

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch SENAT_NAMEN im Beisein der Schriftführerin S in der Beschwerdesache des Herrn BF, ADR, vertreten durch STEUERBERATER-GMBH, Schönbrunner Str. 188, 1120 Wien gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 22. April 2009 zu ErfNr^{***}, StNr.^{***}, betreffend Grunderwerbsteuer nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung 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 **€ 263.757,49** somit in Höhe von **€ 9.231,51**.

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 29.4.2008

Am 29. April 2008 zeigte die **** Rechtsanwälte OEG dem (damaligen) Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (nunmehr Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, kurz Finanzamt) mit elektronischen Abgabenerklärung an, dass ein grunderwerbsteuerpflichtiger Rechtsvorgang zwischen der A-GmbH als Verkäuferin und Herrn BF (dem nunmehrigen Beschwerdeführer, kurz Bf.) als Käufer zu einer Gegenleistung von € 66.000,00 verwirklicht worden sei. Der Erwerbsvorgang wurden vom Finanzamt unter ErfNr^{***} erfasst:

Ebenfalls am 29. April 2008 übermittelte die **** Rechtsanwälte OEG dem Finanzamt zu der oben angeführten Erfassungsnummern eine Kopie des Kaufvertrages über den Erwerb von 100/1.000 Anteilen an der Liegenschaft EZ***, Grundbuch*** mit der Adresse PLZ, ADRESSE.

2. Ermittlungen des Finanzamtes

2.1 Vorhalt 2.6.2008/Beantwortung 4.7.2008

Mit Vorhalt vom 2. Juni 2008 richtete das Finanzamt folgende Fragen an Herrn K1 (einem weiteren Miteigentümer der oben angeführten Liegenschaft - Verfahren zu ErfNr.XXX), die von der **** Rechtsanwälte OEG in rechtsfreundlicher Vertretung des Herrn K1 mit Schriftsatz vom 4. Juli 2008 wie nachstehend angeführt beantwortet wurden:

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

Mein Mandant wurde auf das Objekt durch seinen persönlichen Anlageberater aufmerksam gemacht.

2. Gibt es dazu Prospekte oder sonstige Unterlagen?

(Um Vorlage wird ersucht)

Gemeinsam mit diesem Schreiben darf ich Ihnen folgende Projektunterlagen übermitteln:

- Finanzierungsvorschlag (Beilage ./A)*
- Liquiditätsrechnung (Beilage ./B)*
- Steuerliche Prognoserechnung (Beilage ./C)*
- Totalgewinnberechnung (Beilage ./D)*
- Erläuterungen zur Wirtschaftlichkeitsvorschau (Beilage ./E)*

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

*Die GmbH, die dem Steuerpflichtigen bereits bekannt war, wurde ersucht, das Objekt zu bewerten und erste Skizzen zu erstellen. In der Folge wurde von den Interessenten am 04.02.2008 eine Besprechung in der Kanzlei des Steuerberaters STEUERBERATER1 abgehalten, um mit Herrn A von der GmbH die Möglichkeiten der Sanierung und des Ausbaus der Liegenschaft zu erörtern. Das Protokoll dieser Besprechung wird Ihnen als Beilage ./F übermittelt. Weiters wurde der Steuerberater STEUERBERATER2 ersucht, eine Anfrage an das Finanzamt*** zu richten, um die Anerkennung der großen Bauherrneigenschaft zu klären. Die Anfrage und die Bestätigung des Finanzamtes werden als Beilage ./G und Beilage ./H übermittelt.*

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

Vor Abschluss des Kaufvertrages wurden von den Interessenten mehrere Varianten der Sanierung mit Herrn A erörtert. Die Interessenten haben sich schließlich für eine Totalsanierung des Objektes entschieden. In der Folge bestand in den nächsten Wochen und Monaten ein laufender Kontakt zwischen den Miteigentümern und Herrn A.

5. Welche Verträge wurden mit dem Bauführer abgeschlossen?

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

Ein Vertrag mit einem Bauführer wurde nicht abgeschlossen. Der Vertrag über die Generalplanung und die technische Baubetreuung werden als Beilage ./I übermittelt.

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

Es wurde kein Fixpreis vereinbart und noch kein Bauauftrag erteilt. Es erfolgt eine öffentliche Ausschreibung.

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

An wen erfolgt die Rechnungslegung der Professionisten?

Der Auftrag zur Generalplanung erfolgte durch die Miteigentümer und wurde die GmbH mit der Planung und der Durchführung der öffentlichen Ausschreibung beauftragt. Der Generalunternehmer bzw. die einzelnen bauausführenden Subunternehmer werden nach der öffentlichen Ausschreibung direkt von den Miteigentümern beauftragt. Die Rechnungslegung wird an die Miteigentümergeinschaft erfolgen.

8. Wer hat um Baubewilligung angesucht?

Wem wurde Sie erteilt?

Um Vorlage einer Kopie der Baubewilligung wird ersucht."

Die bestehende Baubewilligung wurde dem Voreigentümer der Liegenschaft erteilt und kann voraussichtlich als Grundlage für das Förderungsverfahren und einen Baubeginn übernommen werden, sodass lediglich eine Austauschplanung eingereicht werden muss. Damit können zeitliche Verzögerungen von ca 6 bis 9 Monaten sowie zusätzliche kostenintensive Auflage vermieden werden. Der Baubescheid vom 27.02.2007 wird als Beilage ./J übermittelt.

Ergänzend darf ich Ihnen als Beilage ./K noch das Protokoll der konstituierenden Bauherrsversammlung vom 24.04.2008 übermitteln.

Dem Schriftsatz vom 21. August 2008 waren die genannten Unterlagen mit der Bezeichnung Beilage ./A bis Beilage ./J angeschlossen.

2.2 Vorhalt 7.10.2008/Beantwortung 28.10.2008

Mit einem weiteren Vorhalt vom 7. Oktober 2008 forderte das Finanzamt Herrn K1 auf, folgende Fragen „EXAKT“ zu beantworten.

Die Beantwortung dieses Vorhaltes erfolgte für Herrn K1 durch die STEUERBERATER-GMBH Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung unter Berufung auf die erteilte Vollmacht wie nachstehend:

"1) Mit welchem Anliegen (was wollte der Erwerber erwerben) hat sich der Erwerber an seinen Anlageberater gewendet?

Das Anliegen, mit dem sich der Erwerber an den Anlageberater gewandt hat, ist der Erwerb eines Althauses in ORT2.

*2) Was wurde dem Erwerber vom Anlageberater angeboten? (Name, Anschrift, Firma
Genauer Ablauf und Datum des Anbots.*

Dem Erwerber wurde vom Anlageberater ausschließlich der Erwerb eines Althauses in ORT2 angeboten. Dabei wurden Fotos von verschiedenen Althäusern und jeweils ein Stadtplan von der Lage der Liegenschaft gezeigt.

3) Wann und von wem wurden die vorgelegten Unterlagen gem Punkt 2 des Antwortschreibens vom 4.7.2008 dem Erwerber präsentiert und ausgehändigt?

Die gem. Punkt 2 der Vorhaltsbeantwortung von 04.07.2008 beigelegten Unterlagen wurde dem Erwerber nach der Bauherrnversammlung vom 24.04.2008 präsentiert und ausgehändigt.

4) Wann und mit welchen Kaufvertrag haben die anderen Miteigentümer die Liegenschaft erworben?

Die anderen Miteigentümer der Liegenschaft haben ebenfalls die Kaufverträge schon unterfertigt (Daten – siehe beiliegende Kopien).

5) Pläne, die der Baugenehmigung zugrundeliegen sind vorzulegen.

Die Pläne sind die zur alten Baubewilligung vorliegenden (siehe Punkt 8 der Vorhaltsbeantwortung vom 04.07.2008) und befinden sich anbei. Die von den Miteigentümern beauftragte Auswechslungsplanung liegt noch nicht vor.

6) zu Punkt 3 des Antwortschreiben, wann und auf welche Art und Weise wurde die GmbH ersucht, das Objekt zu bewerten und erste Skizzen zu erstellen?

Am 04.02.2008 haben sich die Interessenten zu einer Besprechung in der Kanzlei des Steuerberaters STEUERBERATER1 getroffen und dabei die Möglichkeit der Sanierung und des Ausbaues der Liegenschaft diskutiert. Dabei wurde von den Interessenten gemeinsam der Beschluss gefasst, das Objekt zu bewerten und erste Skizzen möglicher Sanierungen zu erstellen.

7) In welcher Eigenschaft hat der Erwerber an der Besprechung vom 4.2.2008 in ORT1 teilgenommen?

Der Erwerber hat in seiner Eigenschaft als Interessent über eine gemeinsame Anschaffung eines Althauses in ORT2 am 4.2.2008 in ORT1 teilgenommen. Dabei wurde die Möglichkeit, das Objekt später zu sanieren, diskutiert – wie oben dargestellt.

*8) Nachweis über die Eigenmittelzahlungen bzw sonstige Zahlungen der Erwerber.
Genaue Aufschlüsselung : Datum, Zahlungsgrund, Höhe der Zahlung.*

Anbei die Liste über die Eigentümerzahlungen in der Zeit vom 01.01.2008 bis 31.10.2008 Kontoblatt PLZ, ADRESSE von insgesamt € 200.000,00."

Als Beilagen waren dem Schriftsatz Kopien der Kaufverträge aller Miteigentümer, des Einreichplanes sowie ein Kontoblatt der B-GmbH mit der Bezeichnung „Miteigentümererlag“ angeschlossen.

2.3 Vorhalt 28.11.2008/Beantwortung 27.2.2009

Am 28. November 2008 richtete das Finanzamt einen weiteren Vorhalt mit folgenden Fragen an Herrn K1:

*"Lt. Kaufvertrag haben sich die jeweiligen Käufer der EZ***, KG*** verpflichtet, den in Punkt II.1 vereinbarten Nettokaufpreis innerhalb von 14 Tagen ab Datum der Unterfertigung der gegenständlichen Kaufverträge auf das eigens dafür errichtete Treuhandkonto des unter Punkt IV.1 des genannten Treuhänders zu bezahlen.*

*Sie werden höflichst ersucht, für alle Käufer der EZ***, KG*** für bisher geleisteten Zahlungen sämtliche Zahlungsbelege in Kopie vorzulegen."*

Die Beantwortung für Herrn K1 erfolgte mit Schriftsatz vom 27. Februar 2009 durch die STEUERBERATER-GMBH Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung und hat folgenden Inhalt:

"Wie schon in der Vorhaltsbeantwortung vom 28.10.2008 ausgeführt, haben die nunmehrigen Miteigentümer der o.a. Liegenschaft seinerzeit ihre Anlageberater informiert, dass sie an der Anschaffung eines Althauses in ORT2 interessiert sind. Aufgrund dessen wurden die nunmehrigen Miteigentümer in informellen Einzelgesprächen Anfang des Jahres 2008 auf die grundsätzliche Möglichkeit des Erwerbs von Anteilen an sanierungsbedürftigen Althäusern in ORT2 aufmerksam gemacht.

Nachdem die späteren Miteigentümer - wie oben und in der Vorhaltsbeantwortung vom 28.10.2008 dargestellt - interessiert am Erwerb von Anteilen an einem entsprechenden Althaus waren, wurde den Interessenten Anfang des Jahres 2008 das, Objekt PLZ, ADRESSE gezeigt. Vor dem 04.02.2008 haben die Anlageberater den Interessenten und nunmehrigen Miteigentümern daher das Objekt PLZ, ADRESSE jeweils gezeigt. Das Objekt befindet sich in der näheren Umgebung des xxxxxxxx und grenzt an mehrere kleinere Parks sowie an Geschäfte und das Einkaufszentrum yyyyyyyyyy an. Die gute Erschließung

Die Interessenten haben sich nach Besichtigung des Objektes positiv über die Ausrichtung der Liegenschaft bzw. des Altgebäudes gezeigt, da die Straßenfront nach Westen und der Innenhof nach Osten ausgerichtet sind. Nach Durchführung der Besichtigung wurde ein gemeinsamer Ankauf der Liegenschaft überlegt und von einigen Interessenten zur Bewertung des Objektes die GmbH vorgeschlagen. Überdies haben es einige Interessenten für richtig befunden, dass die GmbH diverse Ideen zur optimalen Vermietung oder/und Wertsteigerung der Liegenschaft zum Besprechungstermin 04.02.2008 diskutieren soll.

Im Zuge dessen wurde Herr A. ersucht, beim LAND Erkundigungen einzuholen, um vor einer Anschaffung der Liegenschaft eine allfällige Förderungswürdigkeit in Erfahrung zu

bringen. Seine dazugehörigen Ideen hat Herr A. in der Besprechung vom 04.02.2008 zwischen den einzelnen Kaufinteressenten diskutiert und kundgetan. Aufgrund dieser Diskussionen und Skizzen wurden die Anlageberater gebeten, mit der Verkäuferin Kaufpreisverhandlungen zu führen. Herrn A wurde seitens der Interessenten mitgeteilt, dass diese ein Althaus erwerben wollen, wobei sie alle Optionen prüfen möchten, die eventuell eine gemeinschaftliche Sanierung zur besseren Vermietung beinhalten. Dabei wurde GmbH in Aussicht gestellt, sofern dieser Beschluss seitens der Investoren später positiv ausfallen sollte, die entsprechenden Aufträge zu erhalten. Das heißt, die bis dahin notwendigen Aktivitäten wickelt die GmbH auf eigenes Risiko ab und sollte seitens der Interessenten die Sanierung der Liegenschaft nach Ankauf beschlossen werden, könne die Firma damit rechnen, Aufträge zu erhalten.

