden. Bemessungsgrundlage ist in einem solchen Fall gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG die gesamte Gegenleistung, also die Grundkosten, Baukosten und sonstigen Kosten sowie 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.

Der Käufer wollte - wie sich auf Grund der vorgelegten Unterlagen darstellt - nicht bloß einen Altbau zum Abbruch und Neubau erwerben, sondern ein Anlageobjekt zur Einnahmenerzielung. Daraus ergibt sich das Interesse des Erwerbers einerseits an einer zum Großteil fremdfinanzierten Bauführung zum Zwecke der Vermögensschaffung und andererseits an der Einnahmenerzielung künftiger Mieterträge und Steuervorteile

Nach dem ermittelten Sachverhalt ergibt sich daher für die Abgabenbehörde, dass das Projekt von langer Hand vorbereitet war und innerhalb einer relativ kurzen Zeitspanne umgesetzt 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 und fertig geplantes Bauprojekt. 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. ÜFS 11.1.2008, RV/G55S-W/ö3). Dies ist dann der Fall, wenn der Erwerber in ein bereits fertiges Planungs-Vertrags- und Finanzierungskonzept im Wege eines Vertragsgeflechtes eingebunden wird (vgl. VwGH vom 29.04.1998, ZI. 97/16/0234; vom 28.05.1998, ZI. 97/16/0494 und vom 06.11.2002, ZI. 99/16/0204).

Der Käufer hatte keinen wesentlichen Einfluss auf die bauliche Gestaltung genommen und hat auch in weiterer Folge keine wesentlichen baulichen Änderungen veranlasst. Bei der Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung des Hauses ist entscheidend, ob dem Abgabepflichtigen das Recht und die Möglichkeit der Einflussnahme auf die Gestaltung des Gesamtbauvorhabens oder das Recht zu wesentlichen Änderungen des Projektes zugestanden werden. Die Möglichkeit zu geringfügigen Planänderungen, Änderungen in der Raumaufteilung bzw. der Einrichtung und Ausstattung ist nicht von Bedeutung.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sind z. B. auch das Versetzen von Zwischenwänden, der Ersatz eines Fensters durch eine Tür oder die Änderung der Fensterzahl nicht als wesentlich zu betrachten. Die Möglichkeit der Einflussnahme im Hinblick auf die Fassadengestaltung, Art der Heizung bzw. die Ausstattung mit Schallschutzfenstern sowie die Genehmigung auftretender Mehrkosten mittels Umlaufbeschlüssen vermögen hier am Gesamtbild nichts zu ändern. Es ist daher davon auszugehen, dass die Erwerber nicht bloß ein "nacktes Grundstück" hätten kaufen können, sondern es wurden nur solche Bewerber in Betracht gezogen, die am Erwerb eines Hausanteiles interessiert waren und auch die erforderlichen Mittel nachweisen konnten.

Auf Grund der vertraglichen Vereinbarungen war Gegenstand des Erwerbes daher das Grundstück samt dem darauf zu errichtenden Gebäude (Wohnungen).

*Zusammenfassend wird festgestellt, dass die Grundkonzeption betreffend dem Gebäude auf der Liegenschaft ***PLZ*** Wien, ***GASSE*** nicht vom Erwerber selbst stammt, sondern es sich vielmehr um ein vorbereitetes Konzept der ***B*** ***b*** AG handelt. Diese entschied als Organisator in Folge über die Zulassung eines Interessenten zum Erwerb eines Miteigentumsanteiles bzw. wurde der Interessent mit Unterfertigung der Teilnahmeerklärung, die von der ***B*** ***b*** AG als Initiatorin aufgelegt und ausgefertigt wurde, in das bereits vorgefertigte Konzept eingebunden.*

Es ist daher nach dem Gesamtbild der Verhältnisse davon auszugehen, dass die Erwerber einen Grundstücksanteil samt einem erst zu errichtenden Gebäude erworben haben. Ebenso ist davon auszugehen, dass sich der rechtsgeschäftliche Wille aller Erwerber darauf gerichtet habe, die Anteile samt dem kompletten (vorformulierten) Vertragswerk zu erwerben und damit den in Aussicht gestellten finanziellen Erfolg sicherzustellen. Dem Käufer kommt daher die Bauherrneigenschaft nicht zu und die Grunderwerbsteuer war von den Grund- und Baukosten einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen - (auch an Dritte) vorzuschreiben“

Vorlageantrag

Im Antrag auf Vorlage der Beschwerden ans BFG wurde die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt. Den Argumenten des Finanzamtes wurde wie folgt entgegen gehalten:

*Es wird weiterhin in Abrede gestellt, dass ein Wiederaufnahmegrund gem. § 303 Abs. 1 lit. b BAO vorliegt, weil der Behörde der inhaltliche Aufbau des sog. Bauherrenmodells der ***B*** (ihrer Partnerunternehmen) seit mehr als 20 Jahren bekannt ist. Es kann somit die Behörde nicht mit Erfolg behaupten, dass die Selbstberechnung der GrEST unrichtig durchgeführt wurde und Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen seien, wenn mehrmals höchstgerichtliche Erkenntnisse zitiert werden, die ***B***-Bauherrenmodelle betreffen. Der Wiederaufnahmegrund gem. § 303 Abs. 1 BAO liegt somit nicht vor*

Die in der BVE erwähnten Hinweise auf die VwGH-Erkenntnisse sowie auf die UFS-Entscheidung vermögen in keiner Weise zu überzeugen, da sie zum einen als Einzelfallentscheidung zu qualifizieren sind und zum anderen zu gänzlich anderen Sachverhalten ergangen sind

Ad 1) VwGH vom 19.04.1995, ZI. 89/16/0156: Bei diesem Erkenntnis wurde bei der Baubehörde ein Ansuchen um eine Ausnahmegenehmigung (Entlassung aus der Bausperre) eingebracht. Es wurde von einer Vermögensanlagen-GmbH eigens ein Prospekt aufgelegt, in welchem die Lukrierung steuerlicher Vorteile beworben wurden. Auch wurde damit geworben, dass nach zehn Jahren die Miteigentümer Wohnungseigentum begründen könnten. Die Miteigentümerhaftung wurde auf die übernommenen Anteile eingeschränkt und die gesamtschuldnerische Haftung durch die Vertragsgestaltung ausgeschlossen. Anlässlich einer Miteigentümerversammlung wurde ein eigener Geschäftsbesorger beauftragt. Im Prospekt wurde darüberhinaus mit dem Argument einer steuerfreien Veräußerung des erworbenen Anteiles nach Ablauf von zehn Jahren geworben. In einer der auflagenstärksten Tageszeitungen des Landes wurde dieses Modell mittels Annonce beworben. Der Bauwerber wurde im Bauverfahren ausgewechselt. Die Grundstückserwerber waren an die Planung des Verkäufers kpl. gebunden und hatten keine Dispositionsbefugnisse. Auch trugen auf grund der Vertragsgestaltung die Bauherren weder ein Bau- noch ein Finanzierungsrisiko. Diesem VwGH-Erkenntnis lagen somit gänzlich andere Sachverhalte zugrunde, weshalb es für den gegenständlichen Beschwerdefall keinesfalls herangezogen werden kann

