

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache des Herrn BF, ADR, vertreten durch Hübner & Hübner Wirtschaftsprüfung & Steuerberatung GmbH & Co KG, Schönnbrunner Str. 222, 1120 Wien gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 5. November 2008 betreffend Grunderwerbsteuer zu ErfNr***, StNr.*** zu Recht erkannt:

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

Die Grunderwerbsteuer wird festgesetzt mit 3,5% von einer Bemessungsgrundlage von € 570.004,84, somit in Höhe von **€ 19.950,17**.

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 27.12.2007

Mit elektronischer Abgabenerklärung vom 27. Dezember 2007 zeigte die RECHTSANWÄLTE Rechtsanwaltpartnerschaft dem (damaligen) Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (nunmehr Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, kurz Finanzamt) an, dass am 17. Dezember 2007 ein grunderwerbsteuerpflichtiger Rechtsvorgang zwischen der VERKÄUFERIN als Verkäuferin und Herrn BF (dem nunmehrige Beschwerdeführer, kurz Bf.) als Käufer verwirklicht wurde. Als Gegenleistung wurde ein Kaufpreis von € 116.000,00 erklärt.

Ebenfalls am 27. Dezember 2007 übermittelte die RECHTSANWÄLTE Rechtsanwaltpartnerschaft dem Finanzamt eine Kopie des Kaufvertrages.

2. Ermittlungen des Finanzamtes

Mit Vorhalt vom 18. Juli 2008 richtete das Finanzamt folgende Fragen an den Bf.:

"1.) Wie haben sie als Erwerber von diesem Projekt erfahren?

(Prospekt, Bautafel, Zeitungsanzeige, Internet, Blaue Lagune, etc.)

2.) Gibt es Prospekte und sonstige Unterlagen zu diesem Projekt?

Wenn ja, bitte um Vorlage.

3.) Was wollten sie erwerben?

4.) Was wurde ihnen angeboten?

5.) Wer hat das Projekt gestartet?

6.) Zu wem hatten sie den ersten Kontakt betreffend ihres Erwerbsvorganges?

Name, Firma, Funktion dieser Person

7.) Wie war der weitere Ablauf ihres Erwerbsvorganges?

8.) Wer hat den Auftrag zur Planung, zum Dachausbau, zur Sanierung des Gebäudes erteilt?

9.) Welchen Einfluss können bzw. konnten sie als Erwerber auf die Gesamtkonstruktion geltend machen?

10.) Wer hat um Baugenehmigung angesucht? Wem wurde die Baugenehmigung erteilt?

11.) Wie viele Wohnungen entstehen im Dachgeschoss?

12.) Wie haben sie die Miteigentümer kennen gelernt?

13.) Wie fand eine eventuelle Vermittlung zwecks Zustandekommens einer Personenmehrheit für den Dachgeschossausbau statt?"

Diese Fragen wurden vom Bf. mit Schriftsatz vom 21. August 2008 wie folgt beantwortet:

"1) Auf das gegenständliche Objekt wurde HerrBF. durch seinen persönlichen Anlageberater aufmerksam gemacht, der es ihm vorgestellt hat.

2) In der Beilage übermitteln wir Ihnen die entsprechenden Projektunterlagen.

(Finanzierungsvorschlag, Liquiditätsrechnung , Steuerliche Prognoserechnung, Totalgewinnberechnung, Erläuterungen)

3) Herr BF. hat die Immobilie mit der Absicht einer langfristigen Kapitalanlage zur Pensionsvorsorge erworben

4) Herrn BF. wurden die Anteile der Liegenschaft STADT,GASSE mit dem Ziel angeboten, gemeinschaftlich eine Sanierung des Objektes und eine anschließende langfristige Vermietung durchzuführen.

5) Das Projekt wurde über Initiative einiger Anlageberater, die laufend derartige Immobilien für vorgemerkte Interessenten suchen, gestartet.

6) Den ersten Kontakt in diesem Zusammenhang hatte der Käufer zu seinem persönlichen Anlageberater Herrn A MBA, Anlageberater, Firma: Firma1,Adresse1 mit dem er bereits längere Zeit in Kontakt steht.

7) In Folge haben sich die Interessenten am 6. Oktober 2007 zu einer Besprechung im Büro des Planers, HerrnB, getroffen, um mit diesem die Möglichkeiten der Sanierung und des Ausbaus dieser Liegenschaft zu besprechen (Protokoll liegt bei). In weiterer Folge haben die Miteigentümer die Kaufentscheidung getroffen und am 19. Dezember 2007 die erforderlichen Beschlüsse für die Sanierung gefasst.

- 8) Der Auftrag zur Sanierung des Gebäudes samt Dachausbau erfolgte durch die Miteigentümer und wurde Herr B. beauftragt, die Planung und eine öffentliche Ausschreibung durchzuführen.
- 9) Bereits bei der Besprechung vom 6. Oktober 2007 wurden die einzelnen Wünsche der Miteigentümer berücksichtigt und war in den nächsten Wochen und Monaten laufender Kontakt zwischen den Miteigentümern sowie B gegeben.
- 10) Das Ansuchen für die Baubewilligung wurde bislang noch nicht eingebracht.
- 11) Im Dachgeschoss entstehen zwei Wohneinheiten.
- 12) Herr B.F. hat die übrigen Miteigentümer bei der Besprechung vom 6. Oktober 2007 kennengelernt.
- 13) vgl. ebenfalls die beiliegenden Protokolle"

Dem Schriftsatz vom 21. August 2008 waren folgende Unterlagen angeschlossen:

Finanzierungsvorschlag samt Liquiditätsrechnung, steuerlicher Prognoserechnung und Totalgewinnberechnung, Erläuterung zur Wirtschaftlichkeitsvorschau, Protokolle vom 6. Oktober 2007 und vom 19. Dezember 2007.

3. vorläufiger Grunderwerbsteuerbescheid

Mit Bescheid vom 5. November 2008 setzte das Finanzamt gegenüber dem Bf. Grunderwerbsteuer gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig mit € 24.710,00 (3,5 % von der Gegenleistung von € 706.000,00) fest. Zur Begründung führte das Finanzamt aus, dass nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss sei und daher die Vorschreibung vorläufig erfolge. Die Begründung ergehe gesondert.

Die gesonderte Begründung lautet wie Folgt:

"Laut Auskunft der Rechtsanwaltskanzlei RÄ wurden die Käufer über ihre Anlageberater auf das Projekt aufmerksam gemacht. Zunächst haben Einzelgespräche zwischen den Anlageberatern und der Verkäuferin stattgefunden. Parallel dazu hat der Planer B.. Erkundungen über die Förderungswürdigkeit des Projektes beim FÖRDERSTELLE eingeholt. Der Planer hat auch Planskizzen vorbereitet. Am 6. Oktober 2007 hat im Büro des Planers B. eine Besprechung stattgefunden, bei der die bisherigen Aktivitäten, der Bericht des Planers, die Festlegung der weiteren Vorgangsweise und die Beschußfassung Tagesordnungspunkte darstellten. Im Zuge dieser Besprechung haben die Erwerber die übrigen Kaufinteressenten kennengelernt, wurden ihnen vom Planer die Planskizzen vorgelegt und ein Finanzierungsvorschlag unterbreitet. Erst nach Vorliegen dieser Informationen haben sich die Interessenten gemeinsam definitiv zum Ankauf der Liegenschaft entschlossen. In der konstituierenden Bauherrenversammlung am 19.12.2007 wurden den Miteigentümern die endgültigen Pläne, die zu erwartende Gesamtinvestitionssumme und das Finanzierungskonzept vorgestellt. Die Anlageberater haben das Projekt als langfristige Kapitalanlage zur Pensionsvorsorge angeboten und war daher von Anfang an das Interesse auf Sanierung des Altbau und Dachausbau mit anschließender Vermietung der Wohnungen gerichtet. Da somit die Interessenten

in ein fertiges Vertragsgeflecht eingebunden wurden, das sicherstellt, daß nur solche Interessenten zugelassen werden, die sich an ein im wesentlichen vorgegebenes Konzept binden, ist auch die das Bauprojekt betreffende Gesamtinvestitionssumme in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen (VwGH v 29.4.1998, ZI 97/16/0234-0238)."

