

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache des Herrn BF, ADR, vertreten durch TPA Horwath Wirtschaftsteuhand und Steuerberatung GmbH, Praterstr. 62-64, 1020 Wien gegen den Bescheid des Finanzamt für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 13. September 2011, ErfNr.***1, StNr.***, betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Die Bescheidbeschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO wird der angefochtene Bescheid abgeändert wie Folgt:

Die Grunderwerbsteuer wird festgesetzt mit 3,5% von einer Bemessungsgrundlage von € **132.997,32** somit in Höhe von € **4.654,91**.

Soweit durch dieses Erkenntnis ein Mehrbetrag der Abgabe festgesetzt wird, ist dieser Betrag gemäß § 93a BAO iVm 210 Abs. 1 BAO mit Ablauf eines Monats nach Zustellung des Erkenntnisses fällig.

Der Ausspruch, dass die Festsetzung gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erfolgt, entfällt.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahren vor dem Finanzamt

1. Grunderwerbsteuererklärung vom 25.6.2008

Am 25. Juni 2008 zeigte der Rechtsanwalt RECHTSANWALT dem (damaligen) Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (nunmehr Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, kurz Finanzamt) an, dass zwischen der A-GmbH als Verkäuferin und Herrn BF (dem nunmehrigen Beschwerdeführer, kurz Bf.) als Käufer ein grunderwerbsteuerpflichtiger Rechtsvorgang zu einer Gegenleistung in Höhe von € 28.500,00 verwirklicht worden sei. Der Erwerbsvorgang wurde vom Finanzamt unter ErfNr.***1 erfasst.

Gleichzeitig übermittelte der Rechtsanwalt dem Finanzamt eine Kopie des Kaufvertrages über den Erwerb von 30/600 Anteilen an der Liegenschaft EZ** Grundbuch*** Ort1 mit der Adresse PLZ, GASSE.

2. Ermittlungen des Finanzamtes

2.1 Vorhalt 9.7.2008/Beantwortung 14.11.2008

Mit Vorhalt vom 9. Juli 2008 richtete das Finanzamt folgende Fragen an Herrn K1, der ebenfalls Miteigentumsanteile an der oben genannten Liegenschaft erworben hatte, die von Herrn Rechtsanwalt RECHTSANWALT namens Herrn K1 mit Schriftsatz vom 14. November 2008 wie nachstehend angeführt beantwortet wurden:

"1. Wie sind Sie auf das gegenständliche Objekt aufmerksam gemacht worden?

Der Erwerber hat von diesem Objekt von seinem Anlageberater erfahren.

2. Gibt es dazu Prospekte oder sonstige Unterlagen?

(Um Vorlage wird ersucht)

Es gibt keine Prospekte, die Protokolle der Besprechung vom 19.10.2007 sowie von der konstituierenden Miteigentümerversammlung vom 21.12.2007 werden in Kopie vorgelegt.

3. Von wem wurde das Gebäude geplant und wer hat den Auftrag dazu erteilt?

4. An welchen Planungen über das Gebäude haben Sie bereits vor Abschluss des Kaufvertrages über das Grundstück mitgewirkt?

Sämtliche Miteigentümer waren bereits vor Unterfertigung der Kaufverträge in den Planungsprozess einbezogen. Von den Miteigentümern wurde die X Bauconsulting GmbH beauftragt.

5. Welche Verträge wurden mit dem Bauführer abgeschlossen?

(Um Vorlage aller bezüglichen Treuhand- und Werkverträge wird ersucht)

Der Planungsvertrag wird in einem vorgelegt.

6. Wurde für die Errichtung (Sanierung) ein Fixpreis vereinbart?

Für die Sanierung wurde kein Fixpreis vereinbart, sondern erfolgt eine öffentliche Ausschreibung. Das Kostenrisiko ist zur Gänze durch die Miteigentümer zu tragen.

7. In wessen Namen werden die am Bau beteiligten Firmen zur Durchführung der jeweiligen Arbeiten beauftragt?

An wen erfolgt die Rechnungslegung der Professionisten?

Die Beauftragung erfolgt im Namen der Miteigentümer, ebenso die Rechnungslegung.

8. Wer hat um Baubewilligung angesucht?

9 Wem wurde Sie erteilt?

10. Um Vorlage einer Kopie der Baubewilligung wird ersucht.

Um die Baubewilligung wurde bisher noch nicht angesucht."

Dem Schriftsatz wurden als Beilagen folgende Unterlagen angeschlossen.

- Protokoll über die Besprechung vom 19.10.2007
- Protokoll über die konstituierende Bauherrnversammlung vom 21.12.2007
- Schreiben der B-Gesellschaft m.b.H. an die X Bauconsulting GmbH vom 21.12.2007

2.2 weitere Unterlagen

Auf Grund eines weiteren Vorhaltes übermittelte die STEUERBERATUNG GmbH namens Herrn K1 mit Schriftsätzen vom 18. Dezember 2008 und 13. Februar 2009 noch folgende Unterlagen (in Kopie) vor:

- Auftrag zur Durchführung der Beschlüsse der Miteigentümergeinschaft
- Vereinbarung über die Finanzierungsbeschaffung
- Vereinbarung über die Hausverwaltung und Erstvermietung
- Vereinbarung über die Wirtschaftlichkeitsberechnungen imd –analysen
- Vereinbarung über wirtschaftliche Betreuung
- Bestätigung betreffend Generalplanung und technische Baubetreuung
- Skizzen der X Bauconsulting GmbH vor Erstellung der Baupläne

2.3 Recherchen im Internet

Weiters tätigte das Finanzamt noch Abfragen im Firmenbuch zu FN**1 (C Gesellschaft m.b.H.), FN**2 (B- Gesellschaft m.b.H.), FN**3 (A-GmbH), FN**4 (D-Gesellschaft m.b.H.) und FN**5 (E GmbH), FN**6 (F AG) und im Grundbuch zu EZ*** GRUNDBUCH sowie unter www.*** (homepage der sogenannten „**-Gruppe“).

3. vorläufiger Grunderwerbsteuerbescheid

Mit Bescheid vom 13.September 2011 setzte das Finanzamt gegenüber dem Bf. Grunderwerbsteuer gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig mit € 3.710,00 (3,5 % von der Gegenleistung von € 106.000,00) fest. Bei Ermittlung der Gegenleistung setzte das Finanzamt zusätzlich zum Kaufpreis von € 28.500,00 eine sonstige Leistung in Höhe von € 77.500,00 an. Zur Begründung führte das Finanzamt aus, dass nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss sei und daher die Vorschreibung vorläufig erfolge. Die weitere Begründung lautet wie Folgt:

"sonstige Leistung = anteilige Bau und Baunebenkosten

Laut Auskunft des Rechtsanwalts RECHTSANWALT haben die Käufer über ihre Anlageberater von dem Projekt erfahren. Am 19.10.2007 hat eine Besprechung stattgefunden, bei der die bisherigen Aktivitäten, der Bericht des Planers Y , die Festlegung der weiteren Vorgangsweise und die Beschlußfassung Tagesordnungspunkte darstellten. Im Zuge dieser Besprechung haben die Erwerber die übrigen Kaufinteressenten kennengelernt und wurden ihnen vom Planer die vorbereiteten Skizzen vorgelegt. Erst nach Vorliegen dieser Informationen haben sich die Interessenten gemeinsam definitiv zum Ankauf der Liegenschaft entschlossen. In der konstituierenden Bauherrenversammlung am 21. 12.2007 wurden den Miteigentümern die endgültigen

Pläne, die zu erwartende Gesamtinvestitionssumme und das Finanzierungskonzept vorgestellt. Von Anfang an war das Interesse auf Sanierung des Altbaues und Errichtung von weiteren Wohneinheiten mit anschließender Vermietung der Wohnungen gerichtet. Da somit die Interessenten in ein fertiges Vertragsgeflecht eingebunden wurden, das sicherstellt, daß nur solche Interessenten zugelassen werden, die sich an ein im wesentlichen vorgegebenes Konzept binden, ist auch die das Bauprojekt betreffende Gesamtinvestitionssumme in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen (VwGH v 29.4.1998, ZI 97/16/0234-0238).

Der endgültige Bescheid ergeht nach Bekanntgabe der tatsächlichen Gesamtkosten."

4. Berufung

Gegen den Grunderwerbsteuerbescheid wurde vom Bf. Berufung erhoben und zur Begründung Folgendes ausgeführt:

"Der gegenständliche Bescheid zeichnet sich durch formelle und materielle Rechtswidrigkeit aus und verletzt Herrn BF in verfassungsmäßig gewährleisteten Rechten.

I. Sachverhalt

Herr BF wurde als Interessent und späterer Miteigentümer der Liegenschaft ADRESSE zunächst in einem informellen Einzelgespräch auf die grundsätzliche Möglichkeit des Erwerbs einer sanierungsbedürftigen Liegenschaft aufmerksam gemacht. Nachdem er am Erwerb eines (wenn auch sanierungsbedürftigen) Objektes grundsätzlich interessiert war, besuchte er eine weitere Besprechung am 19. Oktober 2007 im Zuge derer erste - jedoch nur grob skizzierte - Bauplanentwürfe für die gegenständliche Liegenschaft erläutert wurden.

Aufgrund seiner hohen fachlichen Expertise und der langjährigen Erfahrung mit Sanierungsprojekten konnte Herr Y. bereits damals allgemein übliche Sanierungsmaßnahmen, wie die Errichtung eines zweiten und dritten Obergeschosses, Terrassen und Balkone sowie die Nutzung des Erdgeschoßes vorschlagen. Eine finale Ausarbeitung eines Projektes lag jedoch definitiv nicht vor. Die späteren Miteigentümer waren - vor Abschluss des Kaufvertrages - weder an ein bereits fertig vorgegebenes Planungskonzept gebunden noch traten sie im Rahmen des nachfolgenden Liegenschaftserwerbes irgendwelchen diesbezüglichen Verträgen bei noch hatten sie eine "Garantie" auf ein fertiges Projekt.

Wir weisen in diesem Zusammenhang darauf hin, dass aus dem Protokoll der Besprechung ersichtlich ist, dass zum damaligen Zeitpunkt lediglich Skizzen durch Herrn Y. vorgelegt und mit den späteren Miteigentümern die Sanierungs- und Verwendungsmöglichkeiten diskutiert wurden. Das gegenständliche Schriftstück wurde der Abgabenbehörde 1. Instanz bereits mit Schreiben vom 14. November 2008 übermittelt, fand jedoch in der Würdigung des Sachverhaltes durch die Finanzverwaltung keinen entsprechenden Niederschlag.

Eine tatsächliche Entscheidungsfindung über die Revitalisierungsmaßnahmen des Objektes ADRESSE erfolgte im Rahmen der konstituierenden Miteigentümerversammlung am 21. Dezember 2007. Gleichzeitig wurde Herr Y. bzw. die X Bauconsulting GmbH rechtswirksam durch die Miteigentumsgemeinschaft beauftragt die Generalplanung, Ausschreibung und technische Baubetreuung um einen Pauschalbetrag von EUR 175.000,00 vorzunehmen.

Beachten Sie bitte, dass zu dem Zeitpunkt, zu dem die konstituierende Miteigentümerversammlung abgehalten wurde,

- a) keine Baubewilligung vorlag,*
- b) die voraussichtlichen Baukosten lediglich an hand von Erfahrungswerten geschätzt wurden,*
- c) keine wie immer gearteten detaillierten Werkverträge vorlagen bzw. vergeben wurden,*
- d) kein Generalunternehmervertrag abgeschlossen war,*
- e) kein Finanzierungskonzept ausgearbeitet und*
- f) das Objekt nicht bestandsfrei war.*

Beachten Sie bitte weiters, dass vor der Erteilung der Baugenehmigung in der Praxis weder Ausschreibungen durchgeführt noch irgendwelche Verträge (dies gilt für Einzelverträge und natürlich auch für Generalunternehmerverträge) abgeschlossen werden.

Entgegen der immer wieder geäußerten Vermutung der Finanzverwaltung lag

- a) keine endgültigen Pläne vor (Seite 2 Absatz 7 Protokoll)*
- b) war die Gesamtinvestitionssumme lediglich geschätzt (Seite 2 Absatz 4 Protokoll) und*
- c) Herr BF sowie die anderen Miteigentümer waren zum Zeitpunkt des Ankaufes selbstverständlich berechtigt das Projekt in jede gewünschte Richtung zu verändern und nicht in ein fertiges Vertragsgeflecht eingebunden.*

Für den hier gegenständlichen Sachverhalt ist weiters zentral, dass eine definitive Baueinreichung erst Mitte Dezember 2008 namens und auftrags der Miteigentumsgemeinschaft vorgenommen wurde und bis heute (!) weder eine Baugenehmigung erteilt noch ein Generalunternehmervertrag abgeschlossen wurde.

Allein aus dem zeitlichen Ablauf des oa Sachverhaltes, zeigt sich, dass eine fertiges Vertragsgeflecht iS des VwGH v 29.4.1998, ZI 97/16/0234-0238 nicht bestanden haben kann. Beachten Sie bitte diesbezüglich den Zeitraum Jänner 2008 bis September 2008. In diesen Monaten wurden letztendlich alle Eingaben vorbereitet.

Die entsprechende Zeitschiene stellt sich graphisch wie folgt dar:

.....