Ad 2) VwGH vom 29.07.2004; ZI. 2004/16/0053: Bei diesem Erkenntnis lag zuvor bereits ein Optionsangebot der bauausführenden Unternehmung vor. Überdies wurde vorab eine Punkttation errichtet, die den Beschwerdeführer bereits verpflichtete, auf der nämlichen Liegenschaft ein Haus der Fa. K zu errichten. Das Bauansuchen wurde bereits vom Grundeigentümer vor Unterfertigung der maßgeblichen Verträge bei der Baubehörde gestellt. In den Vertragswerken wurde das Kostentragungsrisiko der Beschwerdeführer/Bauwerber dezidiert ausgeschlossen. Eine sinnvolle Bebauung des nur 287 m² großen Grundstückes war ohne Gewährung einer Bauabstandsnachsicht nicht möglich. Die gegenüber dem Angebot erfolgten Änderungen in der Bauführung waren marginal. Die Baudurchführungsverträge wurden der Behörde nicht angezeigt. Die belangte Behörde stellte bei diesem Fall uE vollkommen zu Recht fest, dass die beschwerdeführenden Parteien bereits vor der Unterfertigung des Kaufvertrages für den Erwerb der Doppelwohnhaushälfte entschieden haben und zudem auch kein Kostentragungsrisiko zu übernehmen hatten. Auch diesem VwGH-Erkenntnis lagen somit gänzlich andere Sachverhalte zugrunde, weshalb mit diesem höchstgerichtliche Erkenntnis für den gegenständlichen Fall nichts gewonnen werden kann

Ad 3) UFS vom 11.01.2008, RV/0558-W/03: Bei diesem Fall ging es inhaltlich um ein Einfamilienhaus, das in einem Prospekt beworben wurde: In diesem Prospekt war bereits ein Grundriss enthalten. Es wurde nach bereits existierenden Plänen gebaut, Änderungen wurden in der Bauführung keine vorgenommen. Es gab ein einheitliches Kreditkonto für die Bezahlung des Grundes und der Bauführung. Der Werklohn war ein Fixpreis. In div. Tageszeitungen wurde das Projekt als ganzes beworben. Zum Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages und des Werkvertrages war die Planung im Wesentlichen bereit abgeschlossen. Änderungen bei den angebotenen Haustypen waren nur in geringfügigem Ausmaß möglich. Das Ansuchen um Baubewilligung und die ganze Abwicklung wurde vom Organisator vorgenommen. Die Bezahlung der Kosten erfolgte nach einem strikten Zahlungsplan. Der Erwerber war somit an die vorgegebene Planung gebunden. Zum Zeitpunkt des Anbietens der Objekte in den Tageszeitungen waren die Liegenschaften bereits parzelliert und baureif hergerichtet, die Planungen abgeschlossen und die Prospekte bereits gedruckt Analog den vorzitierten Fällen lag

auch hier ein gänzlich anderer Sachverhalt zugrunde, sodass diese Entscheidung des UFS aus 2008 in keiner Weise für den verfahrensgegenständlichen Fall herangezogen werden kann

Ad 4) VwGH vom 29.04.1998, ZI. 97/16/0234: Bei diesem Fall hat der Beschwerdeführer unmissverständlich geäußert, dass er ein ganzes Stockwerk erwerben möchte und hat bereits vorab in einem die Eigenmittel incl. Agio überwiesen. Die Bauausführung erfolgte ohne nennenswerte Änderungen gegen über den vorliegenden Plänen. Das Erkenntnis des VwGH war in diesem Fall nachvollziehbar, da die Bauherreneigenschaft nicht „gelebt“ wurde, weil die kumulativ erforderlichen Voraussetzungen (Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung des Hauses; Tragung des Bauherrenrisikos und des vollen finanziellen Risikos) offensichtlich - im Gegensatz zum streitgegenständlichen Fall - nicht Vorlagen

Ad 5) VwGH vom 28.05.1998, ZI. 97/16/0494: Diesem Fall liegt die Konstellation zugrunde, dass den Investoren die Bauherreneigenschaft von der Behörde und letztlich auch vom Höchstgericht zu Recht aberkannt wurde, weil sie die zuvor erwähnten kumulativ erforderlichen Voraussetzungen nicht erfüllten. Gerade diese wurden aber beim verfahrensgegenständlichen Fall sehr wohl allesamt erfüllt, weshalb auch dieses Erkenntnis als Einzelfallentscheidung keine analoge Anwendung finden kann

Ad 6) VwGH vom 06.11.2002, ZI. 99/16/0204: Bei diesem Fall ist es den Beschwerdeführern wiederum nicht erfolgreich gelungen, ihre Bauherreneigenschaft in der notwendigen Ausformung nachzuweisen, sodass keine Analogie für den gegenständlichen Fall hergestellt werden kann

*Ausführungen zum verfahrensgegenständlichen Fall ***PLZ*** Wien, ***GASSE***:*

Dass die von der Judikatur erarbeiteten Kriterien für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft kumulativ vorliegen müssen (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, 3. Teil Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 90 zu § 5 GrEStG) darf als bekannt vorausgesetzt werden (Stammrechtssatz).

Dr. Christian Prodinger, Wien, führt in seinem Buch Liegenschaften im Abgabenrecht, 2. Auflage, 2001, zum Thema Bauherreneigenschaft, S 360, zutreffend aus, dass entscheidend ist, wer als Bauherr anzusehen ist.

Für indiziell hält er, wenn der Veräußerer vor der Baubehörde als Bauwerber aufgetreten ist, der Erwerber die Verträge mit Ausnahme unbedeutender Änderungen entweder nur zur Gänze annehmen oder ablehnen kann, somit das für den Bauherren typische Gestaltungsrecht gänzlich fehlt und der Erwerber keinerlei finanzielles Risiko trägt, sondern nur zur Zahlung eines Fixpreises verpflichtet ist, der ihm das Risiko von Kostensteigerungen abnimmt.

Alle vorerwähnten Ausschlusskriterien für die Anerkennung als Bauherren lagen aber im gegenständlichen Fall nicht vor.

Auch der em. o. Univ.-Prof. Dr. Werner Doralt schreibt in seinem Standardwerk Steuerrecht 2015/16, 17. Auflage, 2015, S. 197, zum Thema Bauherrenproblem Folgendes:

Ein Problem (das sogenannte Bauherrenproblem) stellt sich allerdings dann, wenn der Verkäufer (der z. B. zugleich Bauunternehmer ist) den Grund und Boden mit einem von ihm noch zu errichtenden Gebäude verkauft. Verkauft er das erst zu errichtende

Gebäude zu einem Fixpreis (er trägt das Risiko der Bauführung), dann wird der Fall genau so behandelt wie der Verkauf eines bebauten Grundstücks; der Kaufpreis für das noch zu errichtende Gebäude unterliegt dann ebenfalls der GrEst. Trägt jedoch der Käufer das Risiko der Bauführung (kein Fixpreis), dann werden die Errichtung des Gebäudes und der Wert des Grundstücks getrennt gesehen. Die Errichtung des Gebäudes unterliegt dann nicht der GrEst.

Diesen Ausführungen ist unzweifelhaft zu entnehmen, dass auch der renommierte Univ.-Prof. Dr. Werner Doralt die Ansicht vertritt, dass bei einem Kostentragungsrisiko der Bauherren die Baukosten nicht in die GrEst- Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind.

In einigen höchstgerichtlichen Entscheidungen, insbesondere im Jahr 1998, wurde immer wieder darauf abgestellt, dass die Bauherreneigenschaft der Erwerber von Miteigentumsanteilen kritisch zu hinterfragen ist, wenn der Erwerber/Miteigentümer/Bauherr von vorneherein in ein bereits fertiges Planungs-, Vertrags- und Finanzierungskonzept im Wege eines Vertragsgeflechtes eingebunden ist und der Veräußerer eine in bautechnischer und finanzieller Hinsicht konkrete und bis annähernd zur Baureife gediehene Vorplanung zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis anbietet und der Erwerber/Miteigentümer/Bauherr dieses nur einheitlich annehmen oder insgesamt ablehnen kann.

