

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache des Herrn Bf., X., vertreten durch W.P. gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 19. Jänner 2011, Erf.Nr. 1/1, St.Nr. 2/1, betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid gemäß § 279 Abs. 1 BAO abgeändert wie folgt:

Die Grunderwerbsteuer gemäß § 7 Z. 3 GrEStG wird festgesetzt mit € 3.554,09 (3,5 % von einer Bemessungsgrundlage von € 101.545,56).

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

Entscheidungsgründe

Frau Vk1, Herr Vk2 und Herr Vk3 waren je zu einem Drittel Miteigentümer der Liegenschaft EZ 1 Grundbuch Y. mit den Grundstücken 11 und 12. Mit Kaufvertrag vom 6. Juni 2010 wurden von ihnen 550/2.820 Anteile an Herrn Kf1, 512/2.820 Anteile an Herrn Kf2, 688/2.820 Anteile an Herrn Kf3, 156/2.820 Anteile an Frau Kf4 und 96/2.820 Anteile an Frau Kf5 verkauft. Nach dem Verkauf dieser Anteile verblieben den Verkäufern Herrn Vk2 390/2.820 Anteile und Herrn Vk3 428/2.820 Anteile an dieser Liegenschaft. Der Kaufvertrag lautet auszugsweise wie folgt:

„II.

Als Gegenleistung für den gegenständlichen Kauf wird vereinbart:

1. die Leistung des Barkaufpreises in Höhe von € 138.739,58

an die Verkäuferin Vk1, welcher Barkaufpreis anlässlich der Vertragsunterfertigung in bar ausbezahlt wurde, worüber die Verkäufer unter einem vertragsmäßig quittieren.

2. die ordnungsgemäße Erbringung der baulichen-Maßnahmen (Generalsanierung der Allgemeinteile des Hauses) gem. dem einen integrierenden Bestandteil dieses Kaufvertrages bildenden Leistungsverzeichnis der Architekten A.P. (Beilage A)

sowie den den Vertragsparteien bekannten Projekt- und Ausstattungsbeschreibungen, Ausführungs- und Elektroplänen (Stand Mai 2010) aliquot für die im Eigentum der Verkäufer Vk2 und Vk3. verbleibenden Liegenschaftsanteile, mit welchen das Wohnungseigentum untrennbar verbunden werden wird, mit dem veranschlagten Betrag laut beiliegender Kostenschätzung (Beilage B) des Bmst. B.L. ,Z. , von anteilig brutto € 217.744,85,

welche sich wie folgt aufteilen:

2.1. Top 10 (im Eigentum von Vk2) Nutzwertanteil von 6,9 % an der Gesamtliegenschaft, daher brutto € 51.217,53

2.2. Top 11 (im Eigentum von Vk2) Nutzwertanteil von 3,0 % an der Gesamtliegenschaft, daher brutto € 23.469,45

2.3. Top 12 (im Eigentum von Vk2) Nutzwertanteil von 4,0 % an der Gesamtliegenschaft, daher brutto € 30.532,60

2.4. Top 13 (im Eigentum von Vk3.) Nutzwertanteil von 11,8 % an der Gesamtliegenschaft, daher brutto € 86.533,28

2.5. Top 14 (im Eigentum von Vk3.) Nutzwertanteil von 3,3 % an der Gesamtliegenschaft, daher brutto € 25.992,--

3. die Sanierung samt Balkonanbau der Top Nr. 14 im Eigentum des Vk3. mit dem laut beiliegender Kostenschätzung des Bmst. B.L. (Beilage B) veranschlagten Betrag von brutto € 21.584,91;

4. die Errichtung des Balkonanbaus für Top Nr. 13 im Eigentum des Vk3. mit dem laut beiliegender Kostenschätzung des Bmst. B.L. (Beilage B) veranschlagten Betrag von brutto € 4.656,--;

5. der Türdurchbruch zwischen Top Nr. 10 und Top Nr. 11 (im Eigentum von Vk2) mit dem laut beiliegender Kostenschätzung des Bmst. B.L. (Beilage B) veranschlagten Betrag von brutto € 1.500,--.

Die Verkäufer Vk2 und Vk3. verpflichten sich, für die Vornahme der vorgenannten Sanierungsarbeiten durch die Käufer an diese nachstehende Kostenbeiträge im Verhältnis der von ihnen erworbenen Anteile zu bezahlen:

1. Vk2 € 25.542,16

2. Vk3. € 63.197,43

Die vorstehenden Kostenbeiträge wurden anlässlich der Vertragsunterfertigung in bar ausbezahlt, worüber die Käufer unter einem vertragsmäßig quittieren.

Der vorgenannte Barkaufpreis sowie die Kosten für die vorstehenden Bau- und Sanierungsarbeiten sind von den Käufern im Innenverhältnis entsprechend den von ihnen erworbenen Anteilen zu tragen.

.....

III.

Die Käufer verpflichten sich, binnen 6 Monaten nach grundbücherlicher Durchführung dieses Vertrages mit den Umbauarbeiten zu beginnen und diese binnen 12 Monaten ab Baubeginn fertigzustellen. Diese Frist verlängert sich um maximal 12 Monate, falls Umstände auftreten, die nicht von den Käufern zu verantworten sind.

Die Käufer sind in Kenntnis, dass während der Aus- und Umbauarbeiten die Liegenschaft auch von anderen genutzt wird und auf deren Interessen Rücksicht zu nehmen ist. Insbesondere für den Gewerbebetrieb, welcher sich derzeit in Top 14 befindet und im Lauf der Bauausführung in Top 12 übersiedeln wird, ist auf eine durch die Bauarbeiten unterbrechungslose Versorgung von Elektrizität, Festnetztelefon und der Internetleitung zu sorgen (etwaige kurzfristige Unterbrechungen sind im vorhinein einstimmig zu klären). Sie bestätigen, ausreichend Personal, Geräte und sonstige Ausstattung zur termingerechten Erfüllung ihrer Verpflichtung zur Verfügung zu haben. Sie haben sich vor Vertragsschluss alle erforderlichen Kenntnisse im Zusammenhang mit dem Bauvorhaben verschafft und verzichten demgemäß darauf, aus Unkenntnis der örtlichen Verhältnisse bzw. der Zufahrtsmöglichkeiten eine Verminderung ihrer Garantieleistungen, eine Verlängerung der vereinbarten Baufrist oder sonstige Rechtsfolgen oder Nachforderungen irgendwelcher Art abzuleiten.

Sie erklären und bestätigen verbindlich, dass sie

- a) zur Durchführung der vorvereinbarten Leistungen in vollem Umfang berechtigt sind oder entsprechende Aufträge an konzessionierte Professionisten erteilen werden,*
- b) sich volle Klarheit über alle maßgeblichen Umstände verschafft haben.*

Alle die Baudurchführung betreffenden Versicherungen, also insbesondere eine Bauunternehmerhaftpflichtversicherung, eine Bauherrenhaftpflichtversicherung und eine Bauwesenversicherung über eine den Auftragswert erreichenden Höhe sind von den Käufern auf eigene Kosten abzuschließen und bei Bedarf nachzuweisen.

Die gesamten Energie- und Betriebskosten der Baustelle werden von den Käufern bis zur Fertigstellung getragen; dazu werden gesonderte Zähler installiert.

Die Einreichplanung ist sämtlichen Vertragspartnern bekannt, im Zuge der Ausführungs- / Detailplanung bzw. aufgrund behördlicher Vorschriften kann es jedoch noch zu Änderungen der Einreichung kommen. Etwaige Änderungen in den Allgemeinbereichen sind mit den Eigentümern der Top Nr. 10, Top Nr. 11, Top Nr. 12, Top Nr. 13 und Top Nr. 14 einvernehmlich abzustimmen. Änderungen bei den Umbauten in Top Nr. 14 sind mit dem Eigentümer der Top Nr. 13 abzustimmen.

Festgehalten wird, dass bereits vor Unterzeichnung des Kaufvertrags den Verkäufern mitgeteilt wurde, welche Baumaßnahmen im Allgemeinbereich bzw. in den Tops Nr. 10 bis 14 in welcher Form konkret umgesetzt werden und welche Kosten dafür veranschlagt sind. Die jeweiligen Eigentümer der Tops Nr. 10 bis 14 müssen allen Baumaßnahmen, die die Tops Nr. 10 bis 14 betreffen, im Vorfeld schriftlich zustimmen.

Sollten die Eigentümer der Tops Nr. 10 bis 14 aufpreispflichtige Sonderwünsche (z.B. Rollläden bei Fenster, Klimaanlage, Kamin, u.a.m.) haben, sind diese den Käufern rechtzeitig bekanntzugeben. Diese Sonderwünsche werden bei den Kostenvoranschlägen

berücksichtigt und gesondert zwischen den Käufern und den Eigentümern der Tops Nr. 10 bis 14 abgerechnet.

Vor Baubeginn wird den Eigentümern der Tops Nr. 10 - 14 ein Projektzeitplan zum Umbau übermittelt und in Besprechungen, die zumindest alle 2 Monate stattzufinden haben, der weitere Zeit- und Projektplan abgesprochen, bzw. werden diese zu den regelmäßigen Baubesprechungen eingeladen.

Die Verkäufer haben das Recht, jederzeit den Baufortschritt nach Qualität und Umfang zu begutachten bzw. durch einen Dritten begutachten zu lassen. In diesem Zusammenhang werden die Käufer den Verkäufern bzw. von ihnen beauftragten Dritten Einblick in sämtliche baurelevanten Unterlagen gewähren.