4. Berufung

In der dagegen eingebrachten Berufung brachte der Bf. Folgendes vor:

"I. Sachverhalt

Herr BF. wurde auf die Liegenschaft GASSE zunächst durch seinen persönlichen Anlageberater aufmerksam gemacht. Nachdem er am Erwerb einer (wenn auch sanierungsbedürftigen) Liegenschaft grundsätzlich interessiert war, besuchte er eine weitere Besprechung am 6. Oktober 2007.

Im Rahmen dieser Besprechung wurde zunächst das von der Verkäuferin der Liegenschaft unterbreitete Angebot vorgestellt. Darüber hinaus wurden die Interessenten informiert, dass das gesamte Projekt seitens der zuständigen Behörden grundsätzlich als förderungswürdig eingestuft wurde. Auf Grundlage dieser Information entschlossen sich die Interessenten gemeinsam und definitiv zum Ankauf der Liegenschaft und beauftragten sogleich die ebenfalls anwesende Rechtsanwältin Frau RECHTSANWÄLTIN mit der Erstellung eines entsprechenden Kaufvertrags sowie eines Miteigentümervertrags.

Im darauf folgenden Tagesordnungspunkt wurden die Interessenten von Herrn B. über die grundsätzliche Möglichkeit informiert, Sanierungsmaßnahmen und Umbauten wie Dachbodenausbau, Errichtung von Balkonen und Terrassen sowie die Änderung unvorteilhafter Wohnungsgrundrisse vorzunehmen. In diesem Rahmen legte Herr B. aufgrund seiner langjährigen Erfahrung mit Sanierungsprojekten bereits vorbereitet – jedoch lediglich grob skizzierte - Bauplanentwürfe vor. Eine finale Ausarbeitung eines Sanierungs- bzw. Umbauprojektes lag zu diesem Zeitpunkt definitiv nicht vor.

Wir weisen in diesem Zusammenhang darauf hin, dass aus dem Protokoll der Besprechung eindeutig ersichtlich ist, dass zum damaligen Zeitpunkt lediglich die grundsätzliche Möglichkeit, Sanierungsmaßnahmen vorzunehmen erläutert und diskutiert wurden.

Anhand der konkreten Abfolge der Tagesordnungspunkte ist insbesondere eindeutig erkennbar, dass eine Sanierungsmöglichkeit erst in Betracht gezogen und diskutiert wurde, nachdem sich die Interessenten bereits endgültig zum gemeinschaftlichen Erwerb der Liegenschaft entschieden hatten. Die Sanierungs- und Ausbaumöglichkeit konnte somit auf die ursprüngliche Kaufentscheidung der späteren Miteigentümer überhaupt keinen Einfluss gehabt haben, da die Interessenten zu diesem Zeitpunkt darüber noch gar nicht informiert gewesen waren. Dieser Umstand geht aus dem beigelegten Protokoll über die Besprechung vom 6. Oktober 2007 hervor.

Eine tatsächliche Entscheidungsfindung über die Revitalisierungsmaßnahmen des gegenständlichen Objektes erfolgte viel mehr erst im Rahmen der konstituierenden

Miteigentümersammlung am 19. Dezember 2007 und somit zu einem Zeitpunkt, als offenkundig sämtliche von Frau RECHTSANWÄLTIN erstellten Kaufverträge mit der Verkäuferin (der Abschluss mit Herrn BF. erfolgte am 30. November 2007) bereits unterfertigt und beglaubigt vorlagen.

Beachten Sie bitte, dass auch noch zum Zeitpunkt der konstituierenden Miteigentümersammlung:

- 1. keine Baubewilligung vorlag,*
- 2. die voraussichtlichen Baukosten lediglich anhand von Erfahrungswerten geschätzt wurden,*
- 3. kein Generalunternehmer oder ähnliche Werkverträge abgeschlossen waren,*
- 4. keine wie auch immer gearteten detaillierten Werkverträge vorlagen,*
- 5. das Objekt nicht bestandsfrei war.*

Entgegen der in der Bescheidbegründung geäußerten Vermutung der Finanzverwaltung lag daher kein fertiges "Sanierungs- bzw. Ausbauprojekt" vor, welches auf der konstituierenden Miteigentümersammlung vom 19. Dezember 2007 als solches angeboten werden konnte und es bestand sowohl ein persönliches Engagement sowie eine Entscheidungsbefugnis von Herrn BF..

Bereits aus dem zeitlichen Ablauf des oben angeführten Sachverhaltes geht hervor, dass ein fertiges Vertragsgeflecht zum Zeitpunkt des Kaufvertrags nicht bestanden haben kann.

Die entsprechende Zeitschiene lässt sich wie folgt darstellen:

<i>Oktober 07</i>	<i>November 07</i>	<i>Dezember 07</i>	<i>Jänner 08</i>
<i>6.10.2007 Besprechung mit künftiger MEG, Auftrag zur KV- Errichtung</i>		<i>17.12.2007 Abschluss KV 19.12.2007 Konstituierung MEG Auftragerteilung für Sanierungsmaßnahmen</i>	

Auch wenn informative Vorgespräche der späteren Miteigentümer hinsichtlich möglicher Ausstattungsvarianten und Baukosten sowie die Abfrage einer grundsätzlichen Förderbarkeit des Projektes die Kaufentscheidung der Interessenten möglicherweise beeinflusst haben, so führt dieser Umstand bei objektiver Betrachtung jedoch sicher nicht zu dem Schluss, dass davon ausgegangen werden kann, dass der gegenständliche Liegenschaftserwerb untrennbar mit der geplanten Großsanierung im Zusammenhang steht und daher das Interesse von Anfang an auf Sanierung des Altbau und Dachausbau mit anschließender Vermietung der Wohnungen gerichtet ist.

Da es im gegenständlichen Fall somit bereits am Vorliegen eines fertigen Vertragsgeflechts zum Zeitpunkt der Ankaufentscheidung überhaupt fehlt, erübrigts sich

auch eine Widerlegung der Behauptung seitens der Finanzverwaltung, das vorliegende "Vertragsgeflecht" stelle sicher, dass "nur solche Interessenten zugelassen werden, die sich an ein im wesentlichen vorgegebenes Konzept binden".

II. Vorliegen der Bauherreneigenschaft

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der Erwerber eines Grundstückes nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er

1. auf die bauliche Gestaltung des Hauses wesentlichen Einfluss nehmen kann,
2. das Baurisiko zu tragen hat, also den bauausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist, sodass er bspw. Baumängel, Garantieansprüche oder Verzögerungsschäden auch selbst geltend machen kann, und
3. das finanzielle Risiko tragen muss (das heißt, dass er nicht bloß einen vereinbarten Fixpreis zu leisten hat, sondern an allen Kostensteigerungen wie auch Ersparnissen partizipiert).

Diese von der Judikatur erarbeiteten Merkmale für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft müssen dabei kumulativ vorliegen.

Zu Punkt 1: Mitbestimmung der Bauherren an der baulichen Gestaltung des Hauses

Herr BF. hatte als Miteigentümer des gegenständlichen Objektes sehr wohl die Möglichkeit, an der Entscheidungsfindung über die bauliche Gestaltung des Hauses mitzuwirken. Die erstmals im Rahmen der Besprechung am 6. Oktober 2007 von Herrn B. grob skizzierten grundsätzlichen Sanierungsvorstellungen wurden von sämtlichen zukünftigen Miteigentümern diskutiert und grundlegend ergänzt. Der wesentliche Einfluss der Miteigentümer lässt sich insbesondere dadurch belegen, dass Herrn B. laut beigelegtem Besprechungsprotokoll eine weitere umfangreiche Frist bis zur konstituierenden Miteigentümerversammlung zur Einarbeitung der seitens der Miteigentümergemeinschaft eingebrachten Änderungswünsche in die Pläne nachweislich eingeräumt wurde.