Damit wurde in einem Stammrechtssatz der Rahmen eindeutig abgesteckt.

*Es mag durchaus zutreffen, dass die von der ***B*** konzipierten „alten“ Bauherrenmodelle diese Voraussetzungen nicht immer kumulativ aufwiesen. Aus diesem Grund wurden beginnend ab 2001 gerade bei großen Bauherrenmodellen die Mitsprache- und Mitgestaltungsrechte der Bauherren bereits in der Konzeptionsphase sukzessive erweitert. Wie schon der Name sagt, geht es um Mitsprache-Rechte, nicht um Mitsprache-Pflichten der Bauherren. Inwieweit sich ein Bauherr einbringt oder aufgrund seiner beruflichen Herkunft einbringen kann oder will, obliegt jedem einzelnen selbst.*

Faktum ist, dass sich mehrere Bauherren bei diesem großen Bauherrenmodell permanent eingebracht haben, bis es finalisiert werden konnte. Diese Gestaltungsvorschläge wurden auch größtenteils umgesetzt (z. B. nachträglicher Fassenschutzanstrich).

Im Protokoll der konstituierenden Bauherrenversammlung vom 13.09.2016, das der Finanzbehörde vorliegt, steht unter Punkt 2. Planung und Bauausführung, 1. Absatz klar nachvollziehbar:

*Nach den Besprechungen mit den neuen Eigentümern hat Herr ***ARCHITEKT1*** die Planung in den letzten zwei Wochen nach den geäußerten Wünschen und Vorgaben (der Bauherren) ausgearbeitet und präsentiert die Entwürfe.*

Unter Punkt 2 Baukosten, 2. Absatz, ist in diesem Protokoll der konstituierenden Bauherrenversammlung vom 13.09.2016 nachzulesen:

Diese Kosten beruhen auf Schätzungen. Der Planer weist darauf hin, dass die exakten Kosten von den Ausführungs- und Ausstattungswünschen der Miteigentümer und vor allem vom Ergebnis der öffentlichen Ausschreibung abhängig sein werden. Ev. Auflagen der Baubehörde oder des Wohnfonds Wien, wie auch ein unerwartetes Auffinden von Kriegsmitteln oder eine nachträglich festgestellte Bodenkontamination können Mehrkosten verursachen (die natürlich die Bauherren vollinhaltlich zu tragen haben).

Die gesamten Mehrkosten, die wir als große Bauherren zu tragen hatten, betrugen EUR 43.641,50 (22 Einzelpositionen, die größte Einzelposition war nun der Nanoporanstrich auf Nanoputz mit EUR 18.716,94 (Textanmerkung: Anforderung Bauherren).

Diese umgesetzten Maßnahmen gehen nun weit über die in der Judikatur des VwGH erwähnten Beispiele von baulich unwesentlichen Veränderungen hinaus.

Somit sind bei diesem Fall alle drei geforderten Voraussetzungen für die Bauherreneigenschaft in einer geradezu vorbildlichen Art und Höhe gegeben:

*Große Einflussnahme auf die Gestaltung des Hauses;
volle Tragung des Baurisikos und
volle Übernahme der finanziellen Mehrkosten für Planung und Bauausführung in Höhe von 44 TEUR.*

Der Behörde kann somit in keiner Weise zugestimmt werden, wenn sie bei diesem Projekt ohne weitere Erhebungen anzustellen und ohne Prüfung der Fakten behauptet, dass die Bauherren ein vorgegebenes, vorgeplantes Konzept abgesegnet haben und somit nicht als Bauherren anzusehen sind.

Das Gegenteil ist der Fall. Es war dieses Bauprojekt wiederum ein solches, bei dem die Bauherren großen Einfluss auf die Bauführung genommen haben und auch das Bauherrenrisiko in allen Ausprägungen tragen mussten.

*Als Investor und gleichzeitig berufsmäßiger Parteienvertreter aller betroffenen zehn großen Bauherren kann ich mich des Eindruckes nicht erwehren, dass die Behörde ohne die notwendige Prüfung des Sachverhaltes vorzunehmen, bei diesem „***B***-Fall“ routinemäßig auf die ständige Rechtsprechung des VwGH verweist, ein vorgegebenes Vertragsgeflecht unterstellt und damit die Einbeziehung aller Projektkosten in die GrEst-Bem.-Grundlage begründet.*

Wir wiederholen unseren Antrag auf vollinhaltliche Aufhebung aller gem. § 201 BAO geänderten Grunderwerbsteuer-Nachforderungs-Bescheide wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften (nicht erfolgte inhaltliche Prüfung der Bauherreneigenschaft im gegenständlichen Fall anhand der drei kumulativ zu erfüllenden Bauherrenkriterien) und bestreiten das Vorliegen tragfähiger Wiederaufnahmegründe gem. § 303 BAO.“

Verfahren vor dem BFG

Mit Vorlagebericht vom **20.5.2022** legte das FA das gegenständliche Rechtsmittel dem BFG zur Entscheidung vor.

Mit Beschluss vom **31.8.2023** wurde die Entscheidung gemäß § 271 Abs. 1 BAO bis zur Beendigung des beim Verwaltungsgerichtshof zu GZ Ra 2023/16/0073 bzw. Ra 2023/16/0076 anhängigen Verfahrens ausgesetzt.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 27.3.2026 erfolgte eine Aktenumverteilung zum Stichtag 01.04.2026 und ging die Zuständigkeit für die gegenständliche Rechtssache auf die Gerichtsabteilung 1062 über.

Mit Beschluss vom **8.4.2026** teilte das BFG den Parteien mit, dass das Beschwerdeverfahren gemäß § 271 Abs. 4 BAO von Amts infolge der Entscheidung VwGH 9.3.2026, Ra 2023/16/0073 fortgesetzt wird und wurde die Gelegenheit eingeräumt noch vor Anberaumung der beantragten mündlichen Verhandlung eine Stellungnahme abzugeben oder die Anträge zu modifizieren.

Mit Schreiben vom **04.05.2026** teilte der Bf. dem BFG mit, dass die Beschwerde vom 17.09.2021 vollinhaltlich aufrechterhalten werde. Die von der Finanzverwaltung angeführten Argumente seien nicht auf das verfahrensgegenständliche Bauherrenmodell anzuwenden. Die Erwerber hätten als Bauherren und Investoren zu jedem Zeitpunkt Mitsprachemöglichkeiten gehabt und hätten sich im lfd. Verfahren mit allen Verbesserungsvorschlägen und Abänderungsanträgen auch aktiv einbringen können. Der persönliche Abänderungswunsch auf Anbringung eines Nanoporputzes sei im lfd. Verfahren eingebracht und auch vollständig umgesetzt worden. Die Mehrkosten dieses Abänderungswunsches hätten die Erwerber als Bauherren kostenmäßig tragen müssen, wie auch die anderen Mehrkosten. Die Erwerber seien somit in jeder Phase der Umsetzung dieses Bauherrenmodelles aktive Bauherren gewesen und hätten keineswegs ein fix vorgeplantes *****B*****-Konzept übernommen. Kein Bauherrnmodell der *****B***** sei mit einem anderen vergleichbar. Die Rolle der Bauherren sei in jedem Einzelfall zu prüfen und separat zu beurteilen, erst dann könne nachvollziehbar entschieden werden, ob die in Rede stehende Bauherreneigenschaft der Investoren gegeben ist.