Mit Baubeginn ist den Verkäufern eine Fertigstellungsgarantie des beauftragten Bauunternehmens in der Höhe von mindestens 20 % der Auftragssumme vorzulegen.

Zur weiteren Absicherung der käuferseitigen Verpflichtung zur fristgerechten Durchführung der Arbeiten haben diese der Verkäuferseite bei Baubeginn eine Erfüllungsgarantie in Form einer abstrakten Bankgarantie eines österreichischen Kreditinstitutes über € 300.000,-- mit einer Mindestlaufzeit bis zur vertragsgemäßen Baufertigstellung plus zusätzlich 3 Monate zu erlegen.

Je nach Baufortschritt reduziert sich diese Bankgarantie wie folgt:

- 1. € 50.000,-- nach (Neu-)Eindeckung Dach ("Dachdicht") und Rohdecke*
- 2. € 50.000,-- nach Fertigstellung des Aufzugseinbaues*
- 3. € 30.000,-- nach Fertigstellung der Fassadensanierung*
- 4. € 70.000,-- nach Fertigstellung der Fenstereinbauten*
- 5. € 20.000,-- nach Fertigstellung der Wohnungseingangstüren und Sanierung der Hoftore*
- 6. € 30.000,-- nach Fertigstellung der Sanierung der Top Nr. 14, der Errichtung der Balkone in Top Nr. 13 und 14, sowie des Türdurchbruches zwischen Top Nr. 10 und Top Nr. 11.*
- 7. € 50.000,-- nachdem alle Baumaßnahmen gemäß Leistungsverzeichnis (Beilage A) abgeschlossen sind.*

Der Nachweis der ordnungsgemäßen Erfüllung wird einvernehmlich festgestellt, bei Differenzen hinsichtlich des Fertigstellungsgrades wird einvernehmlich der Sachverständige Ing. , Bausachverständigen GesmbH., W. , als Sachverständiger bestellt. Die Kosten sind entsprechend den Nutzwerten zu tragen.

Sollte die Fertigstellung der von der Käuferseite durchzuführenden Arbeiten nicht vollständig und fristgerecht erfolgen, kann die Bankgarantie in ihrer dann noch bestehenden Höhe von der Verkäuferseite als Vertragsstrafe gezogen werden.

Sollte der Baubeginn nicht innerhalb der vereinbarten Frist erfolgen und die Verkäufer deshalb vom Vertrag zurücktreten, verbleiben die angeführten Barkaufpreise den Verkäufern als Pönale.

.....“

Die in diesem Vertrag genannten Beilagen (A Leistungsverzeichnis der Architekten A.P. und B Kostenschätzung des Bmst. B.L.) waren diesem angeschlossen. Am 24. November 2010 erging folgendes Ersuchen um Ergänzung an Herrn Kf1 :

„Es wird ersucht nachzureichen:

1) Wer hat den Architekten beauftragt Pläne über die Generalsanierung bzw. den Dachbodenausbau erteilt?

2) Wann wurde dieser Auftrag erteilt?

3) Das Leistungsverzeichnis der Architekten wurde bereits am 22.07.2009 vor Abschluss des Kaufvertrages (rund 1 Jahr vorher) erstellt. Erst mit Abschluss des Kaufvertrages können Erwerber von Liegenschaftsanteilen rechtswirksam Entscheidungen betreffend der Liegenschaft treffen.

a) Es wird ersucht zu diesem Punkt ausführlich Stellung zu nehmen.

b) Gibt es bereits vor Abschluss des Kaufvertrages sonstige Verträge hinsichtlich des Liegenschaftserwerbes?

4) Von der Immobilienverwertung A.G. GmbH wurde eine Kostenschätzung an die Investorengemeinschaft / Eigentümer Gasse gerichtet, auf Basis der bewilligten Einreichpläne, des Leistungsverzeichnisses der Architekten, obwohl laut Kaufvertrag keine bewilligungspflichtigen Änderungen behördlich eingereicht sind (Punkt VI des Kaufvertrages). Weiters steht im Kaufvertrag unter Punkt III "Die Einreichplanung ist sämtlichen Vertragspartnern bekannt." Es wird gebeten diesbezüglich Stellung zu nehmen, bzs. Unterlagen über Auftragserteilung, baubehördliche Ansuchen, Bauaufträge insbesondere an die A.G. GmbH vorzulegen.“

Am 14. Dezember 2010 wurde dazu von Herrn Kf1 folgende Stellungnahme abgegeben:

„Punkte 1,2,3 a), b)

Die Verkäufer (Vk.1 , Vk.2 , Vk.3) überlegten und prüften im Jahr 2008/2009 die Sanierung und den Dachgeschoßausbau ihrer Liegenschaft Gasse , V. . Diesbezüglich führten die Verkäufer Gespräche mit den Z.T. , ZT-GmbH, U. . Das Ergebnis dieser Beratung ergab, dass die Sanierung der Liegenschaft in Eigenregie sowohl hinsichtlich der finanziellen, als auch administrativen Herausforderungen nicht in Angriff genommen wurde.

Als Alternative wurden verschiedene Gespräche mit Interessenten und Nutzern geführt. Den Gesprächen wurde, dass von Z.T. erstellte Leistungsverzeichnis zugrunde gelegt. Dadurch sollte die erforderliche Sanierungsqualität des Objektes definiert werden, da die "Alteigentümer" Vk2u3 weiterhin im Objekt wohnhaft bzw. Miteigentümer bleiben sollten.

Über einen gemeinsamen Bekannten von uns und Fr. F.B. (Ehegattin von Vk3,) kamen wir (Kf.3 , Kf.2 , Kf.5 , Kf.4 und ich) im April 2009 diesbezüglich ins Gespräch. Wir - die Käufer - sind seit Jugendtagen befreundet und waren bereits seit

längerem auf der Suche nach einer gemeinsamen Liegenschaft, unter anderem zur Eigennutzung.

Die weiteren Gespräche mit uns mündeten darin, dass Ende Juli 2009 eine Vereinbarung unter folgenden maßgeblichen Prämissen bzw. aufschiebender Bedingung erstellt wurde:

- das Recht bzw. die Pflicht von Kf.2 , Kf.3 , Kf.5 , Kf.4 und meiner Person auf eigene Kosten die Einreichung zur Bewilligung des „Dachausbaus und der sonstigen Umgestaltung“ der Liegenschaft durchzuführen, wobei sich die Verkäufer verpflichteten uns zu unterstützen bzw. die notwendigen Unterschriften zu leisten.*
- das Recht von uns, Vorliegen einer Baubewilligung, Teile der Liegenschaft (Erdgeschoß, 1. OG und DG) zu erwerben.*
- bei Erwerb der Liegenschaft bzw. Anteilen der Liegenschaft die Erbringung der Leistungen entsprechend des Leistungsverzeichnisses Z.T. durch uns.*

Daraufhin beauftragten wir I.G. Immobilien GmbH. O. (Kf3. war zu diesem Zeitpunkt am Standort Wien bei I.G. beschäftigt) mit der Erstellung der Einreichplanung.

Die Einreichung zur Baubewilligung bei der MA 37 erfolgte Ende Oktober 2009.

Nach erfolgter Bewilligung des „Dachausbaus und der sonstigen Umbauten“ im April 2010, wurde - im Zeitraum bis zum Abschluss des Kaufvertrages im Juni 2010 - das Nutzwertgutachten erstellt bzw. eine Kostenschätzung (auf Basis der Einreichplanung von I.G. Immobilien) von der A.G. GmbH, Baumeister B.L. eingeholt, da ein Teil des Kaufpreises in der Erbringung der Sanierungsleistung besteht.

Das Leistungsverzeichnis der Z.T. , ZT -GmbH, U. , vom Juli 2009, wurde dem Kaufvertrag insofern beigelegt, da dies einen integrierenden Bestandteil der Leistungserfüllung, v. a. hinsichtlich der Qualität, darstellt.

Punkte 4

Wie bereits vorab dargelegt, bestand zum Zeitpunkt der Erstellung der Kostenschätzung von Baumeister B.L. , bereits die erwähnte bewilligte Einreichplanung von I.G. Immobilien.

Der Vertragspunkt VI im Kaufvertrag sollte im Wesentlichen die Haftung und Gewährleistung der Verkäufer regeln, und stellt unter anderem auch klar, dass die Verkäufer in der Zeit zwischen unserer Einreichung und der tatsächlichen Bewilligung des "Dachausbaus und der sonstigen Umgestaltung" der Liegenschaft durch die MA 37 bzw. auch in dem Zeitraum zwischen Vorliegen der Baubewilligung (April 2010) und Unterfertigung des Kaufvertrages im Juni 2010 keine baubehördlichen Einreichungen – von den Verkäufern - vorgenommen wurden.“

Mit Bescheid vom 19. Jänner 2011 wurde dem Beschwerdeführer vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel die Grunderwerbsteuer vorläufig in der Höhe von € 9.628,30 vorgeschrieben. Die Gegenleistung wurde dabei mit dem Kaufpreis und den gesamten Sanierungskosten abzüglich des Kostenanteiles der Verkäufer ermittelt.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wurde vorgebracht, dass sich die Erwerber im Kaufvertrag verpflichtet haben, die anteiligen Sanierungskosten der Veräußerer als Gegenleistung für die Übertragung der Liegenschaftsanteile zu übernehmen. Da 818/2820tel Nutzwertanteile bei den Veräußerern verbleiben, wäre der dementsprechende Anteil der Sanierungskosten als Gegenleistung anzusetzen.

Vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel erging am 16. März 2011 ein weiteres Ersuchen an Herrn Kf1 :

„Zur Erledigung der Berufung wird gebeten nachzureichen:

1) Aus der Vorhaltsbeantwortung geht nicht eindeutig hervor, wer den Architekten Z;T. beauftragt hat und für welche Tätigkeiten.

2) Haben die Z.T; ein Ausbaukonzept auf Grund des Auftrages entwickelt?

3) Gibt es einen Gesellschafterbeschluss der Investorengemeinschaft/Eigentümer Gasse ?

4) Das Bauansuchen und die Baugenehmigung ist in Kopie vorzulegen.

5) Wenn die Erwerber als Gegenleistung die Kosten der Verkäufer übernehmen, warum zahlen die Veräußerer einen Betrag?

6) Die Gegenleistung, die die Erwerber zu leisten haben, wird ersucht ziffernmäßig mitzuteilen.“

Dazu gab Herr Kf1 am 24. März 2011 folgende Stellungnahme ab:

„1) Aus der Vorhaltsbeantwortung geht nicht eindeutig hervor, wer den Architekten Z;T. beauftragt hat und für welche Tätigkeiten.

Die Verkäufer (Vk.1 , Vk.2 , Vk.3) haben die Z.T. , ZT-GmbH, U. mit einer Beurteilung des Gebäudes und Auflistung der notwendigen Sanierungsmaßnahmen beauftragt. Die Verkäufer wollten daraufhin die finanziellen und administrativen Herausforderungen nicht übernehmen, sodass sie einen Käufer für das Haus gesucht haben.

2) Haben die Z.T; ein Ausbaukonzept auf Grund des Auftrages entwickelt?

Der Auftrag der Verkäufer an die Z.T; resultierte in einem Leistungsverzeichnis, in dem die Qualität der verschiedenen Sanierungsmaßnahmen definiert wurde. Es lag weder eine Entwurfs- noch eine Einreichplanung vor. Der Bauzustand bzw. die damit verbundenen Sanierungsmaßnahmen war für uns Käufer - aufgrund einer Vielzahl an Besichtigungen - offensichtlich. Von Seiten der Käufer gab es keinen Auftrag bzw. Kontakt mit den Z.T; .

3) Gibt es einen Gesellschafterbeschluss der Investorengemeinschaftseigentümer Gasse ?

Es gibt eine Vereinbarung der Investorengemeinschaft, in der u. a. die Aufteilung der Baukosten und die Aufteilung der Mieten (Mietenpool) geregelt ist.

4) Das Bauansuchen und die Baugenehmigung sind in Kopie vorzulegen.

Sowohl Bauansuchen als auch Baugenehmigung liegen in Kopie bei. Diesem Bauansuchen lag eine von uns Käufern beauftragte Planung der I.G. Immobilien - was aus dem Bauansuchen hervorgeht - unter Federführung von Hrn. Kf3, zum damaligen Zeitpunkt Mitarbeiter der I.G. Immobilien u. Miteigentümer, zugrunde.

5) Wenn die Erwerber als Gegenleistung die Kosten der Verkäufer übernehmen, warum zahlen die Veräußerer einen Betrag?

Die Verkäufer erhalten einen anteiligen (Netto-)Verkaufspreis je nach verkaufter Nutzwertfläche von:

Vk1	940	2820	138.739,58
Vk2	550	2820	81.177,41
Vk3.	512	2820	75.568,79
Gesamtverkaufspreis			295.485,79

Die Verkäufer entgelten den Käufern aber gleichzeitig die anteiligen Kosten der Generalsanierung und weiterer Baumaßnahmen:

Top 10	Anteil an Gesamtsanierungskosten	Vk2	51.217,53
Top 11	Anteil an Gesamtsanierungskosten	Vk2	23.469,45
Top 12	Anteil an Gesamtsanierungskosten	Vk2	30.532,60
Top 10	Türdurchbruch	Vk2	1.500,00
Gesamtkosten		Vk2	106.719,58
Top 13	Anteil an Gesamtsanierungskosten	Vk3.	86.533,28
Top 14	Anteil an Gesamtsanierungskosten	Vk3.	25.992,00
Top 14	Sanierung	Vk3.	21.584,94
Top 13	Balkon	Vk3.	4.656,00
Gesamtkosten		Vk3.	138.766,22

Aus der Differenz zwischen (Netto-)Verkaufspreis und den jeweiligen Sanierungsmaßnahmen ergeben sich die negativen Beträge laut Verkaufsvertrag, die sich die Verkäufer verpflichtet haben bei Vertragsunterzeichnung vorab zu begleichen:

Vk2	(Netto-)Verkaufspreis	81.177,41
Anteilige Gesamtkosten		106.719,58

		-25.542,17
Vk3.	(Netto-)Verkaufspreis	75.568,79
Anteilige Gesamtkosten		138.766,22
		-63.197,43

6) Die Gegenleistung, die die Erwerber zu leisten haben, wird ersucht ziffernmäßig mitzuteilen.

Die Gegenleistung die von den Käufern laut Punkt 5 erbracht wird, entspricht somit dem Gesamtverkaufspreis von 295.485,79 €.

Dieser Stellungnahme wurden, wie in dieser auch erwähnt, das Bauansuchen und die Baugenehmigung in Kopie beigelegt. Das Bauansuchen vom 29. Oktober 2009 wurde von den Verkäufern unterschrieben und der Baubewilligungsbescheid erging an die Verkäufer als Bauwerber und Grundeigentümer.

Mit Schriftsatz vom 14. Juli 2011 wurden verschiedene Unterlagen übermittelt, die den konkreten Werdegang des Projektes dokumentieren. Ausgeführt wurde in diesem:

„Unseres Erachtens sind nur die auf die Nutzwertanteile der Veräußerer entfallenden Sanierungskosten in die Berechnungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer einzubeziehen. Denn alle Entscheidungen über die bauliche Gestaltung, Art und Umfang der tatsächlichen Sanierung, Auswahl der bauführenden Unternehmen, ... sind im Kreise der Erwerber getroffen worden. Jegliches Baurisiko und finanzielles Risiko tragen ebenfalls die Erwerber.“

An Unterlagen wurden vorgelegt: 6 Zusammenfassungen von Besprechungen (vom 18. April 2009, 6. Mai 2009, 26. Mai 2009, 4. Juni 2009, 3. Juli 2009 und 21. Mai 2010), ein Preisverhandlungsprotokoll vom 15. Juni 2010, die Auftragserteilung vom 2. Juli 2010 und eine Vollmacht, mit der Herr Kf3 bevollmächtigt wurde, im Namen der Wohnungseigentümer Verträge mit Unternehmungen (Bau- und Baunebengewerbe) zum Um- und Ausbau der Liegenschaft rechtsgültig zu unterfertigen.

In der Zusammenfassung der Besprechung vom 18. April 2009, an der Herr Kf3, Frau Kf5, Herr Kf1, Frau Kf4 und Herr Kf2 teilgenommen haben, wurde festgehalten:

„Kf3 berichtet, dass er über seinen Arbeitskollegen (Fa. I.G. Immobilien) Bmst. Kf2 eine Anfrage der Eigentümer über den Kauf bzw. die Entwicklung der Liegenschaft Gasse, V. erhalten hat. Kf3 und Bmst. Kf2 hatten einen Termin mit den 2/3 Eigentümern Vk.3u2.“

Die 2/3 Eigentümer nutzen dzt. das gesamte 2. OG der betreffenden Liegenschaft, der übrige Teil der Liegenschaft ist - bis auf 3 unbefristet vermieteten Einheiten, sowie einer befristet vermieteten Einheit – leerstehend. Weiters gibt es einen Rohdachboden im Umfang von ca. 360 m². Die Liegenschaft befindet sich in einem mittelmäßigen bis schlechtem Allgemeinzustand.

Die Eigentümer sind derzeit auf der Suche nach Bauträgern welche die Liegenschaft erwerben und umfassend sanieren. Die bisherigen 2/3 Eigentümer Vk.3u2 wollen in Zukunft das 2. OG weiterhin nutzen, sodass nur das EG, 1. OG und der Rohdachboden zum Verkauf stehen. Weiters ist im Zuge des Verkaufs Wohnungseigentum zu begründen. Als Verkaufspreis stellen sich die Eigentümer einen Barkaufpreis i.d.H. von € 50.000,-- vor und dass Ihnen bei einer Sanierung des Gebäudes keine Kosten aus den anteiligen Allgemeinflächen erwachsen.

Kf3. erläutert weiters, dass diese Form des Teilerwerbes nicht der Geschäftspolitik seines Arbeitgebers I.G. Immobilien entspricht, da dies nur am Erwerb von Gesamtliegenschaften interessiert ist.

Nachdem sich die Besprechungsteilnehmer sich einerseits bereits seit Jugendtagen kennen und andererseits schon seit ca. 3 Jahren auf der Suche nach einer gemeinsam nutzbaren Immobilie (insb. Eigennutzung) sind, ist Kf3. der Meinung, dass diese Liegenschaft sich dafür gut eignen würde.

In der Folge erläutert Kf3. die Lage der Liegenschaft bzw. die grundsätzlichen Eckdaten hinsichtlich der Flächen, bzw. der vermieteten Einheiten.