Informative Vorgespräche der späteren Miteigentümer hinsichtlich möglicher Ausstattungsvarianten und Baukosten sowie die Abfrage einer grundsätzlichen Förderbarkeit des Projektes mögen die Ankaufsentscheidung beeinflusst haben, führen bei objektiver Betrachtung jedoch sicher nicht dazu, dass - im Sinn der

Judikatur des VwGHs - davon ausgegangen werden kann, dass der gegenständliche Liegenschaftserwerb untrennbar mit der geplanten Großsanierung steht. Es bestand und besteht kein Vertragsgeflecht, das darauf gerichtet ist den Miteigentümern das Objekt in einem zukünftigen (das heißt generalsanierten) Zustand zu verschaffen. (BFH vom 16. September 1992, 11 R 75/89)

II. Rechtliche Beurteilung

a. Formelle Rechtswidrigkeit

Nach Maßgabe des § 93 Abs 3 lit a BAO ist ein Bescheid zu begründen, wenn ihm ein Anbringen zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird.

Ein zentrales Begründungselement (VwGH 27.5.1998, 95/13/0282, 0283) ist die Anführung des Sachverhaltes, den die Behörde (als Ergebnis ihrer Beweiswürdigung) als erwiesen annimmt. Der hier gegenständliche Bescheid verweist im Rahmen der Bescheidebegründung lediglich auf eine nicht näher definierte Auskunft von Herrn RA Rechtsanwalt und leitet daraus unseres Erachtens aktenwidrige und nicht nachvollziehbare Sachverhaltsfeststellungen ab. In diesem Zusammenhang ebenfalls übermittelte Dokumente wie das Protokoll über die konstituierende Bauherrschaftsversammlung, Planungsvertrag etc. werden nicht einmal erwähnt.

Aus der Sachverhaltsdarstellung geht weiters nicht hervor, aus welchen Erwägungen die Behörde zur Ansicht gelangt ist, dass der festgestellte Sachverhalt vorliegt. Es wird lediglich lapidar behauptet, dass die Interessenten in ein fertiges Vertragsgeflecht eingebunden wären und als Begründung eine scheinkausale Verknüpfung mit dem "Interesse auf Sanierung des Altbaues und der Errichtung weiterer Wohneinheiten mit anschließender Vermietung" angeführt. Aufgrund welcher Tatsachen dies geschlossen wurde und inwieweit dies mit dem unter Punkt I. dargestellten zeitlichen Ablauf und dem definitiv bestehenden Risiko der Bauherren in Einklang bringen lässt, bleibt offen.

Weiters weisen wir darauf hin, dass aus der gegenständlichen Bescheidebegründung nicht ersichtlich ist, wie die Finanzverwaltung die aus ihrer Sicht entstandene Grunderwerbsteuerschuld ermittelt.

Zusammenfassend halten wir fest, dass der bekämpfte Bescheid - mangels ausreichendem Begründungswert - nicht den Erfordernissen des § 93 BAO entspricht und damit unseres Erachtens als formell rechtswidrig zu qualifizieren ist.

b. Verletzung von Verfahrensvorschriften

Nach der Bestimmung des § 115 Abs 1 BAO hat die Abgabenbehörde die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Weiters ist der Partei Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

Die Abgabenbehörde erster Instanz hat trotz Vorlage diverser Unterlagen Eingaben ignoriert, die zugunsten der Rechtsansicht des Abgabepflichtigen sprechen.

Die beschriebene Vorgangsweise stellt nicht nur eine massive Verletzung des abgabenrechtlichen Untersuchungsgrundsatzes dar sondern verwirklicht auch einen Fall von Willkür, da unseres Erachtens kein ordnungsgemäßes Ermittlungsverfahren durchgeführt wurde und unsere Parteivorbringen ignoriert wurden (VfSlg 10.163, 10.549).

c. Materielle Rechtswidrigkeit

Vorliegen der Bauherreneigenschaft

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH vom 24. Mai 1971, Sig 4234/F, VwGH 19. Mai 1988, 88/16/102-104, 105, 108) ist der Erwerber eines Grundstückes nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er

- a) auf die bauliche Gestaltung des Hauses wesentlichen Einfluss nehmen kann,*
- b) das Baurisiko zu tragen hat, also den bauausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist (das heißt, dass der Bauherr die Verträge mit den Baufirmen im eigenen Namen abschließt und aus diesen Abmachungen unmittelbar verpflichtet und berechtigt wird, sodass er Baumängel, Garantieansprüche und Verzögerungsschäden auch selbst geltend machen kann), und*
- c) das finanzielle Risiko tragen muss (das heißt, dass er nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen hat, sondern alle Kostensteigerungen übernehmen muss, aber auch berechtigt ist, von den Bausausführenden Rechnungslegung zu verlangen).*

Die von der Judikatur erarbeiteten Kriterien für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft müssen dabei kumulativ vorliegen (VwGH vom 29. Jänner 1996, 95/16/0121, vom 12. November 1997, 95/16/0176 vom 29. Juli 2004, 2004/16/0053).

Ad a) Mitbestimmung der Bauherren an der baulichen Gestaltung des Hauses

Wie bereits unter Punkt I dargestellt, hatte Herr BF als Miteigentümer des Objektes ADRESSE sehr wohl die Möglichkeit an der Entscheidungsfindung über die bauliche Gestaltung des Hauses mitzuwirken.

Ergänzend halten wir fest, dass unseres Erachtens aus der Tatsache, dass sich Herr BF bzw. die Miteigentumsgemeinschaft mehrerer Hilfspersonen (idF Y. und B- Gesellschaft m.b.H.) bediente, alleine keine zwingende Schlussfolgerung dahingehend abgeleitet werden darf, dass keine Bauherreneigenschaft vorliegt (VwGH vom 31. März 1999, 96/16/0213).

Die Abgabenbehörde erster Instanz unterstellt jedoch genau diesen vereinfachenden Gedankengang und übersieht dabei, dass sie als Konsequenz dieser Argumentation systematisch Miteigentümergeinschaften (die eben ihre Interessen durch professionelle Vertreter bündeln müssen) gegenüber einzelnen Investoren benachteiligt. Eine Gemeinschaft die zusammen den Ankauf eines zu sanierenden Objektes in Erwägung zieht und eventuell bereits vorweg die Bebauungsbestimmungen sowie gegebenenfalls eine allfällige Förderungsmöglichkeit überprüfen lässt, wird die Bauherreneigenschaft

pauschal abgesprochen ohne zu berücksichtigen, dass auch andere Investoren genau die gleichen Untersuchungen bzw. Überlegungen vornehmen, ohne dass dies zur Versagung der Bauherreneigenschaft führt. Trotz dieser "Vorabinformationen" darf nicht übersehen werden, dass kein fertiges Projekt iS der VwGH Judikatur vorliegt.

Abschließend halten wir nochmals fest dass zum Zeitpunkt des Ankaufes der Liegenschaft ADRESSE

- a) damals und bis heute keine Baubewilligung vorlag,*
- b) die voraussichtlichen Baukosten lediglich anhand von Erfahrungswerten geschätzt wurden,*
- c) keine wie immer gearteten detaillierten Werkverträge vorlagen bzw. vergeben wurden,*
- d) kein Generalunternehmervertrag abgeschlossen und*
- e) kein endgültiges Finanzierungskonzept ausgearbeitet war.*

Herr BF bzw. allgemein die Miteigentumsgemeinschaft konnte - in Folge der vielen offenen Punkte - natürlich Einfluss auf die Gestaltung des Hauses nehmen und trägt auch das Bauherrenrisiko (wenn zB aus Gründen der Statik statt drei nur zwei Stockwerke gebaut werden dürfen bzw. sonstige Auflagen zu erfüllen sind).

Ad b) Baurisiko

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist als Bauherr derjenige anzusehen, in dessen Vermögen sich das finanzielle und wirtschaftliche Risiko der Bauführung auswirkt. Wie aus dem bereits angeführten Protokoll der konstituierenden Miteigentümerversammlung ersichtlich, hatte und hat ausschließlich die Miteigentumsgemeinschaft sowohl Entscheidungshoheit über die Planung der gegenständlichen Revitalisierungsmaßnahmen als auch hinsichtlich des künftigen Abschlusses eines Generalunternehmervertrages.

Aus der Entscheidungsberechtigung resultiert ein korrespondierendes Risiko, welches sich beispielhaft in einer Bauverzögerung (Durch zusätzliche statische Erfordernisse sowie Überlastung der Behörden, wird – laut Auskunft vom 15. April 2009 – mit einer weiteren Verzögerung von 3 bis 4 Monaten gerechnet) und natürlich auch hinsichtlich der Vertragsbedingungen im künftigen Generalunternehmervertrag auswirkt. Sämtliche Gewährleistungsansprüche und oder Schadenersatzansprüche aus der Bauführung stehen der Miteigentumsgemeinschaft zu und werden im Rahmen der rechtlichen Möglichkeiten geltend gemacht.

Zusammenfassend halten wir fest, dass sämtliche wirtschaftlichen Risiken der Bauführung von der Miteigentumsgemeinschaft ADRESSE bzw. Herrn BF getragen werden.

Ad c) finanzielles Risiko

Nach telefonischer Rücksprache mit Herrn Y. hat die Miteigentumsgemeinschaft bis heute (mehr als ein Jahr nach ihrer Konstituierung!) keinen Generalunternehmervertrag abgeschlossen. Aus unserer Sicht ist dieser große zeitliche Abstand zwischen Ankauf der sanierungsbedürftigen Liegenschaft und Vergabe eines Sanierungsauftrages ein klares

Indiz dafür, dass keine vorgefertigten Verträge mit einem vorgegebenen Fixpreis vorlagen, die durch die nunmehrigen Miteigentümer lediglich übernommen wurden.

Die Miteigentumsgemeinschaft und Herr BF trägt aus unserer Sicht damit eindeutig das finanzielle Risiko der geplanten Revitalisierung.

d. Verletzung von verfassungsmäßig gewährleisteten Rechten

Eine Verletzung eines verfassungsgemäß gewährleisteten Grundrechtes liegt nach ständiger Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes vor, wenn vergleichbare Sachverhalte nicht gleich behandelt werden, es sei denn, dass eine unterschiedliche Behandlung objektiv gerechtfertigt wäre.

Im hier gegenständlichen Fall liegt ein Fall von Willkür vor, da unseres Erachtens kein

- ordnungsgemäßes Ermittlungsverfahren durchgeführt wurde und unsere Parteivorbringen ignoriert wurden (VfSlg 10.163, 10.549).

- Weiters wurde - wie bereits unter dem Punkt der formellen Rechtswidrigkeit erläutert

- der Bescheid mit Ausführungen begründet, denen kein Begründungswert zukommt.

Wer begründungslos handelt, handelt nach ständiger Rechtsprechung willkürlich (VfSlg 10.997/1986).

- Der angefochtene Bescheid nimmt überdies auch keine Abwägung von Argumenten (VfSlg 8674/79, 9665/83, 12.477/90) vor und ist in Folge einer Verletzung des Ermessensspielraumes als verfassungswidrig zu qualifizieren.

Der oben zitierte Gleichheitsgrundsatz bindet die gesamte Vollziehung; dies bedeutet, dass alle Rechtsvorschriften gegenüber allen Staatsbürgern gleichmäßig angewendet werden müssen (VfSlg 1230, 2286, 2517).

III. Anträge

Wir stellen den Antrag auf Aufhebung des bekämpften Bescheides und auf Neuausfertigung im Sinne der oben erwähnten Berufungsbegründung."

II. Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat und vor dem Bundesfinanzgericht

1. Vorlage der Berufung an den UFS

Mit Vorlagebericht vom 14. November 2011 – der in Kopie auch dem Bf. übermittelt wurde

- legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor. Darin führte das Finanzamt Folgendes aus:

"Die Berufung wird ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS direkt vorgelegt, da seitens des Finanzamtes bereits ähnlich gelagerte Fälle dem UFS vorgelegt wurden.

Das Finanzamt beantragt, die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist der Käufer dann als Bauherr anzusehen, wenn er auf die bauliche Gestaltung Einfluss nehmen kann, das Baurisiko zu tragen hat

sowie das finanzielle Risiko tragen muss. Diese Voraussetzungen müssen kumulativ von allem Anfang an, von der ersten Planungsphase an, auf der Erwerberseite vorliegen. Bei einer Miteigentümergeinschaft ist die Bauherrneigenschaft nur dann gegeben, wenn sämtliche Miteigentümer gemeinsam tätig werden (VwGH 29.7.2004, 2003/16/0135).

Von einer MEG 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 die späteren Miteigentümer an der Erarbeitung des Gesamtkonzepts bereits eingebunden waren, ist beim Erwerbsvorgang dennoch der Zustand des Grundstücks maßgebend, der erworben werden soll.

Aus dem Protokoll über die Besprechung vom 19.10.2007 ergibt sich, dass den Interessenten das Projekt von den Anlageberatern vorgestellt wurde, dass Y. bereits im Vorfeld Informationen über die Förderungswürdigkeit eingeholt hat, die Anlageberater Kaufpreisverhandlungen mit dem Liegenschaftseigentümer geführt haben.

Im Punkt 2 des Protokolls wird ausgeführt, dass Y. den Vorgaben und Wünschen der Käufer entsprechend Planskizzen angefertigt hat, die im Rahmen der Besprechung den Interessenten erläutert wurden. Dies steht aber im Widerspruch zu den Aussagen in der Vorhaltsbeantwortung, in der der BW dem FAG mitteilt, dass sich die Miteigentümer bei der Besprechung am 19.10.2007 kennengelernt haben.

