

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag.Dr. Thomas Leitner in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Wolfgang Zankl, Rechtsanwalt, Nonntaler Hauptstraße 58, 5020 Salzburg, über die Beschwerde vom 16. März 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 24. Februar 2011 betreffend Kaufvertrag vom 12. Oktober 2010, ***ErfNr1***, zu Recht:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Grunderwerbsteuerbescheid vom 24. Februar 2011 setzte die belangte Behörde gegenüber dem Beschwerdeführer Grunderwerbsteuer für den Kaufvertrag ***KG1*** ***EZ1***, Büro G1 vom 12. Oktober 2010 mit dem Betrag von 17.325,00 Euro fest. Die belangte Behörde legte der Berechnung der Grunderwerbsteuer gemäß § 7 Z 3 GrEStG eine Gegenleistung in der Höhe von 495.000,00 Euro zugrunde. Begründend führte die belangte Behörde dabei aus, dass die Gegenleistung gemäß § 5 GrEStG sowohl den Kaufpreis iHv 15.000,00 Euro als auch Entgelt für Werkleistungen iHv 480.000,00 Euro umfasse.

Mit Schreiben vom 16. März 2011 brachte der Beschwerdeführer das Rechtsmittel der Berufung gegen den vorgenannten Bescheid ein. Begründend führte der Beschwerdeführer zusammengefasst aus, der von der belangten Behörde bei der Festsetzung der GrESt berücksichtigte Werkvertrag sei nicht vom Beschwerdeführer, sondern von der ***X-KG***, an der der Beschwerdeführer als Kommanditist beteiligt sei, abgeschlossen worden und betreffe den Umbau und Ausbau von der ***X-KG*** angemieteter Flächen. Der Beschwerdeführer habe für den Erwerb des gegenständlichen Grundstückes lediglich eine Gegenleistung iHv 15.000,00 Euro erbracht.

Mit Berufungsvorentscheidung der belangten Behörde vom 9. August 2012 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend führte die belangte Behörde dabei zusammengefasst aus, dass der Grundstückserwerb ohne die von der ***X-KG*** erbrachte Leistung nicht zustande gekommen wäre. Dies ergebe sich aus Punkt 6 des Kaufvertrages, in dem bereits festgehalten worden sei, dass die von der ***X-KG*** beauftragten Werkleistungen von der Verkäuferin noch durchzuführen seien. Die von der ***X-KG*** erbrachte Leistung falle daher unter § 5 Abs 3 Z 2 GrEStG. Das Bestandverhältnis zwischen dem Beschwerdeführer und der ***X-KG*** sei unerheblich, da der Bestandvertrag erst zwei Monate nach Abschluss des Werkvertrages unterfertigt worden sei.

Mit Schreiben vom 7. September 2012 wurde ein Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz eingebracht. Darin wurde insbesondere vorgebracht, dass es (für Zwecke der GrESt-Bemessung) nur auf die Gegenleistung des Erwerbers ankommen könne. Begründend wurde dazu ua auf die stRsp des VwGH verwiesen, nach der nur jene Leistungen maßgeblich seien, die sich auf den Erwerb des Grundstückes in jenem Zustand, in dem es zum Erwerbsgegenstand gemacht wurde, beziehen. Zudem liege eine finale Verknüpfung zwischen Liegenschaftserwerb und den Leistungen der ***X-KG*** nicht vor, da die Ausbauarbeiten der ***X-KG*** als Bestandnehmerin zu Gute kämen. Die ***X-KG*** habe das alleinige wirtschaftliche und finanzielle Risiko des Umbaus getragen. Im Übrigen verwies der Beschwerdeführer darauf, dass die ***X-KG*** über ein verbindliches Mietanbot verfügt habe und legte der Beschwerdeführer eine Kopie desselben bei.

Am 19. September 2012 erfolgte die Vorlage der Berufung an den unabhängigen Finanzsenat.