Nach umfangreicher Diskussion wird vereinbart, dass die Liegenschaft jedenfalls interessant ist und Kf3. weiterführende Gespräche mit den Eigentümern führen soll.“

Bei der Besprechung am 6. Mai 2009 waren Herr Kf3 , Herr Kf1 und Herr Kf2 anwesend. Herr Kf3 berichtete, dass er ein Gespräch mit Vk3, dahingehend hatte, dass ein Ankauf durch I.G. Immobilien nicht in Frage kommt, jedoch grundsätzliches Interesse eines Ankaufs durch seine Person bzw. mit Freunden besteht. Nach Rücksprache mit seinem Bruder Vk2 hat Vk3, mitgeteilt, dass dies grundsätzlich möglich ist, dies jedoch eine geänderte Ausgangsposition darstellt und daher jedenfalls ein gemeinsamer Termin der handelnden Personen notwendig ist. Es wurde vereinbart, dass Kf3. einen gemeinsamen Termin sowie eine Besichtigung der Liegenschaft vereinbaren soll.

Bei der Besprechung am 26. Mai 2009 waren Herr Kf3 , Frau Kf5 , Herr Kf1 , Frau Kf4 und Herr Kf2 anwesend. Herr Kf3 berichtete, dass er nunmehr von Vk3, die telefonische Mitteilung erhalten hat, dass grundsätzlich eine gemeinsame Entwicklung der Liegenschaft vorstellbar ist. Nachdem die Liegenschaft auch für die Kaufinteressenten jedenfalls von Interesse ist wird in der Folge über die weitere Vorgehensweise diskutiert und folgendes vereinbart:

1. Kf3. wird aufgrund der Pläne aus dem Bauakt erste Entwürfe erstellen bzw. die grundsätzliche (bautechnische) Machbarkeit u.a. mit einem Statiker bzw. bei der Baubehörde prüfen bzw. eine Kostenschätzung der erforderlichen Sanierungsarbeiten erstellen.
2. Kf3. wird weiters abklären. Ob eine Entwicklung der Liegenschaft in Eigenregie von seinem Dienstnehmer genehmigt (Konkurrenzklausel) wird.

3. Sollten Punkt 1 u. 2 positiv sein, so werden weitere Verhandlungen mit den Verkäufern geführt.

Über die Besprechung vom 4. Juni 2009, bei der Herr Kf3, Herr Kf1 und Herr Kf2 anwesend waren, wurde folgende Zusammenfassung erstellt:

„ Kf3. berichtet, dass er die Zustimmung seines Arbeitgebers zur Realisierung des Projektes Gasse zur Eigennutzung gegeben ist.

In der Folge werden die von Kf3 erstellten vorliegenden ersten Planungsentwürfe nochmals diskutiert. Diese finden insofern Zustimmung, da für jede Partei (Kf1. u. Kf.5, Kf.2 u. Kf.4 sowie Kf.3) jeweils eine großzügige Wohnung zur Eigennutzung möglich scheint. Die restlichen Wohnungen sollen verkauft oder vermietet werden. Weiters berichten Kf.3 u. Kf1. über die positiven Gespräche mit den Eigentümern welche eine Realisierung absehbar machen. In der Diskussion wird noch festgestellt, dass ein Erwerb jedoch nur sinnvoll ist, wenn ein Dachgeschoßausbau genehmigt wird, da ansonsten die Wohnungen zur Eigennutzung fehlen.

Weitere Schritte:

1. Abklärung mit Eigentümer ob Kauf nach Genehmigung DG-Ausbau möglich ist.
2. Falls ja, Erstellung der Einreichplanung bzw. Aufteilung der Wohnungen.“

Bei der Besprechung am 3. Juli 2009 waren alle fünf Erwerber anwesend. In der Zusammenfassung darüber wurde festgehalten:

„ Kf2. und Kf3. berichten über die Verkaufsverhandlungen mit den Eigentümern. Die Eigentümer haben zugestimmt, die Liegenschaft unter folgenden Bedingungen zu verkaufen:

- Tatsächlicher Verkauf/Kauf nach Vorliegen einer Genehmigung des Dachgeschoßausbaus bzw. Umbaus.
- Einreichung auf Kosten und Risiko durch uns Kaufinteressenten
- Einreichung hat bis zum 31.01.2010 zu erfolgen

Die von Kf3. erstellten Entwürfe der Einreichpläne werden diskutiert und grundsätzlich freigegeben bzw. wird über die Wohnungsaufteilung ausführlich diskutiert. Generell wird festgehalten, dass die Wohnungszuteilung ehest möglich zu erfolgen hat, sodass - v. a. bei den selbst bewohnten Wohnungen bzw. auch bei den Mietwohnungen - die individuelle Planung/Ausstattung bzw. die Wünsche in die Einreichplanung einfließen.

Folgende weiteren Schritte werden vereinbart:

1. Fertigstellung der Einreichpläne
2. Fertigstellung der sonstigen Unterlagen zur Einreichung
3. Während der Dauer der Einreichfrist bis zur Baubewilligung:
 - a. Aufteilung der Wohnungen,
 - b. Finanzierung
 - c. Wohnungseigentumsvertrag
 - d. Detaillierte Kostenschätzung

e. Erstellung des Kaufvertragsentwurfs

f. Ausschreibung

Kf3. weist darauf hin, dass eine Genehmigung aufgrund der Vorgespräche als sehr sicher erscheint, diese jedoch nicht oder in abgeänderter Form erteilt werden kann. Kf3. erklärt sich bereit die Einreichpläne wie bisher unentgeltlich fertig zu stellen, sämtliche anfallenden Fremdkosten werden im Verhältnis 1/3 Kf1. u. Kf.5 , 1/3 Kf.2 u. Kf.4 sowie 1/3 Kf.3 aufgeteilt.“

Bei der letzten Besprechung am 21. Mai 2010 waren wieder alle fünf Erwerber anwesend. In der Zusammenfassung über diese Besprechung wurde festgehalten:

„Erfreulicherweise wurde die Baubewilligung erteilt. Anschließend wird nochmals der ausverhandelte Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag, die Finanzierungsangebote der Bank1 bzw. Bank2 , der Kostenschätzung von Bmst. B,L. , die Vereinbarung über die Aufteilung der Mieteinnahmen u. Kosten diskutiert und beschlossen.

Abschließend wird der Verhandlungstermin mit dem Bestbieter des Bauausschreibungsverfahrens, der Fa. F. festgelegt. Teilnehmen werden Kf.3 , Kf1. u. Kf.2 . Generell sollen die Bauleistungen als Teilgeneralunternehmerauftrages (Bau- und Zimmermeisterarbeiten, Schwarz- u. Dachdecker etc.) vergeben werden, da ein GU-Auftrag teurer kommt. Zur einfacheren Abwicklung bei der Vergabe von Aufträgen, wird Kf3. eine Vollmacht zur Unterfertigung der Aufträge übergeben.“

Mit einer Vollmacht wurde Herr Kf3 von Herrn Kf2 , Herrn Kf1 , Frau Kf4 und Frau Kf5 bevollmächtigt, in deren Namen Verträge mit Unternehmungen (Bau- und Baunebengewerbe) zum Um- und Ausbau der Liegenschaft rechtsgültig zu unterfertigen. Das Preisverhandlungsprotokoll vom 15. Juni 2010 wurde auf Seiten der Erwerber von Herrn Kf3 und Herrn Kf1 unterschrieben. Die Auftragserteilung erfolgte mit Vertrag vom 2. Juli 2010 an die Firma Dipl. Ing. F, Gesellschaft m.b.H. Dieser Vertrag wurde für die Erwerber von Herrn Kf3 unterfertigt.

Vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel wurde die Berufung gegen den Grunderwerbsteuerbescheid vom 19. Jänner 2011 mit Berufungsvorentscheidung vom 5. September 2011 als unbegründet abgewiesen. Begründet wurde diese Abweisung wie folgt:

„Die Kostenschätzung vom 29.5.2010 der Fa. A.G. erfolgte auf Grund der bewilligten Einreichpläne und des Leistungsverzeichnisses Stand 22.7.09 der Architekten A.P. . Da der Erwerb der Liegenschaftsanteile nur bei Verwirklichung des vorgegebenen Projektes möglich war, stellen nicht nur die Leistungen, die unmittelbar den bisherigen Eigentümern zu erbringen sind, die Gegenleistung für den Grunderwerb dar, sondern auch die Bau- und Sanierungskosten für die erworbenen Anteile. Der Erwerbsvorgang war auf eine zu errichtende bzw. zu sanierende Wohnung gerichtet. Der vorliegende Kaufvertrag wurde am 6.6.10 abgeschlossen. Zu diesem Zeitpunkt lag bereits eine rechtskräftige Baubewilligung vor, die auf Grund des Leistungsverzeichnisses mit dem Stand 22.7.09 beantragt wurde. Das Bauansuchen wurde im Oktober 2009 von den

bisherigen Eigentümern Vk3. , Vk2u1 eingebracht, an diese Personen erging auch der Baubewilligungsbescheid. Bereits einen Monat nach Abschluss des Kaufvertrages wurde der Bauauftrag erteilt von den neu hinzugekommenen Eigentümern. Neben der Bezahlung eines Barkaufpreises mussten sich die Erwerber auch verpflichten, die auf die verbleibenden Eigentümer entfallenden Sanierungskosten, und Renovierungskosten der ihnen verbleibenden Wohnungen zu übernehmen mit geringer Kostenbeteiligung der Alteigentümer. Erst mit Abschluss des Kaufvertrages können Erwerber von Liegenschaftsanteilen rechtswirksame Entscheidungen treffen, die Entscheidung über das Sanierungs- und Ausbauvorhaben wurde bereits lange davor getroffen. Daher gehen die Ausführungen vom 14.7.2011, dass nur die Erwerber über die bauliche Gestaltung, Art und Umfang der Sanierung und Auswahl des bauführenden Unternehmens, ins Leere. Dass Herr Ing. Mag. Kf.3 und Baumeister Kf.2 , 2 der neuen Eigentümer, in ihrer Eigenschaft als Mitarbeiter der planverfassenden Firma am Werdegang des Projektes beteiligt waren, wird hingegen nicht bestritten.“