Im Sinne der obzitierten Rechtsprechung des VwGH ist aber die Mitwirkung eines Interessenten vor Erwerb seines Miteigentumsanteiles auf Grund seiner – in dieser Phase – unmaßgeblichen Stellung – unbeachtlich.

Daraus folgt aber, dass im Zeitpunkt der Errichtung des Kaufvertrages bereits ein Konzept vorgelegen ist, an das die einzelnen Käufer gebunden waren und daher Gegenstand des Erwerbsvorganges nicht ein Anteil an einem Althaus, sondern ein Anteil an einem zu sanierenden Wohngebäude war. Dies wird auch durch die gesellschaftliche Verflechtung der Verkäuferin mit anderen Gesellschaften der **-Gruppe erhärtet, werden doch von dieser Gruppe neben der Anlageberatung, dem Abhalten von individuellen Beratungsgesprächen und Besichtigung vor Ort auch die Vorplanung und weitgehende Baureifmachung zur Verwertung der Immobilie an private Investoren durchgeführt. Auf Grund dieser Verflechtung ist es faktisch unmöglich, Liegenschaftsanteile zu erwerben, ohne an das von der **-Gruppe geplante Bauvorhaben gebunden zu sein.

Die Interessenten waren in ein fertiges Konzept eingebunden, das sicherstellt, dass nur solche Interessenten zugelassen werden, die sich an ein im wesentlichen vorgegebenes Konzept binden. Daher ist auch die das Bauprojekt betreffende Gesamtinvestitionssumme in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen."

2. Ermittlungsauftrag

Am 7. Juni 2013 erteilte der UFS dem Finanzamt den Auftrag, die Höhe der endgültigen Baukosten zu ermitteln sowie Ermittlungen darüber durchzuführen, welche Nebenkosten (zB Eintragungsgebühr, Grunderwerbsteuer, Vertragserrichtungskosten, Beratungskosten, Hausverwaltung etc.) in den kalkulierten Gesamtinvestitionskosten von € 2.900.000,00 enthalten sind und wie viel auf die einzelnen Positionen entfallen.

Mit Schreiben vom 6. September 2013 übermittelte das Finanzamt dem UFS ein Antwortschreiben der STEUERBERATUNG GmbH vom 29. August 2013. Für das im März 2011 fertiggestellte Bauvorhaben hätten die gesamten bis 27. April 2012 angefallenen Baukosten € 1.577.114,99 betragen.

Wie in dem Antwortschreiben näher ausgeführt werde, belaufen sich die in der Miteigentümerversammlung vom 21. Dezember 2007 geschätzten Investitionskosten auf rund € 2.900.000,00. Darin seien Kosten, wie zum Beispiel Hausverwaltungskosten, Steuerberatungskosten und Nebenkosten im Zusammenhang mit dem Erwerb der Liegenschaft enthalten.

Nach der vom Finanzamt vertretenen Rechtsansicht sei Grundlage für den Erwerbsvorgang jedenfalls der vorgelegte Finanzierungsplan mit der kalkulierten Gesamtinvestitionssumme von € 2.900.000,00. Daher sei die Grunderwerbsteuer von den prognostizierten Gesamtkosten zu berechnen (siehe die vom Finanzamt in einem gleichgelagerten Fall eingebrachten Amtsbeschwerden - Anm: Amtsbeschwerde wurde ua. gegen die Berufungsentscheidung des UFS vom 13. März 2013, RV/3777-W/10 erhoben).

Die Hausverwaltungskosten und Steuerberatungskosten betreffen nach den Ausführungen der Beilage zum Protokoll der konstituierenden Bauherrnversammlung v. 21.12.2007, ON 145 des Bemessungsaktes ErfNr.***2, nur die Investitionsphase).

Ohne Akzeptanz dieses vorgelegten Gesamtkonzeptes wäre jedenfalls der Interessent als Erwerber dieses Objektes nicht zugelassen worden.

Auf Grund dieser vertretenen Rechtsansicht bestehe daher kein Grund für eine Vorläufigkeit des Grunderwerbsteuerbescheides.

3. Vorhalt vom 24.9.2013 – Aussetzung des Verfahrens

Mit Vorhalt vom 24. September 2013 teilte der UFS dem Bf. mit, dass sich aus den von der Referentin eingesehen Unterlagen ergebe, dass die Abwicklung des gegenständlichen Projektes weitgehend jenem entspricht, zu dem der Unabhängige Finanzsenat ua. mit Berufungsentscheidung vom 13. März 2013, RV/3777-W/10 ausgesprochen hat, dass die Grunderwerbsteuer nicht von den Gesamtinvestitionskosten festzusetzen sei, weil im Gesamtinvestitionsvolumen auch Beträge enthalten sind, die mit dem Erwerb der

Liegenschaftsanteile und den Bau- bzw. Sanierungskosten in keinem unmittelbaren Zusammenhang stehen (Kosten für Hausverwaltung, steuerliche Beratung usw.). In der genannten Entscheidung sei der Unabhängige Finanzsenat davon ausgegangen, dass Gegenstand des Erwerbsvorganges ein Grundstück mit saniertem und ausgebautem Gebäude gewesen ist, weshalb auch die für den Ausbau und die Sanierung angefallenen Kosten in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer miteinzubeziehen seien. Die Gegenleistung setze sich zusammen aus dem Kaufpreis für den Grund und das Altgebäude, aus den Planungskosten samt Umsatzsteuer und den Baukosten samt Umsatzsteuer.

Da gegen diese Entscheidung sowohl vom Berufungswerber als auch von der Amtspartei Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof erhoben wurde (Parteienbeschwerde zu GZ. 2013/16/0072 – Amtsbeschwerde zu GZ. 2013/16/0089) und auch in den gegenständlichen Verfahren strittig ist, ob als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer der Kaufpreis für Grund und Altgebäude (Standpunkt der Bf.) oder die Gesamtinvestionskosten (Standpunkt des Finanzamtes) heranzuziehen ist oder ob als Gegenleistung für den Erwerb der Liegenschaftsanteile der bisherigen Judikatur des Unabhängigen Finanzsenates folgend zusätzlich zum Kaufpreis für Grund und Altgebäude die anteiligen Planungskosten und Baukosten samt Umsatzsteuer anzusetzen sind, setzte der UFS das gegenständlichen Verfahren mit Bescheid vom 12. November 2013 bis zur Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes in den oben angeführten Beschwerdeverfahren aus.

4. Übergang der Zuständigkeit auf das BFG

Am 31. Dezember 2013 war die Berufung beim unabhängigen Finanzsenat anhängig und ist daher die Zuständigkeit zur Entscheidung gemäß § 323 Abs. 38 BAO auf das Bundesfinanzgericht übergegangen und sind die Rechtssachen als Beschwerden im Sinne des Art 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

5. Vorhalt vom 7. April 2014 - Beendigung der Aussetzung

Mit Vorhalt vom 7. April 2014 teilte das BFG beiden Parteien mit, dass der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 30. Jänner 2014 über die zu den Geschäftszahlen 2013/16/0072 und 2013/16/0089 eingebrachten Beschwerden entschieden hat und setzte die gegenständlichen Verfahren gemäß § 271 Abs. 2 BAO von Amts wegen fort.

Aus den vorliegenden Unterlagen ergebe sich, dass Gegenstand des Erwerbsvorganges auch hier ein Grundstücksanteil samt Anteil am sanierten und ausgebauten Gebäude war und setzte sich die Gegenleistung daher zusammensetze aus dem Kaufpreis für Grund und Altgebäude zuzüglich der anteiligen Planungskosten samt Umsatzsteuer und der anteiligen tatsächlichen Baukosten samt Umsatzsteuer. Nach dem damaligen Ermittlungsstand (siehe dazu das Schreiben der steuerlichen Vertreterin der Bf. ans Finanzamt vom 29. August 2013 samt Beilagen) hätten die endgültigen tatsächlichen Baukosten netto € 1.577.114,99 und die Kosten für Planung und technische Baubetreuung

netto 175.000,00 betragen. Die Bemessungsgrundlage für den Erwerb des Bf. von Anteilen an der Liegenschaft EZ** KG Ort1 sei daher wie folgt neu zu berechnen und auf eine endgültige Festsetzung der Grunderwerbsteuer abzuändern:

BF 30/600-stel	
Kaufpreis	28.500,00
Endgültige Baukosten inkl 20% USt anteilig	94.626,90
Planungskosten zuzüglich USt anteilig	10.5000,00
Gegenleistung gesamt	133.626,90
davon 3,5 % Grunderwerbsteuer	4.676,94

Gleichzeitig wurden beide Parteien aufgefordert, allfällige ergänzende Schriftsätze oder weitere Beweismittel innerhalb einer Frist von einem Monat ab Zustellung des Vorhaltes einzubringen.

6. Stellungnahmen gegenüber dem BFG

6.1 Stellungnahme des Finanzamtes

Das Finanzamt gab dazu mit Schriftsatz vom 9. Mai 2014 folgende Stellungnahme ab:

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

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinen Erkenntnissen vom 29. April und vom 28. Mai 1998, Zlen. 97/16/0234-0238 und 97/16/0494 (welche ebenfalls "Bauherrenmodelle" der F Wohnbau GmbH bzw. der B- betrafen) und in seinem Erkenntnis von 30.1.2014, 2013/16/0078, unter Berufung auf seine ständige Rechtsprechung klargestellt hat, ist die Bauherreneigenschaft der Erwerber von Miteigentumsanteilen u.a. dann zu verneinen, wenn die Erwerber von vornherein in ein bereits fertiges Planungs-, Vertrags- und Finanzierungskonzept im Wege eines Vertragsgeflechtes eingebunden werden.

Auch im vorliegenden Fall ist die Bauherreneigenschaft der Anteilserwerber zu verneinen.

Der Beschwerdeführer wollte, wie sich auf Grund der Protokolle über die Interessentenversammlungen unzweifelhaft ergibt, nicht einen Anteil an einem Substandardhaus, sondern ein Anlageobjekt erwerben. Das Interesse der Erwerber besteht an einer Bauführung unter weitestgehender Fremdfinanzierung, der damit verbundenen Vermögensschaffung und an der Lukrierung späterer Mieteinnahmen. Dafür wurde von der auch hier auftretenden Firmengruppe ein Konzept geboten, in welches sich die Interessenten einbinden ließen. Völlig auszuschließen und jeder Lebenserfahrung widersprechend wäre die Annahme, es wären auch Interessenten zum Anteilserwerb zugelassen worden, die sich an der Errichtung und Vermarktung nicht beteiligt hätten.

Mit unterschiedlichen Rollen und Funktionen treten auf Seiten des Projektanbieters, Projektbetreibers bzw. Organisators folgende Firmen und Personen auf: A.-Ges.m.b.H., B-Ges.m.b.H., F AG, E. Ges.m.b.H., C. Ges.m.b.H.

Entscheidend ist im vorliegenden Fall, dass der Beschwerdeführer den Kaufvertrag unterfertigte, als das Bauvorhaben, die Fremdfinanzierung und die Beteiligung der Unternehmungen der Verkäuferseite bereits feststand. Die weiters eingegangenen Verpflichtungen unter Bekanntgabe des Gesamtinvestitionsvolumens standen in einem so engen zeitlichen Zusammenhang, dass von einem Vertragsgeflecht im Sinne der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auszugehen ist. Der Beschwerdeführer wollte im Zeitpunkt seines Erwerbes weder ein unbebautes noch ein mit einem Substandardhaus bebautes Grundstück, sondern ein Grundstück mit einem Anlageobjekt erwerben.

Die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer setzt sich daher aus allen Verpflichtungen zusammen, die der Erwerber im Zeitpunkt des Kaufvorganges eingegangen ist.

Wenn der Verwaltungsgerichtshof im Falle des oben zitierten Erkenntnisses vom 28. Mai 1998 die Heranziehung der prognostizierten Gesamtinvestitionskosten gebilligt hat, so hat diese Betrachtungsweise auch hier Platz zu greifen, weil es stets darauf ankommt, zu welcher Leistung sich der Erwerber im zeitlichen Umfeld des Kaufvertrages verpflichtet hat (so schon das Erkenntnis vom 30. Mai 1994, ZI. 92/16/0144). Ob von den prognostizierten Gesamtinvestitionskosten auszugehen ist, wie im Erkenntnis von 99/16/0204 v. 06.11.2002 angeführt oder von den dann abgerechneten endgültigen Kosten sei dahingestellt entscheidend ist, dass dem Grunde nach alle Kosten des Gesamtkonzeptes der Grunderwerbsteuer zu unterziehen sind, da der Erwerbsvorgang auf ein Grundstück mit saniertem Gebäude gerichtet war, die Bauführung unter weitestgehender Fremdfinanzierung erfolgen sollte, zur Vermögensschaffung und Lukrierung späterer Mieteinnahmen. Nur durch Annahme des Gesamtkonzeptes ist das Projekt durchführbar. Die Erwerber wurden auf Grund eines vorgegebenen Vertragsgeflechtes in ein bereits fertig geplantes Bauprojekt eingebunden. Dass in einem solchen Zusammenhang das Vertragswerk in mehreren Urkunden auf mehrere Vertragspartner aufgespaltet wird, vermag daran nichts zu ändern (siehe Erkenntnis v. 9.11.200, ZI. 2000/16/0039 sowie v. 10.4.2008, ZI. 2007/16/0223). Ohne Akzeptanz all dieser Verträge ist die Realisierung des von langer Hand vorbereiteten und in kürzester Zeit durchgeführten Projektes nicht möglich. Daher sind alle Kosten in die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage miteinzubeziehen, wie sie im Konzept angeführt sind, wie Wirtschaftlichkeitsanalysen und -berechnungen, wirtschaftliche Betreuung, die Kosten der Hausverwaltung - es wurden nur Miteigentumsanteile erworben - Kosten der Erstvermietung, die Kosten der Finanzierungsbeschaffung mit einem Wort alle Kosten, zu denen sich der Erwerber verpflichtet hat, um die Liegenschaftsanteile zu erhalten in der Art und Weise, wie er sie im Blick seines Erwerbes hatte.