Seitens der Interessenten wurde klargestellt, dass eine allfällige Förderungswürdigkeit des Objektes sinnvoll ist und dass die Anlageberater mit der Verkäuferin diskutieren sollen, ob nicht die Möglichkeit besteht, das Haus bestandfrei zu erwerben.

Da zu diesem Zeitpunkt lediglich Skizzen vorlagen, gab es natürlich keinerlei finale Ausarbeitung irgendeines Projektes und auch die besprochenen Varianten waren nur als Ideen angedacht. Wir weisen in diesem Zusammenhang darauf hin, dass aus dem Protokoll der Besprechung ersichtlich ist, dass zum damaligen Zeitpunkt lediglich Skizzen durch GmbH, vertreten durch Herrn A, vorlagen und mit den späteren Miteigentümern die Sanierungs- oder/und Verwendungsmöglichkeiten des Objektes diskutiert wurden.

Daran anschließend wurde seitens der Steuerberatungskanzlei STEUERBERATER-GMBH beim Finanzamt ***** eine Anfrage gestellt, ob unter den entsprechenden Kriterien der große Bauherr im Sinne der einkommensteuerlichen Vorschriften gegeben ist. Dies wurde mit Anfragebeantwortung vom 25.02.2008 bejaht.

Aufgrund dieser Informationen haben die Interessenten den Ankauf der Liegenschaft beschlossen und unterschrieben und wurden die Kaufverträge gegengezeichnet. Am 22.04.2008 hat die Gegenzeichnung durch die Verkäuferin stattgefunden. Die Käufer haben ihre Unterschrift im Wesentlichen schon Anfang April geleistet.

Zur konstituierenden Miteigentümerversammlung waren sämtliche Erwerber des Althauses PLZ, ADRESSE eingeladen.

Der Miteigentümervertrag wurde nach den Wünschen der Miteigentümer erstellt. Im Zuge der Besprechung wurde diskutiert, dass zwar eine gültige alte Baugenehmigung eines Vorbesitzers namens ****KEG, die der Behörde schon vorgelegt worden ist, existiert. Über alle Geschosse musste neu geplant werden und mussten wesentlich geänderte Grundrisse vorgelegt werden, insbesondere wegen des Erdbebenschutzes. Bis dato konnte mit der Baubehörde keine positive Abklärung der neuen Pläne erreicht werden. Die Miteigentümer haben bei der konstituierenden Miteigentümerversammlung die Sanierung des Objektes beschlossen und wurde diesbezüglich Hr. A. bzw. die GmbH rechtswirksam durch die Miteigentümergeinschaft beauftragt, die Generalplanung, Ausschreibung und technische Baubetreuung vorzunehmen. Dabei ist zu beachten, dass die Miteigentümer

zum Zeitpunkt des Ankaufs am 22.04.2008 und auch noch bei der konstituierenden Miteigentümerversammlung am 24.04.2008 selbstverständlich berechtigt waren, die Zukunft der Liegenschaft in jede gewünschte Richtung zu verändern und sie waren in kein fertiges Vertragsgeflecht eingebunden.

Zu dem Zeitpunkt, zu dem die konstituierende Miteigentümerversammlung abgehalten wurde, ist zu beachten, dass keine aktuelle Baubewilligung vorlag (liegt bis dato nicht vor), die voraussichtlichen Baukosten lediglich anhand von Erfahrungswerten mit Schätzbeträgen eingesetzt wurden und keine wie immer gearteten detaillierten Werkverträge vorlagen bzw. vergeben wurden und natürlich auch kein Generalunternehmervertrag abgeschlossen war.

Dadurch zeigt sich, dass die lt. VwGH 29.07.2004 ZI. 2004/16/0054 und der dort zitierten Literatur kumuliert geforderten Bauherrenaxiome für den Käufer und Bauherrn als erfüllt anzusehen sind, wenn er

a) auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann und

b) das Baurisiko zu tragen hat, das heißt dem bauausführenden Unternehmen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist und

c) das finanzielle Risiko tragen muss und nicht bloß einen fixen Preis zu zahlen hat, sondern alle Kostensteigerungen übernehmen muss, aber auch berechtigt ist, von dem Bauausführenden Rechnungslegung zu verlangen.

Die von dieser Judikatur erarbeiteten Kriterien für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft müssen kumulativ vorliegen, was auch im konkreten Fall gegeben ist und zwar deswegen:

ad a) Die Bauherren hatten zum Zeitpunkt der konstituierenden Miteigentümerversammlung jedwede Möglichkeit, die Zukunft der Liegenschaft in jede gewünschte Richtung zu verändern. Daher konnten sie auf die bauliche Gestaltung wesentlichen Einfluss nehmen. Das ergibt sich schon daraus, dass bis zum heutigen Tag weder die erforderliche Baugenehmigung aufgrund der Neuplanung noch eine Zusage über die beantragte Förderung des Landes ORT2 vorliegen. Daher haben die Miteigentümer auf die Gestaltung bzw. Umgestaltung des Hauses wesentlichen Einfluss und hätten dieses in jede Richtung entsprechend verändern können.

ad b) Das Baurisiko tragen sie unmittelbar, da zu diesem Zeitpunkt lediglich Kostenschätzungen möglich waren und daher die tatsächlichen Kosten nicht einmal bis zum jetzigen Zeitpunkt völlig abgeklärt werden können. Überdies werden die bauausführenden Unternehmen unmittelbar von den Miteigentümern beauftragt werden. Derzeit konnte noch nicht mit dem Bau begonnen werden (siehe Stellungnahme GmbH vom 02.02.2009). Aus dieser Stellungnahme ist eindeutig ersichtlich, dass zwar die neue Planung im Hinblick auf die gesetzlichen Rahmenbedingungen eingebracht wurde, aber seitens der Baubehörde keinerlei positive Abschlüsse vorliegen. Ebenso gibt es noch keinerlei Entscheidung - nicht einmal Besichtigungstermine - seitens des LAND in Bezug auf die förderungsrechtlichen Aspekte.

ad c) Das finanzielle Risiko obliegt ebenfalls den Miteigentümern und zwar deswegen, da die vorliegenden Kostenschätzungen lediglich Grobschätzungen sind und die Miteigentümer alle Kostensteigerungen übernehmen müssen, die sich aus den nicht einmal noch vorliegenden Bauaufträgen bzw. Baugenehmigungen ergeben werden.

Allein aus dem zeitlichen Ablauf des o.a. Sachverhaltes zeigt sich, dass sich kein fertiges Vertragsgeflecht im Sinne der Judikatur des VwGH vom 29.04.1998 Zl. 97/16/0234-0238 ergibt bzw. vorliegt. Das deswegen, da bis zum heutigen Tag weder die erforderliche Baugenehmigung noch eine Zusage für eine beantragte Förderung seitens des Landes vorliegt. Demgemäß sind auch die anfallenden Baukosten noch nicht bekannt (siehe Beilage).

Darüber hinaus wurden mit LGBl. ORT2 vom 14.01.2009 die Förderbestimmungen geändert, was zu einer weiteren Verzögerung bei der Zusicherung der Förderung führen wird und auch eine Änderung der beschlossenen Finanzierung erforderlich macht.

Daher ist kein Vertragsgeflecht anzunehmen, das darauf gerichtet ist, den Miteigentümern das Objekt in einem zukünftig generalsanierten Zustand zu verschaffen, sondern lediglich der Ankauf des Altobjektes der Liegenschaft PLZ, ADRESSE.

Nach der ständigen Judikatur des VwGH und der in den beiden obzit. Erkenntnissen weiter vertiefenden Judikatur bzw. auch des Kommentars Fellner Rz 90 zu § 5 GrEStG haben die Miteigentümer - wie aus dem Protokoll der konstituierenden Miteigentümerversammlung ersichtlich - jegliche Entscheidungshoheit über die Planung der gegenständlichen Revitalisierungsmaßnahmen bzw. auch hinsichtlich allfällig abzuschließender Verträge wie auch eines Generalunternehmervertrages.

Daraus ist ersichtlich, dass die für die Bauherrenbegründung notwendigen angeführten Punkte a-c gegeben sind. Das Baurisiko ist eindeutig schon eingetreten und zwar hinsichtlich Bauverzögerung und natürlich auch hinsichtlich der Vertragsbedingungen, die sich beim künftigen Generalunternehmervertrag auswirken werden. Sämtliche Gewährleistungs- und/oder Schadenersatzansprüche aus der Bauführung stehen sowieso der Miteigentümergeinschaft zu und werden im Rahmen der rechtlichen Möglichkeiten geltend gemacht werden.

Die Miteigentümergeinschaft trägt somit sämtliche wirtschaftliche Risiken der Bauführung sowie das finanzielle Risiko der geplanten Revitalisierung. Daher ist - wie in den obg. Ausführungen dargelegt - zu keinem Zeitpunkt ein fertiges Projekt vorgelegen und die Miteigentümer tragen aufgrund des Bauherrenbegriffes sowohl die wesentliche Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung der Revitalisierungsmaßnahmen als auch das Baurisiko als auch das finanzielle Risiko.

Wir ersuchen daher die Grunderwerbsteuer - wie beantragt - von den Anschaffungskosten des Altgebäudes zu bemessen.

Bezugnehmend auf das Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 28.11.2008 erlauben wir uns folgendes mitzuteilen:

In der Beilage befinden sich die Kontoauszüge des Treuhandkontos sowie die Überweisung des Kaufpreises vom Miteigentümerkonto auf das Treuhandkonto.

Wir hoffen, mit dieser Stellungnahme die Grundlage geschaffen zu haben, dass die Grunderwerbsteuer lediglich für die Anschaffung des Altobjektes in PLZ, ADRESSE vorgeschrieben wird."

3. vorläufiger Grunderwerbsteuerbescheid

Mit Bescheid vom 30. April 2009 setzte das Finanzamt gegenüber dem Bf. Grunderwerbsteuer gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig mit € 11.235,00 (3,5 % von der Gegenleistung von € 321.000,00) fest. Bei Ermittlung der Gegenleistung wurde ein Kaufpreis von € 66.000,00 sowie „sonstige Leistungen“ von € 255.000,00 angesetzt. 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 sonstige Leistung seien die anteiligen Investitionskosten und es ergehe eine gesonderte Begründung.

Die gesonderte Begründung lautet wie Folgt:

"Die Miteigentümergeinschaft wurde am 24.4.2008 gegründet. Gleichzeitig wurden sämtliche gemeinschaftlichen Beschlüsse betreffend Kaufvertrag und grundbücherliche Durchführung, Übernahme der Finanzierungstreuhand, Verbücherung des Pfandrechts, Generalplanung und technische Baubetreuung, Durchführung des gegenständlichen Bauvorhabens im Rahmen eines GU-Vertrages mit voraussichtlichen Bau- und Baunebenkosten, wirtschaftlicher Betreuung und Inanspruchnahme des vorgeschlagenen Finanzierungskonzeptes gefasst. Dem Vorbringen des Parteienvertreters, es läge im gegenständlichen Fall kein von der X-Gruppe geplantes Revitalisierungsprojekt vor, kann sich das Finanzamt nicht anschließen. Es liegt bereits eine Baubewilligung vor, die dem Voreigentümer der Liegenschaft erteilt wurde. Der diesem Ansuchen zu Grunde liegende Plan stellte – auch wenn er von den nunmehrigen Eigentümern abgeändert werden soll – anlässlich der ersten Besprechungen und der Vorstellung des Projektes mehr als nur eine große Skizze dar.

Das Projekt wurde den Interessenten in Einzelgesprächen vorgestellt. Erst in der Folge fanden gemeinsame Besprechungen statt.

Wenn nun vorgebracht wird, dass im Zeitpunkt des Liegenschaftserwerbes noch kein Projekt (im üblichen Sinn) vorlag, ergibt sich aus den vorgelegten Unterlagen und der zeitlichen Abfolge, dass Investoren für ein vorgeplantes Vorhaben, dessen Konzept nur unter den vorgelegten Umständen zum Ziel führt, gesucht wurden.

Nach Ansicht des Finanzamtes sind die einzelnen Interessenten in ein fertiges Vertragsgeflecht eingebunden, das sicherstellt, dass nur solche Interessenten zugelassen werden, die sich an ein im Wesentlichen vorgegebenes Konzept binden.

Daher sind die Gesamtinvestitionskosten in die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage einzubeziehen."

4. Berufung

Gegen den Grunderwerbsteuerbescheide wurde von den 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 jeweils wie folgt:

"Sachverhalt

Wie schon in der Vorbehaltsbeantwortung vom 27.02.2009 ausgeführt, wurde unser Klient von seinem Anlageberater über die potentielle Möglichkeit der Anschaffung eines Althauses in ORT2, an dessen Erwerb er interessiert war, informiert.