Da - wie oben bereits erläutert - zum Zeitpunkt des Ankaufes der Liegenschaft GASSE

1. keine Baubewilligung vorlag,
2. die voraussichtlichen Baukosten lediglich anhand von Erfahrungswerten geschätzt wurden,
3. kein Generalunternehmer oder ähnliche Werkverträge abgeschlossen waren,
4. keine wie auch immer gearteten detaillierten Werkverträge vorlagen,
5. und das Objekt nicht bestandsfrei war,

liegt es auf der Hand, dass Herr BF. in Folge der zahlreichen offenen Punkte wesentlichen Einfluss auf die Gestaltung der Sanierungsmaßnahmen nehmen konnte.

Zu Punkt 2: Baurisiko

Nach ständiger Rechtsprechung 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 Miteigentümersammlung ersichtlich, steht ausschließlich der Miteigentumsgemeinschaft die Entscheidungshoheit über die Planungsmaßnahmen sowie den Abschluss eines Generalunternehmervertrages zu.

Aus der Entscheidungsberechtigung resultiert ein korrespondierendes Risiko, welches sich beispielhaft in einer Bauverzögerung oder auch hinsichtlich der Vertragsbedingungen im Generalunternehmervertrag auswirkt. Sämtliche Gewährleistungsansprüche bzw. Schadenersatzansprüche aus der Bauführung stehen ausschließlich der Miteigentumsgemeinschaft zu und werden im Rahmen der rechtlichen Möglichkeiten geltend gemacht.

Da ausschließlich die Miteigentumsgemeinschaft als Vertragspartner mit den ausführenden Bauunternehmen berechtigt und verpflichtet ist, werden sämtliche wirtschaftlichen Risiken der Bauführung auch direkt von Herrn BF. als Miteigentümer getragen.

Zu Punkt 3: Finanzielles Risiko

Die Kosten der Baumaßnahmen beruhen - völlig unabhängig und abgegrenzt vom Kaufpreis der Liegenschaft - lediglich auf einer von Herrn B. im Rahmen der konstituierenden Miteigentümersammlung mitgeteilten Baukostenschätzung. In diesem Zusammenhang wurde ausdrücklich auf die bloße Vorläufigkeit dieser Preisfestsetzung hingewiesen, da die endgültigen Kosten naturgemäß letztlich insbesondere vom Ergebnis der öffentlichen Generalunternehmerausschreibung abhängig sind, deren Durchführung erst für September 2008 vorgesehen war.

Ferner vereinbarten die Miteigentümer laut Protokoll der konstituierenden Miteigentümersammlung, dass bei einer eventuellen Änderung der Verhältnisse jedenfalls angemessene Nachschusszahlungen durch die Miteigentümer zu erfolgen haben.

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

III. Anträge

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

5. Vorhalt vom 9. Jänner 2009

Mit Vorhalt vom 9. Jänner 2009 ersuchte das Finanzamt den Bf. in Zusammenhang mit der eingebrachten Berufung um Bekanntgabe, wann welche Geldbeträge zu welchem Zweck auf welche Konten eingezahlt wurden und ersuchte um Vorlage von Kopien der Belege.

In Beantwortung des Vorhaltes übermittelte der Bf. dem Finanzamt mit Schreiben vom 25. Februar 2009 Kopien der Belege über die erste Eigenmitteleinzahlung der Miteigentümer sowie die erste Kreditzuzählung.

II. Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat und vor dem Bundesfinanzgericht

1. Vorlage der Berufung an den UFS

Mit Vorlagebericht vom 30. März 2009 – der in Kopie auch dem Bf. übermittelt wurde - legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor. Darin führte das Finanzamt Folgendes aus:

"Seitens des Finanzamtes wurden bereits ähnlich gelagerte Fälle dem UFS vorgelegt. Das Finanzamt legt daher den gegenständlichen Bemessungsakt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vor und beantragt, die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Bei einer Miteigentümergemeinschaft ist die Bauherrneigenschaft nur dann gegeben, wenn sämtliche Miteigentümer gemeinsam tätig werden (VwGH 29.7.2004, 2003/16/0135).

Von einer MEG kann erst dann gesprochen werden, wenn Personen Miteigentümer geworden sind. Erst Miteigentümer können verbindlich mitgestalten und-beschließen. Wer noch nicht Miteigentümer ist, kann nicht Bauherr sein. Wirkt jemand schon vor Erwerb des Miteigentumsanteiles als Interessent mit, ist dies wegen seiner in dieser Phase unmaßgeblichen Stellung unbeachtlich (VwGH 30.5.1994, 93/16/0096; vom 27.1.1999, 96/16/0003 u.a.).

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

Aus dem Protokoll über die Besprechung vom 6.10.2007 ergibt sich, dass den Interessenten das Projekt von den Anlageberatern vorgestellt wurde, dass Ing.B bereits im Vorfeld Informationen über die Förderungswürdigkeit des Projektes eingeholt hat und auch Planskizzen vorgelegt hat.

Bei dieser Besprechung stellten die bisherigen Aktivitäten, der Bericht des Planers, die Festlegung der weiteren Vorgangsweise Tagesordnungspunkte dar. Im Zuge dieser Besprechung haben sich die einzelnen Interessenten kennen gelernt, wurden Ihnen vom Planer die Planskizze vorgelegt und ein Finanzierungsvorschlag unterbreitet. Nach Vorliegen dieser Informationen haben sich die Interessenten gemeinsam definitiv zum Ankauf der Liegenschaft entschlossen.

In der konstituierenden Bauherrnversammlung vom 19.12.2007 wurden die ausgearbeiteten Pläne präsentiert, die vorbereitete Ausstattungsliste sowie die zu erwartenden Gesamtinvestitionskosten und das Finanzierungskonzept vorgestellt.

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

Daraus folgt aber, dass im Zeitpunkt der Errichtung des Kaufvertrages bereits ein Konzept vorgelegen ist, an das die einzelnen Käufer gebunden waren und daher Gegenstand des Erwerbsvorganges nicht ein Anteil an einem Althaus, sondern ein Anteil an einem zu sanierenden Wohngebäude war. Dies wird auch durch die gesellschaftliche Verflechtung der Verkäuferin mit anderen Gesellschaften der XX-Finanzgruppe erhärtet, werden doch von dieser Gruppe neben der Anlageberatung, dem Abhalten von individuellen Beratungsgesprächen und Besichtigung vor Ort auch die Vorplanung und weitgehende Baureifmachung zur Verwertung der Immobilie an private Investoren durchgeführt. Auf Grund dieser Verflechtung ist es faktisch unmöglich, Liegenschaftsanteile zu erwerben, ohne an das von der XX-Finanzgruppe geplante Bauvorhaben gebunden zu sein. Die Interessenten waren in ein fertiges Konzept eingebunden, das sicherstellt, dass nur solche Interessenten zugelassen wurden, die sich an ein im wesentlichen vorgegebenes Konzept binden. Daher ist auch die das Bauprojekt betreffende Gesamtinvestitionssumme in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen."

2. Ermittlungsauftrag

Am 7. Juni 2013 erteilte der Unabhängige Finanzsenat dem Finanzamt den Auftrag, die Höhe der endgültigen Baukosten zu ermitteln sowie Ermittlungen darüber durchzuführen, welche Nebenkosten (zB Eintragungsgebühr, Grunderwerbsteuer, Vertragserrichtungskosten, Beratungskosten, Hausverwaltung etc.) in den kalkulierten Gesamtinvestitionskosten von € 2.950.000,00 enthalten sind und wie viel auf die einzelnen Positionen entfallen. Für die Durchführung der Ermittlungen wurde dem Finanzamt eine Frist bis zum 16. August 2013 eingeräumt.

Mit Schreiben vom 13. August 2013 teilt das Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat mit, dass das Finanzamt mit Vorhalt vom 19. Juni 2013 und 13. Juli 2013 um Bekanntgabe der endgültigen Baukosten sowie einer Aufteilung der Gesamtinvestitionskosten auf die einzelnen Positionen ersucht habe und weiters gebeten habe, welche Kosten und Nebenkosten in den Gesamtinvestitionskosten, enthalten sind. Eine Beantwortung sei bis dato nicht erfolgt.

Das Finanzamt werde nach Einlangen der Beantwortung diese dem UFS nachreichen.

Nach der vom Finanzamt vertretenen Rechtsansicht 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 13.3.2013, RV/3777-W/10 erhoben). Auf Grund dieser vertretenen Rechtsansicht bestehe daher kein Grund für eine Vorläufigkeit des Grunderwerbsteuerbescheides.