Gegen diese Berufungsvorentscheidung wurde am 3. Oktober 2011 ein Vorlageantrag eingebracht. In diesem Vorlageantrag wurde darauf hingewiesen, dass ein weiterer Schriftsatz nachgereicht wird, in dem die Berufungsschrift sowie der Standpunkt erläutert wird und für die einzelnen Positionen des Sachverhaltes durch entsprechende Subsumption über die Rechtsfolgen nähere Erläuterungen vorgetragen und Beweismittel übermittelt werden. In dem an den Unabhängigen Finanzsenat gerichteten ergänzenden Schriftsatz vom 17. Oktober 2011 wurde ausgeführt:

„Sachverhalt

Wie dem Finanzamt bekannt gegeben, wurden bei der Beantwortung des letzten Ergänzungersuchens im Zuge der Beantwortung auch die gesamten Besprechungsprotokolle samt Verhandlungsprotokoll und die Auftragserteilung an die Baufirma zur Kenntnis gebracht.

Aus dem ersten Protokoll vom 18.04.2009 ergibt sich eindeutig, dass der Wille der Veräußerer lediglich darin bestand, das 2. Obergeschoss weiterhin zu nutzen, sodass nur das Erdgeschoss, das 1. Obergeschoss und der Rohdachboden zum Verkauf standen. Darüber hinaus wollte man Wohnungseigentum begründen.

Für den Verkaufspreis hatte man Vorstellungen, und zwar einen Barpreis iHv € 50.000,00 und wenn das Objekt saniert wird, wollte man keine Kosten aus den anteiligen Allgemeinflächen zahlen. Somit bestehen nur die anteiligen Kosten als zusätzliche Gegenleistung und nicht, wie das Finanzamt ausführt, die gesamten Kosten.

Nur dieser Betrag ist die Gegenleistung die somit den Verkäufern zukommt. Herr Ing. Mag. Kf.3 hat in einem Gespräch vom 18.04.2009 dies seinen Bekannten so auch mitgeteilt. Weiters hat er mitgeteilt, dass sein damaliger Arbeitgeber I.G. an einem Haus, wo die Alteigentümer wohnhaft bleiben, nicht interessiert ist und daher die Möglichkeit besteht, diese Liegenschaft gemeinsam zu erwerben und ausschließlich zu beschließen, das

Erdgeschoss, das 1. Obergeschoss sowie den Rohdachboden entsprechend zu sanieren, sodass jeder der Interessenten unter anderem eine eigene Wohnung beziehen könnte.

Daran anschließend folgte das Protokoll vom 06.05.2009 im Büro der I.G. , S. , mit den Teilnehmern Kf.3 , Kf1. , Kf.2 . Hier wird zusammenfassend mitgeteilt, dass die I.G. nicht interessiert ist, dies dem Verkäufer Vk3, mitgeteilt wurde, dass allerdings Herr Ing. Mag. Kf.3 und seine Freunde aufgrund des Besprechungsprotokolls vom 18.04.2009 Interesse am Erwerb des sanierungsbedürftigen Anlageobjektes bekunden.

Aufgrunddessen wurde zwischen den Interessenten beschlossen, dass Herr Ing. Mag. Kf.3 einen gemeinsamen Besichtigungstermin vereinbaren wird. Am 13.05.2009 hat dieser Besichtigungstermin stattgefunden. Laut Besprechungsprotokoll vom 26.05.2009 in der Wohnung von Herrn Ing. Mag. Kf.3 zwischen Frau Kf5. , Herrn Kf1. , Frau Kf.4 und Herrn Kf.2 , wurde beschlossen, dass Herr Ing. Mag. Kf.3 aufgrund der Pläne aus dem Bauakt erste Entwürfe bzw. grundsätzliche (bautechnische) Machbarkeit, unter anderem mit einem Statiker bzw. bei Baubehörde prüfen wird bzw. eine Kostenschätzung der erforderlichen Sanierungsarbeiten erstellt, und zwar auf eigenes Interesse und eigene Initiative der Kaufinteressenten.

Darüber hinaus hat Herr Ing. Mag. Kf.3 zugesagt, er würde mit seinem Dienstgeber sprechen, ob die Konkurrenzklausele in seinem Vertrag ein Problem für einen allfälligen Erwerb darstellte.

Wenn diese Punkte positiv sind, sollten weitere Verhandlungen mit den Verkäufern geführt werden. So zeigt sich, dass eindeutig sämtliche bautechnischen Machbarkeiten, Statik, Kostenschätzung ausschließlich über Initiative der Kaufinteressenten erfolgten und nicht seitens der Verkäufer.

Am 04.06.2009 wurde bei einem weiteren Treffen der Bauinteressenten im Gasthof , zwischen Herrn Ing. Mag. Kf.3 , Herrn Kf1. und Herrn Kf.2 festgehalten, dass Herr Ing. Mag. Kf.3 die Zustimmung des Arbeitgebers zur Eigennutzung erhalten hat. Daran anschließend haben die Kaufinteressenten die ersten Planungsentwürfe diskutiert. Diese fanden die Zustimmung, da für jede Partei eine großzügige Wohnung zur Eigennutzung möglich erscheint. Die restlichen Wohnungen sollten dann weiterverkauft oder weitervermietet werden. Festgestellt wurde seitens der Interessenten, dass nur dann ein Erwerb sinnvoll sei, wenn ein Dachgeschossausbau seitens der Baubehörde vorgenehmigt wird.

Daher wurde beschlossen mit den Eigentümern abzuklären, ob der Kauf nach Genehmigung eines Dachgeschossausbaus möglich wäre. Die Interessenten haben beschlossen, auf eigene Kosten einen Einreichplan erstellen zu lassen.

Bei dem weiteren Treffen am 03.07.2009 in der Wohnung von Herrn Ing. Mag. Kf.3 waren Herr Kf1. , Frau Kf5. , Frau Kf.4 und Herr Kf.2 anwesend. Herr Kf.2 und Herr Ing. Mag. Kf.3 haben über die Verkaufsverhandlungen mit den Eigentümern und deren Bereitschaft zur Kaufvertragsunterzeichnung nach Genehmigung

des Ausbaus bzw. Umbaus des Dachgeschosses auf ausschließliches Engagement der Kaufinteressenten berichtet. Der Ausbau bzw. Umbau des Dachgeschosses soll ausschließlich auf Kosten und Risiko der Kaufinteressenten vorgenommen werden. Vorerst wurde eine Einreichplanung an die Baubehörde vorgelegt. Diese wurde lediglich von den bisherigen Eigentümern unterfertigt, da die Kaufinteressenten eine Unterfertigung aus gesetzlichen Gründen nicht vornehmen konnten. Aus der rein wirtschaftlichen Sichtweise, diese ist auch für die Grunderwerbsteuer zu berücksichtigen, haben die Einreichplanung die Kaufinteressenten vorgenommen und die Kosten dieser sowie das wirtschaftliche Engagement ausschließlich die Kaufinteressenten getragen.

Dabei wurden die weiteren Schritte wie folgt vereinbart:

- Fertigstellung der Einreichpläne
- Fertigstellung der sonstigen Unterlagen zur Einreichung
- Intern: Aufteilung der Wohnungen, Finanzierung, Wohnungseigentumsvertrag, Kostenschätzungen, Entwurf Kaufvertrag

Die Vorbereitung lief so ab wie sich ordentliche Interessenten vorstellen ein Altobjekt zu erwerben, das man später auf eigene Kosten zu sanieren und zu reparieren hat. Dabei wurde auch beschlossen, dass Herr Ing. Mag. Kf.3 die Einreichpläne unentgeltlich für alle Kaufinteressenten erstellt und sämtliche anfallenden Fremdkosten im Verhältnis 1/3 Kf1. und Kf5. und 1/3 Kf.2 und Kf.4 sowie 1/3 Kf.3 aufgeteilt werden, somit ausschließlich auf Kosten und Risiko der Kaufinteressenten.

Die nächste Besprechung hat am 21.05.2010 um 10.30 Uhr in M. , stattgefunden, wobei Herr Ing. Mag. Kf.3 , Frau Kf5. , Herr Kf1. , Frau Kf.4 und Herr Kf.2 anwesend waren und wo besprochen wurde, dass die Baubewilligung seitens der Baubehörde aufgrund der ausgearbeiteten Einreichpläne von Herrn Ing. Mag. Kf.3 somit ausschließlich auf Initiative der Kaufinteressenten positiv bewilligt wurde.

Daran anschließend wurden Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag sowie Finanzierungsangebote und Kostenschätzungen sowie die Aufteilung der Mieteinnahmen und Kosten für den gemeinsamen Ankauf der Liegenschaft diskutiert. Daran anschließend wurde ein Verhandlungstermin mit dem Bestbieter der Bauausschreibung festgesetzt.

An dieser Sitzung nahmen Kf.3 , Kf1. und Kf.2 teil.

