

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch SENAT*** im Beisein der Schriftführerin S in der Beschwerdesache des Herrn BF, ADR, vertreten durch TPA Horwath Wirtschafttreuhand und Steuerberatung GmbH, Praterstr. 62-64, 1020 Wien gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 31. Oktober 2008 zu ErfNr***1, StNr.*** betreffend Grunderwerbsteuer am 25. Juli 2014 zu Recht erkannt:

Der Bescheidbeschwerde wird teilweise Folge gegeben und der angefochten Bescheid abgeändert wie Folgt:

Die Grunderwerbsteuer wird festgesetzt mit 3,5% von einer Bemessungsgrundlage von € **888.862,59** somit in Höhe von € **31.110,19**.

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 4.1.2007-Bescheid vom 30.4.2007

Am 4. Jänner 2007 zeigte die RÄ Rechtsanwälte GmbH dem (damaligen) Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (nunmehr Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, kurz Finanzamt) an, dass zwischen der A Wohnbau-GmbH als Verkäuferin und Herrn BF (dem nunmehrigen Beschwerdeführer, kurz Bf.) als Käufer ein grunderwerbsteuerpflichtiger Rechtsvorgang zu einer Gegenleistung in Höhe von € 154.000,00 verwirklicht worden sei. Der Erwerbsvorgang wurde vom Finanzamt unter ErfNr***1 erfasst.

Gleichzeitig übermittelte die RÄ Rechtsanwälte GmbH dem Finanzamt eine Kopie des Kaufvertrages über den Erwerb von 2200/10.000 Anteilen an der Liegenschaft EZ***, Grundbuch*** Ort1 mit der Adresse PLZ, GASSE.

Mit Bescheid vom 30. April 2007 setzte das Finanzamt gegenüber dem Bf. Grunderwerbsteuer von der erklärten Gegenleistung mit € 5.390,00 (3,5% von € 154.000,00) fest.

2. Ermittlungen des Finanzamtes im Verfahren eines Miteigentümers

2.1 Vorhalt 26.4.2007/Beantwortung 31.5.2007

Mit Vorhalt vom 26.4.2007 richtete das Finanzamt folgende Fragen an Herrn K1, der ebenfalls Miteigentumsanteile an der oben genannten Liegenschaft erworben hatte, die von der RÄ Rechtsanwälte GmbH namens Herrn K1 mit Schriftsatz vom 31. Mai 2007 wie nachstehend angeführt beantwortet wurden:

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

Auf das gegenständliche Objekt wurde Herr K1 durch Herrn Anlageberater2 aufmerksam gemacht und ihm dieses Objekt vorgestellt.

2. Gibt es dazu Prospekte oder sonstige Unterlagen?

(Um Vorlage wird ersucht)

Ja, in der Beilage werden die entsprechenden Projektunterlagen vorgelegt.

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

Anlässlich einer Besprechung am 22.09.2006 (Protokoll liegt bei) wurden von Herrn Baumeister X mehrere Planskizzen vorgestellt und wurde dieser in der Folge bei der konstituierenden Bauherrnversammlung vom 20.12.2006 (Protokoll liegt ebenfalls bei) mit der Planung von sämtlichen Miteigentümern beauftragt.

4. Wer hat um Baubewilligung angesucht?

Um die Baubewilligung wurde ebenfalls von Herrn X im Namen sämtlicher Miteigentümer angesucht.

5. Wem wurde Sie erteilt?

Gemäß beiliegendem Schreiben wurde die Baubewilligung bislang nicht erteilt.

6. Um Vorlage einer Kopie der Baubewilligung wird ersucht."

Siehe unter 5.

7. Welche Verträge wurden mit dem Bauführer abgeschlossen?

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

Beim jetzigen Projektstand steht noch nicht fest, wer die ausführenden Baufirmen sein werden. Eine öffentliche Ausschreibung wird in Kürze stattfinden.

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

Eine Fixpreis- bzw. Höchstpreisgarantie gibt es nicht.

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

An wen erfolgt die Rechnungslegung der Professionisten?

*Die Bauaufträge werden direkt von den Bauherren der Miteigentümergeinschaft PLZ, GASSE/**gasse erteilt werden und erfolgt die Rechnungslegung an die Miteigentümergeinschaft.*

Dem Schriftsatz wurden als Beilagen folgende Unterlagen angeschlossen.

Finanzierungsvorschlag

Liquiditätsrechnung

Erläuterung zur Wirtschaftlichkeitsvorschau

Protokoll über die Besprechung vom 22.09.2006

Protokoll über die konstituierende Bauherrnversammlung vom 22.09.2007

Konstituierung und Beschlussfassung zum Protokoll vom 22.09.2007

Schreiben X vom 30.05.2007

2.2 weitere Unterlagen

Auf Grund weiterer Vorhalte übermittelten die RÄ Rechtsanwälte GmbH bzw. die Steuerberater1 Wirtschaftsprüfungs- und SteuerberatungsgmbH bzw. die Steuerberatung2 Wirtschaftstreuhand und Steuerberatung GmbH namens Herrn K1 dem Finanzamt mit Schriftsätzen vom 12. September 2007, 14. November 2007, 13. Mai 2008 und 18. September 2008 ua. noch folgende Unterlagen (in Kopie):

Stellungnahme X. vom 6.9.2007

Baubericht X. vom 30.5.2007

Vorprüfbericht des Wohnfonds Wien vom 15.2.2007

Plan Stand September 2006

Plan Stand Dezember 2006

Bescheid der Bekanntgabe der Bebauungsbestimmungen vom 9.10.2006

Vollmachten der Miteigentümer an Herrn X. und an B-Gesellschaft mbH vom 20.12.2006

Miteigentümervertrag vom 20.12.2006

Grundbuchsauszug zum 29.10.2007

Vereinbarung der Miteigentümergeinschaft mit Herrn X. vom 21.12.2006

Besprechungsnotizen und Gesprächsprotokolle der Anlageberater

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 Wohnbau-GmbH), FN***4 (D-

Gesellschaft m.b.H.) und FN**5 (E GmbH), FN***6 (F AG) und im Grundbuch zu EZ*** Grundbuch*** Ort1 sowie unter www.*** (homepage der sogenannten „**-Gruppe“).

3. Wiederaufnahme und neuer Grunderwerbsteuerbescheid

Mit Bescheid vom 31. Oktober 2008 nahm das Finanzamt das Grunderwerbsteuerverfahren betreffend den Erwerb des Bf. wieder auf und hob den Grunderwerbsteuerbescheid vom 30. April 2007 auf. Gleichzeitig erließ das Finanzamt einen neuen Grunderwerbsteuerbescheid und setzte gegenüber dem Bf. gemäß § 200 Abs. 1 BAO Grunderwerbsteuer vorläufig mit € 37.730,00 (3,5 % von der Gegenleistung von € 1.078.000,00) fest. Zur Begründung führte das Finanzamt Folgendes aus:

"Die Bemessungsgrundlage wurde wie folgt ermittelt:

Kaufpreis und ant. Gesamtinvestitionssumme

Laut Auskunft der STEUERBERATER1 Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H v. 14.11.2007 wurde das "Projekt" zuerst in Einzelgesprächen mit den jeweiligen Interessenten, die von ihren Anlageberatern auf dieses Projekt aufmerksam gemacht wurden, vorgestellt. Dass zu diesem Zeitpunkt bereits ein bestimmtes Projekt vorgestellt wurde, belegt das Ansuchen um die Bebauungsbestimmungen v. 26.7.2006. Das Interesse der Investoren bestand darin, ein Objekt zu erwerben mit garantierter Sanierung und Förderung. Beim ersten Zusammentreffen von Investoren und Anlageberatern am 22.9.2006 stand laut Protokoll ein Bericht des Planers Ing.X auf der Tagesordnung. Dabei wurde auch ein detaillierter Planungsvorschlag mit Stand 9/2006 vorgelegt.

In der konstituierenden Bauherrenversammlung wurde am 20.12.2006 von der F. AG ein Gesamtkonzept angeboten. Auf der Homepage dieser Gesellschaft wird ein Bauherrenmodell ohne persönliches Engagement des Anlegers beworben. Gesamtkonzept: Erwerb der Liegenschaft samt Altbestand, Planskizzen, Finanzierungskonzept Angebote der Vertragspartner, Erläuterung der steuerlichen Situation, Vermietung usw. Das Finanzierungskonzept wurde dabei unter Zugrundelegung einer Gesamtinvestitionssumme von € 4,200.000.- dahingehend festgelegt, dass ein Betrag von € 927.000.- in Form von Eigenmittel aufgebracht werden, wovon ein Betrag von € 267.000,- bereits zur Einzahlung gebracht werden sollte. m Anschluss an diese Versammlung wurde das Gesamtprojekt sofort beschlossen und div. Verträge abgeschlossen.

