

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. R in der Beschwerdesache der bf vertreten durch Dr. Ehgartner Steuerberatungs KG, Untere Schmiedgasse 6, 8530 Deutschlandsberg über die Beschwerde vom 31.01.2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 25.11.2010 betreffend Grunderwerbsteuer im wiederaufgenommenen Verfahren zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 16. August 2005 verkaufte die GmbH an die I (Beschwerdeführerin) ideelle x Anteile an der Liegenschaft 1, wobei mit diesen Anteilen im Zuge der Wohnungseigentumsbegründung an der Liegenschaft Wohnungseigentum an der Wohnung TOP nn untrennbar zu verbinden sein wird sowie 2 Anteile an dieser Liegenschaft, wobei mit diesen Anteilen Wohnungseigentum am KFZ-Abstellplatz TOP 07 zu verbinden sein wird. Der Pauschalkaufpreis wurde mit EUR 39.689 vereinbart.

Mit Bescheid vom 5. Dezember 2005 setzte das Finanzamt für diesen Rechtsvorgang ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von EUR 39.689 Grunderwerbsteuer im Betrag von EUR 1.389,12 fest.

Am 29.5.2010 erging an die Beschwerdeführerin ein Vorhalt mit auszugsweise folgendem Inhalt: *"Wie haben sich die Miteigentümer zusammengefunden um einen Umbau der Gebäude für Wohnzwecke, Zubau eine Wohn,-und Bürogebäudes sowie einer Tiefgarage in Angriff zu nehmen?*

Wurde ein auf die Errichtung bzw. Planung des gegenständlichen Projektes bezogener gemeinsamer Beschluss gefasst? Von wem wurde das Gebäude geplant und wer hat den Auftrag dazu erteilt? Wer hat um die Baubewilligung angesucht und wem wurde diese erteilt? Welche Verträge wurden mit dem Bauführer abgeschlossen? Wurde ein Fixpreis vereinbart? An wen erfolgte die Rechnungslegung der Professionisten? Um Bekanntgabe der endgültigen Bau- bzw. Errichtungskosten zuzüglich übernommener Darlehen für die erworbenen Miteigentumsanteile wird ersucht."

Mit Antwortschreiben vom nn.9.2010 teilte die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin mit, dass die Liegenschaft ursprünglich von xx erworben und in Folge in die GmbH mit der Absicht einer umfassenden Sanierung eingebracht worden sei. Aus finanziellen Gründen habe sie Käufer für den Altbestand gesucht, welche bereit wären, sich anschließend am Umbau- und Ausbau als Bauherren zu beteiligen. Die Beschlussfassung betreffend Planung und Errichtung des konkreten Projektes sei nicht in einer Versammlung, sondern im Umlaufwege nach Anteilserwerb durch die späteren Mitglieder der Wohnungseigentumsgemeinschaft im Juni 2005 erfolgt.

Der Auftrag zum Um- und Ausbau sei vom Vorbesitzer 2004 erteilt worden und wurde diesem auch die Baubewilligung erteilt. Die Baubewilligung sei mehrmals geändert worden und die letzte sei am 27.3.2006 ergangen. Die Bauherren seien während der Bauphase laufend über den Baufortschritt informiert worden.

Der Bauherr habe die Fa mit der umfassenden Sanierung der Liegenschaft zu einem Richtpreis von EUR 1.271/m² und mit der Betreuung des zukünftigen Investitionsprojektes sowie Vermittlung von Finanzdienstleistungen, Überwachung der Zahlungsströme und Beratung hinsichtlich rechtlicher und wirtschaftlicher Fragestellungen beauftragt. Die Auftragserteilung für die Sanierung sei von allen Bauherren gleichlautend erfolgt. Ein Fixpreis sei nicht vereinbart worden, das wirtschaftliche Risiko sei beim Bauherren gelegen. Die Generalunternehmerin Fa habe die am Bau beteiligten Firmen beauftragt. Rechnungen der Professionisten seien an diese Firma gelegt worden. Die endgültigen Baukosten seien nicht bekannt, da der Altbestand der TOP nn kurz nach dem Erwerb weiterveräußert worden sei.