Am 22. September 2014 fand beim Bundesfinanzgericht in der gegenständlichen Beschwerdesache ein Erörterungstermin (§ 269 Abs 3 BAO) statt. Dabei brachte der Beschwerdeführer unter anderem vor, dass die ***X-KG*** bereits seit 1963 zum überwiegenden Teil Mieterin der vom Beschwerdeführer erworbenen Büro- und Lagerflächen gewesen sei. Die ***X-KG*** sei auf der Grundlage des (mit dem Beschwerdeführer abgeschlossenen) Bestandvertrages vom 17. Dezember 2010 dazu berechtigt gewesen, die gem Punkt 6 des gegenständlichen Kaufvertrages von der Verkäuferin noch durchzuführenden Werkleistungen (Außenfenster, Fassade, Abmauerung des Stiegenhauses) zu beauftragen.

Mit am 19. August 2015 beim Bundesfinanzgericht eingelangtem Schreiben fasste der Beschwerdeführer unter anderem nochmals die bereits im Rahmen der Berufung vorgebrachten Argumente zusammen. Zudem verwies er auf Aussagen des BFG zum Bauherrenbegriff (BFG 4.3.2015, RV/7102918/2011) und führte dazu zusammengefasst aus, dass die ***X-KG*** entsprechend einer Vereinbarung vom 23.12.2005 ihr Bestandrecht aufgegeben hätte und die Verkäuferin lediglich mit Arbeiten im Bereich der Außenfenster, der Fassade und Abmauerung des Stiegenhauses beauftragt habe; darüber hinaus gehende Arbeiten seien von der ***X-KG*** an andere Professionisten vergeben worden. Der

Beschwerdeführer habe kein saniertes Gebäude eines vorgegebenen Sanierungskonzeptes erworben, sondern Anteile an einem sanierungsbedürftigen Altbau und er habe keine Aufträge an die Verkäuferin oder an Dritte vergeben.

Aufgrund der entsprechenden Verfügung des GV-Ausschusses des BFG vom 14. Juli 2020 wurde die gegenständliche Beschwerdesache zum Stichtag 15. Juli 2020 der Gerichtsabteilung 6032 zugeteilt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Gemäß § 323 Abs 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Dementsprechend stellt das Bundesfinanzgericht auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Der Beschwerdeführer hat mit der ***A-GmbH*** (im Folgenden „Verkäuferin“) einen Kaufvertrag betreffend „Bauvorhaben ,***Projektname1***“ abgeschlossen (im Folgenden nur „Kaufvertrag“).

Die Verkäuferin hatte im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses auf der Grundlage von im Zeitraum August 2007 bis August 2010 ergangener Baubewilligungsbescheide bereits mit der Errichtung der Wohnhausanlage „***Projektname1***“ begonnen, welche einerseits aus der Neuerrichtung von zwei Wohngebäuden und einer Tiefgarage sowie aus der umfassenden Renovierung des Objektes „Haus G“ – dessen Um- und Ausbau ebenfalls Gegenstand der im Zeitraum August 2007 bis August 2010 ergangenen Baubewilligungsbescheide war – bestand.

Gegenstand des Kaufvertrages waren laut Punkt 2 des Kaufvertrages Miteigentumsanteile an der Liegenschaft ***EZ2***, ***KG1***, mit welchen Wohnungseigentum an einem im Haus G gelegenen Büro inklusive Lagerräume, Verbindungsgang und Stiegenhaus mit einer Gesamtnutzfläche von 307,26 m² (im Kaufvertrag bezeichnet als „Büro G1“) gemäß den der Baubewilligung zugrundeliegenden Einreichplänen und den dem Kaufvertrag beigeschlossenen Plänen verbunden werden soll. Die Festsetzung der an den Beschwerdeführer zu übertragenden Miteigentumsanteile sollte aufgrund eines nach Abschluss des Kaufvertrages

noch zu erstellenden Nutzwertgutachtens erfolgen. Konkret wurde unter Punkt 2 des Kaufvertrages die Verpflichtung der Verkäuferin festgehalten, *„dem Käufer jene Miteigentumsanteile an der Liegenschaft ***EZ2***, ***KG1***, zu übereignen, die sich aufgrund des zu erstellenden endgültigen Nutzwertgutachtens ergeben werden.“*

Der Kaufvertrag hatte darüber hinaus – soweit für den Beschwerdefall relevant – folgenden auszugsweise wiedergegebenen Inhalt:

„3. Kaufpreis:

Der Kaufpreis für den unter Punkt 2 a) beschriebenen Kaufgegenstand, nämlich das Büro G1, beträgt € 15.000,00 (in Worten: fünfzehntausend Euro).