Nach Ansicht des Finanzamtes sind alle Kosten in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer miteinzubeziehen, weil nur dann das angebotene Projekt zu realisieren und finanzieren ist, wenn bekannt mit den endgültigen Beträgen."

6.2. Stellungnahme des Bf.

Mit Schriftsatz vom 28. Mai 2014 gab der Bf. folgende Stellungnahme ab:

"1. Nicht grunderwerbsteuerpflichtige Positionen

1.1. Küchen

In den Baukosten lt Baukostenkonto (Beilage A) sind Kosten für Küchen iHv EUR 52.865,00 enthalten. Dabei handelt es sich um Einbauküchen inkl. Elektrogeräte in allen sanierten Wohnungen.

Selbständige Bestandteile eines Gebäudes oder Grundstückes sind nicht Teil der Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer. Dies gilt auch für solche Bestandteile, die zwar mit dem Gebäude verbunden sind, aber prinzipiell ohne Zerstörung der Substanz vom Gebäude abgetrennt werden können, solange die Abtrennung nicht wirtschaftlich sinnlos ist (Arnold/Arnold, Grunderwerbsteuergesetz 1897 zu § 2 GrEStG Rz 9; Fellner, Grunderwerbsteuer zu § 2 GrEStG Rz 18; VwGH vom 34.4.1970, 1793/69; UFS vom 16. Mai 2005, RV/0498-1/04).

Eine Küche ist ein solcher selbständiger Bestandteil, da sie zwar in der Regel mit dem Gebäude verbunden ist, aber mit vertretbarem Aufwand abmontiert werden kann und danach weiterhin einen nicht unerheblichen eigenständigen Wert hat. Ebenso sind die Küchen nicht in einer derartigen Weise an die Immobilie angepasst, dass ein Einsatz an anderer Stelle nicht mehr möglich ist (Im Gegensatz zu UFS vom 18. Mai 2005, RV/0498-1/04, UFS 2005, 279). Daher sind die Kosten der Küchen iHv EUR 52.86500 aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden.

1.2. Stellplatzablösen

In den Baukosten lt Kontenblatt sind auch die Ausgleichsabgabe gem § 53 Wr. Garagengesetz enthalten. Es handelt sich dabei um eine Landesabgabe die zu leisten ist, wenn die Stellplatzverpflichtung gem Wr. Garagengesetz nicht erfüllt wird.

Die Stellplatzabläse iHv EUR 63.800,00 ist daher aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden.

2. nachträgliche Baukosten

Das Projekt wurde im März 2011 abgeschlossen. Ein Jahr später, im Jahr 2012, sind ursprüngglicly ungeplante und von den Projektbeteiligten unvorhersehbare Kosten iHv EUR 10.472,97 angefallen. Diese Kosten stehen daher in keinem Zusammenhang mit dem ursprünglichen Projekt und können nicht Teil der Gegenleistung sein. Bauarbeiten, die nicht mit dem Projekt in Zusammenhang stehen sind nicht als Teil der Gegenleistung zu qualifizieren und damit nicht Bestandteil der Bemessungsgrundalge. Die nachträglichen Baukosten iHv EUR 10.472,97 sind daher aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden.

3. Subventionen

Für die Renovierung dieser Liegenschaft gewährt das Land folgende Subventionen (Beilage B):

- Nicht rückzahlbarer Einmalzuschuss lt Förderzusicherung vom 15. September 2009 iHv in Summe EUR 54.236,50. Dieser setzt sich zusammen aus einem Zuschuss für thermisch energetische Sanierungsmaßnahmen iHv EUR 25.568,40, einem weiteren Zuschuss für thermisch energetische Sanierungsmaßnahmen iHv EUR 4.868,10 sowie einem Zuschuss für Abbruchkosten iHv EUR 23.800,00.

- Nicht rückzahlbare laufende Zuschüsse lt Förderzusicherung vom 15. September 2009 iHv in Summe EUR 18.562,47 zwei mal jährlich für die nächsten 15 Jahre. Dieser halbjährliche Betrag setzt sich aus einem Zuschuss von EUR 17.364,15 und EUR 1.198,32 zusammen. Über die Laufzeit von 15 Jahren machen diese Zuschüsse in Summe EUR 556.874,10.

Die Grunderwerbsteuer bemisst sich grundsätzlich von der Gegenleistung iSd § 5 GrEStG. Der Begriff der Gegenleistung im Zusammenhang mit der Grunderwerbsteuer ist ein dem GrEStG eigenständiger Begriff und weicht vom zivilrechtlichen Gegenleistungsbegriff ab. Der Gegenleistungsbegriff des § 5 GrEStG ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise auszulegen (VwGH vom 29.8.2013, 2012/016/0159; VwGH vom 24.11.2011, 2010/16/0246).

Der VwGH judiziert in ständiger Rechtsprechung, dass die wirtschaftliche Betrachtungsweise dem Gegenleistungsbegriff des Grunderwerbsteuergesetzes zugrunde zu legen ist (VwGH vom 29.8.2013, 2012/016/0159; VwGH vom 24.11.2011, 2010/16/0246). Die Gegenleistung ist dementsprechend, was der Käufer an wirtschaftlichen Werten zu leisten verspricht, um das Grundstück zu erhalten (VwGH vom 27.5.1999, 98/16/0349; VwGH vom 17.3.2005, 2004/16/0087; VwGH vom 30.9.2004, 2004/16/0087).

Wie sich aus dem Protokoll der Interessentenversammlung bereits ergibt, wurden bereits vor Erwerb der Liegenschaft Erkundigungen über die potenzielle Förderwürdigkeit eingeholt. Dieser Umstand ist den Parteien dieses Verfahrens wohlbekannt, wird er doch unter anderem als Argument für die Verneinung der Bauherreneigenschaft genutzt.

Aus der Einholung von Erkundigungen über die Förderwürdigkeit, und daher einer Einschätzung vor Erwerb der Liegenschaft, kommt der eindeutige Wille der Erwerber zum Ausdruck, dass wirtschaftlich nur der um die Förderungen gekürzte Betrag getragen werden soll. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise wurde von den Erwerbern daher nur dieser Betrag der Liegenschaft als Wert zu Grunde gelegt und ein Erwerb war nur um diesen Wert gewünscht und geplant.

Dass die Förderung ein wesentlicher Punkt der wirtschaftlichen Beurteilung war und somit die Kaufentscheidung maßgeblich beeinflusst hat, ergibt sich auch aus der zeitlich

darauf folgenden Korrespondenz und den Protokollen der weiteren Treffen der am Projekt beteiligten Parteien.

Bei der Beurteilung des Projektes durch die Interessenten und späteren Erwerber wurden diese Subventionen daher zu jeder Zeit berücksichtigt und sie waren Grundlage des Angebots der Erwerber. Die Erwerber haben und wollten wirtschaftlich nur den um die Subventionen gekürzten Wert tragen. Der Betrag der Subvention war daher nie Teil dessen "was der Käufer an wirtschaftlichen Werten zu leisten verspricht"!

In konsequenter Anwendung der oben dargestellten Literatur und in wirtschaftlicher Betrachtungsweise dieses Vorganges ist daher die Subvention aus der Bemessungsgrundlage auszuschneiden!

4. Darstellung der Bemessungsgrundlage für das gesamte Objekt

Die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer stellt sich daher wie folgt dar. Als Basis werden die Baukosten laut Kontenblatt herangezogen. Aus diesen werden die Kosten der Küchen und Stellplatzablösen ausgeschieden, weil es sich dabei um nicht Grunderwerbsteuerpflichtige Positionen handelt. Ebenfalls nicht Teil der Gegenleistung und somit von den Baukosten abzuziehen sind die nachträglichen Baukosten.

Der nach Adaptierungen verbliebene Betrag ist um die Planungskosten und die Umsatzsteuer zu erhöhen.

Da die Subventionen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht Teil der Gegenleistung sind, sind diese nicht Teil der Bemessungsgrundlage und dementsprechend nicht zu berücksichtigen.

<i>MEG PLZ., GASSE</i>	
<i>Baukosten lt Kontenblatt</i>	<i>1.577.114,99</i>
<i>Nicht Grunderwerbsteuerpflichtige Positionen</i>	
<i>Küchen</i>	<i>- 52.866,00</i>
<i>Stellplatzablösen</i>	<i>- 63.800,00</i>
	<i>1.460.449,99</i>
<i>Nachträgliche Baukosten</i>	<i>-10.492,97</i>
	<i>1.449.957,02</i>
<i>Planungskosten</i>	<i>175.000,00</i>
	<i>1.624.957,02</i>
<i>20% Ust</i>	<i>324.991,40</i>
	<i>1.949.948,42</i>
<i>Subventionen</i>	

<i>Nicht rückzahlbarer Einmalzuschüsse lt Förderzusicherung vom 15.9.2009</i>	- 25.568,40
	-4.868,10
	-23.800,00
	-54.236,50
<i>nicht rückzahlbare lfd Zuschüsse lt Förderzusicherung vom 15.9.2009</i>	
<i>30 * EUR 17.364,15</i>	- 520.924,50
<i>30 * EUR 1.198,32</i>	- 35.949,60
	- 556.874,10
<i>Bemessungsgrundlage Grunderwerbsteuer</i>	1.338.837,82
<i>davon 3,5% Grunderwerbsteuer</i>	46.859,32

[Anmerkung des BFG: Bei dieser Berechnung fehlt der in den Kaufverträgen ausgewiesene Kaufpreis für die Liegenschaftsanteile].

7. weitere Beweismittel für die Entscheidung des BFG

Vom BFG wurde weiters Beweis erhoben durch Einsicht in die im Bemessungsakt des Finanzamtes zu ErfNr.***2 befindlichen Unterlagen.

III. entscheidungswesentlicher Sachverhalt

Mit Kaufvertrag vom 10. Juli 2007 erwarb die A-GmbH die Liegenschaft EZ** Grundbuch*** Ort1 mit der Adresse **GASSE von der VOREIGENTÜMERIN.

Der Beschwerdeführer wurde ebenso wie die anderen nunmehrigen Miteigentümer auf die Liegenschaft durch seinen persönlichen Anlageberater aufmerksam gemacht und wurde ihm das Objekt in einem individuellen Einzelgespräch vorgestellt.

Nachdem der Bf. am Erwerb dieses Objektes grundsätzlich interessiert war, besuchte er am 19. Oktober 2007 eine Besprechung in der Kanzlei KANZLEI in Ort2, bei der neben Kaufinteressenten betreffend die Liegenschaft GASSE Herr Y von der X Bauconsulting GmbH, der Steuerberater STEUERBERATER und Anlageberater anwesend waren. Das über die Besprechung aufgenommene Protokoll hat auszugsweise folgenden Inhalt:

"Tagesordnungspunkte:

- 1. Bisherige Aktivitäten*
- 2. Bericht des Planers*
- 3. Festlegung der weiteren Vorgangsweise*
- 4. Beschlussfassung*

zu 1.:

Bei Besprechungen in den vergangenen Wochen haben die Anlageberater den Interessenten das Objekt PLZ., **GASSE vorgestellt. Einige der Interessenten haben die Liegenschaft auch bereits besichtigt und sich positiv über deren Lage geäußert, die gute Wohnqualität mit ausgezeichneter Infrastruktur verbindet.

Die **gasse ist eine Querstraße zur Ort1er Hauptstraße, die vielfältige Einkaufsmöglichkeiten bietet. Weiters liegen der Platz und der Ort1er Markt unweit des Objektes. Durch die Nähe zu und Ort1 ... ist eine gute Verbindung in die Innenstadt gewährleistet. Die ***gasse ist eine Sackgasse, an deren Ende sich ein Park befindet.

Auf der Liegenschaft ist ein Eckhaus errichtet, das zur Gänze gewerblich genutzt wird. Im Hofbereich befinden sich einige kleinere Nebengebäude. Mitgeteilt wurde jedoch bereits, dass das Haus per 31.12.2007 bestandsfrei wird.

Laut Grundbuch beträgt die Gesamtfläche der Liegenschaft 521 m². Da das Potenzial der Liegenschaft von den Interessenten als gut eingeschätzt wird, wurde gemeinsam beschlossen, einen Fachmann mit der Bewertung der Liegenschaft zu beauftragen. Diese Aufgabe wurde Herrn Y von der X Bauconsulting GmbH, Ort3 übertragen.