Aus der Aktenlage sind auf Grund des vom Finanzamt durchgeführten Ermittlungsverfahrens folgende Unterlagen ersichtlich:

- a) das von Ing. xx als Bauwerber und Grundeigentümer gestellte Bauansuchen vom 6.8.2004 betreffend Um- und Zubau eines Wohnhauses auf der Liegenschaft EZ a, Gst.b mit 34 Wohneinheiten und einer Büro- und Geschäftseinheit samt 8 PKW-Abstellplätzen in Freiaufstellung
- b) der am 15.12.2004 dazu ergangene Baubewilligungsbescheid der Stadt c
- c) Bewilligungsbescheid vom 27.3.2006 der Stadt c in Folge einer Planänderung. Die Abweichung umfasste die Errichtung einer vertikalen Außenwand im 1. Obergeschoss Haus 2 hofseitig, anstelle der Ausführung mit Kniestock und Dachschräge. Dieser Bescheid erging an die GmbH vormals Ing. xx als Bauwerber
- d) die mit Bescheid vom 4.4.2007 an xx erteilte Teibenutzungsbewilligung (Zubau eines Wohn- und Bürohauses und Umbau der Gebäude für Wohnzwecke)
- e) Benützungsbewilligungsbescheid vom 25.11.2009 an Ing. xx (Zubau eines Bürohauses)
- f) Kopie einer Kaufpreisaufstellung betreffend die Wohnung TOP nn mit einem Brutto Richtpreis in Höhe von EUR 162.301.

Am 31. August 2004 suchte xx um die Errichtung einer Tiefgarage mit 38 Stellplätzen auf derselben Liegenschaft an, die Baubewilligung wurde mit Bescheid vom 18. Juli 2005 bzw. 29. September 2005 erteilt. Mit Einbringungsvertrag vom 16. März 2005 brachte

das Einzelunternehmen "CC" u.a. die Liegenschaft EZ I mit Einbringungsstichtag 31. Dezember 2004 in die GmbH, vertreten durch den Geschäftsführer Herrn xx ein.

Ing. xx war seit der Gründung der I am 3.6.2003 als alleiniger Kommanditist an dieser KEG beteiligt. Diese Beteiligung bestand bis 2008 (Abschluss der Sanierung des gegenständlichen Objektes). Am 19. Juni 2006 erfolgte durch den Bauherren xx die Rohbaufertigstellung für den Zubau eines Wohn- und Bürohauses, Umbau der Gebäude Adr für Wohnzwecke, Errichtung einer Tiefgarage für 37 PKW, Abbruch und Wiedererrichtung einer Außenwand und Umbau des Hofgebäudes. Am 4. April 2007 wurde die Benützungsbewilligung für den Zu- und Umbau des Gebäudes und am 3. April 2007 für die Errichtung der Tiefgarage erteilt. Bereits am 9. April 2004 suchte xx um Förderung nach dem Steiermärkischen Wohnbauförderungsgesetz 1993 für die umfassende Sanierung der gegenständlichen Liegenschaft beim Amt der Steiermärkischen Landesregierung an. Mit Bescheid vom 15. März 2005 wurde die Förderungszusicherung in Form eines Annuitätenzuschusses für das Darlehen der Steiermärkischen Bank und Sparkassen AG in Höhe von 2.066.561,00 € auf die Dauer von 15 Jahren erteilt.

In einer Kostenaufstellung für die Wohnungen 1 bis 26 ist u.a. der Brutto-Richtpreis der Wohnung nn der Bf. mit EUR 162.301 angegeben, darin sind der Preis des Altbestandes, die Baukosten, die Bauzeitinsen, der Garagenplatz und die Umsatzsteuer enthalten.

Mit Bescheid vom 25. November 2010 im wiederaufgenommenen Verfahren wurde die Grunderwerbsteuer mit EUR 4.819,18 festgesetzt. Durch Erhebungen bei der Baubehörde, beim Amt der Steiermärkischen Landesregierung und den Parteien seien neue Tatsachen hervorgekommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden seien. Der Auftrag zur Ausführung der bereits geplanten Sanierung sei durch Einzelerklärungen der Miteigentümer erteilt worden. Damit sei im Zeitpunkt des Erwerbes der Miteigentumsanteile die Absicht, ein saniertes Objekt zu erwerben, festgestanden. Die Gesamtgegenleistung setze sich aus dem Kaufpreis für die Miteigentumsanteile und den Sanierungskosten zusammen.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung (nunmehr Beschwerde) wurde eingewendet, dass die Beschwerdeführerin keinen Auftrag zur Sanierung erteilt hätte, sondern die mit Kaufvertrag vom 16.8.2005 erworbene Wohnung im Zustand des Altbestandes weiterveräußert worden wäre.