...

4. Treuhandschaft:

...

Festgehalten wird, dass auf diesen Vertrag die Regeln des Bauträgervertragsgesetzes nicht anzuwenden sind und von den Vertragsparteien ausdrücklich ausgeschlossen werden, weil die vertragsgegenständlichen Anteile in jenem Zustand verkauft werden, in dem sie sich bei Vertragsunterfertigung befinden.

...

6. Baubeginn und Übergabe:

Der Baubeginn für den Bauteil G ist bereits erfolgt, die Fertigstellung des Hauses G soll bis Ende des ersten Quartals 2011 erfolgen. Spätester Übergabetermin für das vertragsgegenständliche Büro ist der 15.01.2011. Für den Fall einer verspäteten Übergabe verpflichtet sich die Verkäuferin zur Leistung eines pauschalierten Schadenersatzbetrages von monatlich € 1.000,00 brutto bis zur tatsächlichen Übergabe.

Die Fertigstellung der Gesamtanlage erfolgt nach Fertigstellung aller Bauteile ehest möglich, längstens bis 12 Monate nach dem 30.09.2012.

Voraussetzung für die Übergabe des Kaufgegenstandes ist die fristgerechte Bezahlung des gesamten Kaufpreises.

Sollte die Fertigstellung zu einem früheren Zeitpunkt erfolgen, so hat die Verkäuferin den Käufer schriftlich zumindest 14 Tage vor dem beabsichtigten Übergabetermin zur Übernahme aufzufordern. Sollte der Käufer zu diesem Termin verhindert sein, so hat er dies ehestens der

Verkäuferin mitzuteilen und mit ihr einen Übergabetermin innerhalb der nächsten 14 Tage zu vereinbaren.

Die Übergabe der vertragsgegenständlichen Flächen erfolgt in dem Zustand, in dem sie sich derzeit befinden. Ein weiterer Innenausbau wird nicht vorgenommen.

Die Verkäuferin wird am Haus G (**Lage-Adr1**) im Bereich der kaufgegenständlichen Flächen noch folgende Arbeiten durchführen:

a) Außenfenster

b) Fertigstellung der Fassade

c) Abmauerung des Stiegenhauses zu den kaufgegenständlichen Flächen ohne Innenverputz.

Sämtliche sonstige Arbeiten werden vom Käufer auf eigene Kosten und eigenes Risiko selbst durchgeführt. Die Verkäuferin verpflichtet sich hinsichtlich der vom Käufer auf eigene Kosten einzubauenden Hauseingangstür, dafür allenfalls notwendige Anträge bei der Baubehörde bzw. SVK einzubringen.

Der Käufer verpflichtet sich, den Innenausbau der vertragsgegenständlichen Flächen bis 31.12.2012 auf eigene Kosten soweit durchzuführen, dass eine Kollaudierung dieser Flächen von der Verkäuferin erwirkt werden kann. Der Käufer übernimmt hinsichtlich des Innenausbaus der vertragsgegenständlichen Flächen sämtliche Verpflichtungen der Verkäuferin aus den vorliegenden Baubewilligungsbescheiden und verpflichtet sich, die Verkäuferin hinsichtlich der vertragsgegenständlichen Flächen für die Erfüllung der sich darauf beziehenden behördlichen Auflagen schad- und klaglos zu halten. Der Käufer bestätigt, dass ihm die Möglichkeit eingeräumt wurde, in die baubehördlichen Bescheide, die die kaufgegenständlichen Flächen betreffen, Einsicht zu nehmen. Kommt der Käufer dieser Verpflichtung nicht fristgerecht nach, ist die Käuferin berechtigt, auf Kosten des Käufers die für die Kollaudierung erforderlichen Arbeitern durch befugte Professionisten fertig stellen zu lassen.

Mit dem Tag der Übergabe und Übernahme des Kaufgegenstandes gehen Last und Gefahr aber auch damit verbundene Nutzen auf den Käufer über.

...

Die Verkäuferin ist verpflichtet, nach Fertigstellung des Bauvorhabens die erforderliche Bauvollendungsanzeige bei der Behörde einzureichen und die Kollaudierung des Bauvorhabens zu beantragen.

7. Gewährleistung:

...