Gleichzeitig wurde Herr Y. ersucht, beim LAND Informationen einzuholen, ob die Sanierung des Objektes förderungswürdig sei. Die Inanspruchnahme von Förderungsgeldern wird von allen Interessenten als unabdingbare Voraussetzung für den Ankauf der Liegenschaft angesehen.

Parallel dazu haben die Anlageberater mit der Verkäuferin Kaufpreisverhandlungen geführt und konnte für die vollständig bestandsfreie Liegenschaft ein Preis von € 570.000,-- verhandelt werden.

Herr Y. hat in Erfahrung gebracht, dass der LAND das Objekt grundsätzlich als förderungswürdig erachtet. Als Voraussetzung für die Förderung müssen jedoch die Nebengebäude im Hof abgebrochen und der Bauteil ***gasse durch Umgestaltung des Erdgeschosses zu Arkaden der Baulinie angepasst werden. Mitgeteilt wurde überdies, dass der Voreigentümer bereits im Jänner 2007 um Förderung angesucht hat und auch eine positive Stellungnahme der BEHÖRDE-Kommission vorliegt, die die Förderung befürwortet, sofern die genannten Auflagen eingehalten werden.

Nach Vorliegen dieser Informationen haben sich die Interessenten gemeinsam definitiv zum Ankauf der Liegenschaft entschlossen.

Herr Rechtsanwalt wird von den übrigen Käufern beauftragt, einen Kaufvertrag zu entwerfen und mit der Verkäuferseite abzustimmen. Weiters soll er einen Miteigentümervertrag, in dem die Rechte und Pflichten der Miteigentümer untereinander geregelt sind, erstellen.

zu 2.:

Den Vorgaben und Wünschen der Käufer entsprechend hat Herr Y. Planskizzen angefertigt, in die er auch die zur Erreichung der Förderungswürdigkeit notwendigen Abbrüche und Rückbauten berücksichtigt hat.

*Er erläutert seine Vorschläge anhand der vorbereiteten Skizzen: Da das Gebäude Ende 2007 zur Gänze bestandsfrei wird, können sämtliche Einheiten umgebaut und saniert werden. Der Haupteingang bleibt auf der Front **gasse erhalten. Im Bereich der ***gasse muss, in Erfüllung der Auflage der BEHÖRDE, der Bestand rückgebaut werden, sodass ebenerdig ein öffentlich begehbare Durchgang in Arkadenform entsteht. Darüber kann der Altbestand erhalten bleiben. Der Ausbaubereich, der zweistöckig vorgesehen ist, muss auf Seite der ***gasse ebenfalls zurückspringen.*

Im Erdgeschoß sollen zwei Geschäftslokale errichtet werden, eines der Lokale wird zusätzlich ein Magazin im Keller erhalten. Weiters sind zwei Wohneinheiten - jeweils mit Terrasse im Innenhofbereich - vorgesehen. Der begrünte Teil des Innenhofes ist auf den Skizzen als Allgemeingarten ausgewiesen. Die Käufer beschließen nach eingehender Diskussion, diese Flächen den Wohnungen als Eigengärten zuzuordnen, da sie der Meinung sind, dass dadurch die Attraktivität dieser Einheiten weiter erhöht wird.

Weiters ist ebenerdig der Einbau von Müllraum und Kinderwagen bzw. Fahrradabstellplatz geplant. Da das Altgebäude zur Gänze unterkellert ist, können die übrigen Allgemeinräume sowie Einlagerungsräume für die Mieter im Kellergeschoß angelegt werden.

*Sowohl für die Sanierung im ersten Obergeschoß, als auch für den Neubaubereich des zweiten und dritten Obergeschoßes sind 2-Raum-Wohnungen vorgesehen, da diese nach Erfahrung der Käufer für die Vermietung optimal geeignet sind. Den in den Innenhof ausgerichteten Wohnungen sollen Balkone zugeordnet werden, in der Front **gasse kann durch den Rückbau im zweiten Obergeschoß eine großzügige Terrasse angelegt werden. Weiters ist der Anbau einer modernen Aufzugsanlage im Innenhof vorgesehen.*

Auf Frage der Käufer, ob der Einbau von Garagenplätzen möglich sei, teilt Herr Y. mit, dass dies mit wirtschaftlich vernünftigen Mitteln nicht durchgeführt werden könne und kommen die Käufer daher überein, die erforderliche Zahl der Stellplätze möglichst in umliegenden Garagen sicher stellen zu lassen.

Die Käufer sind mit den Vorschlägen von Y. grundsätzlich einverstanden, heutige Anregungen und Änderungswünsche werden diskutiert und von Herrn Y. in die Planentwürfe eingearbeitet.

Herr Y. sagt zu, bis zum nächsten Termin einen voraussichtlichen Ablauf des Bauvorhabens zu skizzieren und mitzuteilen, wann Baubeginn sein kann. Überdies wird er eine Ausstattungsliste sowie eine Baukostenschätzung und einen Honorarvorschlag unterbreiten, da die Käufer wünschen, bei der nächsten Besprechung über alle Unterlagen zu verfügen, die für eine Auftragserteilung an Herrn Y. notwendig sind.

zu 3.:

Zur weiteren Abwicklung des Investitionsvorhabens wünschen die Käufer, einen gemeinsamen Vertreter zu bestellen. Die B-Gesellschaft m.b.H. soll ein diesbezügliches Anbot zur Abwicklung als Bevollmächtigter der Gemeinschaft sowie ein Anbot zur Erstellung detaillierter Wirtschaftlichkeitsanalysen und -berechnungen vorlegen, die E GmbH soll die wirtschaftliche Betreuung übernehmen. Weiters soll über Vorschlag der Käufer die C. Gesellschaft m.b.H. mit der Durchführung der Hausverwaltung beauftragt werden. Die F AG soll den Auftrag für die Finanzierungsbeschaffung erhalten.

Bis zur nächsten Besprechung sollen die Gesellschaften jeweils Anbote und entsprechende Vertragsvorschläge vorlegen.

Mit der laufenden steuerlichen Beratung und Betreuung soll die Steuerberatungskanzlei KANZLEI Steuerberatungs OG beauftragt werden. Herr Steuerberater sagt zu, ein entsprechendes Anbot für seine Kanzlei zu legen.

zu 4.:

Die Käufer erteilen Herrn RECHTSANWALT den Auftrag zur Errichtung des Kaufvertrages und dessen grundbücherlicher Durchführung sowie zur Verfassung eines Miteigentümervertrages und vereinbaren dafür ein Honorar von € 7.000,-- zuzüglich USt.

Ort2, am 19. Oktober 2007 (Unterschriften lt. Beilage)

Die im Protokoll unter Punkt 3., Absatz 1 genannten Gesellschaften (B-Gesellschaft m.b.H., E GmbH, C. Gesellschaft m.b.H. und F AG) gehören ebenso wie die Verkäuferin (die A--GmbH) zur sogenannten "***-Gruppe" und präsentieren sich alle genannten Unternehmen gemeinsam auf der homepage www.***.

Alle genannten Gesellschaften haben ihren Sitz in Ort4. Im Jahr 2007 war Herr Z Vorstandsmitglied der F AG, Geschäftsführer der IF-Gesellschaft m.b.H., Geschäftsführer der E GmbH und Geschäftsführer und Gesellschafter der C. Gesellschaft m.b.H. sowie der A--GmbH. Die Gesellschaften sind auch gesellschaftsrechtlich verflochten.

Im Zeitraum zwischen 13. Dezember 2007 und 20. Dezember 2007 unterfertigten insgesamt 8 Personen als Käufer im Wesentlichen gleichlautende Kaufverträge über den Erwerb von Anteilen an der Liegenschaft EZ** Grundbuch*** Ort1 mit der Adresse PLZ., GASSE (Unterschiede bestehen lediglich hinsichtlich der Anzahl der Miteigentumsanteile und dementsprechend der Höhe des Kaufpreises).

Name des Käufers	Anteile	Vetragsunterzeichnung
BF	30/600	18.12.2007
K2	30/600	20.12.2007
K3	120/600	13.12.2007
RECHTSANWALT	60/600	13.12.2007
K4	60/600	19.12.2007

K1	60/600	19.12.2007
K5	180/600	19.12.2007
K6	60/600	19.12.2007

Die Unterzeichnung der Kaufverträge durch die Verkäuferin, die A--GmbH, erfolgte am 20. Dezember 2006. Die Übergabe und Übernahme der Liegenschaftsanteile durch die Käufer erfolgte gemäß Punkt 5. des jeweiligen Kaufvertrages mit dem Tag der allseitigen Vertragsunterfertigung.

Die Liegenschaftsanteile waren den Interessenten mit dem Ziel angeboten worden, gemeinschaftlich eine Sanierung des Objektes und eine anschließende langfristige Vermietung durchzuführen. Der Wille des Beschwerdeführers wie aller anderen Käufer als Miteigentümer war darauf gerichtet, ein ausgebautes, für die Erzielung von Mieterträgen in prognostizierter Höhe taugliches Objekt zu erwerben, welches im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses in bautechnischer Hinsicht bis zur Baureife und in finanzieller Hinsicht bis zur Berechnung der Erträge und des Reingewinns gediehen war. Die Erwerber wollten nicht ein Altgebäude erwerben, sondern es stand bereits zum Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages fest, dass das Altgebäude ausgebaut und saniert werden soll. Die Käufer hatten den Kauf eines bereits sanierten und ausgebauten Gebäudes im Blick. Sie waren bereit sich in ein Vertragsgeflecht der "***-Gruppe" einbinden zu lassen. Bei der Art der Abwicklung hatten die Miteigentümer keine wesentlichen Dispositionsbefugnisse mehr. Es stand bereits fest, dass B-Gesellschaft m.b.H. als gemeinsamer Vertreter bestellt werden soll und dass auch an die anderen unter Punkt 3 Abs. 1 des Protokolls vom 19. Oktober 2007 genannten Gesellschaften der **-Gruppe Aufträge erteilt werden.

Am 21. Dezember 2007, einen Tag nach Unterzeichnung des Kaufvertrages durch die Verkäuferin und den "letzten" Käufer, fand eine Versammlung aller Käufer statt, für die die Tagesordnung von Herrn Z namens der F AG vorgeschlagen wurde und bei der den Käufern ein Bündel von Verträgen zur Unterzeichnung vorgelegt wurde. Das über die Versammlung aufgenommene Protokoll lautet auszugsweise:

"Herr H von der F AG, Ort5 begrüßt die Anwesenden und schlägt die Tagesordnungspunkte wie folgt vor:

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

zu 1.:'

Entsprechend dem ihm von den übrigen Miteigentümern erteilten Auftrag hat Herr Rechtsanwalt nach der letzten Besprechung Kaufverträge erstellt und mit der Verkäuferseite abgestimmt. Mittlerweile liegen sämtliche Kaufverträge unterfertigt vor. Eine Rangordnung für die beabsichtigte Veräußerung, die bis 19.12.2008 gültig ist, wurde bereits im Grundbuch angemerkt.

Herr Rechtsanwalt erläutert nochmals, dass die Liegenschaft frei von bürgerlichen und außerbürgerlichen Lasten sowie mit Stichtag 31.12.2007 bestandsfrei übernommen wird. Ein vollstreckbarer Notariatsakt mit der Voreigentümerin, die die Liegenschaft selbst genutzt hat, liegt vor, sodass die vollständige Räumung der Liegenschaft bis spätestens 31.12.2007 gewährleistet ist.

Herr Rechtsanwalt hält fest, dass er die persönliche Haftung für die Eigentumseinverleibung der Miteigentümer übernimmt. Weiters ersucht er, dass, sollte die Grunderwerbsteuer durch das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern oder die Eintragungsgebühr durch das Grundbuchsgericht den übrigen Käufern direkt vorgeschrieben werden, diese Vorschriften an seine Kanzlei zu senden sind, da er die Bezahlung vornehmen wird.

Der Miteigentümervertrag, den Herr Rechtsanwalt erstellt und bereits mit den übrigen Miteigentümern akkordiert hat, wird nochmals ausführlich erläutert. Einigkeit herrscht darüber, dass für einen Zeitraum von 30 Jahren auf die Teilung des gemeinsamen Eigentums sowie auf die Begründung von Wohnungseigentum bzw. auf die Einräumung eines ausschließlichen Nutzungsrechtes an einer bestimmten Einheit verzichtet wird. Sodann wird der Miteigentümervertrag unterfertigt.

zu 2.:

Die Planskizzen, die Herr Y. bei der letzten Besprechung vorgelegt hat, wurden mittlerweile aufgrund der Änderungswünsche der Miteigentümer umgearbeitet und präsentiert Herr Y. die nunmehr ausgearbeitete Fassung.

Insgesamt wird das sanierte und ausgebaute Haus neben den beiden Geschäftslokalen im Erdgeschoß und dem dazugehörigen Magazin im Kellergeschoß 17 Wohnungen (davon 10 neu errichtete) aufweisen. Entsprechend den Wünschen der Miteigentümer wurden die Grünflächen des Innenhofes den beiden Erdgeschoßwohnungen zugeordnet.

Wie vereinbart, hat Herr Y. eine Ausstattungsliste vorbereitet, die er anhand von Fotos fertig gestellter Objekte anschaulich erläutert. Die Miteigentümer sind grundsätzlich mit der vorgesehenen Ausstattung einverstanden. Einzelne heute geäußerte Änderungswünsche soll Herr Y. noch einarbeiten.