Ing. Mag. Kf.3 erhielt von allen Interessenten eine Vollmacht zur Unterfertigung aller Aufträge.

Dies geht auch aus der Auftragserteilung vom 02.07.2009 an die DI F. GmbH hervor, wo die Adresse Auftraggeber Kf.3 / Kf1. / Kf.2 / Kf.4 / Kf5. per Adresse Kf3 N. als Adresse angeführt ist.

Aus dem ganzen vorliegenden Sachverhalt zeigt sich augenscheinlich, dass ausschließlich die Kaufinteressenten die Initiatoren des Umbaus der Adaptierungen und der Einreichpläne sind. Auf Seiten der Verkäufer zeigt sich, dass diese passiv waren, Frau Vk1 sowieso nur ihren Anteil verkauft und Herr Vk2 und Herr Vk3. nichts

anderes wollten, als das zweite Obergeschoss zur Eigennutzung zu behalten bzw. sanierte Wohneinheiten, nach dem Wohnungseigentumsgesetz geschaffen zu erhalten. Dh sie sind im Wesentlichen in ihrem Interesse dadurch geprägt gewesen ausschließlich das zweite Obergeschoss zu Eigennutzung zu erhalten. Dabei waren sie bereit für ihre Eigentumswohnungen bestimmte Kosten der geplanten Sanierungen anteilig zu tragen. Das ergibt sich also ausschließlich aus dem Kaufvertrag Punkt Gegenleistung unter Punkt II.2, 3, 4 und 5.

Ebenso wird dies durch die im Kaufvertrag unter Punkt III. vorliegende Bankgarantie, die im Wesentlichen dazu dient, den Verkäufern eine Absicherung zu geben, dass die entsprechenden Eigentumswohnungen des zweiten Obergeschosses, wie sie sich das vorstellen, irgendwann entstehen und daher eine Bankgarantie zur Absicherung erhielten.

Das heißt, somit ist die Verpflichtung der Käufer lediglich die, dass anteilige Sanierungskosten und der Barkaufpreis in die Bemessung der Grunderwerbsteuer einzurechnen sind, da nicht mehr seitens der Verkäufer Vk1 , Vk2 , Vk3. verlangt wurde. Ähnliches ergibt sich auch aus der Vorhaltsbeantwortung vom 24.03.2011 Kf;1 , wo klargelegt wird, dass die Kostenschätzung der Firma Z.T ZT GmbH, U. ausschließlich von den Verkäufern Vk1 , Vk2 und Vk3, vorgenommen worden waren.

Da sie allerdings diesen Kosten einer möglichen Sanierung mangels finanzieller und administrativer Möglichkeiten nicht gewachsen waren, haben sie einen Käufer für das Gesamtobjekt gesucht.

Da die Kaufinteressenten sowieso nur interessiert waren Wohnungseigentumseinheiten für Kf;1 , Kf2 , Kf3 , Frau Kf4 und Frau Kf5. zu schaffen, und die restlichen Wohneinheiten zu veräußern oder zu vermieten, gab sich die Möglichkeit den Herren Vk2 und Vk3. im Gegenzug als günstigere Finanzierung anzubieten im Objekt zu verbleiben und da die Erwerber sowieso Wohnungseinheiten schaffen wollten, ihnen zwei Wohneinheiten saniert zur Verfügung zu stellen.

Daraus ergab sich, dass eben die Herrschaften Vk2 und Vk3. nicht das gesamte Objekt, sondern nur einen Teil des Objektes veräußerten und im Gegenzug bereit waren, an den Gesamtkosten Anteile zu tragen bzw. die Kosten ihrer Wohnungssanierungen nach ihren Wünschen zu tragen.

Das heißt, hier steigen nicht die Kaufinteressenten in ein fertiges Konzept ein, sondern sie haben das Konzept erarbeitet und den Verkäufern schmackhaft gemacht sich an dem gesamten neu entstehenden Projekt mit 2 Wohneinheiten zur Erleichterung der Finanzierung zu beteiligen, damit diese Teile der Liegenschaft nicht neu verkauft werden müssen, sondern im Eigentum von Herrn Vk2 und Herrn Vk3. verbleiben.

Das deswegen, da sie sowieso interessiert waren, das zweite Obergeschoss eventuell weiter zu bewohnen. Darüber hinaus ergibt sich, dass die Z.T. seinerzeit in ihrem Ausbaukonzept weder einen Entwurf noch eine Einreichplanung vorgenommen hatten.

Seitens der Käufer gab es überhaupt keinen Auftrag und keinen Kontakt mit den ZT. . Das Bauansuchen und die Baugenehmigung wurden von Herrn Ing. Mag. Kf.3 , wie auch im Protokoll ausgeführt, ausgearbeitet und mittels Briefkopf der I.G. Immobilien versehen. Ing. Mag. Kf.3 war zum damaligen Zeitpunkt Mitarbeiter der I.G. Immobilien und Miteigentümer.

Deswegen ist am Bauansuchen als Bauplanung und Leitung I.G. Immobilien Planung mit der Telefonnummer von Herrn Ing. Mag. Kf.3 angeführt. Unterfertigt wurde das Bauansuchen der Magistratsabteilung natürlich von den Grundstückseigentümern Vk3. , Vk2 und Vk1 , da dies der gesetzlichen Vorgabe entspricht (siehe auch Vorhaltsbeantwortung 14.12.2010).

Aus der Beilage zum Kaufvertrag zeigt sich sehr wohl, dass die Aufstellung der Kostenschätzung primär an die Investorengemeinschaft und nicht nur an die Eigentümer gerichtet war.

Die Kostenschätzungen für die aliquoten Kosten, die Herr Vk2 und Herr Vk3. zu tragen haben, leiten sich aus einer Aufstellung der A.G. ab, wo sehr wohl die Investorengemeinschaft Auftraggeber von Baumeister B;L. von Firma A.G. war.

Das heißt, auch hier zeigt sich, dass die Initiative ausschließlich von der Investoren-, somit Käufergemeinschaft ausgeht.

Materielle Rechtswidrigkeit des Bescheides

Aus dem VwGH-Erkenntnis vom 29.07.2004, Zahl 2004/16/0054 und der dort zitierten Literatur kumuliert geförderten Bauherrenvoraussetzungen für den Käufer und Bauherren gilt derjenige als Bauherr, der auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann und das Baurisiko zu tragen hat, das heißt, den bauausführenden Unternehmen gegenüber unmittelbar berichtigt und verpflichtet ist, und das finanzielle Risiko tragen muss und nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen hat, sondern alle Kostensteigerungen übernehmen muss aber auch berechtigt ist von den bauausführenden Unternehmen Rechnungslegung zu verlangen.

Das trifft für das gesamte Objekt lediglich auf die Bauinteressenten zu, denn nur sie haben die bauliche Gestaltung des Hauses wesentlich beeinflusst. Dies ergibt sich aus den zum Sachverhalt geschilderten Protokollen und der von ihnen vorgenommenen schon vorweg in Auftrag gegebenen Einreichplanung, sodass wirtschaftlich zu diesem Zeitpunkt die Initiative der Gestaltung des Hauses ausschließlich von ihnen ausgegangen ist.

Das gilt für die von ihnen vorgenommene Gestaltung der Wohnungen die sie selbst beziehen wollen, als auch für die daraus resultierenden Gesamtsanierungsarbeiten am Objekt.

Auf die Gestaltung des Objektes Einfluss genommen haben Herr Vk.2u3 nur insoweit, als es ihre Wohnungen sowie die anteiligen Kosten dazu betraf.

Das Baurisiko haben ausschließlich die Kaufinteressenten und somit die Erwerber getragen, da auch auf deren Kosten schon die Einreichplanungen und alle sonstigen Aktivitäten gesetzt wurden. Auch die Auftragsvergaben an DI F. Bau GesmbH wurden von Herrn Ing. Mag. Kf.3 für die Auftraggeber Kf.3 , Kf1. , Kf.2 , Kf.4 und Kf5. vorgenommen.

Das finanzielle Risiko haben ebenso ausschließlich die Bau- und Kaufinteressenten getragen, da zum Zeitpunkt des Erwerbes sie den gesamten Umbau und die Generalsanierung des Altbestandes inklusive Dachgeschoss des Objektes V. Gasse am 02.07.2010 in Auftrag geben haben.

Sie haben daher alle Kostensteigerungen zu übernehmen und auch von den bauausführenden Unternehmen Rechnungslegung zu verlangen.

Die Alteigentümer Vk2 und Vk3. haben lediglich eine Zusicherung erhalten, das zweite Obergeschoss saniert zu bekommen und haben dafür anteilige Kosten in Anrechnung auf ihren Verkaufspreises, anstelle eines Bargeldbetrages, erhalten.

Das waren im Wesentlichen ihre Anteile an den Sanierungskosten, die sie eben zu tragen hätten, weil das zweite Obergeschoss mitsaniert wurde. Hätte keine Sanierung stattgefunden, hätten sie dieses Geld in bar erhalten. Daher ist ihnen auch nur das zugeflossen. Die von der Judikatur ermittelten Kriterien für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft müssen kumulativ vorliegen, was auch im konkreten Fall gegeben ist. Und zwar deswegen, weil

Ad a) die Bauherren zum Zeitpunkt des Erwerbes am 06.06.2010 die Möglichkeit hatten, die Zukunft der Liegenschaft in jegliche gewünschte Richtung zu verändern.