Im weiteren vom Finanzamt am nn.12.2011 durchgeführten Ermittlungsverfahren gab die steuerliche Vertretung bekannt gegeben, dass die Beschwerdeführerin im Zuge des Kaufes des Altbestandes der Wohnung TOP nn und des KFZ Abstellplatzes weder mit der GmbH noch mit Ing. xx Zusatzverträge abgeschlossen habe. Die Bf. habe nach dem Anteilserwerb Umbauplanänderungen an die 5 GmbH erteilt.

Da die Wohnung vor Fertigstellung verkauft worden sei, seien Aufträge nicht mehr verfügbar. Der Bf. seien keine Sanierungskosten in Rechnung gestellt worden. Die Bf. scheine auch nicht in der Liste der Rechnungsempfänger auf. Ursprüngliche

Darlehensnehmer bzw. Schuldner seien xx und die GmbH gewesen. Der Schuldbeitritt durch die neuen Wohnungseigentümer sei erst nach Abschluss der Sanierungskosten erfolgt. Die Bf. sei nicht Schuldnerin des Sanierungsdarlehens gewesen.

Mit Kaufvertrag vom 16. August 2006 veräußerte die Bf. die gegenständliche Wohnung um einen Kaufpreis in Höhe von EUR 158.637,36. Im Punkt 1.5 dieses Vertrages erklärt die Verkäuferin, dass das Gebäude, in dem das Vertragsobjekt liegt, derzeit umfassend saniert wird, wobei die Bauarbeiten bereits abgeschlossen sind und nur noch Arbeiten im Inneren der Wohnung fertigzustellen sind.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegt ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen, der Grunderwerbsteuer.

Unter Grundstücken iSd des GrEStG 1987 sind dabei nach § 2 Abs. 1 dieses Gesetzes Grundstücke iSd bürgerlichen Rechtes zu verstehen.

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.

Nach § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

§ 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 regelt, dass Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen ist.

Gegenleistung ist nach ständiger Judikatur des VwGH (siehe etwa das Erkenntnis vom 31.3.1999, 96/16/0213) auch alles, was der Erwerber über den Kaufpreis hinaus für das unbebaute (hier: zu sanierende) Grundstück aufwenden muss. Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand eines Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll. Erbringt ein Käufer im Hinblick auf die Bebauung eines Grundstückes neben dem als Kaufpreis bezeichneten Betrag weitere Leistungen, an wen auch immer, ist zur Ermittlung der zutreffenden Bemessungsgrundlage auf den Besteuerungsgegenstand zurückzugreifen und zu fragen, in welchem körperlichen Zustand des Grundstückes der Rechtserwerb von der Grunderwerbsteuer erfasst wird. Das muss nicht notwendig der im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses gegebene Zustand sein (siehe auch das Erkenntnis des VwGH vom 18.12.1995, 93/16/0072).

Im vorliegenden Fall trat Ing. xx selbst und später als Geschäftsführer der Veräußerin der Eigentumswohnungen als Bau- und Förderungswerber auf, sodass die Bauherreneigenschaft eindeutig nicht bei der Beschwerdeführerin gegeben war (vgl UFS RV/0280-G/11). In der Kostenaufstellung ist der Preis für die sanierte Wohnung der Beschwerdeführerin angegeben. Damit steht die Höhe der Bemessungsgrundlage

(Altbestand 39.689, Baukosten EUR 67.898, Bauleitzinsen (ohne Ust) EUR 2.124, Garagenplatz EUR 12.000, 20% Ust (von EUR 79.898) im Gesamtbetrag von EUR 137.691 für die Berechnung der Grunderwerbsteuer fest.

Voraussetzung für die Einbeziehung der anteiligen Sanierungskosten des Gebäudes ist, dass die Sanierung mit dem Grundstückserwerb in einer finalen Verknüpfung steht, wenn der Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden ist (vgl. VwGH 31.3.1999, 99/16/0066).

Es kommt dabei nicht darauf an, dass über den Grundstückskauf und die Gebäudesanierung unterschiedliche Vertragsurkunden abgeschlossen wurden. Dass das Vertragswerk in mehreren Urkunden auf mehrere Vertragspartner des Erwerbers aufgespaltet wird, ist für die Beurteilung der Gegenleistung ohne Belang, weil nicht die äußere Form der Verträge maßgebend ist, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt, der nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise iSd § 21 BAO zu ermitteln ist (siehe auch VwGH 26.3.1992, 90/16/0211).