Da somit die Interessenten in ein fertiges Vertragsgeflecht eingebunden werden, das sicherstellt, das nur solche Interessenten zugelassen werden, die sich an ein im wesentlichen vorgegebenes Konzept binden, sind auch die das Baukonzept betreffenden Verträge in den Grunderwerbsteuerrechtlichen Erwerbsvorgang einzubeziehen. (VwGH v 29.4.1998, ZI 97/16/0234-0238)."

4. Berufung

Gegen den Grunderwerbsteuerbescheid wurde vom Bf. Berufung erhoben und gemäß § 282 Abs 1 Z 1 BAO (in der damaligen Fassung) die Entscheidung des gesamten

Berufungssenates sowie gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO (in der damaligen Fassung) die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung beantragt. Die Begründung lautet wie Folgt:

"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 22. September 2006 im Zuge derer erste - jedoch nur grob skizzierte - Bauplanentwürfe für die gegenständliche Liegenschaft erläutert wurden.

Aufgrund der hohen fachlichen Expertise und der langjährigen Erfahrung mit Sanierungsprojekten konnte Herr Ing.X bereits damals allgemein übliche Sanierungsmaßnahmen, wie Dachbodenausbau, Lifteinbau, 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 Ing.X vorgelegt und mit den späteren Miteigentümern die Sanierungs- und Verwendungsmöglichkeiten diskutiert wurden. Das gegenständliche Schriftstück wurde der Abgabenbehörde 1. Instanz bereits mit Schreiben vom 31. Mai 2007 übermittelt, fand jedoch in der Würdigung des Sachverhaltes durch die Finanzverwaltung keinen entsprechenden Niederschlag und wird hiermit nochmals vorgelegt. (Beilage I)

Eine tatsächliche Entscheidungsfindung über die Revitalisierungsmaßnahmen des Objektes ADRESSE erfolgte im Rahmen der konstituierenden Miteigentümerversammlung am 20. Dezember 2006. Gleichzeitig wurde Herr Ing.X rechtswirksam durch die Miteigentumsgemeinschaft beauftragt die Generalplanung, Ausschreibung und technische Baubetreuung um einen Pauschalbetrag von EUR 285.000,00 vorzunehmen. Das Auftragsbestätigungsschreiben an Herrn Ing.X vom 21. Dezember 2006 wurde lediglich zur schriftlichen Dokumentation des Auftrages vorgenommen.

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) überhaupt kein fertiges "Projekt" vor,
- b) welches auf der Bauherrenversammlung vom 20. 12. 2006 auch nicht als solches angeboten wurde und
- c) es bestand sowohl ein persönliches Engagement sowie eine Entscheidungsbefugnis von Herrn BF.

Für den hier gegenständlichen Sachverhalt ist weiters zentral, dass eine definitive Baueinreichung erst am 25. März 2008 (über ein Jahr nach dem Ankauf!) namens und auftrags der Miteigentumsgemeinschaft vorgenommen wurde und bis heute (!) weder eine Baugenehmigung erteilt noch ein Generalunternehmervertrag abgeschlossen wurde.

Beachten Sie bitte, dass in der ersten öffentlichen Ausschreibung (Anbotseröffnung am 19. August 2008) die Preise der anbietenden Generalunternehmer so überhöht waren, dass eine neuerliche Ausschreibung (Anbotseröffnung 11. Dezember 2008) erfolgen musste.

Außerdem erhob in der Bauverhandlung vom 22. Oktober 2008 ein Anrainer Einspruch, sodass Umplanungen sowie wiederum eine Einreichung bei der MA 37 notwendig wurden.

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 2007 bis Jänner 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 ein einziges (!) Schreiben der STEUERBERATER1 Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H vom 14. November 2007 in dem irrtümlich in Punkt 5) auf ein "Projekt" Bezug genommen wurde.

Weitere ergänzende Eingaben und übermittelte Dokumente werden in der Darstellung weder erwähnt noch gewürdigt.

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 "das Interesse der Investoren darin bestand, ein Objekt zu erwerben mit garantierter Sanierung und Förderung". 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 vertreten durch Herrn Wimmer hat jedoch – trotz ausdrücklicher Aufforderung mit Schreiben vom 18. September 2008 - beharrlich 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).

Wir erlauben uns an dieser Stelle weiters anzumerken, dass die Abgabenbehörde in der Bescheidbegründung Behauptungen aufstellt, die nicht den Tatsachen entsprechen und ganz offensichtlich nicht entsprechend der obigen Grundsätze überprüft wurden.

Beispielhaft führen wir nachfolgende fehlerhafte Sachverhaltsermittlungen an:

Die F AG hat auf ihrer Homepage nie für das Objekt ADRESSE oder andere sogenannte "große Bauherrenmodelle" geworben. Soweit Bauherrenmodelle ohne persönliches Engagement dargestellt werden, handelt es sich um sogenannte "kleine Bauherrenmodelle" (Bauprojekte, wo aufgrund bereits vorhandener Baugenehmigungen die Risiken aus der Bauführung und allfällige Baukostensteigerungen abschätzbar sind). Untersucht man diese Modelle, so ist klar ersichtlich, dass die F AG für diese Projekte selbstverständlich (entsprechend der herrschenden Judikatur) die Baukosten in der Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer berücksichtigt. Siehe dazu Beilage II.

Bei einem "großen Bauherrenmodell" ist das Risiko - wie auch im gegenständlichen Fall – mangels Bestandsfreiheit und mangels Baugenehmigung ungleich höher. Die F AG stellte - über ihre Tochtergesellschaften - im Rahmen von Dienstleistungsverträgen ausschließlich ihr langjähriges Know-How (insbesondere wirtschaftliche und rechtliche Baubetreuung) zur Verfügung, garantiert aber keinesfalls irgendein Projekt. Die Abgabenbehörde erster Instanz hätte - bei entsprechender Untersuchung des Sachverhaltes - zu diesem Schluss kommen müssen.

Weiters ist es nicht zutreffend, dass im Rahmen von großen Bauherrenmodellen Sanierungen und / oder Förderungen in irgendeiner Weise garantiert werden können. Dies war – mangels vorliegender Baugenehmigung - weder zum Zeitpunkt des Ankaufes noch heute möglich.

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 bausausführenden 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 Ing.X 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 Miteigentümergemeinschaften (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 war,*
- e) kein endgültiges Finanzierungskonzept ausgearbeitet,*
- f) das Objekt nicht bestandsfrei war und*

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 fünf nur drei Stockwerke gebaut werden dürfen).

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 Miteigentümersversammlung 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 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 Ing.X hat die Miteigentumsgemeinschaft bis heute (eineinhalb Jahre 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.

...

IV. in eventu

*Für den unwahrscheinlichen Fall, dass die Abgabenbehörde II Instanz sich unserer Rechtsmeinung hinsichtlich der Bauherreneigenschaft der Miteigentumsgemeinschaft GASSE/**gasse nicht anschließt, möchten wir auf das unter der Aktenzahl EuGH-Az.:C-156/08 laufende Vorabentscheidungsverfahren hinweisen.*

Auch wenn das niedersächsische Finanzgericht seine Rechtsfragen im Zusammenhang mit einem Letztverbraucher an den EuGH gerichtet hat, so müssen - im Fall der Versagung der Bauherreneigenschaft - auch hier die gleichen Argumente gelten.

Die mit Entscheidung vom 18. März 2008 durch den UFS Ort3 (RV/0725-LI05) getätigte Aussage, dass der österreichischen Gesetzgeber gemeinschaftsrechtskonform einen Vorgang (gemeint sind Baukosten) sowohl mit Umsatzsteuer als auch mit Grunderwerbsteuer belasten kann, ist unseres Erachtens in Folge der weiterentwickelten Rechtsprechung des EuGH überholt.