*Aufgrund dieses Interesses wurde er in informellen Einzelgesprächen Anfang des Jahres 2008 auf die grundsätzliche Möglichkeit des Erwerbs von Anteilen an sanierungsbedürftigen Althäusern in ORT2 aufmerksam gemacht. Nachdem unser Klient am Erwerb von Anteilen an einem entsprechenden Althaus interessiert war, wurde ihm Anfang des Jahres 2008 das Objekt PLZ. ORT2, ADRESSE, gezeigt. Das Objekt befindet sich in der näheren Umgebung des xxxxxxxx und grenzt an mehrere kleine Parks, an Geschäfte sowie das Einkaufszentrum yyyyyyyyy an. Die gute Erschließung des Bezirkes durch öffentliche Verkehrsmittel gewährleistet eine einfache Erreichbarkeit des Südbahnhofes, der zum Hauptbahnhof aufgewertet wird. Die Interessenten haben sich nach Sichtung des Objektes positiv über die Ausrichtung der Liegenschaft bzw. des Altgebäudes gezeigt, da die Straßen nach Westen und der Innenhof nach Osten ausgerichtet sind. Bei diesen Gesprächen war entgegen der Bescheidebegründung des Finanzamtes das Vorliegen einer Baubewilligung an eine der Voreigentümer, nämlich die Firma ****KEG, Adresse2, kein Gegenstand der Gespräche und den Interessenten nicht bekannt. Da für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorgangs der Zustand maßgebend ist, in dem dieses erworben werden soll, ist ausschließlich der Zustand des Altobjektes für die Interessenten maßgeblich gewesen. Und das deswegen, da sie von der alten Baubewilligung an einen der Voreigentümer des Objektes, nämlich die oben genannte ***KEG, gar nicht informiert waren.*

Nach Durchführung der Besichtigung hat unser Klient den Ankauf der Liegenschaft überlegt und war interessiert an der Bewertung des Objektes durch die GmbH. Ebenso ist er interessiert an der optimalen Vermietung und/oder Wertsteigerung der Liegenschaft, die am Besprechungstermin 04.02.2008 diskutiert wurde.

Bei dieser Besprechung wurde Herr A ersucht, beim LAND Erkundigungen einzuholen, um für eine allfällige Anschaffung der Liegenschaft die abstrakte Förderungswürdigkeit in Erfahrung zu bringen. Seine dazu gehörenden Ideen hat Herr A in der Besprechung vom 04.02.2008 diskutiert und kundgetan.

*Aufgrund dieser Diskussionen und groben Skizzen wurden die Anlageberater gebeten mit der Verkäuferin Kaufpreisverhandlungen zu führen. Auch bei dieser Besprechung war von einer allfälligen Baubewilligung gegenüber der ****KEG keine Rede und wurde diese den Kaufinteressenten von niemandem zur Kenntnis gebracht.*

Herrn A wurde seitens unserer Mandantin mitgeteilt, dass sie ein Althaus erwerben wolle, wobei sie alle Optionen prüfen möchten, die eventuell eine gemeinschaftliche Sanierung zur besseren Vermietung beinhalten. Dabei wurde der GmbH in Aussicht gestellt, sofern dieser Beschluss seitens der Investoren später positiv ausfallen sollte, die entsprechenden Aufträge zu erhalten. Das heißt, die bis dahin notwendigen Aktivitäten wickelt die GmbH auf eigens Risiko ab und sollte seitens der Mandanten die Sanierung der Liegenschaft nach Ankauf beschlossen werden, können die Firmen damit rechnen, Aufträge zu erhalten. Seitens der Mandanten wurde klargestellt, dass eine allfällige Förderungswürdigkeit des Objektes sinnvoll ist und die Anlageberater mit der Verkäuferin diskutieren sollen, ob nicht die Möglichkeit besteht, das Haus bestandfrei zu erwerben.

Da zu diesem Zeitpunkt lediglich Skizzen vorlagen, gab es natürlich keinerlei finale Ausarbeitung irgendeines Projektes und die besprochenen Varianten waren nur als Ideen angedacht. Wir weisen in diesem Zusammenhang auch darauf hin, dass aus dem Protokoll der Besprechung ersichtlich ist, dass zum damaligen Zeitpunkt lediglich Skizzen durch GmbH, vertreten durch Herrn A, vorlagen und mit den späteren Miteigentümern die Sanierungs- und Verwendungsmöglichkeiten des Objektes diskutiert wurden und ein allfällige Baugenehmigung an einen der Voreigentümer aus dem Jahr 2007, nämlich vom 27.02.2007, die an die ****KEG erteilt worden ist, und keiner der Mandanten etwas wusste.

Abschließend wurde seitens der Steuerberatungskanzlei STEUERBERATER-GMBH beim Finanzamt*** eine Anfrage gestellt, ob unter den entsprechenden Kriterien der große Bauherr im Sinne der einkommensteuerlichen Vorschriften gegeben ist. Dies wurde mit Anfragebeantwortung vom 25.02.2008 auch bejaht.

Aufgrund dieser Informationen haben sich die Mandanten zum Ankauf der Liegenschaft des Altobjektes entschlossen und wurden die Kaufverträge von der Verkäuferin, der Freude am Wohnen Wohnbau GmbH, am 22.04.2008 gegengezeichnet. Die Mandanten haben ihre Unterschriften im Wesentlichen schon Anfang April 2008 geleistet und somit unterfertigt. Zur konstituierenden Miteigentümerversammlung waren sämtliche Erwerber des Althauses PLZ. ORT2, ADRESSE eingeladen.

Der Miteigentümervertrag wurde nach den Wünschen der Miteigentümer erstellt und erst im Zuge der Besprechung der konstituierenden Miteigentümerversammlung wurde diskutiert, dass zwar eine gültige alte Baugenehmigung aus dem Jahr 2007 eines Vorbesitzers, nämlich der ****KEG, die der Behörde schon vorgelegt worden ist, existiert, aber sich inzwischen die gesetzlichen Voraussetzungen so geändert haben, dass diese alte Baubewilligung im wesentlichen nicht Verwendung finden kann. D.h. über alle Geschosse musste neu geplant und wesentlich geänderte Grundrisse vorgelegt werden, insbesondere wegen des Erdbebenschutzes. D.h. es sind nicht nur unwesentliche Änderung der Pläne notwendig gewesen, sondern erhebliche Abänderungen. Bis dato konnte mit der Baubehörde Stand Februar 2009 keine positive Abklärung der neuen Pläne erreicht werden. Unsere Mandanten haben bei der konstituierenden Miteigentümerversammlung die Sanierung des Objektes

beschlossen und wurde diesbezüglich Herr A. bzw. die GmbH rechtswirksam durch die Miteigentümergeinschaft beauftragt, die Generalplanung, Ausschreibung und technische Baubetreuung vorzunehmen. Dabei ist zu beachten, dass die Miteigentümer zum Zeitpunkt des Ankaufs am 22.04.2008 und natürlich bei der konstituierenden Miteigentümerversammlung am 24.04.2008 selbstverständlich berechtigt waren, die Zukunft der Liegenschaft in jede gewünschte Richtung zu verändern und sie waren in kein fertiges Vertragsgeflecht eingebunden. Daher ist zu beachten, dass im Gegenzug und im Gegensatz zur Bescheidausführung keine aktuelle Baubewilligung vorlag, im Gegenteil bis dato nicht vorliegt. Auch sind die voraussichtlichen Baukosten lediglich anhand von Erfahrungswerten mit Schätzbeträgen eingesetzt worden und lagen keine wie immer detaillierten Werkverträge vor bzw. wurden keine vergeben und natürlich auch kein Generalunternehmervertrag abgeschlossen. Die nunmehrige Planung basiert ausschließlich auf den Wünschen der Miteigentümer.

Materielle Rechtswidrigkeit des Bescheides

Dadurch zeigt sich, dass die laut VwGH 29.07.2004 ZI 2004/16/0054 und der dort zitierten Literatur kumuliert geforderten Bauherrenvoraussetzungen für den Käufer und Bauherren als erfüllt anzusehen sind, wenn er

- a) auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann, und*
- b) das Baurisiko zu tragen hat, d.h. dem bauausführenden Unternehmen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist, und*
- c) das finanzielle Risiko tragen muss und nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen hat, sondern alle Kostensteigerungen übernehmen muss, aber auch berechtigt ist, von den bauausführenden Unternehmen Rechnungslegung zu verlangen.*

Die von dieser Judikatur erarbeiteten Kriterien für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft müssen kumulativ vorliegen, was auch im konkreten Fall gegeben ist, und zwar deswegen:

ad a) die Bauherren hatten zum Zeitpunkt der konstituierenden Miteigentümerversammlung jede Möglichkeit die Zukunft der Liegenschaft in jede gewünschte Richtung zu verändern. Daher konnten sie auf die bauliche Gestaltung wesentlichen Einfluss nehmen. Das ergibt sich schon daraus, dass bis zum heutigen Tag weder die erforderliche Baugenehmigung aufgrund der Neuplanung noch eine Zusage auf die beantragte Förderung des Landes vorlagen. Daher haben die Miteigentümer auf die Gestaltung bzw. Umgestaltung des Hauses wesentlichen Einfluss und hätten dieses in jede gewünschte Richtung verändern können.

ad b) Das Baurisiko tragen sie unmittelbar, da zu diesem Zeitpunkt lediglich Kostenschätzungen möglich waren und daher die tatsächlichen Kosten nicht einmal bis zum jetzigen Zeitpunkt völlig abgeklärt werden können. Überdies werden die bauausführenden Unternehmen unmittelbar von den Miteigentümern beauftragt werden (siehe Stellungnahme an die GmbH vom 02.02.2009). Aus dieser Stellungnahme ist

eindeutig ersichtlich, dass zwar die neue Planung im Hinblick auf die gesetzlichen Rahmenbedingungen eingebracht wurde, aber von Seiten der Baubehörde keinerlei positive Abschlüsse vorliegen. Ebenso gibt es noch keine Entscheidung seitens des LAND in Bezug auf die förderungsrechtlichen Aspekte. Erst am 29.04.2009 hat die Begehung durch den LAND stattgefunden. Frühestens Mitte Juni 2009 ist mit einer Ausstellung des Vorprüfungsberichtes zu rechnen. Dann erst kann mit Ausschreibung begonnen werden.

ad c) Das finanzielle Risiko obliegt ebenfalls den Miteigentümern und zwar deswegen, da die vorliegenden Kostenschätzungen lediglich Grobschätzungen sind und die Miteigentümer alle Kosten übernehmen müssen, die sich aus den noch nicht einmal vorliegenden Bauaufträgen bzw. Baugenehmigungen ergeben werden.

Allein aus dem zeitlichen Ablauf des oben angeführten Sachverhalts zeigt sich, dass kein fertiges Vertragsgeflecht im Sinne der Judikatur und der Bescheidbegründung auf Seite 2 oben des Bescheides vorliegt. Das deswegen, weil bis zum heutigen Zeitpunkt weder die erforderliche Baugenehmigung noch eine Zusage für eine beantragte Förderung seitens des Landes vorliegt. Demgemäß sind auch die anfallenden Baukosten noch nicht bekannt. Darüber hinaus wurden mit Landesgesetzblatt vom 14.01.2009 die Förderbestimmungen geändert, was zu einer weiteren Verzögerung bei der Zusicherung der Förderung führen wird und auch eine Änderung der beschlossenen Finanzierung erforderlich macht. Daher ist kein Vertragsgeflecht anzunehmen, das darauf gerichtet ist, dem Miteigentümer das Objekt in einen zukünftig generalsanierten Zustand zu verschaffen, sondern lediglich der Ankauf des Altobjektes der Liegenschaft . ORT2, ADRESSE.

Nach der ständigen Judikatur des VwGH und der in den beiden oben zitierten Erkenntnissen weitervertiefenden Judikatur bzw. des Kommentars von Fellner Rz 90 zu § 5 GrEStG haben die Miteigentümer - wie aus dem Protokoll der konstituierenden Miteigentümerversammlung ersichtlich ist - jegliche Entscheidungshoheit über die Planung der gegenständlichen Revitalisierungsmaßnahmen bzw. hinsichtlich allfälliger abzuschließender Verträge wie auch eines Generalunternehmervertrages.

Daraus ist ersichtlich, dass die für die Bauherrenbegründung notwendigen angeführten Punkte a - c gegeben sind, das Baurisiko ist eindeutig schon eingetreten, und zwar hinsichtlich Bauverzögerung und natürlich auch hinsichtlich der Vertragsbedingungen, die sich beim künftigen Generalunternehmervertrag auswirken werden. Sämtliche Gewährleistungs- und/oder Schadensersatzansprüche aus der Bauführung stehen sowieso der Miteigentümergeinschaft zu und werden im Rahmen der rechtlichen Möglichkeiten geltend gemacht werden. Daher trifft jeden unserer Mandanten das komplette Baurisiko, d.h. die Miteigentümergeinschaft mit jedem unserer Mandanten trägt somit sämtliche wirtschaftliche Risiken der Bauführung sowie das finanzielle Risiko der geplanten Revitalisierung. D.h. dass - wie in den ob genannten Ausführungen dargelegt - zu keinem Zeitpunkt ein fertiges Projekt vorgelegen ist und die Miteigentümer tragen aufgrund des Bauherrenbegriffes sowohl die wesentliche Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung der Revitalisierungsmaßnahmen als auch das Baurisiko als auch das finanzielle Risiko.