Unter Berücksichtigung dieser Ausstattungsliste hat Herr Y. eine Baukostenschätzung erstellt. Er teilt mit, dass sich - ausgehend vom derzeitigen Planungs- und Baukonzept – vorläufige Bau- und Baunebenkosten in Höhe von circa € 1,550.000,-- ergeben. In diesen Kosten sind sämtliche derzeit absehbaren Kosten inkludiert, doch werden die exakten

Kosten von den letztlichen Ausführungs- und Ausstattungswünschen der Miteigentümer und vor allem vom Ergebnis der öffentlichen Generalunternehmerausschreibung abhängig sein, weiters könnten zusätzliche Auflagen der Behörden zu Kostenerhöhungen führen. Die voraussichtlichen Abbruchkosten in Höhe von € 45.000,-- sind in der Kostenschätzung nicht berücksichtigt, da dieser Teilabbruch zur Gänze vom Land gefördert wird.

Die Kosten für die Stellplatzablösen wurden in Höhe von 50 % des behördlich vorgeschriebenem Betrags kalkuliert. Herr Y. erläutert, dass davon ausgegangen wird, dass eine Sicherstellung der Stellplätze in einer naheliegenden Garage möglich und die Zahlung dieses Betrages marktüblich sei.

Herr Y. legt nunmehr den voraussichtlichen Zeitplan vor: die Voreigentümerin hat bereits im Jänner 2007 ein Förderungsansuchen eingereicht und wurde ein positiver Vorprüfbericht vor einigen Tagen ausgestellt. Obschon die Miteigentümer gegenüber diesem Vorprüfbericht abweichende Sanierungs- und Ausbaumaßnahmen beschließen, kann er als Grundlage für das weitere Förderungsverfahren herangezogen werden und bewirkt eine entsprechende Beschleunigung.

Die Pläne sollen in den nächsten Monaten ausgearbeitet werden, sodass die Einreichung bei der Baubehörde im September 2008 erfolgen kann. Eine Ausnahmegenehmigung wird nicht erforderlich sein und kann daher mit dem Vorliegen einer Baubewilligung Ende 2008 gerechnet werden.

Die öffentliche Ausschreibung ist für September/Oktober 2008 vorgesehen, sodass dem LAND im Dezember 2008 ein Vergabevorschlag zur Bestätigung vorgelegt werden kann. Die Zusicherung des Landes bzw. die Zustimmung zum vorzeitigen Baubeginn wird für März 2009 erwartet, sodass ein Baubeginn Anfang April 2009 möglich sein sollte, wodurch sich bei einer voraussichtlichen Bauzeit von 12 Monaten ein Fertigstellungstermin Ende März 2010 ergibt.

Die Miteigentümer sind in Kenntnis darüber, dass es sich um Prognosen handelt und sich der Zeitplan durch eine spätere Erteilung der erforderlichen Genehmigungen verändern kann.

Herr Y bietet für die X Bauconsulting GmbH sämtliche erforderliche Leistungen für Generalplanung, Ausschreibung und technische Baubetreuung zu einem Gesamthonorar in Höhe von € 175.000,-- zuzüglich USt. an, womit sich, die Miteigentümer einverstanden erklären, sodass der entsprechende Auftrag erteilt und eine Vollmacht unterfertigt wird.

In diesem Honorar ist inkludiert, dass Herr Y als Projektleiter im Sinne des Bauarbeitenkoordinationsgesetzes auftritt, wobei er befugt ist, seinerseits einen Baustellenkoordinator zu ernennen.

zu 3.:

Die steuerliche Begünstigung der 1/15-Absetzung für die Bau- und Baunebenkosten ergibt sich einerseits aufgrund der Bestimmungen des Wohnhaussanierungsgesetzes und andererseits durch die Anwendbarkeit der §§ 3 - 5 MRG.

zu 4.:

Im Sinne der Besprechung vom 19. Oktober 2007 wurden seitens der einzelnen Firmen sowie von der KANZLEI Steuerberatungs OG Angebote gestellt und diesbezüglich Vertragsvorschläge vorgelegt.

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

zu 5.:

Herr Z berichtet, dass die F AG mehrere Gespräche und Verhandlungen im Hinblick auf eine gemeinsame Fremdfinanzierung durchgeführt hat. Es wurden Angebote von verschiedenen österreichischen Geldinstituten eingeholt, wobei das günstigste Angebot von der BANK reg.Gen.m.b.H. abgegeben wurde. Die Konditionen wurden den Miteigentümern bereits zur Kenntnis gebracht.

Der heute anwesende Prokurist dieses Kreditinstituts, Herr Sch, erläutert nochmals die angebotenen Konditionen: Für die Investitionsphase (voraussichtlich bis 31.3.2010) wird' ein variabler Zinssatz mit Bindung .wahlweise an den 1-Monats- oder 3-Monats-EURIBOR' und einem Aufschlag von 1 % auf drei Kommastellen genau angeboten. Die Zinssatzfeststellung erfolgt, je nach Wahl des Indikators, monatlich bzw quartalsweise (kalkuliert lt. Konzept 5,5 % p.a.). Es ist eine einmalige Bearbeitungsgebühr von € 8.050,-- zu entrichten.

Die bis Ende 2008 anfallenden Bauzeitzinsen können bei Zuzählung, die bis 31.3.2010 anfallenden Bauzeitzinsen bis Ende 2009 im Voraus bezahlt werden.

Für die Endfinanzierung ab Fertigstellung (voraussichtlich ab 1.4.2010) wird ein Zinssatz mit Bindung an den 3-Monats-EURIBOR und einem Aufschlag von 0,75 % auf drei Kommastellen genau, bei vierteljährlicher Anpassung, angeboten. Ab Fertigstellung ist eine Konvertierung in Fremdwährung möglich und wird diesfalls ein Zinssatz von 0,75 % über dem 3-Monats-LIBOR, aufgerundet auf das nächste 1/8 Prozent, verrechnet.

Die Miteigentümer akzeptieren die angebotenen Konditionen vollinhaltlich, ausdrücklich wird jedoch gewünscht, dass ab Beginn der Vermietphase die Möglichkeit einer individuellen Gestaltung (vorzeitige Rückzahlung, Sondertilgung, Umschuldung etc.) bestehen muss. In diesem Sinne hat die IFA AG für die Miteigentümer die diesbezüglichen Vereinbarungen ausgehandelt.

Vorgesehen ist eine Tilgung des Fremdkapitals innerhalb eines Zeitraumes von maximal 15 Jahren ab Baufertigstellung oder die gänzliche Rückführung bis spätestens 31.3.2025.

.....

Für das vom Voreigentümer eingereichte Ansuchen um Förderung wurde vom LAND bereits ein Vorprüfbericht ausgestellt. Von der Miteigentümergeinschaft soll dieses Ansuchen auf die Gewährung eines Direktdarlehens des Landes sowie von

Annuitätenzuschüssen für eingesetztes Eigenkapital für Maßnahmen der Totalsanierung umgestellt werden und wurde diese Vorgangsweise auch mit dem LAND besprochen.

Aufgrund dieser positiven Gespräche mit dem LAND sind in die aktuelle Berechnung bereits Förderungsmittel einkalkuliert, die von den im vorliegenden Vorprüfbericht ermittelten Zahlen abweichen. Klargestellt wird, dass kein Rechtsanspruch auf die Förderung besteht. Weiters kann sich durch gesetzliche Änderungen sowohl die Höhe als auch die Art der Förderung ändern.

Derzeit sind ein Direktdarlehen des Landes in Höhe von € 440.000,-- (Laufzeit 15 Jahre, Zinssatz 1 %) und Annuitätenzuschüsse in Höhe von € 32.000,-- p.a.kalkuliert. Für die Erreichung der Förderungswürdigkeit ist der Abbruch der Hofgebäude notwendig, der jedoch zur Gänze vom LAND gefördert wird. Da sich dieser Aufwand somit kostenneutral verhält, wurden weder die Abbruchkosten noch die Förderung kalkuliert.

Die Miteigentümer sind in Kenntnis darüber, dass mit den Bauarbeiten erst nach Vorliegen der Förderungszusicherung bzw. Zustimmung zum vorzeitigen Baubeginn begonnen werden darf.

Für das Direktdarlehen werden die Miteigentümer solidarisch haften, was jedoch insofern kein Risiko darstellt, als hiezu vom Land Annuitätenzuschüsse gewährt werden, mit welchen die Annuität des Darlehens zum Großteil abgedeckt werden kann.

Für die 15-jährige Laufzeit des Darlehens. ist ein Veräußerungsverbot zugunsten des Landes zu verbüchern. Da eine Veräußerung aus steuerlichen Gründen bis zum Erreichen des steuerlichen Totalgewinnes ohnedies nicht möglich ist, erwächst aus dieser Auflage keinerlei Nachteil für die Miteigentümer.

Für den Zeitraum der Inanspruchnahme von Förderungsmitteln ist die Vermietung der Wohneinheiten nur zu den vom Land festgelegten Bedingungen, sowie in Höhe des jeweiligen Deckungserfordernisses möglich. Weiters sind dem Land (MA 50) die zweite und jede weitere vierte Wohneinheit zur Vergabe anzubieten.

Unter Berücksichtigung sämtlicher erteilter Aufträge samt Nebenkosten ergibt sich eine voraussichtliche Gesamtinvestitionssumme von € 2.900.000,--. Das exakte Finanzierungskonzept wird nun dahingehend festgelegt, dass € 676.500,-- in Form von Eigenmitteln aufgebracht werden, wovon ein Betrag von € 196.000,-- bereits zur Einzahlung gebracht werden sollte. Die weiteren Eigenkapitaleinzahlungen in Höhe von jeweils € 240.000,-- werden am 30. Juni 2008 und am 30. Juni 2009 erfolgen..

Bei der BANK wird eine Zwischenfinanzierung in der Höhe von € 2,703.500,--und eine Endfinanzierung in Höhe von € 1,783.500,-- in Anspruch genommen; das Direktdarlehen des Landes ist derzeit mit € 440.000,-- veranschlagt.

Sollten die Förderungsmittel durch das Land nicht, in geringerer Höhe oder in anderer Form gewährt werden, müsste eine entsprechende Erhöhung der nicht geförderten Fremdmittel erfolgen.

Der Tilgungsbeginn wird mit 1. April 2010 festgelegt. Ab diesem Zeitpunkt wird von den Bauherren die Unterdeckung (Differenz zwischen Kreditannuität und Mietakonti) auf die Einzelkreditkonten zur Einzahlung gebracht.

Herr Rechtsanwalt wird von den übrigen Miteigentümern beauftragt und ermächtigt, für die Bauherren im Hinblick auf die gemeinsame Inanspruchnahme von Fremdmitteln die Treuhandenschaft zu übernehmen und die Verbücherung der Fremdfinanzierung durchzuführen. Hierfür wird ein Honorar von € 5.000,- zuzüglich USt. vereinbart. Herr Rechtsanwalt wird ermächtigt und beauftragt, alle in diesem Zusammenhang erforderlichen Unterschriften zu leisten.

Die Miteigentümer sind in Kenntnis darüber, dass gemäß den derzeitigen Wirtschaftlichkeitsberechnungen für das gegenständliche Objekt die Erreichung des Totalgewinnes im 25. Jahr (22 Jahre ab Vermietungsbeginn) zugrunde gelegt wird. Dies bei Zugrundelegung eines freifinanzierten Fremdkapitals in EUR mit einem Zinssatz von 5,5 % p.a. und Tilgung innerhalb eines Zeitraumes von 15 Jahren.

In diesem Zusammenhang wird nochmals festgehalten, dass die in der Wirtschaftlichkeitsvorschau kalkulierten Mieteinnahmen sowie Fremdkapitalzinsen und Nebenkosten der derzeitigen Markt- und Gesetzeslage entsprechen und sich verändern können, wodurch sich auch die monatliche Nachschussleistung der Miteigentümer verändern würde.

zu 6.:

Die Miteigentümer werden darüber informiert, dass bei den Wirtschaftlichkeitsberechnungen von folgenden Mieteinnahmen ausgegangen wurde: Sowohl für die beiden Geschäftslokale im Ausmaß von insgesamt 110m² als auch für die 17 Wohnungen (7 Wohnungen saniert, 10 Wohnungen im Neubaubereich) mit einer Gesamtfläche von ca. 825 m² wird eine Nettomonatsmiete von € 8,-- pro m² angesetzt. Damit betragen die kalkulierten Mieteinnahmen monatlich rund € 7.470,--, das sind rund € 90.000,-- p.a..

Da aufgrund der Förderungsbestimmungen des Landes während der Inanspruchnahme von Förderungsmitteln der Mietzins mit den Refinanzierungskosten begrenzt ist, wobei das eingesetzte Eigenkapital jeweils mit einem Zinssatz in der Höhe der Durchschnitts-SMR des Vorjahres verzinst werden darf, werden sich diese Einnahmen ändern. Der Zinssatz für das Jahr 2007 beträgt 3,66 %.

zu 7.:

*Die Bauherren beschließen einstimmig die Konstituierung der Miteigentümergeinschaft laut "Konstituierung und Beschlussfassung der Miteigentümergeinschaft PLZ., 'GASSE/ ***gasse2" (Beilage).*

Wien, am 21. Dezember 2007 (Unterschriften lt. Beilage)

Die genannte Beilage zum Protokoll vom 21. Dezember 2007 lautet:

**"KONSTITUIERUNG UND BESCHLUSSFASSUNG
MITEIGENTÜMERGEMEINSCHAFT
PLZ. , **GASSE**

Die Bauherren beschließen die Konstituierung der Miteigentümergeinschaft gemäß gesondert unterfertigtem Miteigentümervertrag.