Sie waren von den Voreigentümern Vk2 und Vk3. und Vk1 in keinsten Art und Weise vorgeprägt.

Wäre die Sanierung nicht von ihnen sowie vorbesprochen vorgenommen worden, dann hätten die Herrschaften Vk2 , Vk3. die Erfüllungsgarantie gezogen und den Betrag von € 300.000,00 in bar erhalten.

Daher konnten zu diesem Zeitpunkt die Erwerber auf die bauliche Gestaltung ab 06.06.2010 immer noch wesentlichen Einfluss nehmen. Das ergibt sich schon daraus, dass sie den Bau, den sie am 02.07.2010 beauftragt haben, ausschließlich nach ihren Wünschen und ihren Plänen gestaltet haben und daher die davor vorliegende Baugenehmigung auch in ihrem Entstehen aufzeigt, dass diese nur unter Federführung der damaligen Kaufinteressenten und dann zum Zeitpunkt der Baubeauftragung eben Eigentümer entstanden sind und daher wirtschaftlich ausschließlich von ihnen initiiert wurde.

Daher haben die neuen Miteigentümer auf die Gestaltung des Hauses wesentlichen Einfluss genommen und hätten dies auch nach dem Kaufvertragsdatum 06.06.2010 in jede gewünschte Richtung noch verändern können. Rein rechtlich und wirtschaftlich hätten sie diese Möglichkeit auch noch nach dem 06.06.2010 gehabt.

Ad b) das Baurisiko tragen unmittelbar die Herrschaften Kf.3 , Kf1. , Kf.2 , Kf.4 und Kf5. , da sie unmittelbar die Auftragserteilung am 02.07.2010 vorgenommen haben. Somit wurde das bauausführende Unternehmen unmittelbar von den neuen Eigentümern beauftragt.

Aus dieser Stellungnahme ist eindeutig ersichtlich, dass sowohl die ursprüngliche Planung als auch die später erfolgte Auswechselplanung in Hinblick auf die gesetzlichen Rahmenbedingungen eingebracht wurde und sämtliche Umbau- und Adaptierungsmaßnahmen und Instandsetzungen ausschließlich auf Initiative der Kaufinteressenten und neuen (Mit-)Eigentümer hervorgerufen worden ist.

Ad c) das finanzielle Risiko ausschließlich den neuen Miteigentümern obliegt, weil die Kostenschätzungen Grobschätzungen waren und die neuen Miteigentümer alle Kosten übernehmen mussten, die sich aus den noch nicht genau vorliegenden Bauaufträgen ergeben werden.

Allein aus dem zeitlichen Ablauf der Protokolle des oben angeführten Sachverhaltes zeigt sich, dass kein fertiges Vertragsgeflecht der Alteigentümer (Vk1 , Vk2 , Vk3.) vorlag, insbesondere deswegen da sämtliche Aktivitäten der Umplanung und Instandsetzung ausschließlich von den Kaufinteressenten ausgegangen ist und nur im Gegenzug um bei der Finanzierung Vorteile zu haben, den Herrschaften Vk2 und Vk3. angeboten wurde, das zweite Obergeschoss im Gegenzug zu sanieren, um ihnen diesen Anteil nicht abkaufen zu müssen und andererseits die Möglichkeit zu haben, hier Wohnungseigentümer zu belassen, da man auf diese Wohnungen und auf diesen Teil des Objektes nicht reflektierte.

Wäre schon Wohnungseigentum geschaffen gewesen, wäre wirtschaftlich nichts anderes passiert, als dass für den Verkauf der restlichen Flächen im Gegenzug die Wohnungen der Verkäufer Vk2 und Vk3. saniert werden, somit anstelle von Bargeld aliquot anteilig für die von ihnen sonst zu tragenden Sanierungskosten eben eine Sachleistung erbracht worden ist. Nicht die gesamten Instandsetzungen des gesamten Objektes sind daher in die Bemessung einzubeziehen. Nach der ständigen Judikatur des VwGH und der in den entsprechenden zitierten Erkenntnissen weiter vertiefenden Judikatur des Kommentars von Fellner Rz 90 zu § 5 GrEStG haben die Miteigentümer - neuen Miteigentümer - zum Zeitpunkt des Erwerbes am 06.06.2010 weiterhin jegliche Entscheidungshoheit über die Planung der gegenständlichen, später erfolgten Revitalisierungsmaßnahmen bzw. hinsichtlich der von ihnen abzuschließenden Verträge wie auch des dann erfolgten Generalunternehmervertrages an DI F, Gesellschaft m.b.H. Daraus ist ersichtlich, dass die für die Bauherrenbegründung notwendigen angeführten Punkte a bis c zur Gänze erfüllt sind.

Zusätzlich wird in der Berufungsvorentscheidung die Rechtsmeinung vertreten, dass die Erwerber der Liegenschaftsanteile nur bei Verwirklichung des vorgegebenen Projektes kaufen konnten, weil die Leistungen, die unmittelbar dem bisherigen

Eigentümer zu erbringen sind, als Gegenleistung für den Grunderwerb auch die Bau und Sanierungskosten für die erworbenen Anteile betragen.

Damit wird unterstellt, dass der Erwerbsvorgang auf eine zu errichtende bzw. sanierende Wohnung gerichtet war. Dies stimmt nicht, der Erwerbsvorgang war auf ein bestehendes Altobjekt gerichtet. Dies ergibt sich aus sämtlichen vorgelegten Unterlagen.

Sonstige Leistungen sind nur dann der Gegenleistung zuzurechnen, wenn sie der Erwerber als Entgelt für den Erwerb des Grundstückes leistet oder der Veräußerer sie als solches empfängt (BFH 09.05.1979, IIR56/74BSTBLII577).

Im Übrigen erlauben wir uns darauf hinzuweisen, dass, wie oben dargestellt, in den Protokollen und seitens der Erwerber in der Vorhaltsbeantwortung vom Dezember 2010 und März 2011 ausgeführt, die Veräußerer wirtschaftlich und organisatorisch gar nicht im Stande waren, Umbaumaßnahmen zu setzen und daher erst die Erwerber die Entscheidung treffen konnten über das Wie und Ob der Bebauung, und waren somit frei in der Entscheidung, wie allfällige Bebauung vorzunehmen war (Siehe auch BFH 24.10.1990, IIB31/90BSTBL1991, 106). Daraus zeigt sich, dass das ursprüngliche Konzept der Verkäufer mangels finanzieller Möglichkeiten gescheitert war und erst die Erwerber in ihrer Entscheidung für das Ob und Wie der Bebauung völlig frei waren und sie somit das Objekt erwarben und erst dann beschlossen haben, ein Bauvorhaben, dass sie zu jener Zeit schon, als Interessenten entwickelt haben, nach Erwerb zu beschließen und umzusetzen.

Insbesondere verweisen wir auf das Erkenntnis des VwGH vom 27.05.1999, Zahl 98/16/0349 in dem eindeutig klagestellt wurde, dass zwar Gegenleistung nach § 5 Abs. 1 Zi 1 GrESt 1987 bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen ist, zur Gegenleistung gehört dabei jede Leistung die der Erwerber als Entgelt für den Erwerb eines Grundstückes gewährt oder die der Veräußerer als Entgelt für die Veräußerung des Grundstückes empfängt. Es ist aber nur jene Gegenleistung eine Gegenleistung, die dem Veräußerer zugutekommt oder doch wenigstens seine rechtliche oder wirtschaftliche Stellung zu seinen Gunsten beeinflusst (vgl. insbesondere auch das Erkenntnis vom 30.08.1995, Zahl 94/16/0085).

Laut Kaufvertrag ist es so, dass de facto, so wie es im Kaufvertrag formuliert ist, die Verkäufer Vk2 und Vk3. die Sanierung ihrer Anteile beauftragen und dafür anteilig die Kosten zahlen. Die Käufer, späteren Miteigentümer und jetzige Beschwerdeführer im Verfahren, haben ihnen aber nicht den Geldbetrag von € 245.485,80 aus den Positionen II.2 bis II.5 des Kaufvertrages, sondern Sachleistungen hierfür zugesagt, zu erbringen, mit denen korrespondierend auch eine Bankgarantie gegeben wurde, die sich aus III. des Kaufvertrages ergibt. Dadurch wurde nur für diese Leistungen (Sanierungsleistungen) der Verkäufer eine Leistung erbracht. Insoweit die Sanierungskosten die Anteile von Herrn Vk2 und Vk3. übersteigen, werden die Sanierungsleistungen zu ihren Gunsten erbracht und daher kommen den Veräußerern keine weiteren Leistungen zugute. Daher

ist nicht die gesamte Sanierung von € 722.760,00 als Gegenleistung zu berücksichtigen, sondern nur die aliquote, soweit sie die Wohnungen von Herrn Vk2 und Vk3 betreffen (Anteile).

Selbst die Berufungsvorentscheidung geht eindeutig davon aus, dass Herr Ing. Mag. Kf.3 und Herr Kf.2 an den Bauplänen und dem Werdegang des Projektes maßgeblich beteiligt waren und dies schon im Verfahren schon außer Streit gestellt wurde. Dies haben sie aber lediglich im eigenen Interesse und nicht im Interesse der Veräußerer vorgenommen. Dies ergibt sich aus den Protokollen. Tatsache ist, dass die Erwerber alle Anforderungen als Bauherren erfüllen, da sie zum Zeitpunkt des Erwerbes am 06.06.2010 sowohl auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen konnten als auch das Baurisiko zu tragen haben, als auch das finanzielle Risiko zu tragen haben.