3. Vorhalt vom 27.8.2013 – Aussetzung des Verfahrens

Mit Vorhalt vom 27. August 2013 teilte der Unabhängige Finanzsenat dem Bf. mit, dass sich aus den von der Referentin eingesehen Unterlagen ergebe, dass die Abwicklung des gegenständlichen Projektes weitgehend jenem entspricht, zu dem der Unabhängige Finanzsenat ua. mit Berufungsentscheidung vom 13. März 2013, RV/3777-W/10

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

Da gegen diese Entscheidung wurde 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 im gegenständlichen Berufungsverfahren strittig ist, ob als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer der Kaufpreis für Grund und Altgebäude (Standpunkt des Bf.) oder die Gesamtinvestitionskosten (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 Unabhängige Finanzsenat das gegenständlichen Verfahren mit Bescheid vom 14. Oktober 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 gegenständliche Berufung beim unabhängigen Finanzsenat anhängig und ist daher die Zuständigkeit zur Entscheidung gemäß § 323 Abs. 38 BAO auf das Bundesfinanzgericht übergegangen und ist die Rechtssache als Beschwerde im Sinne des Art 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

5. Vorhalt vom 1. April 2014 - Beendigung der Aussetzung

Mit Vorhalt vom 1. April 2014 teilte das Bundesfinanzgericht 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 das gegenständliche Verfahren gemäß § 271 Abs. 2 BAO von Amts wegen fort.

Aus den vorliegenden Unterlagen ergebe sich, dass auch im nunmehr zu entscheidenden Fall Gegenstand des Erwerbsvorganges jeweils ein Grundstücksanteil samt Anteil am sanierten und ausgebautem Gebäude war und 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 dem Finanzamt vorgelegten Protokoll der

Bauherrnversammlung vom 19. Dezember 2007 hätten die voraussichtlichen Baukosten netto € 1.450.000,00 und die Kosten für Planung und technische Baubetreuung netto 190.000,00 betragen. Die Höhe der tatsächlichen Baukosten seien dem Bundesfinanzgericht bislang nicht bekannt und werde daher um Übermittlung einer Kopie der Endabrechnung innerhalb einer Frist von einem Monat ab Zustellung des Vorhaltes ersucht. Sollte noch keine Endabrechnung vorliegen, dann werde beabsichtigt den angefochtenen Bescheid insofern abzuändern, als die Grunderwerbsteuer weiterhin vorläufig gemäß § 200 Abs. 1 BAO wie im beiliegenden Berechnungsblatt angeführt festgesetzt werde (dh. Grunderwerbsteuer iHv € 17.836,00 – 3,5% von einer Gegenleistung von € 509.600,00).

6. Stellungnahme des Finanzamtes

Das Finanzamt gab dazu mit Schriftsatz vom 6. Mai 2014 folgende Stellungnahme ab:

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

*Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinen Erkenntnissen vom 29. April und vom 28. Mai 1998, Zlen. 97/16/0234-0238 und 97/16/0494 (welche ebenfalls "Bauherrenmodelle" der **WohnbauGMBH bzw. der XX 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: Verkäuferin-Ges.m.b.H., XX Immobilien- und Finanzierungsberatungs-Ges.m.b.H., Firma5, FIRMA4 Ges.m.b.H., FIRMA2 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 eingegangen 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. 9.11.2000, 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.

Das vorliegende Projekt wurde bereits endabgerechnet. Trotz Aufforderung zu allen Positionen der vorläufigen Projektkosten den endgültigen Betrag bekanntzugeben, wurden nur die Kosten des Liegenschaftserwerbes, die Planungskosten und die Baukosten bekanntgegeben. Nach Ansicht des Finanzamtes wären aber alle Kosten in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer miteinzubeziehen, weil nur dann das angebotene Projekt zu realisieren und finanzieren ist."

Der Stellungnahme des Finanzamtes angeschlossen waren Kopien folgender dem Finanzamt mit Email vom 5. Mai 2014 übermittelter Unterlagen:

Berechnungsblatt "zur Ermittlung der endgültigen Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer", mehrere Kontoblätter der Firma2 sowie die Endabrechnung des Amtes der *** Landesregierung, Abteilung-Wohnbauförderung vom 13. Februar 2013.

Vom Bf. wurde bis dato keine Stellungnahme beim Bundesfinanzgericht eingebracht.

III. entscheidungswesentlicher Sachverhalt

Der Beschwerdeführer wurde auf die Liegenschaft GASSE durch seinen persönlichen Anlageberater, Herrn A MBA, Anlageberater der Firma Firma1, aufmerksam gemacht. Das Projekt wurde über Initiative einiger Anlageberater, die laufend derartige Immobilien für vorgemerkt Interessenten suchen, gestartet.

Nachdem der Bf. am Erwerb einer (wenn auch sanierungsbedürftigen) Liegenschaft grundsätzlich interessiert war, besuchte er die am 6. Oktober 2007 stattgefunden Besprechung im Büro des Architekten B. Bei dieser Besprechung waren neben Kaufinteressenten betreffend die Liegenschaft GASSE auch Anlageberater anwesend. 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.:

In den vergangenen Wochen haben die Anlageberater bei diversen Besprechungen den Interessenten das Objekt vorgestellt. ...

Das Objekt selbst verfügt gemäß Grundbuchsatzung über eine Gesamtfläche von 432 m² und ist mit einem 1874 errichteten Zinshaus bebaut. Das Haus besteht aus Keller, Erdgeschoß und drei Stockwerken und sind zum Teil vermietet.

Da das Potential der Liegenschaft als gut eingeschätzt wird, haben die Interessenten gemeinsam beschlossen, einen Fachmann mit der Bewertung der Liegenschaft zu beauftragen und für diese Aufgabe Herrn B ausgewählt. Überdies wurde der Planer ersucht, vorab die Förderungswürdigkeit des Objektes mit dem FÖRDERSTELLE abklären, da die Interessenten einhellig der Meinung sind, dass die Inanspruchnahme einer Förderung sowohl aus wirtschaftlichen als auch aus steuerlichen Gründen eine unabdingbare Voraussetzung für den Ankauf der Liegenschaft ist.

Parallel dazu wurden von den Anlageberatern Gespräche mit der Verkäuferin geführt. Erfreulicherweise hat sich die Verkäuferin dazu bereit erklärt, das Haus auf ihre Kosten bestandfrei zu stellen und wurde ein Kaufpreis von € 580.000,00 für das letztlich bestandsfreie Haus von den Interessenten als akzeptabel erachtet.

*Herr Ing.B. konnte bereits mitteilen, dass der FÖRDERSTELLE das Objekt grundsätzlich als förderungswürdig erachtet, obschon der bestehende Altbau nicht dem Flächenwidmungsplan entspricht. Die ***-Kommission wird die Förderung der Sanierung unter der Voraussetzung, dass ein Teil des 2. und des 3. Stockwerkes abgebrochen wird, befürworten.*

*Nach Vorliegen dieser Informationen haben sich die Interessenten gemeinsam definitiv zum Ankauf der Liegenschaft entschlossen und Frau RECHTSANWÄLTIN, eine *** Rechtsanwältin, damit beauftragt, einen Kaufvertrag zu entwerfen und mit der Verkäuferseite abzustimmen. Weiters soll sie einen Miteigentümervertrag, in dem die Rechte und Pflichten der Miteigentümer untereinander geregelt werden, erstellen.*

zu 2.:

Herr Ing.B. legt die von ihm bereits vorbereiteten Planskizzen vor. Er teilt mit, dass diese den voraussichtlich erforderlichen Abbruch bereits berücksichtigen.