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

1.) Errichtung des Miteigentümervertrages sowie des Kaufvertrages und dessen grundbücherliche Durchführung und Übernahme der Finanzierungstreuhandtschaft und Verbücherung der Pfandrechte durch Herrn RECHTSANWALT, Rechtsanwalt, Ort6

- Honorar: € 12.000,-- zuzüglich USt.

2.) Generalplanung und technische Baubetreuung durch X. Bauconsulting GmbH, Ort3

- Erbringung sämtlicher erforderlichen Leistungen laut GOA/HOB

- Durchführung der Projektleitung sowie Planungscoordination 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

- Erwirkung der Benützungsbewilligung namens der Bauherren

- Gewährleistungsbegehung

- Vergütung: € 175.000,-- zuzüglich USt. bei einer Vorauszahlung von 30 % im Dezember 2007

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

- Durchführung sämtlicher Arbeiten laut Planungsbeschluss und Bau- und Ausstattungsbeschreibung

- Bauzeit: 14 Monate ab Baufreigabe

- Bau- und Baunebenkosten zu voraussichtlich € 1.550.000,-- zzgl. USt. Als Höchstpreis mit Abrechnung nach Aufmaß, ausgehend von einer vorläufige Kostenschätzung

4.) Durchführung der Investitionen aufgrund der heute getroffenen Bauherrenentscheidungen unter Zugrundelegung der Wirtschaftlichkeitsanalysen und

-berechnungen der B-Gesellschaft m.b.H., Ort5 und Abschluss einer diesbezüglichen Vereinbarung.

- Recht zur Nutzung der Analysen und Berechnungen sowie des Durchführungsplanes zur ertragbringenden Vermietung

- Vergütung: € 70.000,-- zuzüglich USt.; davon € 31.500,-- als Vorauszahlung für den Leistungszeitraum bis Ende 2008

5.) Hausverwaltung und Erstvermietung durch die C. Gesellschaft m.b.H., Ort5

- organisatorische Vorbereitung der Hausverwaltung

- Vorbereitung eines Wirtschaftsplanes und einer Hausordnung

- Ermittlung der Betriebskostenvorschreibung

- Mitwirkung beim Abschluss der erforderlichen Energielieferungsverträge

- Vermittlung der Erstmieter (ohne Vermietungsgarantie)

- Durchführung der Gebührenanzeige von Mietverträgen

- Vergütung: € 50.000,-- zuzüglich USt., davon € 22.500,-- als Vorauszahlung für den Leistungszeitraum bis Ende 2008

6.) Auftragserteilung an die B.-Gesellschaft m.b.H., Ort5 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: € 80.000,-- zuzüglich USt.; davon € 36.000,-- als Vorauszahlung für den Leistungszeitraum bis Ende 2008

Zur Durchführung des Auftrages erhält die B- eine gesonderte Vollmacht.

7.) Wirtschaftliche Betreuung durch die E GmbH, Ort5

- 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: € 70.000,-- zuzüglich USt.; davon € 31.500,-- als Vorauszahlung für den Leistungszeitraum bis Ende 2007

8.) Steuerberatung durch COVISIO Slamanig & Neubert Steuerberatungs OG. Ort6

- Vertretung der Miteigentümergeinschaft in sämtlichen laufenden Steuerangelegenheiten beim zuständigen Finanzamt und anlässlich einer 1. Betriebsprüfung für die Dauer der Investitionsphase

- Erstellung der erforderlichen Erklärungen

- Prüfung der Steuerbescheide

- Vergütung: € 25.000,-- zuzüglich USt.; davon € 11.250,-- als Vorauszahlung für den Leistungszeitraum bis Ende 2008

9) Inanspruchnahme des vorgeschlagenen Finanzierungskonzeptes in der festgelegten Form und Abschluss einer Vereinbarung über Finanzierungsbeschaffung mit der F AG, Ort5.

- Vermittlung der Zwischen- und langfristigen Endfinanzierung

- Abwicklung und Bearbeitung der Zwischen- und langfristigen Finanzierung

- Beantragung von Förderungsmitteln, Abwicklung und Bearbeitung bis zur der Endabrechnung

- Vergütung: € 75.000,-- zur Gänze fällig unmittelbar nach Vertragsabschluss

10.) Eventuelle Mehrkosten im Zusammenhang mit dem Bauauftrag sowie erhöhten Bauzeitinsen sollen bis zur Fertigstellung über zusätzliches Fremdkapital finanziert werden.

Sollte das Direktdarlehen des Landes und die Annuitätenzuschüsse in geringerer Höhe gewährt werden, ist eine entsprechende Erhöhung des nicht geförderten Fremdkapitals bei der BANK durchzuführen."

Mitte Dezember 2008 suchte die Miteigentümergeinschaft um Baubewilligung für das Objekt GASSE an.

In der Zwischenzeit wurde der Ausbau und die Sanierung des Objektes GASSE fertig gestellt und sind bis zur Fertigstellung im März 2011 Baukosten iHv € 1.566.622,02 zuzüglich Umsatzsteuer, somit inklusive Umsatzsteuer iHv € 1.879.946,42 angefallen. In diesen Kosten enthalten sind € 52.865,00 für die Ausstattung sämtlicher Wohnungen mit Einbauküchen (inklusive Elektrogeräte) sowie € 63.800,00 für Stellplatzablösen nach dem Wiener Garagengesetz. Nach Abschluss des Projektes wurden von der Miteigentümergeinschaft im April 2012 noch weitere Baukosten iHv von € 10.492,97 zuzüglich USt bezahlt.

Bei den kalkulierten Planungskosten von € 175.000,00 zuzüglich 20% Umsatzsteuer, somit inklusive Umsatzsteuer € 210.000,00 hat sich während der Abwicklung des Bauvorhabens keine Änderung ergeben.

Zur Finanzierung des Bauvorhabens gewährte das Land letztendlich Förderdarlehen in Höhe von € 562.504,80 und in Höhe von € 53.549,10. Die Miteigentümergeinschaft erhält laufend vom Land für die Förderungsdauer von 15 Jahren nicht rückzahlbare

Zuschüsse in Höhe von € 17.364,15 und € 1.198,32 pro Halbjahr (somit insgesamt € 556.874,10) und werden diese Beträge zur Gänze zur teilweisen Abdeckung der Rückzahlungsrate für die Förderdarlehen des Landess herangezogen. Weiters erhielt die Miteigentümergeinschaft vom Land einmalige nicht rückzahlbare Beträge in Höhe von insgesamt € 54.236,50.

IV. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den Schriftsätzen sowie den vom Bf. sowie den anderen Miteigentümern (bzw. deren Vertreter) dem Finanzamt vorgelegten Unterlagen.

Im Protokoll der Besprechung vom 19. Oktober 2007 ist davon die Rede ist, dass die Inanspruchnahme von Förderungsgeldern von allen Interessenten als unabdingbare Voraussetzung für den Ankauf der Liegenschaft angesehen wird. Damit wird deutlich, dass ein Ankauf der Liegenschaft ohne Sanierung und Umbau/Ausbau des Altgebäudes für die Käufer nicht in Frage gekommen wäre. Unstrittig ist, dass schon vor der Kaufentscheidung die Möglichkeiten der Sanierung und des Ausbaues besprochen wurden und den Interessenten verschiedene Entwürfe für einen Aus- und Umbau des Hauses mit Blick auf eine künftige Vermietung vorgestellt wurden. Auch die Präsentation der Liegenschaft durch Anlageberater als Anlageobjekt zeigt, dass die Durchführung einer Sanierung und der Umbau/Ausbau des Gebäudes bereits vor Abschluss der Kaufverträge von der „**-Gruppe“ geplant wurde, zumal ohne Sanierung und Umbau/Ausbau des Gebäudes keine lukrative Vermietung denkbar ist.

Dass ein Bündel an Verträgen bereits vor Unterzeichnung der Kaufverträge von den Gesellschaften der "***-Gruppe" ausgearbeitet wurde, wird durch die knappe zeitliche Abfolge deutlich. Nur einen Tag nach dem die Verkäuferin und der „letzte“ Käufer den Kaufvertrag unterzeichnet hatten, fand am 21. Dezember 2007 die sogenannten "konstituierende Bauherrnversammlung" statt, bei der den Käufern bereits Pläne und eine Ausstattungsliste vorgelegt wurden. In dieser Versammlung haben sich die 8 Käufer zur Tragung von Kosten in Höhe von insgesamt € 2.107.000,00 (ohne Kaufpreis für die Liegenschaftsanteile und ohne Umsatzsteuer) verpflichtet und daneben noch akzeptiert, dass „eventuelle Mehrkosten im Zusammenhang mit dem Bauauftrag“ über zusätzliches Fremdkapital finanziert werden (siehe dazu die Beilage zum Protokoll vom 21.12.2007). Es widerspricht jeglicher Lebenserfahrung, dass finanzielle Verpflichtungen in dieser Größenordnung von mehreren Personen nach einer „Nachdenkphase“ von nur wenigen Tagen eingegangen werden oder dass die Entscheidung gar erst direkt bei der Zusammenkunft am 21. Dezember 2007 getroffen wurde.

Auch die gesellschaftsrechtliche Verflechtung, aber auch die Identität der gesellschaftsrechtlich wie wirtschaftlich maßgebenden Personen auf Seite der Verkäuferin sowie der mit der Abwicklung des Projektes betrauten Gesellschaften spricht dafür, dass ein Gesamtkonzept – und nicht bloß Liegenschaftsanteile mit sanierungsbedürftigem Gebäude – angeboten wurde und nur solche Interessenten zum Anteilserwerb zugelassen

wurden, die sich auch an der Sanierung und dem Umbau/Ausbau und der Vermarktung des Gebäudes finanziell beteiligen.

Das erkennende Gericht ist daher zur Überzeugung gelangt, dass die Käufer bereits vor Abschluss der Kaufverträge durch die sogenannten „Interessentenversammlung“ darüber informiert waren, in welcher Größenordnung finanzielle Mittel aufzubringen sind, um sich am „Investitionsvorhaben GASSE“ zu beteiligen und dass der Wille des Beschwerdeführers wie aller anderen Käufer als Miteigentümer darauf gerichtet war, ein ausgebautes, für die Erzielung von Mieterträgen in prognostizierter Höhe taugliches Objekt zu erwerben, welches im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses in bautechnischer Hinsicht bis zur Baureife und in finanzieller Hinsicht bis zur Berechnung der Erträge und des Reingewinns gediehen war. Der Beschwerdeführer übernahm - wie auch alle anderen 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.

Die Feststellungen über die Höhe der prognostizierten "Gesamtinvestitionssumme" von € 2.900.000,00 bei Vertragsabschluss wurden auf Grund des Punkt 5. des Protokolls vom 20.12.2008 getroffen. Die Höhe der tatsächlichen angefallenen Kosten ergibt sich ebenso wie die Höhe der Wohnbauförderung aus den dem BFG mit Schriftsatz vom 28. Mai 2014 vorgelegten, unbedenklichen Unterlagen.

V. Rechtslage und Erwägungen

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegen der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, soweit sich diese Rechtsvorgänge auf inländische Grundstücke beziehen.

Gegenstand eines der Grunderwerbsteuer unterliegenden Rechtsvorganges kann insbesondere ein Grundstück (§ 2 Abs. 1 GrEStG) oder ein Anteil an einem Grundstück (§ 2 Abs. 3 Satz 2 GrEStG) sein. Gegenstand eines Kaufvertrages kann auch eine künftige Sache oder eine Sache sein, hinsichtlich welcher zur Erfüllung des Vertrages bestimmte Eigenschaften durch den Verkäufer erst geschaffen werden müssen. Gegenstand ist das Grundstück in bebaute Zustand auch dann, wenn die Verträge zwar nicht durch den Willen der Parteien rechtlich verknüpft sind, zwischen den Verträgen jedoch ein so enger sachlicher Zusammenhang besteht, dass der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhält. Dies ist der Fall, wenn der Veräußerer auf Grund einer in bautechnischer und finanzieller Hinsicht konkreten und bis annähernd zur Baureife gediehenen Vorplanung ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten Grundstück zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis anbietet und der Erwerber dieses Angebot als einheitliches annimmt oder nur insgesamt annehmen kann (vgl. VwGH 6.11.2002, 99/16/0204 unter Hinweis auf Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II (Grunderwerbsteuer), § 1, Rz 117b und 118 mit zahlreichen weiteren Hinweisen).

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.