Wir stellen das angeführte Verfahren wie folgt dar:

Vereinbarkeit der österreichischen Judikatur mit europäischem Gemeinschaftsrecht

Im Zusammenhang mit der hier bereits mehrfach zitierten Judikatur der österreichischen Verwaltungsgerichte, wonach in bestimmten Fällen (mangelnde Bauherreneigenschaft) die Baukosten inklusive Umsatzsteuer in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einzubeziehen sind, weisen wir darauf hin, dass das niedersächsische Finanzgericht – bei vergleichbarer Rechtslage - erhebliche Bedenken gegen die Gemeinschaftsrechtskonformität der Vorgangsweise hat und nachfolgende Rechtsfrage zur Vorabentscheidung dem Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) unter dem Aktenzeichen EuGH-Az.:C-156/08 vorgelegt hat:

Verstößt die Erhebung der deutschen Grunderwerbsteuer auf künftige Bau/eistungen durch deren Einbeziehung in die grunderwerbsteuer/iche Bemessungsgrundlage beim Erwerb eines noch unbebauten Grundstücks (sogenannter einheitlicher Leistungsgegenstand bestehend aus Bauleistungen sowie Erwerb des Grund und Bodens) gegen das europäische Umsatzsteuer-Mehrfachbelastungsverbot des Art. 401 der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (einst: Art. 33 Abs. 1 der 6. EG-Richtlinie), wenn die grunderwerbsteuerlich belasteten Bauleistungen zugleich als eigenständige Leistungen der deutschen Umsatzsteuer unterliegen?

Grundüberlegung dieser Anfrage war, dass nach Ansicht des vorlegenden Gerichts die Grunderwerbsteuer auf künftige Baukosten im Kern wie eine der Umsatzsteuer vergleichbare proportionale, sich auf den geschaffenen Mehrwert beziehende allgemeine Abgabe wirkt. Sie stelle eine zusätzliche Erhebung einer Art Grundstücksumsatzsteuer (Sonderumsatzsteuer auf Bauleistungen dar) und könne wettbewerbsverzerrend wirken.

Ein Indiz für die - trotz unterschiedlicher Benennung - Gleichartigkeit der Steuern ergebe sich aus dem Umsatzsteuergesetz. Der deutsche Gesetzgeber geht ausdrücklich von der Gleichartigkeit der Umsatzsteuer mit Grunderwerbsteuer und davon aus, dass auf Leistungen entweder die Umsatzsteuer oder die Grunderwerbsteuer anfallen soll.

Auch wenn der EuGH in seiner Entscheidung vom 8. Juli 1986 in der Rechtssache 73/85 (Kerrutt) die EU-Konformität der Besteuerungsgrundsätze der deutschen Finanzverwaltung im Fall eines "Bauherrenmodells" bestätigt, so geht das niedersächsische Finanzgericht davon aus, dass diese damalige spezielle EuGH-Einschätzung zur deutschen Grunderwerbsteuer sich im Hinblick auf die Fortentwicklung der EuGH-Rechtsprechung zur Annahme der Gleichartigkeit einer sonstigen Steuer mit der Umsatzsteuer sowie zur Begrifflichkeit des "Charakters von Umsatzsteuern", geändert hat.

Der EuGH bestimmte mit Urteil vom 26. Juni 1997 u.a. C-370/95 (zu finden unter www.curia.europa.eu; vgl. auch HFR 1997, 781), dass nach dem einschlägigen Umsatzsteuer-Mehrfachbelastungsverbot "eine Steuer nicht nur dann den Charakter einer Umsatzsteuer haben (kann), wenn ihre Abwälzung auf die Verbraucher in einer Rechnung oder einem an deren Stelle tretenden Dokument festgehalten ist. Bei der Anwendung dieser Bestimmung ist es Sache des nationalen Gerichts, zu prüfen, ob die streitige Abgabe geeignet ist, den Waren- und Dienstleistungsverkehr in einer mit der Mehrwertsteuer vergleichbaren Weise zu belasten, und dabei zu untersuchen, ob sie deren wesentliche Merkmale aufweist. Dies ist dann der Fall, wenn sie allgemeinen Charakter hat, proportional zum Preis der Dienstleistungen ist, auf jeder Stufe der Erzeugung und des Vertriebs erhoben wird und sich auf den Mehrwert der Dienstleistungen bezieht" - vgl. auch EuGH-Urteil vom 3. Oktober 2006 Rs. C-475/03 Randnummer 28, zu finden unter www.curia.europa.eu.

Zusammenfassend halten wir fest, dass alle dargestellten Überlegungen - in Folge der Vergleichbarkeit der österreichischen und deutschen Rechtsvorschriften auch für den hier gegenständlichen Fall gelten müssen.

Falls Herr BF bzw. die gesamte Miteigentumsgemeinschaft ADRESSE nicht als Bauherr qualifiziert wird, so sind die Baukosten mit einer der Umsatzsteuer vergleichbaren Steuer belastet. Dies widerspricht dem Verbot der Umsatzsteuer-Mehrfachbelastung gem Art 401 der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (vormals Art 33. Abs 1 der 6. EG-Richtlinie.

Wir ersuchen daher den Unabhängigen Finanzsenat, den hier gegenständlichen Sachverhalt unter der - unseres Erachtens vergleichbaren - österreichische Rechtslage zu würdigen und gegebenenfalls eine ergänzende Rechtsfrage im Rahmen des

Vorabentscheidungsverfahrens dem EuGH vorzulegen bzw. das unter Aktenzeichen EuGH-AZ.: C-156/08 laufende Verfahren in seiner Entscheidung zu berücksichtigen."

II. Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat und vor dem Bundesfinanzgericht

1. Vorlage der Berufung an den UFS

Mit Vorlagebericht vom 25. Februar 2009 – der in Kopie auch dem Bf. übermittelt wurden – legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor. Darin führte das Finanzamt Folgendes aus:

"Da die Miteigentümergeinschaft am 20.12.2006 gegründet wurde und gleichzeitig bereits sämtliche gemeinschaftlichen Beschlüsse betreffend Kaufvertrag und dessen grundbücherliche Durchführung, Übernahme der Finanzierungstreuhand, Verbücherung der Pfandrechte, Generalplanung und technische Baubetreuung, Durchführung des gegenständlichen Bauvorhabens im Rahmen eines GU Vertrages mit voraussichtlichen Bau- und Baunebenkosten, wirtschaftlicher Betreuung, Inanspruchnahme des vorgeschlagenen Finanzierungskonzeptes und Beschlüsse betreffend Finanzierung eventueller Mehrkosten im Zusammenhang mit dem Bauauftrag und erhöhter Bauzeitinsen gefasst wurden, kann dem Berufungsvorbringen, dass kein von der F Gruppe geplantes Revitalisierungs- (Anlage-)projekt vorliegt, seitens des FA nicht gefolgt werden. Der den Interessenten vorgelegte Plan geht über eine grobe Skizze weit hinaus, wenn er auch für ein Ansuchen um Baugenehmigung ev. noch nicht ausreicht. Das Ansuchen um Bekanntgabe der Bebauungsbestimmungen wurde jedenfalls bereits am, 26.7.2006 im Namen von X Bauplanungs- und Managementges mbH eingebracht und das Förderungsansuchen am 6.10.2006. laut Schreiben in Absprache mit der Fa. B GmbH. Auf der Homepage der F* AG wird für das Bauherrsmodell generell mit dem Slogan geworben „...es verbindet Sicherheit mit dem Vorteil erhöhter Nettoerträge ohne persönliches Engagement.“*

Im Vordergrund steht die Erzielung steuerlicher Vorteile.

In einer Anfragebeantwortung vom 14.11.2007 hat die Steuerberatungsgesellschaft STEUERBERATER¹ bekanntgegeben, dass das Projekt den jeweiligen Interessenten zuerst in Einzelgesprächen vorgestellt wurde und in der Folge fanden gemeinsame Besprechungen statt.

Wenn vom Bw. später auch behauptet wurde, dass zu diesem Zeitpunkt noch kein Projekt im üblichen Sinne vorlag, geht aus den vorgelegten Unterlagen und aus dem zeitlichen Ablauf des Erwerbsvorganges hervor, dass Investoren für ein vorgeplantes Vorhaben gesucht wurden, dessen Konzept nur unter den vorgegebenen Umständen zum Ziel führt, für das auch geworben wurde.

Da bereits in der Berufung für den Fall der abweichenden Berufungserledigung die Vorlage an den Unabhängigen Finanzsenat und die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat in einer mündlichen Verhandlung beantragt wurde, die Verletzung verfassungsmäßig gewährleisteter Rechte und Bedenken gegen die Gemeinschaftsrechtskonformität eingewendet wurden, wird die Berufung ohne Erlassung einer BVE vorgelegt.

Es wird beantragt, die Berufung als unbegründet abzuweisen.