Vor Durchführung der mündlichen Verhandlung wurde durch die zuständige Richterin Beweis erhoben durch Einsicht in die vom Finanzamt elektronisch vorgelegten Teile der Bemessungsakte *****ErfNr*****, *****...***** sowie durch Abfragen bei FinanzOnline zu den genannten ErfNr. und ergibt sich daraus der oben dargestellte Verfahrensablauf.

Mündliche Verhandlung

An der am 8.7.2026 durchgeführten mündlichen Verhandlung nahm der Bf. persönlich und als steuerlicher Vertreter der übrigen Miteigentümer teil. Er erklärte sich namens aller Miteigentümer auch im Hinblick auf die abgabenrechtliche Geheimhaltung damit einverstanden, dass die mündliche Verhandlung für alle Beschwerden gemeinsam durchgeführt wird und dass nur eine gemeinsame Niederschrift aufgenommen wird.

Nach Vortrag der Sache durch die Richterin wie in der den Parteien ausgehändigten Beilage .1 zur Niederschrift antworteten der Bf. und das FA auf die Frage der Richterin, ob es zum Sachverhalt noch Ergänzungen gibt:

„Zum Sachverhalt gibt es nichts zu ergänzen.“

Zur rechtlichen Beurteilung verwiesen die Parteien auf die Schriftsätze im bisherigen Verfahren und ergänzten:

„Bf.: Es hat eigentlich eine Zweiteilung bei den ***B***-Bauherrenmodell gegeben. Es gibt sogenannte kleine Bauherrenmodelle, bei denen viele Miteigentümer mit kleineren Summen beteiligt sind. Dem gegenüber stehen die sogenannten großen Bauherrenmodellen, die dadurch gekennzeichnet sind, dass nur eine kleine Anzahl von Miteigentümer mit größeren Summen beteiligt sind. Beim Modell ***GASSE*** handelt es sich um ein sogenanntes großes Bauherrenmodell. Die wesentliche Unterscheidung liegt darin, dass den Miteigentümern vom großen Bauherrenmodell größere Mitspracherechte bereits in der Planungs- und Projektierungsphase eingeräumt werden. Im Regelfall gibt es eine kleinere Anzahl an solchen Bauherren österreichweit, die direkt von der ***B*** kontaktiert wurden. Auch wir sind eingeladen worden, um zu diesen nämlich Projekt Vorschläge zu unterbreiten. Der Architekt war mir persönlich bekannt, aus vorherigen großen Bauherrenmodellen. Er legte Wert darauf eine erste Einschätzung für die Projektumsetzung wie geplant zu erstatten. Daraus ergab sich auch der Vorschlag für die Fassadengestaltung, die zum einen Mehrkosten verursachte, aber in der Nutzung größere Vorteile erbrachte. So hat mich der Architekt nach Jahren direkt darauf angesprochen, dass der Effekt der Verschmutzung oder Nichtverschmutzung der Fassade auch für ihn überraschend größer war. Weil er auch das Nachbarobjekt geplant hatte, konnte nach einigen Jahren klar festgestellt werden, dass sich die Fassade durch den Nanopuranstrich weiß präsentiert, wobei in Gegensatz beim vergleichbaren Objekt die Fassade bereits neu gemalt werden muss. Dies soll nur ein kleiner Hinweis darauf sein, dass bei den sogenannten großen Bauherrenmodellen auf die Expertise der Mehrfachzeichner - vielfach Architekten und Baufachleute - seitens der ***B*** Wert gelegt wird.

Hinsichtlich der Finanzierung kann das Konzept der ***B*** angenommen werden, es kann aber auch eine Barzahlung erfolgen mit Ausnahme des Förderdarlehens. Man kann eine komplett eigene Finanzierungsschiene aufstellen, wenn man der Meinung ist, dass man über die Haubank bessere Konditionen erhält.

FA: Diese Tatsachen sind aus dem bisherigen Verfahren bekannt.

Bf.: Es hat sich bewährt, dass die Firmen, die von ***B*** vorgeschlagen werden, aus dem „***B***-Verbund“ kommen. Es wäre realitätsfremd, wenn ich z.B. als Tiroler eine Tiroler Baufirma für ein Wiener Projekt vorschlagen würde. Auch wenn Baumängel sind und es zu Verzögerungen kommt, besteht die Möglichkeit der Einflussnahme. Durch die Qualität des Architekten war hier im Nachgang nichts erforderlich.“

Nach dem festgehalten wurde, dass die Parteien keine weiteren Fragen und Beweisanträge stellen, beantragte der Behördenvertreter die Abweisung der Beschwerde. Der Bf. beantragte, dass der Beschwerde stattgegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben wird.

Die Verhandlungsleiterin verkündete den Beschluss, dass die Entscheidung gemäß § 277 Abs. 4 BAO der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Innerhalb des ***B*** Konzerns werden seit vielen Jahren laufend Bauherrenmodelle entwickelt und vertrieben bzw verschiedene Dienstleistungen im Zusammenhang mit

Immobilieninvestments erbracht. Der grundsätzliche Ablauf ist, dass in einem **ersten Schritt** potentiell interessante Grundstücke inkl etwaiger darauf errichteter Bestandsgebäude seitens der *****B***** Gruppe geprüft werden. Sollte die jeweilige Immobilie den Vorstellungen entsprechen und eine prinzipielle Förderwürdigkeit des Projektes bestehen, wird eine Grobkalkulation erstellt. Dabei werden die wesentlichen Parameter des Projektes (Insbesondere Grundstückskosten sowie Nebenkosten des Ankaufes, Flächen, Bau- und Planungskosten, Werbungskosten, Finanzierungsbedarf, Mieten, Förderart samt Zuschüssen, Zeitplan etc) geschätzt und werden grobe Berechnungen (Liquidität, steuerliche Prognose, Totalgewinn, Rendite, Eigen- und Fremdkapitalbedarf) vorgenommen. Auf dieser Basis wird entschieden, ob seitens von Gesellschaften Innerhalb der *****B***** Gruppe bzw von Gesellschaften, die mit diesen in engem Zusammenhang stehen, ein verbindliches Kaufanbot unter Beiziehung eines externen Rechtsanwaltes, der in weiterer Folge vielfach auch das nachfolgende Bauherrenmodell rechtlich betreut, an den Verkäufer gelegt wird.