Da sich die Verkäuferin zur Auflösung der letzten Mietverhältnisse verpflichtet hat, können sämtliche Einheiten grundsätzlich saniert und umgebaut werden. Im Erdgeschoß sind drei Wohnungen vorgesehen, wobei die in den Hof ausgerichteten Wohnungen Terrassen und gegebenenfalls Eigengärten erhalten können. Die im Erdgeschoß bestehende Garage für zwei Stellplätze soll erhalten bleiben. In den bestehenden Stockwerken sind - durch Änderung der Wohnungsgrundrisse - jeweils 2-RaumWohnungen zwischen 50 und 60 m² vorgesehen. Die Käufer haben gewünscht, diesen Wohnungstyp möglichst zu berücksichtigen, da davon ausgegangen wird, dass die Vermietung dieser Wohnungen problemlos sein wird. Herr B. erläutert, dass aufgrund des geforderten Rückbaus eine Terrasse entstehen wird, die wahlweise der Allgemeinheit zur Verfügung stehen kann oder einer Wohneinheit zugeordnet werden soll. Die übrigen in den Hof ausgerichteten Wohnungen erhalten Balkone bzw. Loggien.

Das Dachgeschoß wird ausgebaut und sollen hier ebenfalls zwei Wohnungen neu errichtet werden. Die Käufer sind mit den Vorschlägen von Herrn B. grundsätzlich einverstanden, da der Planer die von den Käufern geforderten Punkte in seinen Skizzen berücksichtigt hat. Die heute von den Käufern vorgetragenen Wünsche wird er in seine Pläne einarbeiten. Er sagt zu, bis zum nächsten Termin einen voraussichtlichen Ablauf des Bauvorhabens zu skizzieren und mitzuteilen, wann Baubeginn sein kann. Überdies wird er eine Ausstattungsliste sowie eine Baukostenschätzung und einen Honorarvorschlag unterbreiten, da die Käufer wünschen, bei der nächsten Besprechung über alle Unterlagen zu verfügen, die für eine Auftragerteilung an Herrn B. notwendig sind.

zu 3.:

Zur weiteren Abwicklung des Investitionsvorhabens wünschen die Käufer, einen gemeinsamen Vertreter zu bestellen. Die Firma3 soll ein diesbezügliches Anbot zur Abwicklung als Bevollmächtigter der Gemeinschaft sowie ein Anbot zur Erstellung detaillierter Wirtschaftlichkeitsanalysen und -berechnungen vorlegen, die Firma4 soll die wirtschaftliche Betreuung übernehmen. Weiters soll über Vorschlag der Käufer die Firma2

mit der Durchführung der Hausverwaltung beauftragt werden. Die Firma5 soll den Auftrag für die Finanzierungsbeschaffung erhalten.

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

Mit der laufenden steuerlichen Beratung und Betreuung soll die STEUERBERATUNGSKANZLEI beauftragt werden. Auch diese Kanzlei soll ein entsprechendes Honoraranbot legen.

zu 4.:

Die Käufer erteilen Frau RECHTSANWÄLTIN den Auftrag zur Errichtung des Kaufvertrages und dessen grundbürgerlicher Durchführung sowie zur Verfassung eines Miteigentümervertrages und vereinbaren dafür ein Honorar von € 9.000,-- zuzüglich USt."*

Die im Protokoll unter Punkt 3., Absatz 1 genannten Gesellschaften (Firma3, Firma4, Firma2 und Firma5) gehören ebenso wie die Verkäuferin (die VERKÄUFERIN-GmbH) zur sogenannten "XX-Finanzgruppe" und präsentieren sich alle genannten Unternehmen gemeinsam auf der Homepage www.XX.at.

Alle genannten Gesellschaften haben ihren Sitz in ADRESSE2. Im Jahr 2007 war Herr C Vorstandsmitglied der Firma5, Geschäftsführer der FIRMA3-GmbH., Geschäftsführer der Firma4 und Geschäftsführer und Gesellschafter der Firma2 sowie der VERKÄUFERIN-GmbH. Die Gesellschaften sind auch gesellschaftsrechtlich verflochten.

Im Zeitraum 30. November 2007 und 17. Dezember 2007 unterfertigten insgesamt 9 Personen als Käufer - der Beschwerdeführer am 30. November 2007 - im Wesentlichen gleichlautende Kaufverträge über Miteigentumsanteile an der Liegenschaft EZ**** Grundbuch**** mit der Adresse GASSE (Unterschiede bestehen lediglich hinsichtlich der Anzahl der Miteigentumsanteile und dementsprechend der Höhe des Kaufpreises). Die Unterzeichnung der Kaufverträge durch die Verkäuferin, die VERKÄUFERIN, erfolgte am 17. Dezember 2007 bzw. am 18. Dezember 2007. Die Übergabe und Übernahme der Liegenschaftsanteile durch die Käufer erfolgte gemäß Punkt IV. des jeweiligen Kaufvertrages mit beiderseitiger Vertragsunterfertigung.

Der Bf. erwarb mit der am 17. Dezember 2007 erfolgten Unterzeichnung des Kaufvertrages durch Herrn C für die Verkäuferin 2.000/10.000 Anteile an der Liegenschaft EZ**** Grundbuch**** um einen Kaufpreis von € 116.000,00.

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 Mieterträgnissen 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 Erträgnisse 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 "XX-Finanzgruppe" einbinden zu lassen. Bei der Art der Abwicklung hatten die Miteigentümer keine wesentlichen Dispositionsbefugnisse mehr. Es stand bereits fest, dass Firma3 als gemeinsamer Vertreter bestellt werden soll und dass auch an die anderen unter Punkt 3 des Protokolls vom 6. Oktober 2007 genannten Gesellschaften der XX-Finanzgruppe Aufträge erteilt werden.

Die Käufer erhielten durch ihre Anlageberater Dokumente mit folgenden Bezeichnungen ausgehändigt: „Finanzierungsvorschlag inklusive Nebenkosten“, „Liquiditätsrechnung“, „steuerliche Prognoserechnung“, „Totalgewinnberechnung“ und „Erläuterungen zur Wirtschaftlichkeitsvorschau“.

Im „Finanzierungsvorschlag inklusive Nebenkosten“ wird eine "Gesamtinvestitionssumme" von € 2.950.000,00 genannt 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	€ 750.000,00
Steuer (2007-2009)	-€ 407.500,00
Eigenkapital nach Steuer	342.500,00
Bankdarlehen	€ 1.794.250,00
Darlehen LAND gefördert	€ 450.000,00
Gesamtinvestition nach Steuer	€ 2.586.750,00

Am 19. Dezember 2007, einen Tag nach Unterzeichnung des letzten Kaufvertrages, fand eine Versammlung aller Käufer statt, für die die Tagesordnung von Herrn C namens der Firma5 vorgeschlagen wurde und bei der den Käufern ein Bündel von Verträgen zur Unterzeichnung vorgelegt wurde (Angebote jener Gesellschaften, die im Protokoll der Versammlung vom 6. Oktober 2007 unter Punkt 3. angeführt sind) und bei der von Herrn Ing.B bereits Pläne und eine Ausstattungsliste präsentiert wurden. Das über die Versammlung aufgenommene Protokoll lautet auszugsweise:

"Herr C. von der Firma5, ORT2 begrüßt die Anwesenden und schlägt die Tagesordnungspunkte wie folgt vor:

1. Kaufvertragsabwicklung/Miteigentümervertrag
2. Planung und Bauausführung

3. Erläuterung der steuerlichen Situation

4. Angebote der Vertragspartner/Auftragserteilung.

5. Förderung und Finanzierung

6. Allfälliges

7. Konstituierung und Beschlussfassung

zu 1.:

Entsprechend dem erteilten Auftrag hat Frau RECHTSANWÄLTIN Kaufverträge erstellt, die mit der Verkäuferseite abgestimmt wurden. Mittlerweile liegen ihr sämtliche Kaufverträge sowohl von den Käufern als auch der Verkäuferin beglaubigt unterfertigt vor. Weiters verfügt die Anwältin über die Rangordnung für die beabsichtigte Veräußerung, die im Grundbuch angemerkt ist.

Frau RECHTSANWÄLTIN erläutert nochmals, dass die Liegenschaft frei von bücherlichen und außerbücherlichen Lasten übernommen wird. Gemäß Kaufvertrag sind mehrere Wohnungen sowie ein Magazin vermietet, wobei für einige der Wohnungen bereits Räumungsverpflichtungen zum 31.12.2007 vorliegen. Die Verkäuferin hat sich darüber hinaus zur Auflösung sämtlicher Mietverträge bis 31.1.2009 verpflichtet.

Frau RECHTSANWÄLTIN hält fest, dass sie die persönliche Haftung für die Eigentumseinverleibung der Miteigentümer übernimmt.