2. Ermittlungsauftrag

Am 6. 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 € 4.200.000,00 enthalten sind und wie viel auf die einzelnen Positionen entfallen.

Mit Schreiben vom 6. September 2013 übermittelte das Finanzamt dem UFS ein Antwortschreiben der TPA Wirtschaftstreuhand und Steuerberatung GmbH vom 28. August 2013. Für das im März 2011 fertiggestellte Bauvorhaben seien nun die endgültigen Baukosten in Höhe von € 2.498.570,41 bekanntgegeben worden.

Wie in dem Antwortschreiben näher ausgeführt, seien in dem am 20. Dezember 2006 der Miteigentümerversammlung vorgelegten Finanzierungsplan die voraussichtlichen Gesamtinvestitionskosten mit € 4.200.000,00 geschätzt worden. 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 € 4.200.000,00. 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. 20.12.2006, ON 41 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 20.8.2013 – Aussetzung des Verfahrens

Mit Vorhalt vom 20. August 2013 teilte der UFS der 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 3. April 2014 - Beendigung der Aussetzung

Mit Vorhalt vom 3. April 2014 teilte die Berichterstatterin des 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.

Nach Ansicht der Berichterstatterin sei Gegenstand des Erwerbsvorganges auch hier ein Grundstücksanteil samt Anteil am sanierten und ausgebauten Gebäude 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 28. August 2013 samt Beilagen) hätten die voraussichtlichen tatsächlichen Baukosten netto € 2.498.570,41 und die Kosten für Planung und technische Baubetreuung netto 285.000,00 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:

Herr BF 2200/10.000-stel	
Kaufpreis	154.000,00
voraussichtliche Baukosten inkl 20% USt anteilig	659.622,59
Planungskosten zuzüglich USt anteilig	75.240,00
Gegenleistung gesamt	888.862,59
davon 3,5 % Grunderwerbsteuer	31.110,19

Gleichzeitig wurden beide Parteien aufgefordert, allfällige ergänzende Schriftsätze oder weitere Beweismittel (zB Endabrechnung) 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 29. April 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 *** 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, **** Ges.m.b.H., ***** 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 anlässlich der Versammlung vom 20. Dezember 2006 (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."

6.2. Stellungnahme des Bf.

Mit Schriftsatz vom 28. Mai 2014 nahm der Bf. den Antrag auf mündliche Verhandlung zurück. Zur Berechnung der Grunderwerbsteuer bzw. der zugrunde gelegten Bemessungsgrundlage gab er folgende Stellungnahme ab:

"1. Nicht grunderwerbsteuerpflichtige Positionen

1.1. Küchen

In den Baukosten lt. Kontenblatt (Beilage A) sind Kosten für Küchen iHv EUR 55.762,00 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 55.762,00 aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden.

1.2. Entrümpelung

In den Baukosten lt. Kontenblatt sind auch Kosten iHv EUR 6.550,00 angeführt, die die Entrümpelung einiger Bereiche der gegenständlichen Liegenschaft betreffen. Diese Kosten wären unabhängig von einem Kauf oder einer Sanierung des Projektes im Rahmen der ordentlichen Bewirtschaftung der Liegenschaft angefallen. Daher ist der von der Judikatur geforderte unmittelbare Zusammenhang mit dem Grundstück bzw. der Grundstückstransaktion nicht gegeben (VwGH vom 17.3.2005, 2004/16/0278). Die Kosten der Entrümpelung sind daher aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden.

1.3. Miele Waschautomat

In den Baukosten lt. Baukostenblatt sind auch Kosten iHv EUR 3.535,65 enthalten, die die Anschaffung eines Miele Waschautomaten betreffen. Dabei handelt es sich nicht um einen Bestandteil des Gebäudes (s. oben 1.1) und es ist auch sonst kein unmittelbarer Zusammenhang mit der Liegenschaft gegeben. Dementsprechend handelt es sich auch nicht um einen Bestandteil der Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer. Der Miele Waschautomat ist dementsprechend aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden.

2. Subventionen

Für die Renovierung dieser Liegenschaft gewährt das Land Wien folgende Subventionen:

- Nicht rückzahlbarer Einmalzuschuss lt. Förderzusicherung vom 15. Dezember 2009 iHv EUR 72.584,00.

- Nicht rückzahlbare laufende Zuschüsse lt Förderzusicherung vom 15. Dezember 2009 und der Nachtragszusicherung vom 8. November 2011 iHv in Summe EUR 29.752,24 zwei Mal jährlich für die nächsten 15 Jahre. Dieser Betrag setzt sich zusammen aus laufenden halbjährlichen Zuschüssen von EUR 538,29 und EUR 29.213,95. Über die Laufzeit von 15 Jahren summieren sich diese Zuschüsse auf EUR 892.567,20.

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, 2010/16/02465). 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 Bauherrneigenschaft 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!

3. Darstellung der Bemessungsgrundlage für das gesamte Objekt

Die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer stellt sich daher wie folgt dar:

Als Basis dienen die Baukosten lt Kontenblatt sowie die Planungskosten. Davon sind die oben angeführten nicht grunderwerbsteuerpflichtigen Positionen - Küchen, Entrümpelung und Waschautomat - auszuscheiden und die auf die verbliebene Bemessungsgrundlage entfallende Umsatzsteuer hinzuzufügen.

Von dieser vorläufigen Bemessungsgrundlage sind die Subventionen abzuziehen, da sie nicht Teil der Gegenleistung sind.

MEG PLZ, GASSE	
Baukosten lt Kontenblatt	2.498.570,41
Nicht grunderwerbsteuerpflichtige Positionen	
Küchen	- 55.762,00
Entrümpelung	- 6.550,00
Waschautomat	- 3.535,65
	2.432.722,76
Planungskosten	285.000,00
20% Ust	2.717.722,76
	543.544,55
	3.261.267,31
Subventionen	
Nicht rückzahlbarer Einmalzuschüsse lt Förderzusicherung vom 15.12.2009	- 72.584,00
nicht rückzahlbare lfd Zuschüsse lt Förderzusicherung vom 15.12.2009 sowie der Nachtragszusicherung vom 8.11.2011	
30 * EUR 29.213,95	- 876.418,50
30 * EUR 538,29	16.148,70
	- 892.567,20
Bemessungsgrundlage Grunderwerbsteuer	2.296.116,00
davon 3,5% Grunderwerbsteuer	80.364,06

7. weitere Beweismittel für die Entscheidung des BFG

Vom BFG wurde weiters Beweis erhoben durch Einsicht in die im Bemessungsakt des Finanzamtes zu ErfNr**3 befindlichen Unterlagen.

III. entscheidungswesentlicher Sachverhalt

Mit Kaufvertrag vom 11. Juli 2006 erwarb die A.-GmbH die Liegenschaft EZ*** Grundbuch*** Ort1 mit der Adresse GASSE/**gasse von Frau Y.

Am 26. Juli 2006 brachte die X Bauplanung und Managment Ges.m.b.H. als Planverfasser bei der Baubehörde für die genannte Liegenschaft ein Ansuchen um Bekanntgabe der Bebauungsbestimmungen ein. Die Bekanntgabe der Bebauungsbestimmungen erfolgte mit Bescheid vom 9. Oktober 2006 an Frau Y zu Händen der X Bauplanung und Managment Ges.m.b.H.

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 22. September 2006 eine Besprechung in der Kanzlei von Herrn Ing.X., bei der neben Kaufinteressenten betreffend die Liegenschaft GASSE Herr Ing.X. sowie zwei Anlageberater, Herr Anlageberater1 und Anlageberater2, 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.:

*Die Anlageberater Anlageberater2 und Anlageberater-1 haben in den Sommermonaten den Interessenten das Objekt PLZ, GASSE/**gasse vorgestellt. Die Liegenschaft befindet sich ... in einer ruhigen Wohngegend.*

Das auf der Liegenschaft um 1890 errichtete Eckhaus besteht aus Keller, Erdgeschoß und zwei Stockwerken. Das Objekt umfasst derzeit 19 Wohneinheiten, weitem werden Flächen im Souterrain als Lager genutzt. Die Wohnungen sind zum Großteil belegt....

Die potentiellen Käufer zeigten sich am Ankauf der Liegenschaft grundsätzlich interessiert, jedoch müssten vor einer definitiven Entscheidung einige grundsätzliche Punkte abgeklärt werden: Erstens ist die Sanierung der Liegenschaft nur unter dem Gesichtspunkt, dass eine Förderung gewährt wird, aus wirtschaftlichen wie auch aus steuerlichen Gründen interessant. Zweitens sollte ein Fachmann die Liegenschaft bewerten und aufzeigen, ob und gegebenenfalls wie die Sanierung und der Ausbau möglich sind.