In einem **zweiten Schritt** wird die jeweilige Immobilie in der Regel von der *****C***** (nachfolgend kurz „*****C*****“) oder eigens gegründeten Projekt GmbH & Co KG's (wie hier die *****D***** Entwicklungs GmbH & Co KG), deren Komplementär die *****E***** GmbH und deren Kommanditist die *****C***** sind, gekauft. (hier: Erwerb durch Kaufverträge vom 18./19.5.2016) In weiterer Folge entscheidet die *****B***** Gruppe welche Art von Projekt angeboten und zu welchem Zeitpunkt dieses vertriebsfertig gemacht werden soll. Diese Entscheidung basiert im Wesentlichen auf der bereits in der ersten Phase erhobenen Rahmenbedingungen, wobei noch eine entsprechende Nachschärfung der Daten zur Erstellung der Konzeption des jeweiligen Projektes durch die Projektabteilung unter Berücksichtigung der entscheidenden Parameter zu erfolgen hat. Die Projekte werden den Investoren durch externe Vertriebspartner angeboten. Die *****B*** ***b*** AG** (nachfolgend kurz „*****B*** AG**“) stellt diesen umfangreiche Unterlagen (zB Vollmachten, Verträge, Entwurfspläne, Projektbeschreibungen, Berechnungen zu Liquidität, steuerliches Ergebnis, Totalgewinn etc) zur Verfügung und kümmert sich darum, dass jedes Projekt von einem geeigneten Vertriebspartner am Markt platziert wird. Die erstellten Unterlagen werden den externen Vertriebspartnern zur Verfügung gestellt, welche die Bauherrenmodelle gegenüber den Investoren anbieten. Sollte sich ein Interessent auf Basis der zur Verfügung gestellten Unterlagen für eine Teilnahme am Projekt entscheiden, wird von diesem ein von einem externen Projektanwalt auf Basis der zu diesem Zeitpunkt vorliegenden Informationen erstellter Kaufvertrag unterfertigt.

Mit Teilnahmeerklärung vom **4.6.2016** hat Herr *****Bf***** (kurz Bf.) gegenüber der *****B*** ***b*** AG** (kurz *****B*****) erklärt, **60/600 Miteigentumsanteile** an der Liegenschaft *****PLZ***** Wien, *****GASSE***** erwerben zu wollen. Darin wurde festgehalten, dass die von ihm zu übernehmenden **anteiligen Investitionskosten voraussichtlich € 570.000,00** (exkl. USt) betragen werden und er davon € 143.450,00 an Eigenkapital aufbringen wird. Weiters verpflichtete sich der Bf., das Beratungshonorar in Höhe von 1,50% der

Gesamtinvestitionskosten für die Zusammenführung der Miteigentümergemeinschaft an ***B*** zu bezahlen und wurde der Anteil des Bf. mit € 8.550,00 ausgewiesen.

Auch die übrigen an der Verwirklichung des Investitionsprojektes interessierten Erwerber haben vor der Unterzeichnung des Kaufvertrages eine – bis auf die Anteile und sich daraus ergebenden unterschiedlichen anteiligen Beträgen - gleichlautende Teilnahmeerklärung unterfertigt.

Das Projekt „***GASSE***“ ist von der ***B*** als sog. „Großes Bauherrenmodell“ konzipiert worden und wurde die Teilnahme am Projekt von vornherein nur wenigen Personen angeboten, darunter auch einigen, die bereits Erfahrung mit der Umsetzung von ***B***-Projekten hatten (sog „Mehrfachzeichner“) und die über eine von der ***B*** wertgeschätzte fachliche Expertise verfügten. Einzelne Investoren sind beim gegenständlichen Projekt auch bereits in der Planungs- und Projektierungsphase mit Vorschlägen an den Architekten herantreten wie zB der Vorschlag des Bf. über die Ausgestaltung der Fassade mit einem Nanopuranstrich.

Die im Auftrag der Verkäuferseite vorbereiteten Kaufverträge über den Ankauf der Liegenschaftsanteile wurden zuerst durch den jeweiligen Käufer unterzeichnet (zB durch ***Bf*** am 27.6.2016) und erfolgte die Unterzeichnung durch die Organe der Verkäuferin für alle 10 Kaufverträge gleichzeitig am 7.9.2016.

Als Kaufpreis sind im Kaufvertrag die reinen Grundstückskosten angeführt. Ausgehend davon erfolgte die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer und wurde bei der Selbstberechnung gegenüber den FA nicht offengelegt, dass es sich um einen Erwerb im Rahmen eines ***B***-Projektes handelt.

Unmittelbar nach der Gegenzeichnung der Kaufverträge durch die Verkäuferin wurde seitens der ***B*** die Einladung zur konstituierenden Bauherrenversammlung an die Käufer versandt.

Für das Projekt „***GASSE***“ erfolgte die **konstituierende Miteigentümerversammlung** am **13.9.2016**, in der die vorbereiteten Verträge sowie Vollmachten unterzeichnet und folgende Beschlüsse mit den angeführten wesentlichsten Inhalten gefasst wurden:

*„1.) Errichtung des Miteigentümervertrages sowie des Kaufvertrages und dessen grundbücherliche Durchführung und Übernahme der Finanzierungstreuhandschaft und Verbücherung der Pfandrechte durch die ***RÄ*** Rechtsanwälte OG, Wien*

*- Honorar: **EUR 20.000,--** zuzüglich USt*

*2.) Generalplanung und Baubetreuung durch die Architektur ***ARCHITEK1***
ARCHITEK2 ZT GmbH, Wien*

- Erbringung sämtlicher erforderlichen Leistungen laut HOA/HOB

- Durchführung der Projektleitung sowie Planungskoordination gemäß den Bestimmungen des Bauarbeitenkoordinationsgesetzes
- Beschaffung der behördlichen Bewilligungen namens der Bauherren
- Beibringung der erforderlichen Statik sowie Haustechnik und Elektroplanung
- Ausschreibung der einzelnen Gewerke gemäß den Förderungsrichtlinien
- Technische Überwachung der Baudurchführung, Kontrolle auf der Baustelle und Abnahme des Bauwerkes namens der Bauherren
- Prüfung der Teil- und Schlussrechnungen
- Abgabe der Fertigstellungsmeldung samt Ziviltechnikerbestätigung
- Gewährleistungsbegehung
- Vergütung: **EUR 268.000,-** zuzüglich USt bei einer Vorauszahlung von 30 % im September 2016

3.) Durchführung des gegenständlichen Bauvorhabens nach öffentlicher Ausschreibung

- Durchführung sämtlicher Arbeiten laut Planungsbeschluss und Bau- und Ausstattungsbeschreibung
- Bauzeit: 15 Monate ab Baufreigabe

Gesamtbaukosten zu voraussichtlich **EUR 2.520.000,-** zuzüglich USt als Höchstpreis mit Abrechnung nach Aufmaß, ausgehend von einer vorläufigen Kostenschätzung

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

- Kontrolle des Planungsprozesses in Bezug auf Termine, Kosten und Qualität und laufende Abstimmung mit dem Generalplaner
- Prüfung der Ausschreibungsunterlagen und Mitwirkung bei der Vergabe des Bauauftrages
- Kontrolle der Bauausführung in Bezug auf Termine, Kosten und Qualität
- Mitwirkung bei der Abnahme der Bauarbeiten
- Überprüfung der vom Planer freigegebenen Rechnungen
- Vergütung: **EUR 42.000,-** zuzüglich USt bei einer Vorauszahlung von 30 % im September 2016

5.) Durchführung der Investitionen aufgrund der heute getroffenen

Bauherrenentscheidungen unter Zugrundelegung der Wirtschaftlichkeitsanalysen und -berechnungen der ***A*** Immobilien- und Finanzierungsberatungs-Gesellschaft m.b.H. & Co KG, Linz und Abschluss einer diesbezüglichen Vereinbarung

- Recht zur Nutzung der Analysen und Berechnungen sowie des Durchführungsplanes zur ertragbringenden Vermietung
- Vergütung: **EUR 200.000,-** zuzüglich USt; davon EUR 100.000,- als Vorauszahlung für den Leistungszeitraum bis Ende 2017

6.) Hausverwaltung und Erstvermietung durch die ***G*** Immobilien Management GmbH, Linz