Weiters wurde Frau RECHTSANWÄLTIN damit beauftragt, einen Miteigentümervertrag zu errichten, der bereits mit den Käufern abgestimmt wurde und nochmals ausführlich erläutert wird. Einigkeit herrscht darüber, dass für einen Zeitraum von 30 Jahren auf die Teilung des gemeinsamen Eigentums sowie auf die Begründung von Wohnungseigentum bzw. auf die Einräumung eines ausschließlichen Nutzungsrechtes an einer bestimmten Einheit verzichtet wird. Sodann wird der Miteigentümervertrag unterfertigt.

zu 2.:

Herr B. präsentiert die Pläne, die er auf Grundlage der bereits besprochenen Skizzen mit den Käufern ausgearbeitet hat und erläutert die Unterlagen anhand einer Power-Point-Präsentation.

Der Planer hat nach der Besprechung im Oktober um Bekanntgabe der Bebauungsbestimmungen angesucht und wurden diese mittlerweile bescheidmäßig bekanntgegeben und die behördlichen Vorgaben in den Entwürfen berücksichtigt.

Da die Liegenschaft sehr stark verbaut ist, wird jedenfalls zur Erreichung der Förderungswürdigkeit ein Teilabbruch des Altbestandes notwendig sein und wurde das ebenfalls in die Pläne einbezogen.

Durch die zusammenhängende Grünfläche im Hof sowie den Hof des Nachbargebäudes entsteht eine für den innerstädtischen Bereich großzügige Freifläche. Die beiden im Altbestand vorhandenen Stellplätze sind in die Planung integriert und können erhalten werden.

Die alten Stiegenhäuser sollen ebenso wie der ansprechende Eingangsbereich und die profilierte Straßenfassade erhalten bleiben. Eine Aufzugsanlage wird neu errichtet. Im Kellergeschoß können Einlagerungsräume errichtet werden. Durch Abschlagen des Putzes und Einbau eines Elektroosmosystems soll eine Trockenheit ab Erdgeschoßniveau erreicht werden; für den Keller ist für eine untergeordnete Nutzung vorgesehen.

Auf Frage der Miteigentümer erläutert der Planer, dass die Dämmung der Straßenfassade aufgrund der Strukturierung nicht möglich ist. Aufgrund der Stärke der Wände ist eine Dämmung der Straßenfassade auch nicht unbedingt erforderlich. Die Hoffassade, die, wie bei Gründerzeithäusern üblich, glatt ist, wird durch Aufbringung eines Vollwärmeschutzes thermisch verbessert.

Insgesamt wird das sanierte und ausgebauten Haus über 15 Wohnungen verfügen, wovon 2 im ausgebauten Dachgeschoß neu errichtet werden. Weiters sind zwei Stellplätze vorhanden.

Wie vereinbart, hat Herr B. eine Ausstattungsliste vorbereitet, die er anhand von Fotos fertig gestellter Objekte anschaulich erläutert.

Unter Berücksichtigung dieser Ausstattungsliste hat Herr B. eine Baukostenschätzung erstellt. Er teilt mit, dass sich - ausgehend vom derzeitigen Planungs- und Baukonzept - vorläufige Bau- und Baunebenkosten in Höhe von circa € 1.450.000,-- ergeben.

In diesen Kosten sind sämtliche derzeit absehbaren Kosten inkludiert, doch werden die exakten Kosten von den letztlichen Ausführungs- und Ausstattungswünschen der Miteigentümer und vor allem vom Ergebnis der öffentlichen Generalunternehmerausschreibung abhängig sein, weiters könnten zusätzliche Auflagen der Behörden zu Kostenerhöhungen führen.

Herr B. legt nunmehr den voraussichtlichen Zeitplan vor: Das Förderungsansuchen beim FÖRDERSTELLE soll Anfang 2008 eingereicht werden und wird mit der Erstellung eines positiven Vorprüfberichtes im 2. Quartal 2008 gerechnet. Die Pläne sollen in den nächsten Monaten ausgearbeitet werden, sodass die Einreichung bei der Baubehörde im Juni 2008 erfolgen kann. Mit einer Einreichung im Juni 2008 kann gewährleistet werden, dass die Novelle der Bauordnung, die Einschränkungen für den Dachausbau mit sich bringen wird, für dieses Projekt nicht anzuwenden ist. Herr IngB.. sagt verbindlich zu, die Einreichung im Juni 2008 - vor Wirksamkeit der Eurocodes - einzubringen. Die Einholung einer Ausnahmegenehmigung ist aus heutiger Sicht nicht erforderlich. Mit dem Vorliegen einer Baubewilligung kann sohin bis Ende 2008 gerechnet werden.

Die öffentliche Ausschreibung ist für September 2008 vorgesehen, sodass voraussichtlich Ende November 2008 dem FÖRDERSTELLE Vergabevorschlag vorgelegt werden kann. Die Zustimmung zum vorzeitigen Baubeginn wird Ende Dezember 2008 erwartet, sodass ein Baubeginn Anfang Jänner 2009 möglich sein sollte, wodurch sich bei einer voraussichtlichen Bauzeit von 12 Monaten ein Fertigstellungstermin Ende Dezember 2009 ergibt.

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

Herr B bietet sämtliche erforderliche Leistungen für Generalplanung, Ausschreibung und technische Baubetreuung zu einem Gesamthonorar in Höhe von € 190.000,-- zuzüglich USt. an, womit sich die Miteigentümer einverstanden erklären, sodass der entsprechende Auftrag erteilt und eine Vollmacht unterfertigt wird. In diesem Honorar ist inkludiert, dass Herr B als Projektleiter im Sinne des Bauarbeitenkoordinationsgesetzes auftritt, wobei er befugt ist, seinerseits einen Baustellenkoordinator zu ernennen.

zu 3.:

Herr D und Herr E von der STEUERBERATUNG-GmbH erläutern gemeinsam nochmals zusammenfassend die steuerlichen Voraussetzungen und Auswirkungen des beabsichtigten Investitionsvorhabens.

Aufgrund des Umstandes, dass nach durchgeföhrter Generalsanierung das gesamte Gebäude durch die Miteigentümer vermietet werden soll, ist eine sogenannte große Vermietung" (entgeltliche Überlassung von Gebäuden im Sinne des § 2 Abs. 3 LVO) zugrunde zu legen.

In diesem Fall ist das Vorliegen einer Absicht zur Erzielung eines Gesamtgewinnes bzw. Gesamtüberschusses innerhalb eines absehbaren Zeitraumes dann anzunehmen, wenn die Erreichung des Totalgewinnes (Gesamtüberschusses) innerhalb von 25 Jahren plus Bauzeit erfolgt, somit höchstens in 28 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen. Andernfalls würde die Betätigung als Liebhaberei - einkommensteuerrechtlich nicht relevante Tätigkeit - qualifiziert werden.

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

Die Steuerberater teilen mit, dass sie ein Gutachten erstellen werden, das den Bauherren mit Aussendung des Protokolles zugesandt wird.

Letztlich erläutert Herr D. kurz die Tätigkeiten, die seine Kanzlei als Steuerberater für die laufende Vertretung der Miteigentümergemeinschaft wahrnehmen wird.

zu 4.:

Im Sinne der Besprechung vom 6. Oktober 2007 wurden seitens der einzelnen Firmen sowie von der STEUERBERATUNG-GmbH Anbote gestellt und diesbezüglich Vertragsvorschläge vorgelegt.

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

zu 5.:

Herr C berichtet, dass die Firma5 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 abgegeben wurde.

....

Beim LAND wird ein Ansuchen für Gewährung eines Direktdarlehens für Maßnahmen der Totalsanierung sowie von Annuitätenzuschüssen für eingesetztes Eigenkapital eingebracht.

Aufgrund der positiven Gespräche mit dem FÖRDERSTELLE sind in die aktuelle Berechnung bereits Fördermittel einkalkuliert. Klargestellt wird, dass kein Rechtsanspruch auf die Förderung besteht. Weiters kann sich durch gesetzliche Änderungen sowohl die Höhe als auch die Art der Förderung ändern.