Zur Klärung dieser Fragen wurde der mehreren Miteigentümern bekannte Baumeister Ing.X. beauftragt, der einerseits Skizzen nach den Wünschen der Interessenten entworfen und anderseits mit dem Wohnfonds Wien Vorgespräche geführt hat. Er konnte mitteilen, dass aufgrund der Lage des Objektes sowie die Qualität der Wohnungen das Objekt jedenfalls förderungswürdig sei.

Als dritter Punkt ersuchten die Interessenten die Anlageberater mit der Verkäuferin konkrete Gespräche über den Kaufpreis zu führen, wobei die Interessenten voraussetzten, dass die rechtliche Situation der Bestandverhältnisse jedenfalls vor Ankauf endgültig geklärt sein müsse. Mitgeteilt wird nunmehr, dass sich die jetzige Eigentümerin dazu verpflichtet hat, sämtliche Mietverhältnisse zu lösen, sodass die Interessenten letztlich ein völlig bestandsfreies Haus erwerben können.

*Der geforderte Preis von € 700.000,-- für ein gänzlich bestandsfreies Haus in dieser Lage war für alle Interessenten angemessen. Nachdem sämtliche Vorfragen zur Zufriedenheit der Interessenten abgeklärt waren, haben sie sich gemeinsam zum Ankauf der Liegenschaft PLZ, GASSE/**gasse entschlossen und wurde der Rechtsanwalt RA damit beauftragt, einen Kaufvertrag sowie einen Miteigentümervertrag zu erstellen. Der Kaufvertrag soll mit der Verkäuferseite abgestimmt werden, der Miteigentümervertrag, in dem sämtliche Rechte und Pflichten der Miteigentümer untereinander geregelt werden sollen, soll nach den Vorgaben der Käufer erstellt und diesen übermittelt werden.*

zu 2.:

Nachdem bekannt war, dass das Haus zur Gänze bestandsfrei gestellt wird, konnte Herr Ing.X die ersten Skizzen nunmehr in dieser Hinsicht adaptieren, sodass sämtliche Einheiten der Liegenschaft einer Generalsanierung unterzogen werden können. Er präsentiert die diesbezüglich abgeänderten Skizzen.

Vorgesehen ist eine grundlegende Renovierung der bestehenden Einheiten. Aufgrund der guten Belichtung kann auch das Erdgeschoß als Wohnfläche verwendet werden. Die Wohnungen sind hauptsächlich als 2-Raum-Wohnungen konzipiert, da sich dieser Wohnungstyp erfahrungsgemäß am besten vermieten lässt.

Das Gebäude soll um ein drittes Obergeschoss sowie um ein zweistöckiges Dachgeschoss aufgestockt werden und sollen im Ausbaubereich 8 neue Wohnungen, davon 3 Maisonettewohnungen im Dachgeschoß, errichtet werden.

Den in den Innenhof gerichteten Wohnungen sollen womöglich Balkone zugeordnet werden; vorgesehen ist, den Maisonettewohnungen im 2. Dachgeschoß Terrassen zuzuordnen. Weiters wird eine neu Liftanlage im Innenhofbereich errichte. Der Innenhof wird zum Großteil begrünt und teilweise als Eigengarten, teilweise als Allgemeinfläche Verwendung finden.

...

Herr Ing.X teilt mit, dass das Haus – sofern die Entwürfe den Käufern zusagen und die Planungen in dieser Form durchgeführt wird – über 20 Wohnungen verfügen wird.

Dadurch ist kein Nachweis von Stellplätzen erforderlich, was insbesondere deswegen erfreulich ist, weil der Einbau einer Garage in diesem Objekt nicht realisierbar wäre.

Bis zur nächsten Besprechung soll Herr Ing.X einen Zeitplan über den möglichen Ablauf der Generalsanierung und den Zeitpunkt des voraussichtlichen Baubeginns bekanntgeben. Überdies erwarten die Käufer eine Ausstattungsliste sowie eine Baukostenschätzung und soll Herr Ing.X einen Honorarvorschlag vorlegen. Bei der nächsten Besprechung wollen die Käufer den Planer definitiv mit dem Auftrag für die Generalsanierung betrauen.

Zu 3.:

Die Käufer sind sich darin einig, dass sie zur weiteren Abwicklung einen gemeinsamen Vertreter benötigen. Die Firma B-Gesellschaft m.b.H., die den Käufern aus bisheriger Zusammenarbeit bekannt ist, soll ein Anbot zur Abwicklung als Bevollmächtigter der Gemeinschaft sowie ein Anbot zur Erstellung detaillierter Wirtschaftlichkeitsanalysen und -berechnungen vorlegen; die Firma E GmbH soll mit der wirtschaftlichen Betreuung beauftragt werden.

*Mit der Durchführung der Hausverwaltung soll die ***** Gesellschaft m.b.H. beauftragt werden, die schon für die jetzigen Eigentümer die Hausverwaltung durchführt. Die F AG wird nach Wunsch der Käufer den Auftrag für die Finanzierungsbeschaffung erhalten. Die Käufer erwarten jeweils Angebote und entsprechende Vertragsvorschläge.*

Auf Wunsch der Miteigentümer soll die laufende steuerliche Betreuung von der Steuerberatungs1 Wirtschaftsprüfungs- und SteuerberatungsgmbH, Ort6, durchgeführt werden. Die Anlageberater werden diese Gesellschaft ersuchen, fristgerecht zur nächsten Besprechung ein Honoraranbot zu unterbreiten.

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 € 9.000,-- zuzüglich USt.."

*Die im Protokoll unter Punkt 3., Absatz 1 und Absatz 2 genannten Gesellschaften (B-Gesellschaft m.b.H., E GmbH, ***** Gesellschaft m.b.H. und F AG) gehören ebenso wie die Verkäuferin (die "A" Wohnbau-GmbH) zur sogenannten "***-Gruppe" und präsentieren sich alle genannten Unternehmen gemeinsam auf der homepage www.***.*

*Alle genannten Gesellschaften haben ihren Sitz in Ort2. 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 ***** Gesellschaft m.b.H. sowie der "A" Wohnbau-GmbH. Die Gesellschaften sind auch gesellschaftsrechtlich verflochten.*

*Im Zeitraum zwischen 13. Dezember 2006 und 15. Dezember 2006 unterfertigten insgesamt 6 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	2.200/10.000	13.12.2006
K2	1.500/10.000	15.12.2006
K3	2.500/10.000	15.12.2006
K1	1.600/10.000	14.12.2006
K4	1.600/10.000	15.12.2006
K5	600/10.000	15.12.2006

Die Unterzeichnung der Kaufverträge durch die Verkäuferin, die "A" Wohnbau-GmbH, erfolgte am 19. Dezember 2006. Die Übergabe und Übernahme der Liegenschaftsanteile durch die Käufer erfolgte gemäß Punkt IV. des jeweiligen Kaufvertrages bei beidseitiger 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 und 2 des Protokolls vom 22. September 2007 genannten Gesellschaften der **-Gruppe Aufträge erteilt werden.

Am 20. Dezember 2006, einen Tag nach Unterzeichnung des Kaufvertrages durch die Verkäuferin, 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 Z. von der F AG, Ort3 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. Vermietung
7. Konstituierung und Beschlussfassung

zu 1.:

Nach der letzten Besprechung hat Herr RA auftragsgemäß den Kaufvertrag erstellt und mit der Verkäuferseite abgestimmt. Zwischenzeitig wurden sämtliche Kaufverträge unterfertigt und auch bereits gegengezeichnet. Herr RA. hat die Kaufverträge in Händen und wird ehestmöglich die Verbücherung des Eigentums der Miteigentümer durchführen. Er übernimmt die persönliche Haftung für die Eigentumseinverleibung.

Eine Rangordnung für die beabsichtigte Veräußerung ist im Grundbuch angemerkt und liegt dem Anwalt vor. Herr RA. erläutert zum Kaufvertrag, dass das Objekt frei von bücherlichen und außerbücherlichen Lasten übernommen wird. Den Käufern ist bekannt, dass für einige Wohnungen Untermietverträge bestanden haben, die Verkäuferin jedoch die Verpflichtung übernommen hat, die gesamte Liegenschaft bis 31.12.2007 völlig bestandsfrei zu stellen. Der Vollständigkeit halber wird festgehalten, dass das Hausbesorgerdienstverhältnis bereits beendet wurde.