Verletzung von Verfahrensvorschriften

*Die Bescheidebegründung zum Bescheid vom 22.04.2009 [30.04.2009] geht unrichtigerweise davon aus, dass die Baubewilligung, die gegenüber einem der Voreigentümer (der ****KEG) mit Bescheid vom 27.02.2007 bekannt gemacht worden ist, den Kaufinteressenten zur Kenntnis gebracht wurde. Dies ist unrichtig. Das ergibt sich auch aus der Sachverhaltsdarstellung vom 27.02.2009 und aus den Protokollen, wo ersichtlich ist, dass die Baubewilligung erst im Zuge der Miteigentümerversammlung vom 24.04.2008 erstmalige Erwähnung fand und somit den Miteigentümern präsentiert wurde. Daher war im Zeitpunkt der Vorbesprechung des Erwerbes Anfang Februar 2008 den Kaufinteressenten keine Baubewilligung zur Kenntnis gebracht worden und ist daher für die abgabenrechtliche Beurteilung dieses Erwerbsvorganges der Zustand maßgeblich, in dem die Kaufinteressenten das Objekt erwerben wollten, nämlich als Altbau. Zudem es lediglich im Zuge der Erstbesprechung am 04.02.2008 zu Skizzen mit Herrn A. gekommen war, die eben nur Grobskizzen waren. Insoweit ist der Sachverhalt verkannt worden und das Ermittlungsverfahren hätte bei richtiger Würdigung des Sachverhaltes zu einem anderen Bescheideergebnis kommen müssen. Insoweit wurden daher Verfahrensvorschriften der BAO verletzt.*

Wir stellen daher den Antrag auf Aufhebung des Bescheides und auf Neuausfertigung ohne Berücksichtigung der sonstigen Leistungen und zwar eingeschränkt somit lediglich auf den Kaufpreis der erworbenen Liegenschaft unter Ausscheidung der sonstigen Leistungen (Bauleistungen), d.h. die anteiligen Investitionskosten sind auszuscheiden.

Insoweit beantragen wir gemäß 212a BAO die Aussetzung der Einhebung für unseren Mandanten, Herrn [Name des jeweiligen Bf.], von einer Bemessung von € 255.000,00 31/2%, das sind € 8.925,00, da lediglich € 2.310,00 aus Sicht unseres Mandanten als ordnungsgemäß vorgeschriebene Grunderwerbsteuer von € 11.235,00 verbleibt.

*Sollte die Abgabenbehörde 2. Instanz sich unserer Rechtsmeinung hinsichtlich der Bauherreneigenschaft der Miteigentumsgemeinschaft ADRESSE EZ*** KG*** nicht anschließen, möchten wir auf das unter der EuGH AZ C 156/08 laufende Vorabentscheidungsverfahren hinweisen, wo wir die Meinung vertreten, dass die gleichzeitige Belastung mit Umsatzsteuer als auch mit Grunderwerbsteuer der aktuellen Judikatur des EuGH nicht mehr entspricht und daher die entsprechende österreichische Rechtslage unter den Gesichtspunkt des entsprechenden Verfahrens ob der angeführten Aktenzahl zu würdigen und in der Entscheidung mit zu berücksichtigen."*

II. Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat und vor dem Bundesfinanzgericht

1. Vorlage der Berufung an den UFS

Mit Vorlagebericht vom 15. Juni 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:

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

Das Finanzamt beantragt, die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist der Käufer dann als Bauherr anzusehen, wenn er auf die bauliche Gestaltung Einfluss nehmen kann, das Baurisiko zu tragen hat sowie das finanzielle Risiko tragen muss. Diese Voraussetzungen müssen kumulativ von allem Anfang an, von der ersten Planungsphase an, auf der Erwerberseite vorliegen. Bei einer Miteigentümergeinschaft ist die Bauherrneigenschaft nur dann gegeben, wenn sämtliche Miteigentümer gemeinsam tätig werden (VwGH 29.7.2004, 2003/16/0135).

Von einer MEG kann erst dann gesprochen werden, wenn Personen Miteigentümer geworden sind. Erst Miteigentümer können verbindlich mitgestalten und -beschließen. Wer noch nicht Miteigentümer ist, kann nicht Bauherr sein. Wirkt jemand schon vor Erwerb des Miteigentumsanteiles als Interessent mit, ist dies wegen seiner in dieser Phase unmaßgeblichen Stellung unbeachtlich (VwGH 30.5.1994, 93/16/0096; vom 27.1.1999, 96/16/0142.).

Solange diesen Personen Miteigentum nicht eingeräumt ist und eine solche MEG gar nicht besteht, können diese auch nicht als Bauherrn handeln, Planungswünsche von Interessenten, die noch nicht Eigentümer sind, sind bloß unverbindliche Anregungen; mit ihnen werden nicht in der Stellung eines Bauherrn gründende, durchsetzbare Rechte geltend gemacht (VwGH vom 27.1.1999, 96/16/0142; vom 18.4.1997, 96/16/0043; vom 3.10.1996, 95/16/0003 u.a.).

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

Aus dem Protokoll über die Besprechung vom 4.2.2008 ergibt sich, dass den Interessenten das Projekt von den Anlageberatern vorgestellt wurde, dass A. bereits im Vorfeld Informationen über die Förderungswürdigkeit eingeholt hat, die Anlageberater Kaufpreisverhandlungen mit dem Liegenschaftseigentümer geführt haben.

Im Punkt 2 des Protokolls wird ausgeführt, dass A. den Vorgaben und Wünschen der Käufer entsprechend Planskizzen angefertigt hat, die im Rahmen der Besprechung den Interessenten erläutert wurden. Im Sinne der obzitierten Rechtsprechung des VwGH ist aber die Mitwirkung eines Interessenten vor Erwerb seines Miteigentumsanteiles auf Grund seiner – in dieser Phase – unmaßgeblichen Stellung – unbeachtlich.

*Daraus folgt aber, dass im Zeitpunkt der Errichtung des Kaufvertrages bereits ein Konzept vorgelegen ist, an das die einzelnen Käufer gebunden waren und daher Gegenstand des Erwerbsvorganges nicht ein Anteil an einem Althaus, sondern ein Anteil an einem zu sanierenden Wohngebäude war. Dies wird auch durch die gesellschaftliche Verflechtung der Verkäuferin mit anderen Gesellschaften der **-GRUPPE erhärtet, werden doch von dieser Gruppe neben der Anlageberatung, dem Abhalten von individuellen*

*Beratungsgesprächen und Besichtigung vor Ort auch die Vorplanung und weitgehende Baureifmachung zur Verwertung der Immobilie an private Investoren durchgeführt. Auf Grund dieser Verflechtung ist es faktisch unmöglich, Liegenschaftsanteile zu erwerben, ohne an das von der **-GRUPPE geplante Bauvorhaben gebunden zu sein.*

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

2. Ermittlungsauftrag

Am 4. Juni 2013 erteilte der UFS dem Finanzamt den Auftrag, die Höhe der endgültigen Baukosten zu ermitteln sowie Ermittlungen darüber durchzuführen, welche Nebenkosten (zB Eintragungsgebühr, Grunderwerbsteuer, Vertragserrichtungskosten, Beratungskosten, Hausverwaltung etc.) in den kalkulierten Gesamtinvestitionskosten von € 2.550.000,00 enthalten sind und wie viel auf die einzelnen Positionen entfallen.

Mit Schreiben vom 13. August 2013 teilt das Finanzamt dem UFS mit, dass nach der vom Finanzamt vertretenen Rechtsansicht die Grunderwerbsteuer von den prognostizierten Gesamtkosten zu berechnen sei (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). Auf Grund dieser vertretenen Rechtsansicht bestehe daher kein Grund für eine Vorläufigkeit des Grunderwerbsteuerbescheides.

Hinsichtlich des Ermittlungsauftrages über die Höhe der endgültigen Baukosten werde auf das Schreiben des Steuerberaters Steuerberater2 verwiesen und den beigelegten Zwischenbericht über die Investitionsphase vom April 2008 bis September 2012.

Laut den Ausführungen des Steuerberaters seien in der Position 2 – "Nebenkosten" dieser Aufstellung die Grunderwerbsteuer, die Eintragungsgebühr sowie die Vertragserrichtungskosten ausgewiesen. Die gesamten Baukosten würden rund € 1.524.000,00 betragen.

3. Vorhalt vom 20.8.2013 – Aussetzung des Verfahrens

Mit Vorhalt vom 20. August 2013 teilte der UFS dem Bf. mit, dass sich aus den von der Referentin eingesehen Unterlagen ergebe, dass die Abwicklung des gegenständlichen Projektes weitgehend jenem entspricht, zu dem der Unabhängige Finanzsenat ua. mit Berufungsentscheidung vom 13. März 2013, RV/3777-W/10 ausgesprochen hat, dass die Grunderwerbsteuer nicht von den Gesamtinvestitionskosten festzusetzen sei, weil im Gesamtinvestitionsvolumen auch Beträge enthalten sind, die mit dem Erwerb der Liegenschaftsanteile und den Bau- bzw. Sanierungskosten in keinem unmittelbaren Zusammenhang stehen (Kosten für Hausverwaltung, steuerliche Beratung usw.). In der genannten Entscheidung sei der Unabhängige Finanzsenat davon ausgegangen, dass Gegenstand des Erwerbsvorganges ein Grundstück mit saniertem und ausgebautem Gebäude gewesen ist, weshalb auch die für den Ausbau und die Sanierung angefallenen

Kosten in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer miteinzubeziehen seien. Die Gegenleistung setze sich zusammen aus dem Kaufpreis für den Grund und das Altgebäude, aus den Planungskosten samt Umsatzsteuer und den Baukosten samt Umsatzsteuer.

Da gegen diese Entscheidung sowohl vom Berufungswerber als auch von der Amtspartei Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof erhoben wurde (Parteienbeschwerde zu GZ. 2013/16/0072 – Amtsbeschwerde zu GZ. 2013/16/0089) und auch in den gegenständlichen Verfahren strittig ist, ob als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer der Kaufpreis für Grund und Altgebäude (Standpunkt der Bf.) oder die Gesamtinvestionskosten (Standpunkt des Finanzamtes) heranzuziehen ist oder ob als Gegenleistung für den Erwerb der Liegenschaftsanteile der bisherigen Judikatur des Unabhängigen Finanzsenates folgend zusätzlich zum Kaufpreis für Grund und Altgebäude die anteiligen Planungskosten und Baukosten samt Umsatzsteuer anzusetzen sind, setzte der UFS das gegenständliche 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 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 31. März 2014 - Beendigung der Aussetzung

Mit Vorhalt vom 31. März 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 saniertem und ausgebautem 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 3. Juli 2013 samt Beilagen) hätten die voraussichtlichen tatsächlichen Baukosten netto € 1.524.000,00 und die Kosten für Planung und technische Baubetreuung netto 130.000,00 betragen. Die Bemessungsgrundlage für den Erwerb von 100/1000-stel Anteilen an der Liegenschaft EZ*** KG*** sei daher wie Folgt zu berechnen:

Gegenleistung:	
Kaufpreis (inkl. USt.)	€ 66.000,00

Baukosten ant. netto	€ 152.400,00
zuzüglich 20% USt	€ 30.480,00
Planungskosten ant. netto	€ 13.000,00
zuzüglich 20% USt	€ 2.600,00
Summe = Bemessungsgrundlage	€ 264.480,00

Der angefochtene Bescheid wäre daher insofern abzuändern, als die Grunderwerbsteuer vorläufig mit € 9.256,80 (3,5% von einer Gegenleistung von € 264.480,00) festgesetzt werde.

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 IFW 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.-GmbH C-GMBH D-GMBH, E-GmbH B-GMBH

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.

Der Bf. führte in seiner mit 29. April 2014 datierten Stellungnahme, beim BFG eingebracht am 8. Mai 2014, Folgendes aus:

"ad 1. Zur Einbeziehung der Bau- und Planungskosten in die Bemessungsgrundlagen: Wir halten fest, dass im Vergleich zu dem von Ihnen zitierten VwGH Verfahren vom 30.01.2014 GZ 2013/16/0072 und 2013/16/0078 sich der Sachverhalt insoweit unterscheidet als folgende Differenzen aufzuzeigen sind:

Erstens wurde die MEG ADRESSE im Gegensatz zur MEG des gegenständlichen VwGH-Verfahrens ADRESSE3 nicht auf der Homepage der Fa. D. als realisiertes Bauherrenmodell beworben. Dieser Punkt war z. B. ein wesentliches Sachverhaltselement, das für die Beweiswürdigung seitens des entscheidenden Berufungssenates herangezogen worden ist und seitens des VwGH als schlüssig angesehen worden ist (zu finden auf der Seite 12, 13. Verwaltungsgerichtshofentscheidung Geschäftszahl 2013/16/0078).