Zum Vorbringen in der Beschwerde, die Beschwerdeführerin habe keinen Auftrag zur Sanierung erteilt, sondern die mit Kaufvertrag vom 16.8.2005 erworbene Wohnung im Zustand des Altbestandes weiterverkauft, wird darauf hingewiesen, dass im konkreten Fall die umfassende Sanierung bzw. der Um- und Ausbau der Liegenschaft EZ I KG Jakomini unbestrittenermaßen von xx geplant wurde. Die Baubewilligungen wurden ebenfalls xx bzw. nach der Einbringung dessen Einzelunternehmens samt dem gegenständlichen Grundstück in die GmbH dieser GmbH erteilt.

In dem anlässlich der Weiterveräußerung der gegenständlichen Wohnung durch die Beschwerdeführerin am 16.8.2006 abgeschlossenen Kaufvertrag ist unter Punkt 1.5 festgehalten, dass das Gebäude derzeit umfassend saniert wird, wobei die Bauarbeiten bereits abgeschlossen sind und nur noch Arbeiten im Inneren der Wohnung fertigzustellen sind. Die hier unzweifelhaft gegebene Einbindung in ein von der Organisator- und Verkäuferseite vorgegebenes und vom Erwerber voll akzeptiertes Gesamtkonzept schließt es aus, dem Erwerber die Qualifikation eines selbständig "Schaffenden" zuzubilligen.

Dem Vorbringen, die Auftragserteilung zur umfassenden Sanierung des Gebäudes sei von allen Bauherren gleichlautend erfolgt, ist entgegen zu halten, dass Interessenten auf eine zukünftige Sanierung des Gebäudes keinen Einfluss nehmen können. Von einer *Miteigentümergeinschaft* kann erst dann gesprochen werden, wenn Personen *Miteigentümer* geworden sind. Solange diesen Personen *Miteigentum* nicht eingeräumt ist und eine solche Miteigentumsgemeinschaft nicht besteht, können diese auch nicht als Bauherren handeln. Danach ist Bauherr, wer - auf die bauliche Gestaltung Einfluss nehmen kann, - das Baurisiko zu tragen hat, das heißt, den bauausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist, und - das finanzielle Risiko tragen muss und nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen hat, sondern alle Kostensteigerungen übernehmen muss und berechtigt ist, von den Bauausführenden

Rechnungslegung zu verlangen (Verwaltungsgerichtshof 13.5.2003, 99/15/0238). - im Falle einer *Miteigentümerschaft* ist die *Bauherreneigenschaft* nur dann gegeben, wenn sämtliche *Miteigentümer* gemeinsam tätig werden und das Risiko tragen.

Zu dieser letzten Voraussetzung *Miteigentümerschaften* betreffend vertritt der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung die Meinung, dass eine Bauherrenschaft solange nicht vorliege, als den Beteiligten kein *Miteigentum* an der bebauten Liegenschaft eingeräumt wurde, weil diese solange auch nicht als Bauherren handeln könnten. Es könne nämlich nur die Gesamtheit aller *Miteigentümer* rechtlich über das ihnen gemeinsame Grundstück verfügen, die *Bauherreneigenschaft* sei also nur dann gegeben, wenn sämtliche *Miteigentümer* tätig würden und das Risiko trügen (vgl. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.1.1999, 96/16/0142 sowie vom 29.7.2004, 2003/16/0135). Im zu beurteilenden Fall wurde der Auftrag zur Ausführung der bereits geplanten Sanierung durch Einzelerklärungen der Miteigentümer erteilt. Bis zum Eigentumserwerb an der zu bebauenden Liegenschaft war der endgültige Projektplan aber längst erstellt. Damit stand im Zeitpunkt des Erwerbes der Miteigentumsanteile die Absicht, ein saniertes Gebäude zu erwerben, bereits fest.

Der gemeinsame Wille von Organisator- und Erwerberseite war im vorliegenden Fall zweifellos auf den Erwerb eines bebauten bzw. sanierten Grundstückes gerichtet. Der einheitliche Vertragswille war damit auf die Beschaffung des Grundstückes samt saniertem Haus gerichtet ist, weshalb die Einbeziehung der Baukosten in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer nicht rechtswidrig ist.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis 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.

Das Bundesfinanzgericht ist von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen. Im Gegenteil, die Entscheidung stützt sich auf den klaren und eindeutigen Wortlaut der einschlägigen Bestimmungen und auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Da im gegenständlichen Beschwerdeverfahren keine Rechtsfragen aufgeworfen worden sind, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt, ist eine Revision nicht zulässig.

Graz, am 14. Februar 2017