Herr RA. teilt mit, dass gelegentlich die Grunderwerbsteuer durch das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern bzw. die Eintragungsgebühr durch das Grundbuchsgericht den Käufern direkt vorgeschrieben werden. Sollten die Käufer entsprechende Vorschriften erhalten, so werden sie ersucht, die Zahlscheine an seine Kanzlei weiterzuleiten, da dieser die fristgerechte Überweisung veranlassen wird.

Nunmehr wird der Miteigentümervertrag erläutert, den Herr RA. im Auftrag der Miteigentümer errichtet und nach ihren Wünschen adaptiert hat. Für einen Zeitraum von 30 Jahren wollen die Miteigentümer auf die Teilung des gemeinsamen Eigentums und weiters auf die Begründung von Wohnungseigentum bzw. die Einräumung eines ausschließlichen Nutzungsrechtes an einer bestimmten Einheit verzichten. Da die Miteigentümer mit sämtlichen Punkten einverstanden sind, wird der Vertrag nunmehr unterfertigt.

zu 2.:

Die Skizzen, die Herr Ing.X. bei der letzten Besprechung vorgelegt hat, wurden zwischenzeitig aufgrund der Wünsche und Vorgaben der Bauherren überarbeitet und hat der Planer auch eine Ausstattungsliste sowie eine Baukostenschätzung erstellt. Gemäß der derzeitigen Planung wird das fertig sanierte und ausgebaute Objekt 20 Wohnungen aufweisen, wovon sich 8 Einheiten im Neubaubereich und 12 im sanierten Altbaubereich befinden werden.

Die Baukosten für das gesamte Vorhaben schätzt Herr Ing.X aufgrund der zugrundegelegten Bauweise sowie der gewünschten Ausstattung auf € 2,180.000,--. Herr Ing.X teilt mit, dass in diesem Betrag sämtliche in diesem Planungsstadium voraussehbare Kosten inkludiert sind, so auch der Einbau einer Fundamentplatte und die Verstärkung von Decken durch Stahlbetonaufgaben im Ausmaß von ca. 50 m². Diese Kosten mussten aus Erfahrungswerten berechnet werden, da die statischen Untersuchungen aufgrund des hohen Belegungsgrades des Hauses erst Anfang 2007 möglich sein werden.

Auf Frage der Bauherren führt Herr Ing.X aus, dass das Kontaminierungsrisiko sehr gering ist, da das Altbäude beinahe zur Gänze unterkellert ist und kaum Aushub nötig sein wird.

Eine Ablöse von Stellplätzen ist voraussichtlich nicht erforderlich, da durch Zusammenlegung von kleinen Einheiten im Altbestand die Gesamtanzahl der Bestandsobjekte gleich bleibt.

Die exakten Kosten werden jedoch von den letztlichen Ausführungs- und Ausstattungswünschen der Miteigentümer sowie vor allem vom Ergebnis der öffentlichen Ausschreibung abhängig sein. Weiters werden eventuelle Auflagen der Baubehörde oder des Wohnfonds Wien noch zu berücksichtigen sein und können auch hieraus Baukostenerhöhungen resultieren.

Herr Ing.X teilt mit, dass die Pläne den Bebauungsbestimmungen, welche ihm am 9.10.2006 bescheidmäßig bekanntgegeben wurden, entsprechen, und erläutert den voraussichtlichen Zeitplan für die Generalsanierung wie folgt: Nachdem bekannt war, dass die Verkäuferin die Liegenschaft bis zum Baubeginn zur Gänze bestandsfrei stellen wird, wurde über Wunsch der Käufer das Förderungsansuchen bereits für Maßnahmen der Totalsanierung eingebracht und wird mit dem Vorliegen eines Vorprüfberichtes Anfang des Jahres 2007 gerechnet. Die Einreichung bei der MA 37 mit sämtlichen erforderlichen Vidierungen soll im Juni 2007 erfolgen. Herr Ing.X teilt mit, dass eine Ausnahmegenehmigung des Bezirkes voraussichtlich nicht erforderlich sein wird.

Parallel zur Einreichung bei der MA 37 sollen die Ausschreibungsunterlagen angefertigt werden, sodass die öffentliche Ausschreibung im September/Okttober 2007 stattfinden und in weiterer Folge dem Wohnfonds Wien im November 2007 ein Vergabevorschlag zur Bestätigung vorgelegt werden kann.

Nach Bestätigung des Vergabevorschlags und Erstellung des Prüfberichtes durch den Wohnfonds Wien, der Erteilung der Baugenehmigung durch die MA 37 und Vorliegen der Zustimmung zum vorzeitigen Baubeginn durch die MA 50 kann mit den Bauarbeiten begonnen werden.

Aus heutiger Sicht ist daher ein Baubeginn Anfang Februar 2008 realistisch und ist unter Zugrundelegung einer vertraglich zu vereinbarenden Bauzeit von 14 Monaten ein Fertigstellungstermin Ende März 2009 möglich. Den Bauherren ist bekannt, dass es sich

bei diesem Zeitplan um eine Prognose handelt und sich durch eine spätere Erteilung der erforderlichen Genehmigungen die bekanntgegebenen Termine verschieben können.

Herr Ing.X legt nunmehr sein Honoraranbot vor, dass für sämtliche erforderlichen Leistungen für Generalplanung, Ausschreibung und technische Baubetreuung mit € 285.000,-- beträgt. Die Miteigentümer sind damit einverstanden und erteilen einen entsprechenden Auftrag. Die Vollmacht für Herrn Ing.X wird nunmehr von allen Bauherren unterfertigt. Im Honorar ist inkludiert, dass Herr Ing.X als Projektleiter im Sinne des Bauarbeiten-Koordinationsgesetzes auftritt, wobei er befugt ist, seinerseits einen Baustellenkoordinator zu ernennen.

zu 3.:

Frau Steuerberaterin erläutert die Tätigkeiten, die ihre Kanzlei für den Fall einer Beauftragung als Steuerberaterin für die laufende Vertretung der Miteigentümergemeinschaft wahrnehmen wird und hält nochmals zusammenfassend die steuerlichen Voraussetzungen und Auswirkungen des beabsichtigten Investitionsvorhabens fest. Die steuerliche Begünstigung der 1/15-Absetzung für die Bau- und Baunebenkosten ergibt sich einerseits aufgrund der Bestimmung des Wohnhaussanierungsgesetzes und andererseits durch die Anwendbarkeit der §§ 3 - 5 MRG.

zu 4.:

Im Sinne der Besprechung vom 22. September 2006 haben die einzelnen Firmen Anbote gestellt. Die Vertragsvorschläge werden vorgelegt und entsprechen leistungs- und honorarmäßig den Vorstellungen der Miteigentümer. Die diesbezüglichen Aufträge werden 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 Anbote von verschiedenen österreichischen Geldinstituten eingeholt, wobei das günstigste Angebot von der BANK reg.Gen.m.b.H abgegeben wurde.

Folgende Konditionen werden angeboten: Bis zum Ende der Investitionsphase (voraussichtlich bis 31.3.2009) wird wahlweise ein Fixzinssatz von 4,75 % p.a. oder ein variabler Zinssatz mit Bindung an den 3-Monats-EURIBOR mit einem Aufschlag von 1 %, geboten. Weiters ist eine Konvertierung in Fremdwährung möglich und wird diesfalls der variabler Zinssatz, gebunden an den jeweiligen 3-MonatsLIBOR mit einem Aufschlag von 1 % angeboten.

Die Bauzeitzinsen während der Investitionsphase sollen vierteljährlich beglichen werden. Für die Endfinanzierung nach Baufertigstellung (voraussichtlich ab 1.4.2009) wird ein variabler Zinssatz geboten; entweder 1 % Aufschlag über dem 3-Monats-EURIBOR bzw. bei Ausnützung in Fremdwährung 1 % über dem jeweiligen 3-Monats-UBOR. Die Zinssätze werden jeweils auf volle 1/8 Prozent aufgerundet.

Die Miteigentümer diskutieren die angebotenen Konditionen und entscheiden sich einstimmig dafür, bis zum Ende der Investitionsphase den als günstig erachteten Fixzinssatz in Anspruch zu nehmen.

Ausdrücklich wird jedoch gewünscht, dass ab Beginn der Vermietphase die Möglichkeit einer individuellen Gestaltung (vorzeitige Rückzahlung, Sondertilgung, Umschuldung etc.) bestehen muss.