Ein wesentlicher zweiter Unterschied ergibt sich im Sachverhalt daraus, dass im entschiedenen Verwaltungsgerichtshofverfahren schon am 04.10.2007 Finanzierungsvorschlag, Liquiditätsrechnung, steuerliche Prognoserechnung, Totalgewinnberechnung vorlagen, und zwar zeitlich erheblich vor der Bauherrenversammlung. Im gegenständlichen Verfahren wurden diese Unterlagen erst für die konstituierende Bauherrenversammlung erstellt und an die Bauherren am 24.04.2008 ausgefolgt. Daher waren keine derartigen Unterlagen vor Unterfertigung der Kaufverträge vorgelegen. Dies ergibt sich aus dem Protokoll der Bauherrenversammlung. Daraus sind zwei wesentliche Sachverhaltselemente die für die Entscheidungsfindung der damaligen UFS-Entscheidung vom 13.03.2013 GZ RV/3714-W10 maßgebliche Indizien zum gegenständlichen Verfahren unterschiedlich und daher erheblich abweichend. Wir beantragen daher weiterhin Stattgabe der Beschwerde.

Ad 2. Zum Berechnungsbeispiel für 10% Liegenschaftsanteil laut Schreiben vom 31.03.2014 erlauben wir zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage im Detail wie folgt Stellung zu nehmen:

Bei den Baukosten und bei den Planungskosten wären unseres Erachtens nach die Kosten die nicht von den Bauherren zu tragen sind (Subventionen) in Abzug zu bringen, weil diesbezüglich keine Gegenleistung der Bauwerber vorliegt. Da sich schon aus dem Protokoll der Interessentenversammlung ergeben hat, dass sie Förderungen in Anspruch nehmen werden und daher die Förderzusagen für sie ein integrierter Bestandteil für die Umbaumaßnahmen waren, und ansonsten bei Nichtzusage der Förderungen die Umbaumaßnahmen nicht beschlossen hätten. Daher ist bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage aus der Summe von Gegenleistung, Kaufpreis, den anteiligen Baukosten und den anteiligen Planungskosten inkl. USt. der Betrag der Subventionen aus den Berechnungen von vornherein abzuziehen. Gleiches gilt auch im Ertragsteuerrecht. Die Kürzung ist vorzunehmen, da schon bei der Bauherrenversammlung und beim Beschluss der Umbaumaßnahmen der Wille der Parteien war, dass die Förderungen in maximal möglicher Höhe in Anspruch genommen werden. D.h., der zugesagte und dann tatsächlich zugeteilte Betrag der Subventionen von der Gegenleistung und somit den anteiligen Bau- und Planungskosten zur Gänze in Abzug zu bringen. Die von der

Bemessungsgrundlage in Abzug zu bringenden Subventionen betragen lt. Beilage € 486.525,00 (30mal € 16.217,50).

Diese Rechtsfolge ergibt sich unseres Erachtens nach aus dem Begriff der Gegenleistung des § 5 GrEStG. Denn gem. § 5 Abs. 1 Zif. 1 GrEStG ist die Bemessungsgrundlage beim Kauf: der Kaufpreis, einschließlich der vom Käufer Übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen. Im konkreten Fall wird davon ausgegangen, dass als sonstige Leistungen der Kaufpreis um die Bau- und Planungskosten zuzüglich MWSt. erhöht wird. Sollte man diese Rechtsmeinung im Senat einnehmen, dann wäre automatisch der Betrag der Subventionen zu kürzen, da diese nicht vom Käufer erbracht werden und von vornherein geplant war, dass Subventionen und somit Förderungen im maximalen Ausmaß in Anspruch genommen werden. Denn ohne die Inanspruchnahme der Subventionen würde sich das Sanieren des Objektes nicht rechnen und hätte daher keine Chance auf Realisierung gehabt.

Gem. § 5 GrEStG Kommentar Takacs, 5. Auflage Pkt. 2.2 sind bei Heranziehung der Baukosten als Gegenleistungen jene Baukosten wie sie zum Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld zu berechnen wären, heranzuziehen. Das sind somit nicht die endgültigen Baukosten und Planungskosten, sondern man wird im konkreten Fall eine Rückrechnung der entstandenen Baukosten auf den Stichtag vorzunehmen haben, d.h., dass die zwischenzeitlich eingetretenen Erhöhungen der Baukosten durch Index. etc. zu keiner nachträglichen Erhöhung der Gegenleistung führen dürfen, denn es soll nur der Realwert der Gegenleistung zum Zeitpunkt des Wirksamwerdens des Erwerbsvorganges der Besteuerung herangezogen werden.

Die ursprünglich kalkulierten Baukosten betragen € 1,310.000,00 und sind gemäß Kommentar als Realwert der Gegenleistung anzusehen ohne die Zusatzkosten von € 207.979,09 (sh. Beilage).

Wir beantragen daher zumindest bei Zugrundelegung und Miteinbeziehung der anteiligen Baukosten und Planungskosten in die Besteuerung sowohl die Subventionen als auch Wertsteigerung der Baukosten nachträgliche Baukostenerhöhung aus der Bemessungsgrundlage herauszunehmen."

Dem Schriftsatz waren als Beilagen folgende Unterlagen angeschlossen:

Aufstellung Baukosten

Schreiben A&S

Zusicherung Land

Mit der Ladung zur mündlichen Senatsverhandlung wurden den Parteien jeweils eine Kopie der Stellungnahme (samt Beilagen) der anderen Partei übermittelt.

7. weitere Ermittlungen des BFG

Vom BFG wurde noch Beweis erhoben durch eine Grundbuchsabfrage zu EZ***

Grundbuch*** samt Einsicht in die Urkundensammlung sowie durch Einsicht in die im Bemessungsakt des Finanzamtes zu ErfNr.XXX befindlichen Unterlagen.

8. mündliche Verhandlung

Bei der am 25. Juli 2014 abgehaltenen mündlichen Verhandlung vor dem Senat brachten die Parteien ergänzend noch folgendes vor:

Bei der am 25. Juli 2014 abgehaltenen mündlichen Verhandlung vor dem Senat erklärten die Vertreter beider Parteien (Vertreter des Bf., kurz PV - Vertreter des Finanzamtes, kurz FA), nach dem der Sachverhalt und der bisherige Verfahrensablauf durch die Berichterstatterin wie in der am 8. Juli 2014 übersandten Darstellung vorgetragenen worden war, dass es zum Sachverhalt keine Ergänzungen mehr gebe.

Zur rechtlichen Beurteilung verwiesen die Parteien auf die in den Schriftsätzen getätigten Ausführungen. Ergänzt wurde noch Folgendes:

PV: Die Einrichtung der Küchen mit Gesamtkosten von € 48.500,-- sowie die Stellplatzablässe mit € 29.065,-- würden kein Zubehör zur Liegenschaft darstellen und seien deshalb nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Die Stellplatzablässe sei eine öffentliche Abgabe. Die Regelungen seien zwischenzeitlich geändert worden, um die Baukosten pro m² reduzieren zu können. Diese Abgabe komme nicht der Verkäuferin zugute, sondern der Die Wohnungen seien mit einer kompletten Küchenausstattung inklusive Geräte ausgestattet worden.

FA: Die Kosten für die Stellplatzablässe seien bereits projiziert gewesen, siehe Protokoll vom 24.4.2008 auf der Seite 3, 4. Absatz.

Auf die Frage des FA, ob es sich um Einbauküchen handelt, antwortete der PV: "Es sind im wesentlichen Einbauküchen."

PV: Zum Thema Kostenerhöhung gebe es unterschiedliche Judikatur und Literatur. Diesbezüglich werde auf ein Urteil des Bundesfinanzhofes vom 14.11.1967, II 166/63 (Bundessteuerblatt 1968, Seite 43) verwiesen. Gemäß § 14 BewG sei immer der zeitnahe Wert zum Zeitpunkt des Steuertatbestandes und keine spätere Werterhöhung heranzuziehen.

FA: Im Erkenntnis VwGH 30.1.2014 2013/16/0078 werde ausgeführt "*wenn nun die belangte Behörde im Rahmen des – von Amts wegen wiederaufgenommenen – Verfahrens den die Steuerpflicht auslösenden Sachverhalt und damit die Bemessungsgrundlage präzise festzustellen und einzugrenzen vermag und infolge dessen nur jene tatsächlichen Investitionen zugrunde legt, zu deren Tragung sich der Bf. als Gegenleistung verpflichtet hat.....*"

PV: Für die zusätzlichen Kosten gebe es spätere Beschlüsse der Miteigentümer. Die Kosten in Höhe von € 150.000,00 für statische Maßnahmen im Zusammenhang mit der Erdbebensicherheit seien wegen einer Änderung der Bauordnung im Jahr 2009 erforderlich gewesen. Die € 15.000,-- seien Anforderungen des LAND gewesen, dafür sei eine höhere Forderung gewährt worden. Zur ursprünglichen Baubewilligung sei eine Austauschplanung gegenüber der Baubehörde vorgenommen worden und deshalb hätten

die neuen Bestimmungen über die Erdbebensicherheit eingehalten werden müssen. Deshalb sei es auch zur Überschreitung des ursprünglichen Bauzeitplanes gekommen.

FA: Es werde auf Punkt 11. der Beilage zum Protokoll vom 24.4.2008 verwiesen. Dort werde für zusätzliche Mehrkosten bereits eine Regelung im Hinblick auf die Finanzierung getroffen.

PV zum Thema Subventionen: Im Kommentar Takacs zu § 5 GrEStG TZ 1.7 stehe: "Leistungen die dem Erwerber selbst zugute kommen, die sich also nicht im Vermögen des Verkäufers, sondern im Vermögen des Erwerbers auswirken, sind keine Gegenleistungen. Aus wessen Vermögen die Gegenleistung aufgebracht wird, ist für die Festsetzung der Grunderwerbsteuer ohne Bedeutung."

FA: Es werde auf die Entscheidung BFG 12.6.2014, RV 7101280/2009 und auf das dort zitierte VwGH-Erkenntnis vom 29.9.2010, Zl. 2009/16/0054 verwiesen.

PV: In der Entscheidung VwGH vom 29.9.2010 sei es um Leistungen an einem Bauträger gegangen, d.h. die Leistungen seien der Veräußerin zugeflossen.

FA: Es werde auf die Bestimmung des § 5 Abs. 3 Z. 2 GrEStG verwiesen. Gegenleistung sei alles was der Erwerber aufwenden muss, um das Grundstück zu erhalten, aber auch Leistungen Dritter, die erbracht werden, damit ein anderer das Grundstück erhält. Dazu gebe es auch Entscheidungen des UFS.

PV: Der klare Wortlaut des Gesetzes sage: Nur Leistungen, die ein anderer als der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer als Gegenleistung dafür gewährt, dass der Veräußerer dem Erwerber das Grundstück überlässt, sind Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer. Das heiße, die Leistung muss daher dem Veräußerer zukommen.

Übereinstimmend wurde festgehalten, dass keine Beweisanträge mehr offen sind.

Das Finanzamt ersuchte abschließend, die Beschwerden als unbegründet abzuweisen und die Grunderwerbsteuer von den endabgerechneten Gesamtkosten festzusetzen. Der Ausspruch der Vorläufigkeit solle entfallen.

Der PV ersuchte abschließend, der Beschwerde Folge zu geben. Sofern der Beschwerde teilweise Folge gegeben werde, werde beantragt, zumindest bei der Zugrundelegung der anteiligen Bau- und Planungskosten die ungeplanten Mehrkosten, die Kosten der Küchen inkl. Geräte, die Stellplatzablösen und die Subventionen aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden.

III. entscheidungswesentlicher Sachverhalt

Mit Bescheid vom 27. Februar 2007 hat die Stadt ORT2 eine Baubewilligung für bauliche Änderungen, einen Zubau und die Errichtung einer Aufstockung für die Liegenschaft EZ*** KG*** mit der Adresse PLZ, ADRESSE an die damalige Eigentümerin der Liegenschaft, die Projektentwicklung ADRESSE ****KEG, erteilt. Die Baubewilligung sah eine Aufstockung des bestehenden 2-stöckigen Gebäudes um 2 Hauptgeschosse und ein Dachgeschoss vor und sollten in den neuen Geschossen 6 Wohnungen geschaffen

werden. In den bestehenden Geschossen sollten die bisher 11 Wohnungen zu 6 Wohnungen zusammengelegt werden.

Mit Kaufvertrag vom 3. bzw. 6. Dezember 2007 erwarb die A-GmbH die Liegenschaft von der Projektentwicklung ADRESSE ****KEG.

Der nunmehrige Beschwerdeführer wurde - ebenso wie die anderen Käufer - auf die Liegenschaft EZ*** KG*** (PLZ, ADRESSE) durch seinen persönlichen Anlageberater aufmerksam gemacht. Den Erwerbern wurden in informellen Einzelgesprächen Fotos von verschiedenen Althäusern und jeweils ein Stadtplan von der Lage der Liegenschaft gezeigt. Anfang des Jahres 2008 wurde das Objekt PLZ. ORT2, ADRESSE, präsentiert.