Mängel an den von der Verkäuferin gemäß Punkt 6. Noch fertig zu stellenden Arbeiten (Fenster, Fassade und Abmauerung des Stiegenhauses) berechtigen den Käufer nur dann zur Zurückhaltung eines entsprechenden Teiles des Kaufpreises, wenn diese Mängel durch das Vorliegen eines gerichtlich beeideten Sachverständigengutachtens belegt sind.

...

10. Nutzwertfestsetzung/Wohnungseigentumsbegründung:

Nach Fertigstellung des Bauvorhabens ist von der Verkäuferin auf ihre Kosten unverzüglich die Erstellung eines endgültigen Nutzwertgutachtens zu veranlassen.

...

Die Vertragsparteien vereinbaren, dass die vertragsgegenständlichen ideellen Miteigentumsanteile im Zuge der Begründung von Wohnungseigentum aufgrund es einzuholenden endgültigen Nutzwertgutachtens ohne weiteren Wertausgleich auf den dem vertragsgegenständlichen Wohnungseigentumsobjekt entsprechenden Mindestanteil festzusetzen sind.

...“

Bezugnehmend auf den oa Kaufvertrag haben die ***X-KG*** und die Verkäuferin eine als „Werkvertrag“ bezeichnete Vereinbarung abgeschlossen, die – soweit für den Beschwerdefall relevant – folgenden auszugsweise wiedergegebenen Inhalt hatte:

„1. Auftragsgegenstand:

*Mit Kaufvertrag vom heutigen Tag hat die Auftragnehmerin jene noch festzusetzenden Anteile der Liegenschaft ***EZ2***, ***KG1***, mit welchen Wohnungseigentum an dem im Haus G (***Lage-Adr1***) gelegenen Büro G1 mit einer Nutzfläche von ca. 307,26 m2 verbunden sein soll, an [den Beschwerdeführer] verkauft.*

*Der Auftraggeber hat den Auftragnehmer mit der Errichtung und dem Ausbau der vertragsgegenständlichen Flächen beauftragt und zwar insoweit als dieser Ausbau bis zum heutigen Tag erfolgt ist. Vom Auftragnehmer sind am vertragsgegenständlichen Gebäude ***Lage-Adr1*** noch folgende Arbeiten im Bereich der kaufgegenständlichen Flächen durchzuführen:*

a) Außenfenster

b) Fertigstellung der Fassade

c) Abmauerung des Stiegenhauses zu den kaufgegenständlichen Flächen ohne Innenverputz.

2. Werkpreis:

Die Vertragsparteien vereinbaren einvernehmlich ein Entgelt für die vom Auftragnehmer geleisteten bzw. noch zu erbringenden Leistungen in Höhe

von € 400.000,00

zzgl. 20 % Ust € 80.000,00

€ 480.000,00

(in Worten: vierhundertachtzigtausend Euro).

3. Kaufpreisfälligkeit und Treuhandschaft:

...

3.2. Der Werkpreis von € 480.000,00 ist vom Auftraggeber bei Unterfertigung dieses Vertrages spesen- und abzugsfrei auf das vom Treuhänder für die Abwicklung dieses Vertrages eingerichtete Rechtsanwalts-Anderkonto zu erlegen mit der ausdrücklichen und einseitig widerruflichen Anweisung, diesen Betrag an den Auftragnehmer zu überweisen, wenn die Übergabe der vertragsgegenständlichen Flächen erfolgt ist.

3.3. Mängel an den vom Auftragnehmer noch fertig zu stellenden Arbeiten (Fenster, Fassade und Abmauerung des Stiegenhauses) hindern den Treuhänder an der Auszahlung des Kaufpreises nur dann, wenn der Auftraggeber das Vorliegen derartiger Mängel durch ein gerichtlich beeidetes Sachverständigengutachten dem Treuhänder belegt. In diesem Fall ist jener Teil des Werkpreises, der den Mängelbehebungskosten entspricht, solange nicht auszusahlen, bis die Mängel vom Auftragnehmer ordnungsgemäß behoben sind, was wiederum durch das Gutachten eines gerichtlich beeideten Sachverständigen dem Treuhänder zu bestätigen ist.

...