In diesem Sinne wird die F AG von den Miteigentümern beauftragt, die diesbezüglichen Vereinbarungen auszuhandeln. Vorgesehen ist eine Tilgung des Fremdkapitals innerhalb eines Zeitraumes von maximal 15 Jahren ab Baufertigstellung oder die gänzliche Rückführung bis spätestens 31.3.2024.*

Im Hinblick auf das Fremdwährungsrisiko, auf welches detailliert hingewiesen wird, legen die Bauherren fest, dass sie im Falle einer Konvertierung in eine Fremdwährung erforderlichenfalls Sondertilgungen durchführen. Darüber hinaus wird festgelegt, dass bei einer eventuellen Änderung der Verhältnisse jedenfalls angemessene Nachschusszahlungen durch die Miteigentümer erfolgen werden, um die Erreichung des Totalgewinnes im erforderlichen Zeitraum sicherzustellen.

Beim Wohnfonds Wien wird die Gewährung eines Direktdarlehens des Landes Wien sowie von Annuitätenzuschüssen für eingesetztes Eigenkapital für Maßnahmen der Totalsanierung beantragt und eine Förderung aufgrund der positiven Vorgespräche und Vorinformation des Wohnfonds Wien bereits kalkuliert. Klargestellt wird, dass kein Rechtsanspruch auf die beantragte Förderung besteht.

Weiters kann sich durch gesetzliche Änderungen sowohl die Höhe als auch die Art der Förderung ändern.

Derzeit sind ein Direktdarlehen des Landes Wien in Höhe von rund € 740.000,-- (Laufzeit 15 Jahre, Zinssatz 1 %) sowie laufende Annuitätenzuschüsse (für das eingesetzte Eigenkapital) in Höhe von € 53.000,-- p.a. über einen Zeitraum von 15 Jahren 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 Wien Annuitätenzuschüsse gewährt werden, mit welchen die Annuität des Darlehens zum Großteil abgedeckt werden kann.

Weiters ist für die 15-jährige Laufzeit des Darlehens ein Veräußerungsverbot zugunsten des Landes Wien 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.

Unter Berücksichtigung sämtlicher erteilter Aufträge samt Nebenkosten ergibt sich eine voraussichtliche Gesamtinvestitionssumme von € 4.200 000,--.

Das exakte Finanzierungskonzept wird nun dahingehend festgelegt, dass € 927.000,-- in Form von Eigenmitteln aufgebracht werden, wovon ein Betrag von € 267.000,-- bereits zur Einzahlung gebracht werden sollte. Die beiden weiteren Eigenkapitaleinzahlungen in Höhe von jeweils € 330.000,-- werden am 30.6.2007 und am 30.6.2008 erfolgen.

Bei der BANK wird eine Zwischenfinanzierung in der Höhe von € 3.933.300,-- und eine Endfinanzierung in Höhe von € 2.533.000,-- in Anspruch genommen. Das Direktdarlehen des Landes Wien ist derzeit mit € 740.000,-- veranschlagt.

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

Herr RA. wird von den 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 € 4.000,-- zuzüglich USt. vereinbart und wird Herr RA. ermächtigt und beauftragt, alle in diesem Zusammenhang erforderlichen Unterschriften zu leisten.

Der Tilgungsbeginn wird mit 1.4.2009 festgelegt. Ab diesem Zeitpunkt wird von den Bauherren die Unterdeckung (Differenz zwischen Kreditannuität und Mietakonti) auf die Einzelkreditkonten zur Einzahlung gebracht.

Die Miteigentümer sind in Kenntnis darüber, dass gemäß den derzeitigen Wirtschaftlichkeitsberechnungen für das gegenständliche Objekt die Erreichung des Totalgewinnes nach 25 Jahren zugrunde gelegt wird. Dies bei einem freifinanzierten Kredit 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 12 sanierten Wohnungen im Ausmaß von ca. 750 m² als auch für die 8 Neubauwohnungen im Ausmaß von ca. 700 m² wird ein Nettomietzins von € 7,50 pro m² angesetzt. Damit betragen die kalkulierten Mieteinnahmen monatlich ca. € 10.900,--, d.s. jährlich ca. € 130.000,-- netto.

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

Da aufgrund der Förderungsbestimmungen des Landes Wien während der Inanspruchnahme von Förderungsmittel 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 den Berechnungen zugrundeliegende Zinssatz für das Jahr 2008 beträgt 2,99 %.

zu 7.:

Die Bauherren beschließen einstimmig die Konstituierung der Miteigentümergeinschaft laut "Konstituierung und Beschlussfassung der Miteigentümergeinschaft ADRESSE" (Beilage).

Wien, am 20. Dezember 2006 (Unterschriften lt. Beilage)

Die genannte Beilage zum Protokoll vom 20. Dezember 2006 lautet:

**"KONSTITUIERUNG UND BESCHLUSSFASSUNG
MITEIGENTÜMERGEMEINSCHAFT
ADRESSE****

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 Finanzierungstreuhandchaft und Verbücherung der Pfandrechte durch Herrn RECHTSANWALT, Rechtsanwalt, Ort5

- Honorar: € 13.000,-- zuzüglich USt.

2.) Generalplanung und technische Baubetreuung durch Ing.X. Bauplanung & Management GmbH, Wien

- Erbringung sämtlicher erforderlichen Leistungen laut GOA/HOB

- Durchführung der Projektleitung sowie Planungskoordination gemäß den Bestimmungen des Bauarbeitenkoordinationsgesetzes

- Beschaffung der behördlichen Bewilligungen namens der Bauherren

- Beibringung der erforderlichen Statik sowie Haustechnik und Elektroplanung

- Ausschreibung der einzelnen Gewerke gemäß den Förderungsrichtlinien

- Technische Überwachung der Baudurchführung, Kontrolle auf der Baustelle und Abnahme des Bauwerkes namens der Bauherren

- Prüfung der Teil- und Schlussrechnungen

- Erwirkung der Benützungsbewilligung namens der Bauherren

- Gewährleistungsbegehung

- Vergütung: € 285.000,-- zuzüglich USt. bei einer Vorauszahlung von 30 % im Dezember 2006

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 € 2,180.000,-- zzgl. USt.

4.) Durchführung der Investitionen aufgrund der heute getroffenen Bauherrenentscheidungen unter Zugrundelegung der Wirtschaftlichkeitsanalysen und -berechnungen der B-Gesellschaft m.b.H., Ort3 und Abschluss einer diesbezüglichen Vereinbarung.

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

- Vergütung: € 100.000,-- zuzüglich USt.; davon € 40.500,-- als Vorauszahlung für den Leistungszeitraum bis Ende 2007

5.) Hausverwaltung und Erstvermietung durch die ***** Gesellschaft m.b.H., Ort3

- 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: € 84.000,-- zuzüglich USt., davon € 33.600,-- als Vorauszahlung für den Leistungszeitraum bis Ende 2007

6.) Auftragserteilung an die *** Immobilien- und Finanzierungsberatungs-Gesellschaft m.b.H., Ort3 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: € 230.000,-- zuzüglich USt.; davon € 92.000,-- als Vorauszahlung für den Leistungszeitraum bis Ende 2007

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

7.) Wirtschaftliche Betreuung durch die E GmbH, Ort3

- 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: € 150.000,-- zuzüglich USt.; davon € 60.000,-- als Vorauszahlung für den Leistungszeitraum bis Ende 2007

8.) Steuerberatung durch Steuerberatungs1 Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., 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 € 10.000,-- als Vorauszahlung für den Leistungszeitraum bis Ende 2007

9) Inanspruchnahme des vorgeschlagenen Finanzierungskonzeptes in der festgelegten Form und Abschluss einer Vereinbarung über Finanzierungsbeschaffung mit der F AG, Ort3.

- 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: € 130.000,-- 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 Wien und die Annuitätenzuschüsse in geringerer Höhe gewährt werden, ist eine entsprechende Erhöhung des nicht geförderten Fremdkapitals bei der BANK durchzuführen."*

Die Käufer erhielten von der „**-Gruppe“ Dokumente mit folgenden Bezeichnungen: „Finanzierungsvorschlag inklusive Nebenkosten“, „Liquiditätsrechnung“, „steuerliche Prognoserechnung“, „Totalgewinnberechnung“ und „Erläuterungen zur Wirtschaftlichkeitsvorschau“.