Nachdem der Bf. am Erwerb dieses Objektes grundsätzlich interessiert war, besuchte er die am 4. Februar 2008 in der Kanzlei des Steuerberaters STEUERBERATER1 stattgefundene Besprechung in ORT1. Bei dieser Besprechung waren neben Kaufinteressenten betreffend die Liegenschaft ADRESSE auch A von der GmbH und Herr STEUERBERATER2 von der STEUERBERATER-GMBH, anwesend. Das über die Besprechung aufgenommene Protokoll hat auszugsweise folgenden Inhalt:

"Tagesordnungspunkte:

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

zu 1.:

Anfang des Jahres 2008 wurde den Interessenten das Objekt präsentiert. In der näheren Umgebung des gelegenen Hauses befinden sich mehrere kleinere Parks sowie verschiedene Geschäfte und das Einkaufszentrum yyyyyyyyyy liegt in der nächsten Parallelstraße. Die gute Erschließung des Bezirkes durch öffentliche Verkehrsmittel gewährleistet eine einfache Erreichbarkeit

Auf der Liegenschaft ist ein Altbau errichtet, das aus Erdgeschoß und zwei Obergeschoßen besteht. Das Gebäude ist unterkellert. Einige Einheiten sind vermietet und beträgt die Grundstücksfläche laut Grundbuchsauszug 316 m². Besonders reizvoll erscheint den Interessenten die Ausrichtung der Liegenschaft, da die Straßenfront nach Westen und der Innenhof nach Osten ausgerichtet sind.

Nach Vorliegen dieser Erstinformationen wurde ein gemeinsamer Ankauf der Liegenschaft überlegt und die GmbH - die einigen Interessenten bereits bekannt ist - ersucht, das Objekt zu bewerten und erste Skizzen zu erstellen.

Weiters wurde Herr A von der GmbH beauftragt, beim LAND Erkundigungen einzuholen, um vor Ankauf der Liegenschaft die Förderungswürdigkeit abzuklären. Die Inanspruchnahme einer Förderung - darin sind sich alle Interessenten einig - ist eine unabdingbare Voraussetzung für den gemeinsamen Ankauf der Liegenschaft.

Auf Vorschlag von Herrn Steuerberater-1 wurde Herr STEUERBERATER2 von der Steuerberatungskanzlei STEUERBERATER-GMBH, der mit Herrn Steuerberater-1 persönlich bekannt ist, zur heutigen Besprechung eingeladen, um die Meinung eines xx Steuerberaters zu diesem Investitionsvorhaben einzuholen. Die Interessenten ersuchen Herrn Steuerberater2, beim Finanzamt anzufragen, ob eine Abwicklung im Rahmen eines großen Bauherrenmodells auch für eine 10 Personen umfassende Gruppe anerkannt würde.

Letztlich wurden die Anlageberater ersucht, Informationen über die Vermietungssituation und eventuelle Bereitschaft der Mieter zum Auszug einzuholen und mit der Verkäuferin Verhandlungen über die Höhe des Kaufpreises zu führen.

zu 2.:

Herr A. von der GmbH hat auftragsgemäß verschiedene Entwürfe für einen möglichen Aus- und Umbau des Objektes erstellt und erläutert die verschiedenen Varianten. Eine Variante geht davon aus, dass das Haus bestandsfrei ist, eine andere berücksichtigt die Belegung einiger Einheiten. Die Interessenten sind übereinstimmend der Meinung, dass die Sanierung des gesamten Hauses vorzuziehen sei und ersuchen die Anlageberater, dies bei den Verhandlungen mit der Verkäuferin zu erörtern.

Sollten sich die Interessenten zum Ankauf der Liegenschaft entschließen, wird der Planer ehestmöglich von diesem Entschluss in Kenntnis gesetzt und darüber informiert, wie sich die Vermietungssituation letztlich präsentiert.

Wird die Liegenschaft erworben, soll der Planer bei der nächsten Besprechung aufgrund der noch zu übermittelten Informationen einen Zeitplan über den möglichen Ablauf des Bauvorhabens und eine Baukostenschätzung erarbeiten. Letztlich soll er bereits einen Honorarvorschlag vorbereiten, denn die Käufer möchten Herrn A. bei der nächsten Besprechung den Auftrag erteilen.

zu 3.:

Sofern die Anfrage an das Finanzamt im Sinne der Interessenten beantwortet wird, wird eine Besprechung stattfinden, in der über die weitere Vorgangsweise entschieden wird.

ORT2, am 4. Februar 2008 (Unterschriften lt. Beilage)

*Am 21. Februar 2008 richtete Herr STEUERBERATER2 eine Anfrage an das Finanzamt***, die auszugsweise folgenden Inhalt hat:*

"Auftrags der D erlauben wir uns, wie schon angekündigt, nach Vorsprache und unter Zugrundelegung der vorgelegten Unterlagen folgendes schriftlich anzufragen:

Das vorgelegte Revitalisierungsobjekt soll gemeinsam von Kapitalanlegern im Rahmen von Miteigentumsanteilsanschaffung erworben werden. Daran anschließend werden die Miteigentumsanteilsinhaber gemeinsam die Revitalisierung beschließen. Das als große Bauherren. Nach Fertigstellung werden die Wohneinheiten gemeinschaftlich vermietet mit dem Ziel ein langfristiges wertgesichertes Zusatzeinkommen zu erhalten.

Die Objektrevitalisierung geht davon aus, dass Anschaffung, Revitalisierung und somit steuerliche Behandlung unter den Grundsätzen des großen Bauherren wie folgt vorgenommen werden kann:

Wesentliches Merkmal der Bauherreneigenschaft ist laut Erkenntnis des VwGH vom 05.08.1993 Zahl 93/14/0044 die Tragung des Risikos der Bauführung. Diese wird vollständig von den einzelnen Bauherren übernommen. Das heißt, die Bauherren werden noch auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen und das Baurisiko tragen, dem bauausführenden Unternehmen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet, woraus sich ableitet, dass das finanzielle Risiko von ihnen getragen wird. Das heißt es werden keine Fixpreisvereinbarungen vorliegen, sondern maximal Beauftragungen nach Ausschreibungen zu Pauschalpreisen. Die Vergabe an einzelne Professionisten zu Pauschalpreisen stellt laut Judikatur und somit unserer Rechtsmeinung, keine Schädlichkeit dar. Der Kaufvertrag für das Objekt wird mit dem Werkvertrag über die Errichtung der Baulichkeit keine wirtschaftliche Einheit bilden.

Das heißt die Bauherren erwerben die Miteigentumsanteile am Wohnhaus und beschließen daran anschließend die Revitalisierung. Sie beauftragen die Professionisten und tragen das daraus resultierende finanzielle Risiko, wobei Pauschalpreisvereinbarungen im Gegensatz zu Fixpreisvereinbarungen nicht schaden.

Angefragt wird, ob es unproblematisch ist, wenn bei einem Objekt infolge der Größe der ADRESSE in PLZ maximal zehn Bauherren-Miteigentumsanteilsinhaber vorliegen oder ob trotzdem das große Bauherrenmodell, so wie in der dargestellten Weise, steuerliche Anerkennung findet.

Aufgrund der obzit. Darstellung, dass Anschaffung des Objektes und spätere Beauftragung der Professionisten keine Einheit bilden, somit kein Vertragsgeflecht vorliegt, die Bauherren die Möglichkeit bedeutender Abänderungen haben und das gesamte finanzielle Risiko tragen, ist laut unserer Auffassung die Abwicklung eines großen Bauherrenmodells sowohl in PLZ, ADRESSE (für maximal 10 Bauherren) möglich.

Wir bitten daher um schriftliche Bestätigung, ob das Finanzamt beim angefragten Sachverhalt und der vorgelegten Unterlagen bei den Objekten von einem großen Bauherrenmodell ausgeht."

Mit Email vom 25. Februar 2008 bestätigte der Fachvorstand des Finanzamtes gegenüber Herrn Steuerberater², dass bei einer zehn Personen umfassenden Miteigentümergeinschaft - wenn nicht andere Gründe wie z.B. § 4 der LVO BGBl. 33/1993 zu § 2 Abs. 3 EStG oder andere bis dato nicht bekannte Vertragsvereinbarungen die gegen eine steuerliche Anerkennung sprechen würde - eine Objektrevitalisierung im Sinne der Bauherreneigenschaft gegeben ist.

Nach Vorliegen dieser Informationen haben sich der Bf. und die anderen nunmehrigen Miteigentümer zum Ankauf der Liegenschaft entschlossen. Im Zeitraum zwischen 8. April 2008 und 21. April 2008 unterfertigten insgesamt 10 Personen als Käufer gleichlautende Kaufverträge über den Erwerb von jeweils 100/1.000 Anteilen an der Liegenschaft EZ***

KG*** (PLZ, ADRESSE) zu einem Kaufpreis von jeweils € 55.000,00 zuzüglich 20 % Umsatzsteuer, insgesamt sohin € 66.000,00.

Name des Käufers	Vetragsunterzeichnung
BF	21.04.2008
K2	16.04.2008
K3	08.04.2008
K4	09.04.2008
K5	16.04.2008
K1	09.04.2008
K6	16.04.2008
K7	14.04.2008
K8	10.04.2008
K9	21.04.2008

Die Unterzeichnung der Kaufverträge durch die Verkäuferin, die A.-GMBH, erfolgte am 22. April 2008. Die Übergabe und Übernahme der Liegenschaftsanteile durch die Käufer erfolgte gemäß Punkt VI. des jeweiligen Kaufvertrages mit dem der beidseitigen Unterfertigung dieses Vertrages folgenden Monatsletzen.

Am 24. April 2008, zwei Tag nach Unterzeichnung des Kaufvertrages durch die Verkäuferin, fand eine Versammlung aller Käufer statt, für die die Tagesordnung von Herrn X namens der D-GMBH vorgeschlagen wurde und bei der den Käufern ein Bündel von Verträgen zur Unterzeichnung vorgelegt wurde. Das über die Versammlung aufgenommene Protokoll lautet auszugsweise:

"Herr X. von der D-GMBH, Ort3 begrüßt die Anwesenden und schlägt die Tagesordnungspunkte wie folgt vor:

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

zu 1.:

Wie mit den Interessenten vereinbart, hat Herr STEUERBERATER2 nach der letzten Besprechung eine Anfrage an das Finanzamt gestellt, ob das Investitionsvorhaben als großes Bauherrenmodell bewertet würde. Das Finanzamt hat in der Folge bestätigt, dass bei einer Miteigentümergeinschaft, die (10 Personen umfasst, von einem großen Bauherrenmodell ausgegangen werden kann, sofern die übrigen Bauherreneigenschaften vorliegen.

Im Zuge der Kaufpreisverhandlungen hat die Verkäuferin mitgeteilt, dass eine gültige Baubewilligung für den Ausbau der Liegenschaft vorliegt und wurde dies Herrn A. umgehend bekanntgegeben.

Herr A. hat daraufhin mit dem LAND Kontakt aufgenommen und wurde mündlich die Förderungswürdigkeit des Objekts bereits bestätigt.

Die Anlageberater konnten einen Kaufpreis von € 550.000,-- zuzüglich USt. vereinbaren und mitteilen, dass sich die Verkäuferin dazu verpflichtet hat, die drei noch bestehenden unbefristeten Mietverhältnisse bis Ende Juni 2009 bestandsfrei zu stellen.

Nach Vorliegen dieser Informationen haben sich die Interessenten zum gemeinsamen Ankauf der Liegenschaft entschlossen. Sodann wurde der xx Anwalt ANWALT damit beauftragt, einen Kaufvertrag zu erstellen sowie einen Miteigentümervertrag zu verfassen, in dem die Aufteilung der Rechte und Pflichten der Miteigentümer untereinander nach deren Wünschen geregelt wird.

Als Honorar für diese Tätigkeit wurde ein Betrag von € 9.000,-- zuzüglich USt. vereinbart.

Zwischenzeitig hat von Herrn RECHTSANWALT auftragsgemäß die Verträge erstellt und sowohl den Entwurf des Kaufvertrages als auch des Miteigentümervertrages den Interessenten zur Verfügung gestellt. Nach Abstimmung des Kaufvertrages liegt dieser nun allseits beglaubigt unterfertigt vor und wird Herr RECHTSANWALT - der heute verhindert ist - das Eigentum ehestmöglich verbüchern und übernimmt hierfür die persönliche Haftung.

Die Liegenschaft wird von den Miteigentümern frei von Geldlasten übernommen, jedoch ist die im Lastenblatt des Grundbuches eingetragene Reallast zur Herstellung des richtigen Niveaus für die Commune ORT2 zu übernehmen.

Weiters sind vorerst drei unbefristete Mietverhältnisse zu übernehmen, jedoch ist die Verpflichtung zur fristgerechten Auflösung der Bestandsverhältnisse bis 30.6.2009 im Kaufvertrag vereinbart.

Nunmehr werden die wichtigsten Punkte des Miteigentümervertrages nochmals erläutert. Einigkeit herrscht darüber, dass für einen Zeitraum von 30 Jahren auf die Teilung des gemeinsamen Eigentums sowie auf die Begründung von Wohnungseigentum bzw. auf die Einräumung eines ausschließlichen Nutzungsrechtes an einer bestimmten Einheit verzichtet wird.

Sodann wird der Miteigentümervertrag allseitig unterfertigt.

zu 3.:

Herr A. erläutert, dass ihm die gültige Baugenehmigung bereits übermittelt wurde und in dieser eine Aufstockung des Hauses um zwei Vollgeschoße und ein Dachgeschoß bewilligt ist. Die Miteigentümer sind der Meinung, dass diese Baubewilligung wenn möglich ausgenutzt werden sollte, da ein erneutes Bewilligungsverfahren eine zeitliche Verzögerung von 6 bis 9 Monaten mit sich bringen würde.