4. Übergabe und Gewährleistung:

4.1. Die Fertigstellung der Arbeiten und die Übergabe an den Auftragnehmer erfolgt bis 15.01.2011.

4.2. Der Zustand der vertragsgegenständlichen Räumlichkeiten ist dem Auftraggeber bekannt. Der Auftragnehmer haftet daher für keinen besonderen Zustand oder eine besondere Eignung. Der Auftraggeber übernimmt die Flächen in dem Zustand, in dem sie sich bei Vertragsabschluss befinden, dies mit der Ausnahme der vom Auftragnehmer noch fertig zu stellenden Arbeiten.

4.3. Die Vertragsparteien erklären ausdrücklich, dass der Werkpreis von ihnen als angemessen betrachtet wird. Sie verzichten daher ausdrücklich darauf, aus welchem Rechtsgrund auch immer, eine Änderung des Werkpreises zu begehren. Der Auftraggeber verzichtet insbesondere auf eine Anfechtung wegen Gewährleistung oder Irrtum und auf die Geltendmachung von Preisminderungsansprüchen, ausgenommen Ansprüche gemäß Punkt 3.3.

...“

Der Beschwerdeführer war zum Zeitpunkt der Vertragsunterfertigungen an der ***X-KG*** als (alleiniger) Kommanditist beteiligt und im Firmenbuch als deren Prokurist eingetragen. Als unbeschränkt haftender Gesellschafter fungierte Herr ***X***, geboren am ***tt.mm.jjjj***.

Der Kaufvertrag wurde vom Beschwerdeführer am 30. September 2010 unterschrieben. Der Werkvertrag wurde von der ***X-KG*** – bzw vom Beschwerdeführer als Organ der ***X-KG*** – ebenfalls am 30. September 2010 unterschrieben. Von der Verkäuferin wurden beide Verträge am 12. Oktober 2010 unterschrieben.

Am 17. Dezember 2010 schlossen der Beschwerdeführer und die ***X-KG*** einen Mietvertrag ab, der die Miete eines Teils der vom Beschwerdeführer erworbenen Büroräumlichkeiten mit einer Gesamtnutzfläche von ca 281,30 m² durch die ***X-KG*** zum Gegenstand hatte. Betreffend „Vertragsdauer“ wurde in § 2 des Mietvertrages vereinbart, dass das Bestandverhältnis am 1. Februar 2011 beginnen solle. Laut § 4 des Mietvertrages erteilte der Beschwerdeführer der ***X-KG*** „die ausdrückliche und unwiderrufliche Zustimmung, Umbauarbeiten am Bestandsobjekt vorzunehmen. Ausdrücklich festgehalten wird, dass die Bestandnehmerin nicht verpflichtet wird, Umbauarbeiten vorzunehmen.“ Gemäß § 7 Zweiter Unterabsatz des Mietvertrages „[ist] die Bestandnehmerin [...] berechtigt und verpflichtet, vor Rückstellung des Bestandsobjektes die von ihr geschaffenen Einrichtungen und Adaptierungen, die ohne Schäden der Substanz demontierbar sind, zu entfernen. Alle übrigen Einrichtungen der Bestandnehmerin sind nach Wahl des Bestandgebers ganz oder teilweise unentgeltlich im Bestandsobjekt zu belassen oder von der Bestandnehmerin vor Rückstellung des Bestandsobjektes auf eigene Kosten zwecks Wiederherstellung des ursprünglichen Zustandes zu entfernen.“

Ein auf den Abschluss dieses Mietvertrages gerichtetes „Verbindliches Mietanbot“, das als Beginn des Bestandverhältnisses ebenfalls den 1. Februar 2011 auswies, war vom Beschwerdeführer am 14. Oktober 2010 unterfertigt worden.

2. Beweiswürdigung

Die obigen unstrittigen Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig und können somit gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen angenommen werden.

Soweit im Beschwerdefall die Auslegung der unter Punkt 1 festgestellten Willenserklärungen des Beschwerdeführers, der Verkäuferin sowie der ***X-KG*** strittig ist, ist der Vollständigkeit halber darauf zu verweisen, dass die Auslegung eines Urkundeninhaltes Rechtsfrage und nicht Tatfrage ist, wenn die maßgeblichen Feststellungen über den Urkundeninhalt aus der Urkunde getroffen werden (vgl VwGH 5.9.2009, 2008/02/0108).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegen Kaufverträge, die sich auf inländische Grundstücke beziehen, der Grunderwerbsteuer.