- organisatorische Vorbereitung der Hausverwaltung
- Abwicklung mit der Wohnservice Wien GmbH
- laufende Überprüfung und Anpassung der Mietverträge an die Förderungs- und Mietrechtsgesetzgebung
- Vorbereitung eines Wirtschaftsplanes und einer Hausordnung
- Ermittlung der Betriebskostenvorschreibung
- Mitwirkung beim Abschluss der erforderlichen Energielieferungsverträge
- Beauftragung der iw Immobilien Verkauf und Vermietungs GmbH zur Vermittlung der Erstmieter (ohne Vermietungsgarantie)
- Übernahme sämtlicher Kosten für Marketing
- Durchführung der Gebührenanzeige von Mietverträgen
- Aufbereitung/Vorbereitung der steuerlichen Ergebnismitteilungen
- Vergütung: **EUR 120.000,--** zuzüglich USt, davon EUR 60.000,-- als Vorauszahlung für den Leistungszeitraum bis Ende 2017

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

- Abwicklung der von der Miteigentümergeinschaft gefassten Beschlüsse in deren Namen und deren Vertretung in sämtlichen außerbehördlichen und behördlichen Angelegenheiten
- Vergütung: **EUR 230.000,-** zuzüglich USt; davon EUR 115.000,- als Vorauszahlung für den Leistungszeitraum bis Ende 2017

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

8.) Wirtschaftliche Betreuung durch die ***F*** Institut für Wirtschaftsberatung GmbH, Linz

- Erstellung eines Zahlungsplanes (Mittelabflussplan), diesen anzupassen und seine Einhaltung zu überwachen
- Prüfung der Rechnungen unter kaufmännischen Gesichtspunkten auf Übereinstimmung mit dem Investitionsplan und Mitfertigung diesbezüglicher Überweisungen (Mittelverwendungskontrolle)
- Mitwirkung bei der finanziellen Abwicklung des Investitionsvorhabens
- Vorbereitung des Abschlusses einer Rohbauversicherung
- Vergütung: **EUR 140.000,-** zuzüglich USt; davon EUR 70.000,- als Vorauszahlung für den Leistungszeitraum bis Ende 2017

9.) Steuerberatung durch die Kanzlei ***STB*** Wirtschaftstreuhandgesellschaft OG, *** ... ***

- 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: **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

B ***b*** AG, Linz

- Vermittlung der Zwischen- und langfristigen Endfinanzierung
- Übernahme der im Zusammenhang mit der Erstellung der Kredit- und Darlehensverträge auflaufenden Bearbeitungs- und Ausfertigungsgebühr
- Abwicklung und Bearbeitung der Zwischen- und langfristigen Finanzierung
- Beantragung von Förderungsmitteln, Abwicklung und Bearbeitung bis zur Endabrechnung
- Vergütung: **EUR 170.000,-** zur Gänze fällig unmittelbar nach Vertragsabschluss

11.) Steuerliches Konzept durch die *****STB3*****, Wien- Erstellung des steuerlichen Gutachtens, worin das steuerliche Grundkonzept, die von der MEG beabsichtigten Maßnahmen und Investitionen, die dem steuerlichen Grundkonzept zugrundeliegenden Unterlagen sowie die von der MEG abzuschließenden Verträge auf ihre steuerlichen Auswirkungen überprüft sowie allfällige Verbesserungsvorschläge ausgearbeitet werden.

- Vergütung: **EUR 5.000** zuzüglich USt; zur Gänze fällig unmittelbar nach Vertragsabschluss

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

Im Rahmen dieser Bauherrenversammlung wurde von den Erwerbern der Miteigentümergeinschaft unterzeichnet und die *****A***** Immobilien- und Finanzierungsberatungs-Gesellschaft m.b.H. & Co KG (nachfolgend kurz „*****A*****“) in allen außerbehördlichen und behördlichen Angelegenheiten in Zusammenhang mit dem Projekt bevollmächtigt sowie die *****A***** und die *****F***** Institut für Wirtschaftsberatung GmbH

(nachfolgend kurz „***F***“) mit der wirtschaftlichen und kaufmännischen Betreuung beauftragt.

Die weiteren zur Umsetzung des Projektes vorgesehenen Verträge wurden in den Tagen nach der konstituierenden Bauherrenversammlung namens der Miteigentümergeinschaft durch die ***F*** abgeschlossen.

Die Miteigentümer traten gegenüber den Baubehörden als Bauwerber auf und hatten sie das gesamte rechtliche, bauliche und finanzielle Risiko des Ausbaus zu tragen und waren sie gegenüber den bauausführenden Unternehmen unmittelbar berechtigt und verpflichtet.

Der Bauauftrag an die Firma ***BAUFIRMA*** wurde durch die Miteigentümergeinschaft erst nach Durchführung eines Vergabeverfahrens erteilt. Es gab keinen Fixpreis und waren alle durch Zusatzaufträge und durch Planänderungen entstehenden Mehrkosten von den Miteigentümern zu tragen. Umgekehrt kam auch ein Minderaufwand wie zB iHv rd. EUR 60.000,00 durch die Ausschöpfung von Skontovereinbarungen sowie Einsparungen im Zuge der Ausschreibungen den Miteigentümern zugute (siehe dazu das Protokoll vom 25.4.2019).

Alle 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. Interessenten, die sich an der Neuerrichtung des Gebäudes und Vermarktung nicht beteiligt hätten, wären von der Verkäuferseite zum Anteilserwerb nicht zugelassen worden.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich im Wesentlichen aus der Offenlegung vom 19.3.2020, in der der generelle Ablauf der vom ***B*** Konzern entwickelten Bauherrnmodelle nachvollziehbar dargestellt wurde sowie den in der Folge dem Finanzamt vorgelegten Unterlagen. Damit im Einklang steht auch das Vorbringen des Bf. in der Beschwerde und im Vorlageantrag sowie die bei der mündlichen Verhandlung getätigten Ausführungen. Der nunmehr festgestellte Sachverhalt wurde im Wesentlichen bereits bei der mündlichen Verhandlung vorgetragen und dazu von den Parteien erklärt, dass es dazu keine Ergänzungen gäbe.

Dass seitens der ***B*** zwischen sog. „kleinen Bauherrnmodellen“ (mit vielen Investoren) und sog. „großen Bauherrnmodellen“ mit nur relativ wenigen Investoren (hier 10 Investoren) differenziert, die dementsprechend anteilig größere Geldbeträge für die Umsetzung des Projektes aufwenden müssen, wird auch durch Abfragen auf der Homepage der ***B*** bestätigt. Dass eine kleinere Anzahl von künftigen Miteigentümern sich bereits in der Planungs- und Projektierungsphase aktiver an der Projektplanung beteiligen als Kleinanleger ist nachvollziehbar. Es deckt sich mit den Erfahrungen der erkennenden Richterin aus früheren

Beschwerdeverfahren, dass einige der Erwerber an mehreren Bauherrnmodellen beteiligt sind und dass gerade diese „Mehrfachzeichner“ (so die Bezeichnung durch den Bf. bei der mündlichen Verhandlung) häufig Architekten oder Fachleute mit entsprechender Expertise sind und wird nicht in Frage gestellt, dass die ***B*** auf deren Expertise bei der Projektierung gerne zurückgreift. Aus dem Ablauf früherer Projekte ist auch ersichtlich, dass sich diese Fachleute, aber auch Steuerberater und Rechtsanwälte, häufig einerseits persönlich am Projekt als Erwerber beteiligen, aber auch Dienstleistungen (meist über Gesellschaften, an denen sie beteiligt sind) an die spätere Miteigentümergeinschaft für die Umsetzung des Projektes anbieten (siehe dazu zB die Sachverhaltsdarstellung bei BFG 20.12.2022, RV/7103116/2021).