Derzeit sind ein Direktdarlehen des LANDES in Höhe von € 450.000,-- (Laufzeit 15 Jahre, Zinssatz 1%) und Annuitätenzuschüsse in Höhe von € 32.000,00 p.a. kalkuliert.

....

Unter Berücksichtigung sämtlicher erteilter Aufträge samt Nebenkosten ergibt sich eine voraussichtliche Gesamtinvestitionssumme von € 2.950.000,--. Das exakte Finanzierungskonzept wird nun dahingehend festgelegt, dass € 705.750,-- in Form von Eigenmitteln aufgebracht werden, wovon ein Betrag von € 205.750,-- in Kürze zur Einzahlung gebracht werden sollte. Die weiteren Eigenkapitaleinzahlungen in Höhe von jeweils € 250.000,-- werden am 30. Juni 2008 und am 30. Juni 2009 erfolgen.

Bei der **BANK wird eine Zwischenfinanzierung in der Höhe von € 2.744.250,- und eine Endfinanzierung in Höhe von € 1.794.250,- in Anspruch genommen; das Direktdarlehen des LANDES ist derzeit mit € 450.000,-- veranschlagt. Sollten die Förderungsmittel durch das LAND nicht, in geringerer Höhe oder in anderer Form gewährt werden, müsste eine entsprechende Erhöhung der nicht geförderten Fremdmittel erfolgen.

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

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

Die Miteigentümer sind in Kenntnis darüber, dass gemäß den derzeitigen Wirtschaftlichkeitsberechnungen für das gegenständliche Objekt die Erreichung des Totalgewinnes nach 25 Jahren (23 Jahre ab Vermietungsbeginn) zugrunde gelegt wird. Dies bei Zugrundelegung eines freifinanzierten Fremdkapitals in EUR mit einem

Zinssatz von 5,5 % p.a. und Tilgung innerhalb eines Zeitraumes von 15 Jahren. In diesem Zusammenhang wird nochmals festgehalten, dass die in der Wirtschaftlichkeitsvorschau kalkulierten Mieteinnahmen sowie Fremdkapitalzinsen und Nebenkosten der derzeitigen Markt- und Gesetzeslage entsprechen und sich verändern können, wodurch sich auch die monatliche Nachschussleistung der Miteigentümer verändern würde.

zu 6.:

Die Miteigentümer werden darüber informiert, dass bei den Wirtschaftlichkeitsberechnungen von folgenden Mieteinnahmen ausgegangen wurde: Sowohl für die 13 sanierten Wohnungen im Ausmaß von 746 m² als auch für die 2 Neubauwohnungen im Ausmaß von 145 m² wird eine Nettomonatsmiete von € 8,- pro m² angesetzt. Die Garagenplätze sollen zu je € 50,-- netto pro Monat vermietet werden. Damit betragen die kalkulierten Mieteinnahmen monatlich rund € 7.230,--, das sind rund € 86.000,-- p.a..

Da aufgrund der Förderungsbestimmungen des LANDES 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 Zinssatz für das Jahr 2007 beträgt 3,66 %.

zu 7.:

Die Bauherren beschließen einstimmig die Konstituierung der Miteigentümergemeinschaft laut "Konstituierung und Beschlussfassung der Miteigentümergemeinschaft STADT, GASSE" (Beilage).

Wien, am 19. Dezember 2007

(Unterschriften lt. Beilage)"

Die genannte Beilage zum Protokoll vom 19. Dezember 2007 lautet:

**"KONSTITUIERUNG UND BESCHLUSSFASSUNG
MITEIGENTÜMERGEMEINSCHAFT
STADT, GASSE**

Die Bauherren beschließen die Konstituierung der Miteigentümergemeinschaft 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 Finanzierungstreuhandschaft und Verbücherung der Pfandrechte durch Frau RECHTSANWÄLTIN, Rechtsanwältin, Wien - Honorar: € 14.000,-- zuzüglich USt.*

2.) Generalplanung und technische Baubetreuung durch B 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: € 190.000,-- zuzüglich USt. bei einer Vorauszahlung von 30 % im Dezember 2007

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

- Durchführung sämtlicher Arbeiten laut Planungsbeschluss und Bau- und Ausstattungsbeschreibung
- Bauzeit: 12 Monate ab Baufreigabe
- Bau- und Baunebenkosten zu voraussichtlich € 1.450.000,-- als Höchstpreis mit Abrechnung nach Aufmaß, ausgehend von einer vorläufigen Kostenschätzung

4.) Durchführung der Investitionen aufgrund der heute getroffenen Bauherrenentscheidungen unter Zugrundelegung der Wirtschaftlichkeitsanalysen und -berechnungen der Firma3, ORT2 und Abschluss einer diesbezüglichen Vereinbarung.

- Recht zur Nutzung der Analysen und Berechnungen sowie des Durchführungsplanes zur ertragbringenden Vermietung
- Vergütung: € 110.000,-~ zuzüglich USt.; davon € 55.000,-- als Vorauszahlung für den Leistungszeitraum bis Ende 2008

5.) Hausverwaltung und Erstvermietung durch die Firma2, ORT2

- 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: € 59.000,-- zuzüglich USt., davon € 29.500,-- als Vorauszahlung für den Leistungszeitraum bis Ende 2008

6.) Auftragerteilung an die XX Immobilien- und Finanzierungsberatungs-Gesellschaft m.b.H., ORT2 zur Durchführung der von den Bauherren gefassten Beschlüsse.

- Abwicklung der von der Miteigentümergemeinschaft gefassten Beschlüsse in deren Namen und deren Vertretung in sämtlichen außerbehördlichen und behördlichen Angelegenheiten

- Vergütung: € 120.000,-- zuzüglich USt.; davon € 60.000,-- als Vorauszahlung für den Leistungszeitraum bis Ende 2008

Zur Durchführung des Auftrages erhält die XX eine gesonderte Vollmacht.

7.) Wirtschaftliche Betreuung durch die Firma4, ORT2

- Erstellung eines Zahlungsplanes (Mittelabflussplan), diesen anzupassen und seine Einhaltung zu überwachen

- Prüfung der Rechnungen unter kaufmännischen Gesichtspunkten auf Übereinstimmung mit dem Investitionsplan und Mitfertigung diesbezüglicher Überweisungen (Mittelverwendungskontrolle)

- Mitwirkung bei der finanziellen Abwicklung des Investitionsvorhabens

- Vorbereitung des Abschlusses einer Rohbauversicherung

- Vergütung: € 75.000,-- zuzüglich USt.; davon € 37.500,-- als Vorauszahlung für den Leistungszeitraum bis Ende 2008

8.) Steuerberatung durch STEUERBERATUNG-GMBH

- Überprüfung des steuerlichen Grundkonzepts

- Vertretung der Miteigentümergemeinschaft 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: € 30.000,-- zuzüglich USt.; davon € 15.000,-- als Vorauszahlung für den Leistungszeitraum bis Ende 2008

9.) Inanspruchnahme des vorgeschlagenen Finanzierungskonzeptes in der festgelegten Form und Abschluss einer Vereinbarung über Finanzierungsbeschaffung mit der Firma5, ORT2.

- Vermittlung der Zwischen- und langfristigen Endfinanzierung

- Übernahme der im Zusammenhang mit der Erstellung der Kredit- und Darlehensverträge auflaufenden Bearbeitungs- und Ausfertigungsgebühr
- Abwicklung und Bearbeitung der Zwischen- und langfristigen Finanzierung
- Beantragung von Förderungsmitteln, Abwicklung und Bearbeitung bis zur der Endabrechnung
- Vergütung: € 90.000,-- zur Gänze fällig unmittelbar nach Vertragsabschluss

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

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

Die **endgültigen Baukosten** für die Sanierung des Objektes GASSE haben € 1.701.686,83 zuzüglich 20% Umsatzsteuer, somit inklusive Umsatzsteuer € **2.042.024,20** betragen.

Bei den kalkulierten **Planungskosten** von € 190.000,00 zuzüglich 20% Umsatzsteuer, somit inklusive Umsatzsteuer € **228.00,00**, hat sich während der Abwicklung des Bauvorhabens keine Änderung ergeben.