Herr A. bestätigt dies und teilt überdies mit, dass aufgrund der geltenden strengeren Bestimmungen bezüglich des Erdbebenschutzes die Erlangung der Bewilligung für den Ausbau nur mit weiteren Auflagen und damit verbundenen höheren Kosten möglich wäre. Seine Planentwürfe sehen daher die Erstellung der Gebäudehülle wie in der gültigen Baugenehmigung vor. Nach Fertigstellung dieser Hülle soll mittels Austauschplanung um die Bewilligung der Änderung der Raumaufteilung angesucht werden.

Gemäß der Bewilligung kann das Haus um zwei Vollgeschoße und ein Dachgeschoß ausgebaut werden. Die Aufstockung ist in Massivbauweise vorgesehen, das bestehende Mauerwerk soll verstärkt werden. Herr A. schlägt hierfür die Anbringung von Stahlbetonvorsatzschalen vor. Die Decken können erst im Zuge der Bauarbeiten untersucht werden, eine teilweise Verstärkung ist jedoch jedenfalls vorgesehen.

In den Skizzen, die der Planer vorlegt, sind die Wohnungen nach den Wünschen der Miteigentümer angelegt. Von den Bauherren wurden im Gegensatz zur bewilligten Planung, die größere Einheiten vorsieht, 2-Zimmer-Wohnungen mit einer Gesamtgröße zwischen 40 und 50 m² gewünscht, da diese in der Vermietung in den letzten Jahren vermehrt nachgefragt werden. Im Dachgeschoß sind zwei größere Wohnungen, jeweils mit großzügigen Terrassen, vorgesehen. An der Hoffassade soll eine moderne Liftanlage errichtet werden, die vom Kellergeschoß bis ins Dachgeschoß führen soll.

Das gesamte Haus kann - da die Straßenfassade schmucklos ist - thermisch verbessert werden und insgesamt eine Neubauoptik geschaffen werden.

Die Beheizung soll zentral erfolgen, vorerst soll eine Gaszentralheizung errichtet werden, bei Ausbau des Fernwärmenetzes soll jedoch eine Anschlussmöglichkeit an diese Energieversorgung gewährleistet sein.

Im Kellergeschoß können Allgemeinräume angelegt werden. Da es sich um einen für diese Bauepoche typischen "xxxxx" handelt, kommen die Bauherren über Vorschlag des Planers überein, dass zur besseren Belüftung des Mauerwerks der Putz abgeschlagen und die Ziegel roh belassen werden sollen. Weiters soll durch einen horizontalen Sperrriegel unterhalb der Kellerdecke eine Abdichtung erfolgen, sodass das Mauerwerk ab Kellerdecke aufwärts trocken sein wird.

Die bestehende Einfahrt soll, wie der bestehende Stellplatz im Hof, erhalten bleiben. Vorgesehen ist, im Hofbereich den Müllplatz und einen Abstellplatz für Fahrräder zu errichten. Der übrige Innenhof soll begrünt werden und kann den Mietern als

Allgemeinfläche zur Verfügung stehen oder einer der ebenerdigen Einheiten als Eigengarten zugeordnet werden.

Nunmehr legt Herr A. eine Bau- und Ausstattungsliste vor, die er seiner Baukostenschätzung zugrunde gelegt hat. Es ergeben sich, ausgehend vom derzeitigen Planungs- und Baukonzept, Bau- und Baunebenkosten in Höhe von € 1,310.000,--. In dieser Summe sind sämtliche derzeit absehbaren Kosten und insbesondere sämtliche derzeit notwendigen Auflagen der Erdbebensicherheit inkludiert.

Ergänzend teilt Herr A. mit, dass auf der Liegenschaft - außer dem vorhandenen Platz im Hof, der erhalten werden soll - keine Stellplätze errichtet werden können und die Ablöse für fünf Pflichtstellplätze in einem nahegelegenen Objekt erfolgen soll, wofür die Hälfte der behördlich vorgeschriebenen Ablösesumme kalkuliert wurde.

Der Planer weist darauf hin, dass die exakten Kosten von den letztlichen Ausführungs- und Ausstattungswünschen der Miteigentümer und vor allem vom Ergebnis der öffentlichen Ausschreibung abhängig sein werden. Auch eventuelle Auflagen der Baubehörde und des LAND werden noch zu berücksichtigen sein.

Herr A. wird im Juni/Juli 2008 ein Förderungsansuchen beim LAND für Maßnahmen der Totalsanierung einreichen. Der Vorprüfbericht wird voraussichtlich im Herbst 2008 vorliegen. Die Ausschreibung soll bis Dezember 2008 erfolgen, auf Wunsch der Bauherren parallel zur Generalunternehmerausschreibung auch eine gewerkmäßige Ausschreibung.

Voraussichtlich kann dem LAND im April 2009 ein Vergabevorschlag zur Bestätigung vorgelegt werden. Mit der Zustimmung zum vorzeitigen Baubeginn wird im Juni 2009 gerechnet, sodass ein Baubeginn Anfang Juli 2009 möglich sein sollte. Bei einer voraussichtlichen Bauzeit von 15 Monaten ergibt sich sohin ein Fertigstellungstermin Ende September 2010.

Die Miteigentümer sind in Kenntnis darüber, dass es sich bei diesem Zeitplan um eine Prognose handelt und sich durch spätere Erteilung der erforderlichen Genehmigungen bzw. sonstigen Verzögerungen verschieben kann.

Herr A bietet für die GmbH sämtliche erforderliche Leistungen für Generalplanung, Ausschreibung und technische Baubetreuung zu einem Gesamthonorar in Höhe von € 130.000,-- 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 die GmbH als Projektleiterin im Sinne des Bauarbeitenkoordinationsgesetzes auftritt, wobei sie befugt ist, ihrerseits einen Baustellenkoordinator zu ernennen.

zu 4.:

Der Miteigentümer STEUERBERATER1 wurde von den übrigen Miteigentümern ersucht, ein Anbot für die Betreuung der Miteigentümergeinschaft als Steuerberater zu erstellen. Er erläutert kurz die Tätigkeiten, die seine Kanzlei, die STEUERBERATER1 & Partner

Steuerberatungsgesellschaft m.b.H. & Co. Kommandit-Partnerschaft, als Steuerberater für die laufende Vertretung der Miteigentümergeinschaft wahrnehmen wird.

Weiters fasst er nochmals die steuerlichen Voraussetzungen und Auswirkungen des beabsichtigten Investitionsvorhabens zusammen. Aufgrund des Umstandes, dass nach durchgeführter 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.

Herr Steuerberater² von der STEUERBERATER-GMBH, der die Anfrage beim Finanzamt im Auftrag der Miteigentümer getätigt hat, wird ein schriftliches Gutachten erstellen und dieses den Bauherren zusenden.

zu 5.:

Nachdem die Miteigentümer die Kaufentscheidung getroffen hatten, haben sie sich dazu entschlossen, zur weiteren Abwicklung des Investitionsvorhabens einen gemeinsamen Vertreter zu bestellen.

Die C.-GmbH wurde ersucht, ein diesbezügliches Anbot zur Abwicklung als Bevollmächtigter der Gemeinschaft sowie ein Anbot zur Erstellung detaillierter Wirtschaftlichkeitsanalysen und -berechnungen vorzulegen, die E.-GmbH soll die wirtschaftliche Betreuung übernehmen.

Weiters soll über Vorschlag der Käufer die B.-GmbH, die einigen Käufern aus bisheriger Zusammenarbeit bekannt ist, mit der Durchführung der Hausverwaltung beauftragt werden.

Die D-GMBH soll den Auftrag für die Finanzierungsbeschaffung erhalten.

Zur heutigen Besprechung haben die Gesellschaften jeweils Anbote und entsprechende 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 6.:

Herr X berichtet, dass die D-GMBH mehrere Gespräche und Verhandlungen im Hinblick auf eine gemeinsame Fremdfinanzierung durchgeführt hat. Es wurden Angebote von verschiedenen österreichischen Geldinstituten eingeholt, wobei das günstigste Angebot von der BANK abgegeben wurde.

Herr X. erläutert die angebotenen Konditionen: Für die Investitionsphase (voraussichtlich bis 30.9.2010) wurde ein variabler Zinssatz mit Bindung an den 1- bzw. 3-Monats-EURIBOR mit einem Aufschlag von 1 %, auf drei Kommastellen genau, angeboten. Aufgrund der guten Bonität der Miteigentümer konnte mit dem Kreditinstitut verhandelt werden, diesen Aufschlag für die Dauer der Investitionsphase auf 0,875 % zu reduzieren. Während der Investitionsphase können die Zinsen im Voraus bezahlt werden, sodass die Zinsen bis 31.12.2009 bei Zuzählung und die bis zum Ende der Investitionsphase am 30.9.2010 anfallenden Zinsen bis Ende 2009 im Voraus bezahlt werden können.

Für die Endfinanzierung ab 1.10.2010 wird ein variabler Zinssatz mit Bindung an den 1- bzw. 3-MonatsEURIBOR mit einem Aufschlag von 0,75 % mit monatlicher bzw. vierteljährlicher Anpassung, auf drei Kommastellen genau, angeboten (kalkuliert 5,5 %).

Ab Fertigstellung ist eine Konvertierung in Fremdwährung möglich und kommt diesfalls der entsprechende 1- bzw. 3-Monats-LiBOR mit einem Aufschlag von 0,75 % und Aufrundung auf das nächste 1/8 Prozent zur Verrechnung.

Die Miteigentümer sind grundsätzlich mit den Konditionen einverstanden, ersuchen jedoch – insbesondere Herr K9 -, nochmals mit dem Kreditinstitut Verhandlungen aufzunehmen, um eventuell den Aufschlag für die Dauer der Investitionsphase auch auf 0,75 % zu reduzieren.

Übereinstimmend wird jedenfalls beschlossen, vorerst den als günstiger erachteten 1-MonatsEURIBOR in Anspruch zu nehmen. Ausdrücklich wird gewünscht, dass ab Beginn der Vermietphase die Möglichkeit einer individuellen Gestaltung (vorzeitige Rückzahlung, Sondertilgung, Umschuldung etc.) bestehen muss.

In diesem Sinne wird die D. 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 30.9.2025.

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 LAND wird die Gewährung eines Direktdarlehens des Landes sowie von Annuitätenzuschüssen für eingesetztes Eigenkapital für Maßnahmen der Totalsanierung

beantragt. In die aktuelle Berechnung wurden aufgrund der positiven Vorgespräche mit dem LAND bereits Förderungsmittel einkalkuliert.

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 in Höhe von € 400.000,-- (Laufzeit 15 Jahre, Zinssatz 1 %) und Annuitätenzuschüsse in Höhe von € 29.000,-- p.a. kalkuliert.

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

Für das Direktdarlehen werden die Miteigentümer solidarisch haften, was jedoch insofern kein Risiko darstellt, als hiezu vom Land Annuitätenzuschüsse gewährt werden, mit welchen die Annuität des Darlehens zum Großteil abgedeckt werden kann. Weiters ist für die 15-jährige Laufzeit des Darlehens ein Veräußerungsverbot zugunsten des Landes zu verbüchern. Da eine Veräußerung aus steuerlichen Gründen bis zum Erreichen des steuerlichen Totalgewinnes ohnedies nicht möglich ist, erwächst aus dieser Auflage keinerlei Nachteil für die Miteigentümer.

Unter Berücksichtigung sämtlicher erteilter Aufträge samt Nebenkosten ergibt sich eine voraussichtliche Gesamtinvestitionssumme von € 2,550 000,--. Das exakte Finanzierungskonzept wird nun dahingehend festgelegt, dass € 561.750,-- in Form von Eigenmitteln aufgebracht werden, wovon ein Betrag von € 161.750,-- in Kürze zur Einzahlung gebracht werden sollte. Die weiteren Eigenkapitaleinzahlungen in Höhe von jeweils € 200.000,-- werden am 30.6.2009 und am 30.6.2010 erfolgen.

Bei der BANK werden eine Zwischenfinanzierung in der Höhe von € 2,388.250,-- und eine Endfinanzierung in Höhe von € 1,588.250,-- in Anspruch genommen; das Direktdarlehen des Landes ist derzeit mit € 400.000,-- 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. Oktober 2010 festgelegt. Ab diesem Zeitpunkt wird von den Bauherren die Unterdeckung (Differenz zwischen Kreditannuität und Mietakonti) auf die Einzelkreditkonten zur Einzahlung gebracht.

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

Die Miteigentümer sind in Kenntnis darüber, dass gemäß den derzeitigen Wirtschaftlichkeitsberechnungen für das gegenständliche Objekt die Erreichung des

Totalgewinnes 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 7.:

Die Miteigentümer werden darüber informiert, dass bei den Wirtschaftlichkeitsberechnungen von folgenden Mieteinnahmen ausgegangen wurde: Sowohl für die 8 sanierten Wohnungen im Ausmaß von ca. 370 m² als auch für 8 Neubau-Wohnungen im Ausmaß von ca. 416 m² wird ein Nettomietzins von € 8,-- pro m² und Monat kalkuliert. Für den Stellplatz ist eine monatliche Nettomiete in Höhe von € 60,- kalkuliert. Demgemäß betragen die kalkulierten Mieteinnahmen ca. € 6.350,-- p.m., d.s. rund € 76.200,-- 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 2008 beträgt 4,26 %.