Dies entspricht der Literaturmeinung von Fellner Rz 88ff zu § 5 GrEStG, wie schon oben zitiert. Sie waren daher an kein fertiges Konzept, das die Veräußerer erstellt haben, gebunden. Das deswegen, da aus den Unterlagen hervorgeht, dass auch die Baueinreichungspläne nur von den Veräußerern, auf Initiative der damaligen Kaufinteressenten und späteren Miteigentümer unterfertigt wurden.

Darüber hinaus sei auch aufgezeigt, dass das Auftreten jemandes gegenüber der Baubehörde als Bauwerber nur ein Indiz für die Annahme der Bauherreneigenschaft darstellt und nicht die Abgabenbehörde daran bindet, unabhängig die Bauherreneigenschaft zu überprüfen (VwGH 26.03.1992, Zahl 90/16/0211).

Aufgrund der Judikatur vom 29.07.2004, Zahl 2004/16/0053/0054 muss wohl unter Zugrundlegung der Protokolle und der gesamten Abwicklung davon ausgegangen werden, dass die ursprünglichen Interessenten und späteren Miteigentümer Bauherren im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes und dessen Interpretation sind.

Bezüglich der sonstigen Leistungen, die hier in der Berufungsvorentscheidung zitiert werden, ist darauf zu verweisen, dass sonstige Leistungen eines Käufers nur solche für den Verkäufer oder zu dessen Gunsten darstellen, soweit sie sich im Vermögen des Verkäufers auswirken, es also unmittelbar oder mittelbar vermehrt (VwGH 23.01.2003, Zahl 2001/16/0533). Daraus zeigt sich wieder, dass nur die aliquoten Sanierungskosten, die die Leistung (geldwerte Leistung) der Erwerber darstellen und in Sachwerten abgegolten werden, für den Kauf der Liegenschaftsanteile heranzuziehen sind. Insbesondere wird auf das Erkenntnis des VwGH vom 25.09.1969, Zahl 164/68 hingewiesen, aus dem sich ergibt, dass dem Beschwerdeführer immer dann zu folgen ist, wenn für eine den Erwerbsvorgang folgende Bauführung entstehenden Kosten, die sich im Vermögen des Erwerbers auswirken, dann nicht zur Gegenleistung im Sinne des § 11 GrEStG 55, jetzt § 5 GrEStG 1987 heranzuziehen sind, wenn der Erwerber der wahre Bauherr ist. Im konkreten Fall zeigt sich eindeutig, dass die Erwerber der Miteigentumsanteile aufgrund der gesamten Protokolle die wahren Bauherren sind, da sie die Bauführung initiiert, Pläne vorbereitet und sämtliche Handlungen abgewickelt haben.

In Anbetracht dieser rechtlichen Schlüsse beantragen wir daher die Grunderwerbsteuer ausschließlich von der vertraglichen Gegenleistung, somit vom Barkaufpreis an Frau Vkl iHv € 138.739,58 und vom Betrag der Gegenleistung II.2 bis II.5 von insgesamt € 245.485,80 vorzunehmen.“

Laut Grundbuchsauszug vom 29. November 2012 wohnen die Erwerber an der Adresse des erworbenen Grundstückes.

Mit Eingabe vom 17. Februar 2015 wurden auf die Entscheidung des gesamten Berufungssenates und die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

Erwägungen

Gemäß § 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG unterliegen Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen, der Grunderwerbsteuer.

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Gegenleistung ist nach § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen. Gegenleistung ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes alles, was der Erwerber über den Kaufpreis hinaus aufwenden muss, um das Grundstück zu erhalten.

Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand eines Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll. Erbringt der Käufer im Hinblick auf die Sanierung eines Grundstückes neben dem als Kaufpreis bezeichneten Betrag weitere – an wen auch immer – Leistungen, ist zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage auf den Besteuerungsgegenstand zurückzugreifen und zu fragen, in welchem körperlichen Zustand des Grundstückes der Rechtserwerb von der Grunderwerbsteuer erfasst wird. Diese Leistungen können auch an Dritte erbracht werden, insbesondere an eine vom Veräußerer verschiedene Person. Voraussetzung für die Einbeziehung der Kosten der Sanierung ist, dass die Sanierung des Gebäudes mit dem Grundstückserwerb in finaler Verknüpfung steht (vgl. UFS 11.1.2008, RV/0558-W/03). Dieses ist dann der Fall, wenn die Erwerber von vorneherein in ein bereits fertiges Planungs-, Vertrags- und Finanzierungskonzept im Wege eines Vertragsgeflechtes eingebunden werden.

Sind die Grundstückserwerber an ein bestimmtes durch die Planung der Verkäufer oder eines mit diesen zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Konzept für die Sanierung bzw. den Ausbau des Gebäudes gebunden, dann ist ein Kauf über ein saniertes bzw. ausgebautes Gebäude anzunehmen, selbst wenn über dessen Sanierung bzw. Ausbau gesonderte Verträge geschlossen werden (vgl. VwGH 30.5.1994, 93/16/0096). Die Annahme eines einheitlichen Erwerbsgegenstandes saniertes bzw. ausgebautes Gebäude setzt voraus, dass entweder der Veräußerer selbst oder ein mit ihm zusammenwirkender Dritter dem Erwerber gegenüber verpflichtet ist, den tatsächlichen

Grundstückszustand zu verändern, das heißt das Gebäude zukünftig in einen sanierten bzw. ausgebauten Zustand zu versetzen.

Zu prüfen ist im gegenständlichen Fall, ob die Erwerber an ein von den Verkäufern oder eines mit diesen zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Konzept für die Sanierung bzw. den Ausbau des Dachbodens gebunden waren oder nicht.

Im gegenständlichen Fall werden die Kosten der Sanierung, welche auf die Anteile der Liegenschaft entfallen, die sich die Verkäufer zurückbehalten haben, mit dem Kaufpreis verrechnet. Jene Sanierungskosten, welche den Kaufpreis übersteigen, werden von den Verkäufern an die Käufer bezahlt. Dass die Verkäufer für die Sanierung ihrer Wohnungen in dem vertragsgegenständlichen Haus an die Erwerber zahlen, spricht sehr dafür, dass auf Seiten der Verkäufer kein Konzept für die Sanierung bzw. den Ausbau des Dachbodens existierte. Auch ist auszuschließen, dass ein mit den Verkäufern zusammenarbeitender Organisator vorhanden ist, da ansonsten die Kosten für die Sanierung bzw. den Ausbau des Dachbodens von den Verkäufern nicht mit den Käufern verrechnet worden wären, sondern mit dem mit ihnen zusammenarbeitenden Organisator.

Es ergibt keinen Sinn, dass die Erwerber, wenn sie in ein von den Verkäufern oder eines mit diesen zusammenarbeitenden Organisators ausgearbeitetes Konzept eintreten, dafür auch noch etwas bezahlt bekommen. Zahlungen werden im Wirtschaftsleben nur an jene Personen geleistet, die dafür auch eine dementsprechende Leistung erbringen. Es ist daher auszuschließen, dass auf Seiten der Verkäufer ein fertig ausgearbeitetes Konzept für die Sanierung bzw. den Ausbau des Dachbodens vorhanden war.

Die den Verkäufern gegenüber abgegebenen Garantieerklärungen bestätigen nur, dass die Käufer nicht in ein von den Verkäufern oder eines mit diesen zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Konzept für die Sanierung bzw. den Ausbau des Dachbodens eingetreten sind. Sie bestätigen auch, dass die Leistungen (Sanierung und Dachbodenausbau) von den Käufern erbracht wurden. Sie garantieren gegenüber den Verkäufern, dass die von ihnen zu erbringenden Leistungen wie im Vertrag vereinbart erbracht werden. Garantien über diese Leistungen können nur dann gegenüber den Verkäufern abgegeben werden, wenn diese Leistungen auch von den Käufern zu erbringen sind und auch erbracht wurden.

Da auf Seiten der Verkäufer kein fertig ausgearbeitetes Konzept für die Sanierung bzw. den Ausbau des Dachbodens vorhanden war, konnten die Käufer nicht in ein von den Verkäufern oder eines mit diesen zusammenarbeitenden Organisators ausgearbeitetes Konzept eintreten. Dass die Verkäufer die anteiligen Kosten der Sanierung an die Erwerber zahlen, spricht auch sehr dafür, dass sie selbst keine Aufträge zur Sanierung erteilen wollten oder konnten. Gegenstand des Kaufvertrages war daher ein Erwerb der Liegenschaftsanteile in einem unsanierten und nicht ausgebauten Zustand.

Die auf die Anteile der Erwerber entfallenden Kosten der Sanierung sind nicht in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer miteinzubeziehen. Die Grunderwerbsteuer errechnet sich daher wie folgt:

Die Verkäufer erhalten (Bargeld oder Leistungen)

Vk1 für 940/2820 Anteile	138.739,58 €
Vk2 für 550/2820 Anteile	81.177,41 €
Vk3 für 512/2820 Anteile	75.568,79 €
Gegenleistung gesamt für 2002/2820 Anteile	295.485,78 €

Von dieser ,Gegenleistung entfallen auf die von Herrn Bf. erworbenen 688/2820 Anteile € 101.545,56. Davon 3,5 % Grunderwerbsteuer = € 3.554,09.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da im gegenständlichen Fall keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu klären war und die getroffene Entscheidung der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entspricht (vgl. VwGH 30.5.1994, 93/16/0096).

Wien, am 4. März 2015