Die Tatsache, dass auch beim gegenständlichen Projekt einige der Investoren bereits in der Planungs- und Projektierungsphase mit Vorschlägen an den Architekten herantreten sind – wie zB der Vorschlag des Bf. über die Ausgestaltung der Fassade mit einem Nanopuranstrich – steht auch im Einklang mit dem Protokoll der konstituierenden Miteigentümersammlung vom 13.9.2016, in dem festgehalten wurde, dass der Architekt *„nach der Besprechung mit den neuen Eigentümern die Planung in den letzten zwei Wochen nach den geäußerten Wünschen und Vorgaben ausgearbeitet“* hat. Aus diesem Protokoll ist allerdings auch ersichtlich, dass zum Zeitpunkt der Abhaltung der konstituierenden Miteigentümersammlung bereits für alle Teilnehmer klar war, dass der Altbestand abgerissen wird und es bereits eine Bau- und Ausstattungsbeschreibung für das neue Gebäude sowie Pläne gab, die Anzahl der Wohnungen mit 20 und einer Gesamtnutzfläche von rd. 1.241m² (inkl. Loggien) und die Anzahl der Stellplätze in der Tiefgarage mit 4 festgelegt war. Aus diesem Protokoll geht auch deutlich hervor, dass bereits zuvor vom Architekten ausgehend vom Planungs- und Baukonzept eine Kostenschätzung ausgearbeitet worden war und von ihm die Bau- und Baunebenkosten mit € 2.520.000,00 beziffert wurde.

Die Tatsache, dass kein Fixpreis vereinbart wurde und alle durch Zusatzaufträge und durch Planänderungen entstehende Mehrkosten von den Miteigentümern zu tragen sind, ist ebenfalls durch die im Protokoll vom 13.9.2016 gewählten Formulierungen (*„Die Miteigentümer sind in Kenntnis darüber, dass es sich bei diesem Zeitplan um Prognosen handelt und sich sowohl die bekanntgegebenen Termine als auch die Baukosten verändern können“*) ersichtlich. Wie sich auch aus dem Protokoll vom 25.4.2019 ergibt, sollte aber umgekehrt auch ein Minderaufwand den Miteigentümern zu Gute kommen (wie zB durch die Ausschöpfung von Skontovereinbarungen oder Einsparungen im Zuge der Ausschreibungen).

Dass bereits vor finalem Abschluss der Kaufverträge durch Unterzeichnung auf Seite der Verkäufer und Übergabe der Liegenschaftsanteile an die Käufer am 7.9.2016 ein Bündel von Verträgen über diverse Dienstleistungen durch die ***B*** ausgearbeitet und mit den Vertragspartnern der künftigen (noch nicht existenten) Miteigentümergeinschaft ausverhandelt wurde, ergibt sich schon aus der knappen zeitlichen Abfolge. Bereits wenige

Tage nach der Übergabe der Liegenschaftsanteile am 7.9.2016 fand die konstituierende Miteigentümerversammlung statt und wurden dort bereits alle Vertragspartner, der Leistungsumfang, das vereinbarte Honorar etc vorgestellt und dort die Konditionen für das gesamte Vertragsbündel von allen Erwerbern akzeptiert. Gleich am 14.9.2016, dem Tag nach der konstituierenden Miteigentümerversammlung, wurden eine Vielzahl der an die Miteigentümergeinschaft adressierten Rechnungen ausgestellt und zeigt sich auch daran, dass die Ausarbeitung der Verträge für die diversen Dienstleistungen schon zu einem Zeitpunkt erfolgt sein muss, in dem die spätere Miteigentümergeinschaft noch gar nicht existierte.

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 schon vor der Vertragsunterzeichnung durchgeführt. Dass der Auftrag an den Architekten dem Abschluss der Kaufverträge bereits zeitlich vorgelagert war, ist durch die Honorarnote vom 10.10.2016 über € 96.480,00 inkl USt dokumentiert, in der als Leistungszeitraum 1.3.2016 bis 1.9.2016 genannt wird. Auch die Honorarnote der ***STB3*** über € 6.000,00 inkl USt vom 30.9.2016 für die Überprüfung des steuerlichen Grundkonzeptes nennt als Leistungszeitraum 04.09.2016 bis 30.09.2016 und somit teilweise einen Zeitraum noch vor Übergabe der Liegenschaftsanteile.

Auch wenn bis zur konstituierenden Miteigentümerversammlung keine formale Verpflichtung der Käufer bestand, alle von der ***B*** angebotenen 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 mit dem Liegenschaftserwerb.

Durch die Ausführungen des Bf. bei der mündlichen Verhandlung wurde bekräftigt, dass die Käufer nicht bloß einen Liegenschaftsanteil mit Altbestand erwerben wollten, sondern es um ein Investment in eine Neubauimmobilie ging und dass die Umsetzung des Immobilienprojektes durch von der ***B*** vorgeschlagene Firmen aus dem „***B***-Verbund“ erfolgte.

Nach dem Gesamtbild besteht daher kein Zweifel für die erkennende Richterin, dass die Liegenschaftsanteile von vorneherein als Anlageobjekt im Rahmen eines von der Verkäuferseite ausgearbeiteten Immobilienprojektes angeboten wurde und der Erwerb eines Liegenschaftsanteiles ohne Einbindung in das Vertragsbündel und ohne Übernahme der anteiligen Kosten für den bereits geplanten Neubau nicht möglich gewesen wäre.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

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 besteuern den 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 Verkehrsteuern, 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 Grundstückes in dem Zustand, in dem es zum Erwerbsgegenstand gemacht wurde, bezogen ist und zwischen den Verträgen ein so enger

sachlicher Zusammenhang besteht, dass der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhält. (vgl. zB. VwGH 25.8.2005, 2005/16/0104; 30.4.1999, 98/16/0357; sowie Fellner aao, § 5 Rz 9 und 88b samt der dort zitierten Rechtsprechung des VwGH).

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).

Nach der Rechtsprechung ist bei einer Miteigentümergeinschaft die Bauherrenneigenschaft nur dann gegeben, wenn sämtliche Miteigentümer gemeinsm tätig werden und das Risiko tragen (VwGH 29.7.2004, 2003/16/0135). Auch wenn einzelne der Miteigentümer in die Erarbeitung des Gesamtkonzepts eingebunden waren, ist bei der Besteuerung der Zustand des Grundstückes maßgebend, der 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. Ist von Anfang an beabsichtigt, die Kosten für diverse der Durchführung des Projektes dienende Dienstleistungen der Miteigentümergeinschaft in Rechnung zu stellen und damit anteilig auf alle Miteigentümer zu überwälzen, werden auch sog. "Konzipienten" des Projektes (die selbst auch Miteigentumsanteile erwerben) wirtschaftlich gesehen genauso belastet wie die anderen Erwerber (vgl BFG 20.12.2022, RV/7103116/2021)

Bei Einbindung der Grundstückskäufer in ein bereits geplantes Bauprojekt - aufgrund eines ihnen vorgegebenen, allenfalls auch auf mehrere Urkunden sowie auf mehrere Vertragspartner aufgespaltenen "Vertragsgeflechtes" - sind die damit zusammenhängenden Kosten bzw. Leistungen der Erwerber (insbesondere die Baukosten) Teil der Bemessungsgrundlage (vgl. etwa VwGH 19.5.2022, Ra 2022/16/0007; 10.4.2008, 2007/16/0223,, jeweils mwN). In derartigen Fällen ist der innere Zusammenhang zwischen dem Grundstückserwerb und den sonstigen Leistungen der Erwerber evident. Auf die zeitliche Abfolge der jeweiligen Vertragsabschlüsse kommt es in diesen Fällen daher nicht an (vgl. etwa VwGH 30.1.2014, 2013/16/0078; 6.11.2002, 99/16/0204; 27.1.1999, 97/16/0432).