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 (MA 50) die zweite und jede weitere vierte Wohneinheit zur Vergabe anzubieten.

zu 8.:

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

Ort4, am 24. April 2008 (Unterschriften lt. Beilage)

Die genannte Beilage zum Protokoll vom 24. April 2008 lautet:

*"KONSTITUIERUNG UND BESCHLUSSFASSUNG
MITEIGENTÜMERGEMEINSCHAFT
PLZ, 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 Finanzierungstreuhandtschaft und Verbücherung der Pfandrechte durch Herrn RECHTSANWALT.

- Honorar: € 14.000,-- zuzüglich USt.

2.) Generalplanung und technische Baubetreuung durch GmbH. Ort5

- Erbringung sämtlicher erforderlichen Leistungen laut GOA/HOB

- Durchführung der Projektleitung sowie Planungscoordination gemäß den Bestimmungen des Bauarbeitenkoordinationsgesetzes

- Beschaffung der behördlichen Bewilligungen namens der Bauherren

- Beibringung der erforderlichen Statik sowie Haustechnik und Elektroplanung

- Ausschreibung der einzelnen Gewerke gemäß den Förderungsrichtlinien

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

- Prüfung der Teil- und Schlussrechnungen

- Erwirkung der Benützungsbewilligung namens der Bauherren

- Gewährleistungsbegehung

- Vergütung: € 130.000,-- zuzüglich USt. bei einer Vorauszahlung von 30 % im Juni 2008

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: 15 Monate ab Baufreigabe

- Bau- und Baunebenkosten zu voraussichtlich € 1,310.000,-- 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 C.-GMBH Ort3 und Abschluss einer diesbezüglichen Vereinbarung.

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

- Vergütung: € 70.000,-- zuzüglich USt.; davon € 45.500,-- als Vorauszahlung für den Leistungszeitraum bis Ende 2009

5.) Hausverwaltung und Erstvermietung durch die B.-GMBH Ort3

- organisatorische Vorbereitung der Hausverwaltung

- Vorbereitung eines Wirtschaftsplanes und einer Hausordnung

- Ermittlung der Betriebskostenvorschreibung
- Mitwirkung beim Abschluss der erforderlichen Energielieferungsverträge
- Vermittlung der Erstmietler (ohne Vermietungsgarantie)
- Durchführung der Gebührenanzeige von Mietverträgen
- Vergütung: € 50.000,-- zuzüglich USt., davon € 32.500,-- als Vorauszahlung für den Leistungszeitraum bis Ende 2009

6.) Auftragserteilung an die D.-GMBH 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: € 70.000,-- zuzüglich USt.; davon € 45.500,-- als Vorauszahlung für den Leistungszeitraum bis Ende 2009

Zur Durchführung des Auftrages erhält die IFW 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: € 50.000,-- zuzüglich USt.; davon € 32.500,-- als Vorauszahlung für den Leistungszeitraum bis Ende 2009

8.) Steuerberatung durch STEUERBERATER1 & Partner Steuerberatungsgesellschaft m.b.H. & Co Kommanditpartnerschaft, ORT1

- Vertretung der Miteigentümergeinschaft in sämtlichen laufenden Steuerangelegenheiten beim zuständigen Finanzamt und anlässlich einer ersten Betriebsprüfung für die Dauer der Investitionsphase
- Erstellung der erforderlichen Erklärungen
- Prüfung der Steuerbescheide
- Vergütung: € 15.000,-- zuzüglich USt.; davon € 10.000,-- als Vorauszahlung für den Leistungszeitraum bis Ende 2009

9) Überprüfung des steuerlichen Grundkonzepts und Erstellung eines Gutachtens durch STEUERBERATUNGS-GMBH, Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung, ORT2

- Vergütung: € 10.000,-- zuzüglich USt.; fällig binnen 14 Tagen nach Rechnungslegung
- 10.) Inanspruchnahme des vorgeschlagenen Finanzierungskonzeptes in der festgelegten Form und Abschluss einer Vereinbarung über Finanzierungsbeschaffung mit der D-GMBH, Ort3.
- 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: € 50.000,-- zur Gänze fällig unmittelbar nach Vertragsabschluss

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

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

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

Im „**Finanzierungsvorschlag inklusive Nebenkosten**“ wird eine "Gesamtinvestitionssumme" von € 2.550.000,00 genannt und zu den Nebenkosten angemerkt, dass diese die Erwerbsnebenkosten, wie Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühr und Notarkosten sowie die voraussichtlichen Finanzierungskosten, wie Kredit- und Eintragungsgebühren und Bauzeitinsen beinhalten.

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

Eigenmittel	€ 600.000,00
Steuer (2008-2010)	-€ 332.017,00
Eigenkapital nach Steuer	267.983,00
Bankdarlehen	€ 1.588.250,00
Darlehen Land gefördert	€ 400.000,00
Gesamtinvestition nach Steuer	€ 2.256.233,00

Die Gesellschaften C.-GMBH E.-GmbH, B-GMBH. und D-GMBH gehören ebenso wie die Verkäuferin (die A.-GMBH) zur sogenannten "***-GRUPPE" und präsentieren sich alle genannten Unternehmen gemeinsam auf der Homepage www.*****.at

Alle genannten Gesellschaften haben ihren Sitz in Adresse**. Im Zeitpunkt des Ankaufes der Liegenschaftsanteile war Herr X Vorstandsmitglied der D-GMBH, Geschäftsführer der C.-GMBH Geschäftsführer der E.-GmbH und Geschäftsführer und Gesellschafter der B-GMBH. sowie der A.-GMBH. Die Gesellschaften sind auch gesellschaftsrechtlich verflochten.

Das Bauprojekt wurde in der Zwischenzeit fertiggestellt und endabgerechnet.

Die **endgültigen Baukosten** für die Sanierung des Objektes ADRESSE haben € 1.517.979,09 zuzüglich 20% Umsatzsteuer, somit inklusive Umsatzsteuer **€ 1.821.574,91** betragen. Die Differenz zu den ursprünglich kalkulierten Kosten von € 1.310.000,00 (ohne USt) in Höhe von netto € 207.979,09 setzt sich wie folgt zusammen:

für Statische Maßnahmen im Zusammenhang mit der Erdbebensicherheit (Da zur ursprünglichen Baubewilligung eine Austauschplanung vorgenommen wurde, mussten die im Jahr 2009 geänderten Bestimmungen der Bauordnung eingehalten werden).	€ 150.000,00
Anforderungen des LAND hinsichtlich Wärmedämmung (Höhere Dämmwerte gegenüber Bauordnung)	€ 15.000,00
Preiserhöhungen ab Dezember 2008	€ 20.000,00
Zusatzkosten	€ 22.979,09
Summe	€ 207.979,09

In den Gesamtbaukosten von netto € 1.517.979,09 sind Kosten in Höhe von € 48.500,00 für die Ausstattung der Wohnungen mit Einbauküchen (inklusive Geräte) und € 29.065,00 für Stellplatzablösen enthalten.

Bei den kalkulierten Planungskosten von € 130.000,00 zuzüglich 20% Umsatzsteuer, somit inklusive Umsatzsteuer € 156.000,00, hat sich während der Abwicklung des Bauvorhabens keine Änderung ergeben.

Zur Finanzierung des Bauvorhabens gewährte das Land letztendlich ein Förderdarlehen in Höhe von € 515.842,80. Die Miteigentümergeinschaft erhält laufend vom Land für die Förderungsdauer von 15 Jahren nicht rückzahlbare Zuschüsse in Höhe von € 16.217,50 pro Halbjahr (somit insgesamt € 486.525,50) und wird dieser Betrag zur Gänze

zur teilweisen Abdeckung der Rückzahlungsrate für das Förderdarlehen des Landess herangezogen.

IV. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem Vorbringen des Bf. in seinen Schriftsätzen und bei der mündlichen Verhandlung sowie den vom Bf. sowie den anderen Miteigentümern (bzw. deren Vertreter) dem Finanzamt vorgelegten Unterlagen.

Im Protokoll der Besprechung vom 4. Februar 2008 ist 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 wurde und den Interessenten verschieden 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 zwei bzw. drei Tage nach dem die Kaufverträge von der Verkäuferin bzw. den "letzten" Käufern unterzeichnet wurde, fand am 24. April 2008 die sogenannten "konstituierende Bauherrnversammlung" statt, bei der den Käufern mitgeteilt wurde, dass bereits eine Baubewilligung vorliegt. In dieser Versammlung haben sich die 10 Käufer zur Tragung von Kosten in Höhe von insgesamt € 1.699.000,00 (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 24.4.2008). Es widerspricht jeglicher Lebenserfahrung, dass finanzielle Verpflichtungen in dieser Größenordnung von mehreren Personen nach einer „Nachdenkphase“ von nur zwei bis drei Tagen eingegangen werden oder dass die Entscheidung gar erst direkt bei der Zusammenkunft am 24. April 2008 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 ADRESSE“ 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 von € 66.000,00, 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 € 2.550.000,00 bei Vertragsabschluss wurden durch Einsicht in den „Finanzierungsvorschlag inklusive Nebenkosten“ sowie in das Protokoll vom 24.4.2008 (siehe Punkt 5.) getroffen. Die Höhe der tatsächlichen angefallenen Kosten konnten an Hand der dem BFG mit der Stellungnahme vom 29. April 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 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 anteilig Baukosten von insgesamt € 1.821.574,91 und Planungskosten von € 156.000,00 (jeweils inklusive Umsatzsteuer) zu tragen, sodass von ihm ein Betrag von € 197.757,49 (100/1000 Anteil der Gesamtkosten) zusätzlich zum Kaufpreis in Höhe von € 66.000,00 aufzuwenden war, um die Liegenschaftsanteile zu erwerben. Die Bemessungsgrundlage für den Erwerb des Bf. beträgt daher € 263.757,49.

Bereits bei der Versammlung vom 24. April 2008 wurde vom Planer darauf hingewiesen, dass die exakten Kosten vor allem vom Ergebnis der öffentlichen Ausschreibung abhängig sein werden und auch eventuelle Auflage der Baubehörde und des LAND noch zu berücksichtigen sein werden. Der Bf. und die anderen Miteigentümer haben sich bereits

im zeitlichen Umfeld des Kaufvertrages zur Tragung der "Mehrkosten" durch Aufnahme zusätzlicher Fremdmittel verpflichtet (siehe dazu Punkt 11. der Beilage zum Protokoll vom 24. April 2008). .

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

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

Auch die auf die Einbauküchen entfallenden Kosten sind in die Gegenleistung einzubeziehen. Der zivilrechtliche Grundstücksbegriff umfasst neben Grund und Boden auch das Zubehör, weshalb der darauf entfallende Teil des Kaufpreises zur Gegenleistung gehört. Zugehör sind körperliche Sachen, die ohne Bestandteil der Hauptsache zu sein, nach dem Gesetz oder dem Willen des Eigentümers zum fortdauernden Gebrauch der Hauptsache bestimmt sind und zu diesem Zweck mit der Hauptsache in Verbindung gebracht werden. Damit wird dieses auch für die Grunderwerbsteuer zum Grundstück gerechnet und als unbewegliche Sache behandelt. Dasselbe gilt für Bestandteile, weil diese jedenfalls in einer engeren Beziehung zur Hauptsache stehen. Ob Möbel und Einrichtungsgegenstände als Zubehör der Liegenschaft anzusehen sind, ist - nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen (vergleiche z.B. VwGH 6.12.1990, 90/16/0155). Insofern ist der Beschaffenheit der Möbel und deren 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.

Ebenso in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen ist die Stellplatzablöse nach dem xx Garagengesetz. Ohne die Schaffung entsprechender Stellplätze bzw. der Ablösezahlung wäre die vorgesehene Sanierung des gesamten bestandfreien Hauses und damit eine ertragsreiche Vermietung nicht möglich gewesen. Dass eine Stellplatzablöse erforderlich ist, wurde bereits bei der Besprechung vom 24.4.2008 thematisiert. Die Höhe der Stellplatzablöse beeinflusst wirtschaftlich gesehen die Höhe der Baukosten pro m² (wie vom Bf. in der mündlichen Verhandlung ausgeführt) und gehört diese Abgabe (ebenso wie die auf die Baukosten entfallende Umsatzsteuer) zur Gegenleistung.

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). Es handelt sich um eigenständige Dienstleistungen und nicht um Leistungen für Zugehör iSd § 2 GrEStG. Die Aufträge wurden von den Erwerbern erteilt und keine Verpflichtungen der Verkäuferin durch die Erwerber erfüllt.

Gegen die Heranziehung der prognostizierten "Gesamtinvestitionssumme" von € 2.550.000,00 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. Im Übrigen wird angemerkt, dass sich der vom Finanzamt als Bemessungsgrundlage angesetzte Betrag von € 321.000,00 ergibt, wenn dem Anteil an der "Gesamtinvestitionssumme" von € 255.000,00 der Kaufpreis von € 66.000,00 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 € 263.757,49, somit in Höhe von € 9.231,51 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 28. Juli 2014