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

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist Gegenleistung die Summe dessen, was der Käufer an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, dass er das Grundstück erhält; ist jede nur denkbare Leistung, die vom Käufer für den Erwerb des Grundstückes versprochen wird; oder, mit anderen Worten, alles, was der Käufer einsetzen muss, um das Grundstück zu erhalten. Gegenleistungen, die der Erwerber nicht für den Erwerb des Grundstückes, sondern für andere Leistungen des Verkäufers erbringt, gehören nicht zur Bemessungsgrundlage, dies allerdings nur dann, wenn solche Gegenleistungen mit dem Grundstück in keinem UNMITTELBAREN Zusammenhang stehen. Steht hingegen die Leistung des Erwerbers in einem unmittelbaren, tatsächlichen und wirtschaftlichen oder, wie auch gesagt wurde "inneren" Zusammenhang mit der Erwerbung des Grundstückes, dann ist sie als Gegenleistung im Sinne des Gesetzes anzusehen. Bei der Beurteilung dieses Zusammenhanges ist vom wahren wirtschaftlichen Gehalt des Erwerbsvorganges auszugehen. Leistungen, die der Erwerber dem Veräußerer erbringt, um aus der zu erwerbenden Sache eine für ihn MÖGLICHST VORTEILHAFTE NUTZUNG zu erzielen, gehören zur Gegenleistung; der Begriff der Gegenleistung im Sinne des GrEStG ist ein dem Grunderwerbsteuerrecht eigentümlicher Begriff, der über den bürgerlich-rechtlichen Begriff der Gegenleistung hinausgeht (vgl. ua VwGH 25.6.1992, 91/16/0037, 0038).

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

- a) auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann,
- b) das Baurisiko zu tragen hat, d.h. den bauausführenden Unternehmungen unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist und

c) das finanzielle Risiko tragen muss, d.h. dass er nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen hat, sondern alle Kostensteigerungen übernehmen muss, aber auch berechtigt ist, von den Bauausführenden Rechnungslegung zu verlangen.

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

Nach der ebenso ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind dann, wenn Grundstückskäufer aufgrund eines ihnen vorgegebenen "Vertragsgeflechtes" in ein bereits fertig geplantes Bauprojekt eingebunden werden, auch die Baukosten zur Gegenleistung im Sinn des § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG zu zählen. Dass in einem solchen Zusammenhang das Vertragswerk in mehreren Urkunden auf mehrere Vertragspartner aufgespaltet wird, vermag daran nichts zu ändern (vgl. etwa VwGH vom 9.11.2000, 2000/16/0039, sowie VwGH 10.4.2008, 2007/16/0223).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt es bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage stets darauf an, zu welcher Leistung sich der Erwerber im zeitlichen Umfeld des Kaufvertrages verpflichtet hat (vgl. die in Fellner, aaO, unter Rz 97 zu § 5 GrEStG wiedergegebene Rechtsprechung).

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).

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. Für die Verwirklichung des Erwerbsvorganges hatte der Bf. bis zur Fertigstellung des Projektes letztendlich zusätzlich zum Kaufpreis von € 28.500,00 anteilig (30/600 Anteile) Baukosten von insgesamt € 1.879.946,42 (inklusive Umsatzsteuer) und Planungskosten von € 210.000,00 (inklusive Umsatzsteuer) zu tragen, sodass von ihm ein Betrag von € 132.997,32 aufzuwenden war, um die Liegenschaftsanteile zu erwerben. Die Bemessungsgrundlage für den Erwerb des Bf. beträgt daher € 132.997,32.

Bereits bei der Versammlung vom 21. Dezember 2007 wurde vom Planer darauf hingewiesen, dass die exakten Kosten vor allem vom Ergebnis der öffentlichen Ausschreibung abhängig sein werden und auch eventuelle Auflage der Baubehörde und

des LAND noch zu berücksichtigen sein werden. Zusätzlich zur Baukostenschätzung aufgelaufene Kosten sind daher hier keine unerwartet aufgelaufenen Kosten und haben sich der Bf. und die anderen Miteigentümer bereits im zeitlichen Umfeld des Kaufvertrages zur Tragung dieser Kosten verpflichtet. Lediglich die nach der Fertigstellung des Bauprojektes im März 2011 von der Miteigentümergeinschaft im April 2012 getragenen Kosten von € 10.492,97 (ergibt anteilig € 524,65) stehen nicht mehr im Zusammenhang mit der Verwirklichung des gegenständlichen Erwerbsvorganges und sind daher nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

Dass im gegenständlichen Fall ein Teil der Baukosten durch ein Wohnbauförderungsdarlehen bzw. durch einen nicht rückzahlbaren Zuschuss des Landes finanziert wird, führt nicht zu einer Verringerung der Bemessungsgrundlage, zumal gemäß § 5 Abs. 3 Z. 2 GrEStG 1987 auch Leistungen von Dritten der Gegenleistung hinzuzurechnen sind (vgl. dazu VwGH 29.9.2010, 2009/16/0054).

Zum Vorbringen, dass das aufgenommene Wohnbauförderungsdarlehen die Leistung des Erwerbers entsprechend vermindere, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass, wenn auch der Erwerber durch die Aufnahme eines Förderungsdarlehens Finanzierungsvorteile bei der Aufbringung der Investitionskosten hat, ändert dies - wie im Übrigen auch im Fall einer ungünstigen Finanzierung zB bei hoher Darlehensverzinsung - doch nicht die Gegenleistung nach den Bestimmungen des GrEStG. Eine Reduktion der Gegenleistung kommt daher nicht in Betracht (vgl. UFS 21.10.2008, RV/0320-G/05 unter Hinweis auf VwGH 30.8.1995, 94/16/0085).

Auch die auf die Einbauküchen entfallenden Kosten sind in die Gegenleistung einzubeziehen. Der zivilrechtliche Grundstücksbegriff umfasst neben Grund und Boden auch das Zubehör, weshalb der darauf entfallende Teil des Kaufpreises zur Gegenleistung gehört. Zugehör sind körperliche Sachen, die ohne Bestandteil der Hauptsache zu sein, nach dem Gesetz oder dem Willen des Eigentümers zum fortdauernden Gebrauch der Hauptsache bestimmt sind und zu diesem Zweck mit der Hauptsache in Verbindung gebracht werden. Damit wird dieses auch für die Grunderwerbsteuer zum Grundstück gerechnet und als unbewegliche Sache behandelt. Dasselbe gilt für Bestandteile, weil diese jedenfalls in einer engeren Beziehung zur Hauptsache stehen. Ob Möbel und Einrichtungsgegenstände als Zubehör der Liegenschaft anzusehen sind, ist - nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen (vergleiche z.B. VwGH 6.12.1990, 90/16/0155). Insofern ist der Beschaffenheit der Möbel und deren Entfernbarekeit wesentliche Bedeutung beizumessen, wobei aber maßangefertigte Möbelstücke (Einbaumöbel, Einbauküche), die an sich ohne wirtschaftliche Beeinträchtigung entfernt werden können, zwar keine unselbständigen Bestandteile der Hauptsache (Liegenschaft) darstellen, jedoch als selbständige Bestandteile oder - bei Vorliegen der obigen Voraussetzungen - als Zubehör zu qualifizieren sind (vergleiche auch OGH vom 8.11.1984, 7 Ob 667/84, SZ 57/166). In seinem Urteil vom 21.2.1968, 3 Ob 12/68, hat der OGH die Zubehöreigenschaft einer Einbauküche bejaht, weil die Einrichtungsgegenstände größtenteils auf die räumlichen Verhältnisse genau abgestimmt und von ihrem ursprünglichen Eigentümer, der zugleich

Eigentümer der Liegenschaft war, dazu gewidmet wurden, über seine persönlichen Bedürfnisse hinaus der Benützung der Küche schlechthin und somit den Bedürfnissen des jeweiligen Liegenschaftseigentümers zu dienen. In einem weiteren Urteil vom 29.9.1999, 6Ob60/99p hat der OGH auch festgestellt, dass die Demontage einer maßgerechten Einbauküche mit einem derart großen Wertverlust verbunden wäre, dass diese zwar wenn schon nicht unmöglich so doch untunlich sei (vgl. UFS 4.05.2006, RV/0124-W/05).

Es kommt nicht auf die physische Möglichkeit der Abtrennbarkeit, sondern auf die wirtschaftliche Zweckmäßigkeit an (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 16-18 zu § 2 GrEStG 1987 und die dort referierte Rechtsprechung).

Erwerbsgegenstand war im gegenständlichen Fall ein Anteil an einer Liegenschaft mit zur Vermietung geeigneten Wohnungen. Das Vorhandensein einer funktionierenden Küche dient dem wirtschaftlichen Zweck einer vermieteten Wohnung, was auf einen dauernden Widmungswillen schließen lässt. Auch ist davon auszugehen, dass bei einer Küche eine entsprechende räumliche Verbindung mit der Hauptsache vorliegt. Gegenteiliges wurde vom Bf. auch gar nicht eingewendet geschweige denn nachgewiesen. Überdies hat der OGH im Urteil vom 28.8.1992, 3 Ob 79/91 dargelegt, dass z. B. die Kücheneinrichtung offensichtlich und damit grundsätzlich nicht nur den individuellen Bedürfnissen des Eigentümers, sondern der fortdauernden Benützung der Wohnung an sich dient. Damit liegt eine objektive Zweckwidmung vor.

Ebenso in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen ist die in den Abrechnungen der Miteigentümer als Teil der Baukosten behandelte Stellplatzablässe nach dem Wiener Garagengesetz. Ohne die Schaffung entsprechender Stellplätze bzw. der Ablösezahlung wäre die vorgesehene Sanierung des gesamten bestandsfreien Hauses und damit eine ertragsreiche Vermietung nicht möglich gewesen. Dass eine Stellplatzablässe erforderlich ist, wurde bereits bei der Besprechung vom 21. Dezember 2007 thematisiert.

Die weiteren vom Bf. zu tragenden Kosten, wie Rechtsanwaltskosten, Hausverwaltung für Erstvermietung, steuerliche Beratung, Wirtschaftlichkeitsberechnungen, wirtschaftliche Betreuung und Finanzierungskonzept, stehen mit dem Erwerb der Liegenschaftsanteile in keinem unmittelbaren Zusammenhang und sind deshalb nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen (vgl. dazu ebenfalls VwGH 30.1.2014, 2013/16/0078).

Gegen die Heranziehung der prognostizierten "Gesamtinvestitionssumme" von € 2.900.000,00 als Bemessungsgrundlage spricht im vorliegenden Fall überdies, dass in diesem Betrag ausdrücklich auch Erwerbsnebenkosten wie die Grunderwerbsteuer (die nach § 5 Abs. 4 GrEStG 1987 der Gegenleistung weder hinzugerechnet noch von ihr abzuziehen ist) enthalten sind.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes können Dokumente, in denen wie im vorliegenden Fall eine "Gesamtinvestitionssumme" ausgewiesen wird, bis zum Vorliegen der Endabrechnung eine geeignete Basis (mit entsprechenden Abschlägen für nicht mit

dem Erwerb der Liegenschaft in unmittelbarem Zusammenhang stehende Kosten oder Erwerbsnebenkosten wie der Grunderwerbsteuer) für eine vorläufige Festsetzung der Grunderwerbsteuer bilden.

Bemerkt wird, dass aus der Sachverhaltsdarstellung des Erkenntnis VwGH 6.11.2002, 99/16/0204 ersichtlich ist, dass die Berufungsbehörde nachträglich bei der Verwirklichung des Bauprojektes unerwartet aufgelaufene Kosten - wie zum Beispiel für die Anschaffung von Ersatzwohnungen - als nicht zur Gegenleistung zählend gewertet hat. Es wurde daher nicht die Summe aller aufgelaufenen Kosten (die im dortigen Beschwerdefall höher war als die "Gesamtinvestitionssumme"), sondern die "Gesamtinvestitionssumme" als Mindestbetrag angesehen, um dem Gesamtkonzept beizutreten und beruhte auf dieser Bemessungsgrundlage die neue Festsetzung im Berufungsbescheid. Im Gegensatz dazu ist im gegenständlichen Fall die Summe aus Kaufpreis, anteiligen Planungskosten und effektiven Baukosten mit € 132.997,32 niedriger als der Anteil des Bf. an der "Gesamtinvestitionssumme" von € 145.000,00 (30/600 von € 2.900.000,00; Anmerkung: der hier vom Finanzamt als Bemessungsgrundlage angesetzte Betrag von € 106.000,00 ergibt sich, wenn dem Kaufpreis lediglich die geschätzten anteiligen Baukosten, ohne Planungskosten hinzugerechnet wird).

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO hat das Verwaltungsgericht grundsätzlich immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Die Grenzen der Abänderungsbefugnis ergeben sich nicht aus den Beschwerdepunkten und besteht bei der Abänderung des angefochtenen Bescheides kein Verböserungsverbot (siehe Ritz, BAO5, § 279 Tz 13 und 17).

Der angefochten Bescheid ist daher insofern abzuändern, als die Grunderwerbsteuer mit 3,5% von einer Bemessungsgrundlage von € 132.997,32, somit in Höhe von € 4.654,91 festgesetzt wird. Gemäß § 93a BAO iVm 210 Abs. 1 BAO wird der Mehrbetrag an Grunderwerbsteuer in Höhe von € 944,91 mit Ablauf eines Monats nach Zustellung des Erkenntnisses fällig.

Durch die zwischenzeitige Endabrechnung liegt keine Ungewissheit mehr vor und hat daher der Ausspruch, dass die Festsetzung vorläufig erfolgt, zu entfallen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

VI. Zur Zulässigkeit der Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht 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. Im gegenständlichen Fall war keine Rechtsfrage sondern die im konkreten Einzelfall getroffene Vereinbarung zu beurteilen. Die getroffene Entscheidung entspricht der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. ua. VwGH 30.1.2014, 2013/16/0078).

Wien, am 29. Juli 2014