Für die Beantwortung der Frage, welche durch den Erwerber erbrachten Leistungen Teil der Gegenleistung nach § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 sind, kommt es nicht auf den "Typus" des jeweiligen "Bauherrenmodells" an, sondern ausschließlich auf das Vorhandensein eines inneren Zusammenhanges mit dem Grundstückserwerb (vgl VwGH 20.12.2023, Ra 2023/16/0033). Es ist daher für die Grunderwerbsteuerliche Beurteilung nicht von Relevanz, ob ein bestimmtes Projekt als „kleines“ oder „großes“ Bauherrnprojekt von einem Organisator entwickelt wurde.

Für das Vorliegen eines "inneren Zusammenhangs" zwischen den zum Kaufpreis hinzutretenden Leistungen des Erwerbers und dem Erwerb des Grundstücks kommt es nicht auf die Wahrscheinlichkeit (ebensowenig wie auf die Notwendigkeit oder Unabdingbarkeit) des Anfallens dieser Leistungen an (sondern nur darauf, dass die Verpflichtung zur Leistung auf den Erwerb des Grundstücks in dem Zustand, in dem es zum Erwerbsgegenstand gemacht wurde, bezogen ist; vgl. etwa VwGH 13.12.2023, Ro 2021/16/0015, mwN).

Aus dieser Judikatur ergibt sich für den vorliegenden Fall:

Sämtliche Erwerber haben schon vor der Kaufvertragsunterzeichnung eine an die ****B**** adressierte Teilnahmeerklärung 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 (beim Bf. € 570.00,00) und entspricht der Betrag für 100 Anteile einer Gesamtinvestitionssumme von **€ 5.700.000,00**. Damit wurde schon vor Kaufvertragsabschluss definiert, welche Aufwandspositionen die Erwerber anteilig zu tragen haben werden, die dann auch in der ersten Miteigentümerversammlung formell beschlossen wurden. Daraus ergibt sich deutlich, dass ein kausaler und wirtschaftlicher Zusammenhang des Liegenschaftserwerbes mit der anteiligen Tragung aller im Protokoll der Miteigentümerversammlung genannten Aufwendungen besteht. Mit der Kaufvertragsunterzeichnung durch die Käufer erteilten alle Erwerber umfassende Vollmachten 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 Miteigentümergeinschaft tätig werden kann. Dazu kommt, dass nur wenige Tage nach Unterzeichnung der Kaufverträge durch die Vermieterin in der Miteigentümerversammlung vom 13.9.2016 nochmals bekräftigt wurde, dass alle Erwerber in das vorbereitete Vertragskonvolut einsteigen. Bereits in dieser Versammlung wurde die Planung mit der vermietbaren Fläche präsentiert und die voraussichtlichen Mieterträge und das Gesamtinvestitionsvolumen 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.

Die Tatsache, dass einige Käufer bereits in der Planungsphase Vorschläge zur Umsetzung des Projektes erstattet haben, ändert nichts daran, dass Gegenstand des Erwerbsvorganges auch bei diesen Personen die Liegenschaftsanteile samt dem noch zu errichteten und für eine ertragreiche Vermietung geeignetem Gebäude waren. Die Mehrkosten durch die Fassadengestaltung wurden bereits bei der konstituierenden Miteigentümerversammlung akzeptiert und waren im Übrigen diese Beträge in den prognostizierten Baukosten gedeckt (weil es auf der anderen Seite auch Minderkosten gab).

Nach der Rechtsprechung ist bei einer Miteigentümergeinschaft die Bauherrneigenschaft 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 Bauherrn 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 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.

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.

Es liegen daher wirtschaftlich betrachtet die gesamten tatsächlich für den Neubau aufgewendeten Bau- und Baunebenkosten in einem unmittelbaren tatsächlichen und wirtschaftlichen oder inneren Zusammenhang mit dem Erwerb der Liegenschaft und sind auch die durch die geänderte Fassadengestaltung verbundenen zusätzlichen Baukosten als Teil der Gegenleistung anzusehen.

Auch die Kosten für diverse Dienstleistungen wurden vom Finanzamt zu Recht in die Bemessungsgrundlage einbezogen, da sie dazu dienten, den Erwerbsgegenstand in jenen Zustand zu versetzen, der Gegenstand des Erwerbsvorganges war. Gegenstand des

Erwerbsvorganges war hier die Liegenschaft mit dem noch zu errichteten Gebäude mit zu einer möglichst ertragsreichen Vermietung geeigneten Wohnungen.

Bereits durch Unterzeichnungen der Teilnahmeerklärung 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.

Wie der Bf. in der mündlichen Verhandlung bestätigte, wurden beim gegenständlichen Projekt den Erwerbern für die Erbringung der zusätzlichen Dienstleistungen Firmen aus dem Umfeld der ***B*** angeboten und wurden diese Dienstleistungen von den Erwerbern so in Anspruch genommen, wie sie im Gesamtkonzept enthalten waren. 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 konstituierenden Miteigentümerversammlung 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.

Auch die anteiligen Finanzierungskosten sind hier Teil der Bemessungsgrundlage, weil die Erwerber das von der ***B*** ausgearbeitete Finanzierungskonzept im gesamten Umfang übernommen haben (vgl. dazu VwGH 27.2.2025, Ra 2022/16/0101).

Die nur vom Kaufpreis laut Kaufvertrag erfolgte Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer war daher unrichtig.

Vom FA wurde im angefochtenen Bescheid samt gesonderten Begründung detailliert dargestellt, wie sich die Bau- und Baunebenkosten sowie die Kosten für die diversen Dienstleistungen betraglich zusammensetzen und wurde vom Bf. keine Einwände gegen die Höhe, der für den Erwerb des Bf. angesetzten anteiligen Kosten, erhoben.

In der gesonderten Begründung wurde vom FA auch dargetan, welche Tatsachen und Beweismittel für das FA erst durch die Offenlegung vom 4.5.2020 und die anschließenden Ermittlungen neu hervorgekommen sind und weiters auch eine nachvollziehbare Ermessensabwägung für die Ergreifung der Maßnahme nach § 201 Abs.2 Z 3 BAO vorgenommen. Billigkeitsgründe, die gegen die Festsetzung nach § 201 BAO sprechen würden, wurden in der Beschwerde nicht vorgebracht. Zudem haben die Erwerber bereits durch Bildung einer Reserve für eine etwaige Grunderwerbsteuernachforderung vorgesorgt (vgl. dazu das Protokoll vom 25.4.2019).

Die Beschwerde ist daher als unbegründet abzuweisen.

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.

Sämtliche hier entscheidungswesentlichen Rechtsfragen wurden durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs (vgl insbesondere VwGH 20.12.2023, Ra 2023/16/0033; VwGH 27.2.2025, Ra 2022/16/0101 und VwGH 9.3.2026, Ra 2023/16/0073) bereits abschließend geklärt. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof war daher nicht zuzulassen.

Wien, am 27. Juli 2026