Im „**Finanzierungsvorschlag inklusive Nebenkosten**“ wird eine Gesamtinvestitionssumme von € 4.200.000,00 angeführt und zu den Nebenkosten angemerkt, dass diese die Erwerbsnebenkosten, wie Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühr und Notarkosten sowie die voraussichtlichen Finanzierungskosten, wie Kredit- und Eintragungsgebühren und Bauzeitzinsen beinhalten.

Bei Erstellung des Finanzierungsvorschlages wurden einkommenssteuerliche Aspekte berücksichtigt und ausgehend von einer Progression der Miteigentümer von 50% folgende Finanzierung vorgeschlagen:

Eigenmittel	€ 990.000,00
Steuer (2006-2008)	-€ 572.500,00
Eigenkapital nach Steuer	417.500,00
Bankdarlehen	€ 2.533.000,00
Darlehen Land Wien gefördert	€ 740.000,00
Gesamtinvestition nach Steuer	€ 3.690.500,00

Am 25. März 2008 suchte die Miteigentümergeinschaft um Baubewilligung für das Objekt GASSE an. Die erste öffentliche Ausschreibung erfolgte mit Anbotseröffnung vom 19. August 2008. In der Bauverhandlung vom 22. Oktober 2008 erhob ein Anrainer Einspruch, sodass Umplanungen sowie wiederum eine Einreichung bei der MA 37 notwendig wurden. Nach einer neuerlichen Ausschreibung mit Anbotseröffnung vom 11. Dezember 2008 wurde ein Generalunternehmer von der Miteigentümergeinschaft beauftragt.

In der Zwischenzeit wurde der Ausbau und die Sanierung des Objektes GASSE fertig gestellt und haben die endgültigen Baukosten € 2.498.570,41 zuzüglich 20% Umsatzsteuer, somit inklusive Umsatzsteuer € 2.998.284,49 betragen. In diesen Kosten enthalten sind € 55.762,00 für die Ausstattung sämtlicher Wohnungen mit Einbauküchen (inklusive Elektrogeräte), € 6.550,00 für Entrümpelungen sowie € 3.535,65 für die Anschaffung eines Miele Waschautomaten und eines Trockners für die Waschküche.

Bei den kalkulierten Planungskosten von € 285.000,00 zuzüglich 20% Umsatzsteuer, somit inklusive Umsatzsteuer € 342.000,00 hat sich während der Abwicklung des Bauvorhabens keine Änderung ergeben.

Zur Finanzierung des Bauvorhabens gewährte das Land Wien letztendlich Förderdarlehen in Höhe von € 958.108,80 und in Höhe von € 17.648,40. Die Miteigentümergeinschaft erhält laufend vom Land Wien für die Förderungsdauer von 15 Jahren nicht rückzahlbare Zuschüsse in Höhe von € 29.213,95 und € 538,29 pro Halbjahr (somit insgesamt € 892.567,20) und werden diese Beträge zur Gänze zur teilweisen Abdeckung der Rückzahlungsrate für die Förderdarlehen des Landes Wiens herangezogen. Weiters erhielt die Miteigentümergeinschaft vom Land Wien einen einmaligen nicht rückzahlbaren Betrag in Höhe von € 72.584,00.

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 22. September 2006 ist davon die Rede ist, dass die potentiellen Käufer am Ankauf der Liegenschaft grundsätzlich interessiert sind, jedoch vor einer definitiven Entscheidung ua. abgeklärt werden muss wie die Sanierung und der Ausbau möglich sind und ob eine Förderung gewährt 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 5 Tage nach dem die „letzten“ Käufer den Kaufvertrag unterzeichnet hatten, fand am 20. Dezember 2006 die sogenannten „konstituierende Bauherrnversammlung“ statt, bei der den Käufern bereits Pläne und eine Ausstattungsliste vorgelegt wurden. In dieser Versammlung haben sich die 6 Käufer zur Tragung von Kosten in Höhe von insgesamt € 3.197.000,00 (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 20.12.2008). 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 20. Dezember 2006 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 Anteilswerb 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 € 4.200.000,00 bei Vertragsabschluss wurden durch Einsicht in den „Finanzierungsvorschlag inklusive Nebenkosten“ sowie in das Protokoll vom 20.12.2006 (siehe Punkt 5.) 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. Der Bf. hatte letztendlich zusätzlich zum Kaufpreis von € 154.000,00 anteilig (2200/10000 Anteile) Baukosten von insgesamt € 2.998.284,49 (inklusive Umsatzsteuer) und Planungskosten von € 342.000,00 (inklusive Umsatzsteuer) zu tragen, sodass von ihm ein Betrag von € 888.862,59 aufzuwenden war, um die Liegenschaftsanteile zu erwerben. Die Bemessungsgrundlage für den Erwerb des Bf. beträgt daher € 888.862,59.

Im gegenständlichen Fall wurde vom Planer bei der Versammlung vom 20. Dezember 2006 darauf hingewiesen, dass die exakten Kosten vor allem vom Ergebnis der öffentlichen Ausschreibung abhängig sein werden und auch eventuelle Auflage der Baubehörde und des Wohnfonds Wien noch zu berücksichtigen sein werden. Die zusätzlich zur Baukostenschätzung aufgelaufenen 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.

Dass im gegenständlichen Fall ein Teil der Baukosten durch ein Wohnbauförderungsdarlehen bzw. durch einen nicht rückzahlbaren Zuschuss des Landes Wien 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 Entfernbarkeit 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 Zubehöreeigenschaft 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 Kucheneinrichtung 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.

Auch der Miele Waschautomat und der Trockner dienen dem fortdauernden Gebrauch der Hauptsache und können nicht ohne wirtschaftliche Beeinträchtigung entfernt werden. Im Zeitpunkt der Verwirklichung des gegenständlichen Erwerbsvorganges sah § 90 Abs. 4 der Wiener Bauordnung Folgendes vor:

„Befinden sich auf demselben Bauplatz mehr als zwei Wohnungen, müssen in dem der Anzahl der Wohnungen entsprechenden Ausmaß eine Waschküche mit maschinellen Wascheinrichtungen sowie Trockenräume oder Trockenanlagen eingerichtet werden; Trockenräume müssen quer durchlüftbar sein. Von der Einrichtung einer Waschküche ist abzu sehen, wenn in jeder Wohnung eine geeignete Aufstellmöglichkeit und ein Anschluß für eine Waschmaschine vorgesehen ist; von der Errichtung von Trockenräumen ist abzu sehen, wenn in jeder Wohnung eine geeignete Aufstellmöglichkeit und ein Anschluß für eine maschinelle Trockeneinrichtung vorgesehen ist.“

Ohne die Einrichtung einer Waschküche wäre daher die Schaffung von zur ertragsreichen Vermietung geeigneten Wohnungen nicht möglich gewesen.

Ebenso verhält es sich mit den Entrümpelungskosten. Ohne die Entrümpelung der bestehenden Wohnungen wäre die vorgesehene Sanierung aller Wohnungen des bestandfreien Hauses und damit eine ertragsreiche Vermietung nicht möglich gewesen.

Es sind daher weder die Kosten für die Einrichtungsküchen, noch die Kosten für den Waschautomaten und den Trockner, noch die Kosten für die Entrümpelung aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden.

Die weiteren von der 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 € 4.200.000,00 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 Berufsbescheid. Im Gegensatz dazu ist im gegenständlichen Fall die Summe aus Kaufpreis, anteiligen Planungskosten und effektiven Baukosten mit € 888.862,59 niedriger als der Anteil des Bf. an der "Gesamtinvestitionssumme" von € 924.000,00 (2200/10000 von € 4.200.000,00; Anmerkung: der vom Finanzamt als Bemessungsgrundlage angesetzte Betrag von € 1.078.000,00 ergibt sich, wenn dem Anteil an der "Gesamtinvestitionssumme" der Kaufpreis hinzugerechnet wird und dürfte dadurch der Kaufpreis "doppelt" erfasst worden sein).

Gemäß § 279 Abs. 2, 2. Satz BAO ist das Verwaltungsgericht berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre 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.

Der angefochten Bescheid ist daher insofern abzuändern, als die Grunderwerbsteuer mit 3,5% von einer Bemessungsgrundlage von € 888.862,59 somit in Höhe von € 31.110,19 festgesetzt wird. Durch die zwischenzeitige Endabrechnung liegt keine Ungewissheit mehr vor und hat daher der Ausspruch, dass die Festsetzung vorläufig erfolgt, zu entfallen.

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 30. Juli 2014