Im Zuge der Abwicklung des Bauvorhabens erhielt die Eigentümergemeinschaft der gegenständlichen Liegenschaft vom LAND einen einmaligen, nicht rückzahlbaren Beitrag für städtebauliche Strukturverbesserung einschließlich Infrastrukturmaßnahmen gemäß § 14 Abs. 1 Sanierungsverordnung des LANDES in Höhe von € 33.600,00.

Zur Finanzierung des Bauvorhabens gewährte das LAND letztendlich ein Förderdarlehen in Höhe von € 618.697,20. In der Endabrechnung vom 13. Februar 2013 ging das LAND von "förderbaren Gesamtbaukosten laut Finanzierungspan" in Höhe von € 1.589.700,00 sowie von "aufgewendeten Eigenmitteln" in der Höhe von € 937.402,80 aus.

Weiters erhält die Miteigentümergemeinschaft laufend vom LAND für die Förderungsdauer von 15 Jahren nicht rückzahlbare Zuschüsse in Höhe von € 19.451,25 pro Halbjahr (somit insgesamt € 583.537,50). Der Betrag von € 19.451,25 pro Halbjahr wird zur Gänze zur teilweisen Abdeckung der Rückzahlungsrate für das Förderdarlehen des LANDESs in Höhe von € 618.697,20 herangezogen.

IV. Beweiswürdigung

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

Im Schriftsatz vom 21. August 2008 hat der Bf. angegeben, dass ihm die Anteile an der Liegenschaft mit dem Ziel angeboten wurden, "*gemeinschaftlich eine Sanierung des Objektes und eine anschließende langfristige Vermietung*" durchzuführen. Diese

Angaben stehen im Einklang mit dem Protokoll der Besprechung vom 6. Oktober 2007, in dem ausdrücklich davon die Rede ist, dass die Inanspruchnahme einer Förderung eine unabdingbare Voraussetzung für den Ankauf der Liegenschaft durch die Interessenten ist. 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 und die Anzahl der Wohnungen pro Stockwerk bzw. die ungefähren Wohnungsgrößen mit Blick auf die künftige Vermietung festgelegt 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 „XX-Finanzgruppe“ 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 "XX-Finanzgruppe" ausgearbeitet wurde, wird durch die knappe zeitliche Abfolge deutlich. Nur einen bzw. zwei Tage nach dem die Kaufverträge von der Verkäuferin bzw. den "letzten" Käufern unterzeichnet wurde, fand am 19. Dezember 2007 die sogenannten "konstituierende Bauherrnversammlung" statt, bei der den Käufern bereits Pläne und eine Ausstattungsliste vorgelegt wurden. In dieser Versammlung haben sich die 9 Käufer zur Tragung von Kosten in Höhe von insgesamt € 2.028.000,00 (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 19.12.2007). Es widerspricht jeglicher Lebenserfahrung, dass finanzielle Verpflichtungen in dieser Größenordnung von mehreren Personen nach einer „Nachdenkphase“ von nur ein bis zwei Tagen eingegangen werden oder dass die Entscheidung gar erst direkt bei der Zusammenkunft am 19. Dezember 2007 getroffen wurde.

Auch die gesellschaftsrechtliche Verflechtung, aber auch die Identität der gesellschaftsrechtlich wie wirtschaftlich maßgebenden Personen auf Seite der Verkäuferin sowie der mit der Abwicklung des Projektes betrauten Gesellschaften spricht dafür, dass ein Gesamtkonzept – und nicht bloß Liegenschaftsanteile mit sanierungsbedürftigem Gebäude – angeboten wurde und nur solche Interessenten zum Anteilserwerb zugelassen wurden, die sich auch an der Sanierung und dem Umbau/Ausbau und der Vermarktung des Gebäudes finanziell beteiligen.

Das erkennende Gericht ist daher zur Überzeugung gelangt, dass die Käufer bereits vor Abschluss der Kaufverträge durch die sogenannten „Interessentenversammlung“ darüber informiert waren, in welcher Größenordnung finanzielle Mittel aufzubringen sind, um sich am „Investitionsvorhaben GASSE“ zu beteiligen und dass der Wille des Beschwerdeführers wie aller anderen Käufer als Miteigentümer darauf gerichtet war, ein ausgebautes, für die Erzielung von Mieterträgnissen 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 vom 30. November/17. Dezember 2007 ausgewiesenen Kaufpreises von € 116.000,00, sondern auch zur (Fremd-)Finanzierung all jener Mittel, die zu einem solchen Ausbau des Objektes erforderlich waren, um dereinst aus dem Objekt Erträge zu erzielen.

Die Feststellungen über die Höhe der prognostizierten "Gesamtinvestitionssumme" von € 2.950.000,00 bei Vertragsabschluss wurden durch Einsicht in den „Finanzierungsvorschlag inklusive Nebenkosten“ sowie in das Protokoll vom 19.12.2007 (siehe Punkt 5.) getroffen. Die Höhe der tatsächlichen angefallenen Kosten konnten an Hand der dem Finanzamt am 5. Mai 2014 vorgelegten, unbedenklichen Unterlagen getroffen werden.

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 bebautem 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 besteuernden 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 Zusammenhangs 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 anteilig Baukosten von insgesamt € 2.042.024,20 und Planungskosten von € 228.000,00 (jeweils inklusive Umsatzsteuer) zu tragen, sodass von ihm ein Betrag von € 454.004,84 (2000/10000 Anteil der Gesamtkosten) zusätzlich zum Kaufpreis in Höhe von € 116.000,00 aufzuwenden war, um die Liegenschaftsanteile zu erwerben. Die Bemessungsgrundlage für den Erwerb des Bf. beträgt daher € 570.004,84.

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

Gegen die Heranziehung der prognostizierten "Gesamtinvestitionssumme" von € 2.950.000,00 als Bemessungsgrundlage spricht im vorliegenden Fall überdies, dass in diesem Betrag ausdrücklich auch Erwerbsnebenkosten wie die Grunderwerbsteuer

(die nach § 5 Abs. 4 GrEStG 1987 der Gegenleistung weder hinzugerechnet noch von ihr abzuziehen ist) enthalten sind.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes können Dokumente, in denen wie im vorliegenden Fall eine "Gesamtinvestitionssumme" ausgewiesen wird, bis zum Vorliegen der Endabrechnung eine geeignete Basis (mit entsprechenden Abschlägen für nicht mit dem Erwerb der Liegenschaft in unmittelbarem Zusammenhang stehende Kosten oder Erwerbsnebenkosten wie der Grunderwerbsteuer) für eine vorläufige Festsetzung der Grunderwerbsteuer bilden.

Bemerkt wird, dass aus der Sachverhaltsdarstellung des Erkenntnis VwGH 6.11.2002, 99/16/0204 ersichtlich ist, dass die Berufungsbehörde nachträglich bei der Verwirklichung des Bauprojektes unerwartet aufgelaufene Kosten - wie zum Beispiel für die Anschaffung von Ersatzwohnungen - als nicht zur Gegenleistung zählend gewertet hat. Es wurde daher nicht die Summe aller aufgelaufenen Kosten (die im dortigen Beschwerdefall höher war als die "Gesamtinvestitionssumme"), sondern die "Gesamtinvestitionssumme" als Mindestbetrag angesehen, um dem Gesamtkonzept beizutreten und beruhte auf dieser Bemessungsgrundlage die neue Festsetzung im Berufungsbescheid. Im Gegensatz dazu ist im gegenständlichen Fall die Summe aus Kaufpreis, anteiligen Planungskosten und effektiven Baukosten mit € 570.004,84 niedriger als der Anteil des Bf. an der "Gesamtinvestitionssumme" von € 590.000,00 (2000/10000 von € 2.950.000,00; Anmerkung: der vom Finanzamt als Bemessungsgrundlage angesetzte Betrag von € 706.000,00 ergibt sich, wenn dem Anteil an der "Gesamtinvestitionssumme" der Kaufpreis von € 116.000,00 hinzugerechnet wird und dürfte dadurch der Kaufpreis "doppelt" erfasst worden sein).

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

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 angefochtene Bescheid ist daher insofern abzuändern, als die Grunderwerbsteuer mit 3,5% von einer Bemessungsgrundlage von € 570.004,84, somit in Höhe von € 19.950,17 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 12. Juni 2014