Nach § 2 Abs 1 GrEStG 1987 sind unter Grundstücken solche iSd bürgerlichen Rechts zu verstehen. Was als Zugehör des Grundstückes zu gelten hat, bestimmt sich nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts. Auch Anteile an einem Grundstück sind nach ständiger Rechtsprechung als Grundstücke iSd § 2 GrEStG anzusehen (vgl zB VwGH 29.1.1996, 94/16/0039). Dies gilt auch für Anteile, die untrennbar mit Wohnungseigentum verbunden sind (vgl VwGH 28.6.2002, 2001/16/0409).

Wohnungseigentum ist gemäß § 2 Abs 1 und 2 WEG 2002 das den Miteigentümern einer Liegenschaft eingeräumte dingliche Recht, eine selbstständige Wohnung oder eine sonstige selbstständige Räumlichkeit ausschließlich zu nutzen und hierüber allein zu verfügen. Es ist also kein Eigentumsrecht an Teilen, kein real geteiltes Eigentum (vgl VwGH 26.3.1992, 90/16/0211, 0212). Folglich ist beim Wohnungseigentum der anteilige Grund und Boden das Grundstück iSd Grunderwerbsteuerrechts, während das Recht, eine selbstständige Wohnung oder eine sonstige selbstständige Räumlichkeit ausschließlich zu nutzen und hierüber allein zu verfügen infolge seiner untrennbaren Verbindung zum Grundstücksanteil als Bestandteil des Grundstücks behandelt wird (vgl VwGH 28.9.1972, 749/71; VwGH 28.6.2002, 2001/16/0409).

Nach § 4 Abs 1 GrEStG 1987 ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Bei einem Kauf ist gem § 5 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 die Gegenleistung der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen. § 5 Abs 3 Z 2 GrEStG 1987 bestimmt, dass der Gegenleistung ua Leistungen, die ein

anderer als der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer als Gegenleistung dafür gewährt, dass der Veräußerer dem Erwerber das Grundstück überlässt, hinzuzurechnen sind.

Der Begriff der Gegenleistung im Sinne der §§ 4 und 5 GrEStG 1987 ist ein dem Grunderwerbsteuerrecht eigentümlicher Begriff, der über den bürgerlich-rechtlichen Begriff der Gegenleistung hinausgeht und im wirtschaftlichen Sinn (§ 21 BAO) zu verstehen ist (vgl zB VwGH 25.8.2005, 2005/16/0104; VwGH 26.6.2003, 2003/16/0077). Für die Beurteilung der Gegenleistung kommt es somit nicht auf die äußere Form der Verträge, sondern auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt an, der nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu ermitteln ist. Unter einer Gegenleistung ist daher jede geldwerte entgeltliche Leistung zu verstehen, die für den Erwerb des Grundstückes zu zahlen ist (vgl nochmals VwGH 25.8.2005, 2005/16/0104; vgl auch *Fellner*, Grunderwerbsteuer-Kommentar¹⁵ zu § 5 GrEStG 1987 Rz 5 mit weiteren Nachweisen der Rsp des VwGH).

Um die im Beschwerdefall strittige Frage der Ermittlung der Gegenleistung iSd § 5 GrEStG 1987 klären zu können, ist in diesem Zusammenhang zunächst der Gegenstand des Erwerbsvorganges zu definieren. Konkret ist dabei zu fragen, in welchem körperlichen Zustand des Grundstückes der Rechtserwerb von der Grunderwerbsteuer erfasst wird (vgl zB VwGH 28.09.2000, 99/16/0519; *Fellner*, Grunderwerbsteuer-Kommentar¹⁵ zu § 5 GrEStG 1987 Rz 88a mwN).

Gegenstand eines Kaufvertrages kann grundsätzlich auch eine künftige Sache oder eine Sache sein, hinsichtlich welcher zur Erfüllung des Vertrages bestimmte Eigenschaften erst geschaffen werden müssen (vgl VwGH 24.5.1971, 1251/69; VwGH 19.4.1995, 89/16/0156). Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist daher der Zustand des Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll, wobei es sich dabei nicht zwangsläufig um jenen Zustand handeln muss, in dem sich das Grundstück im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses befindet (vgl VwGH 19.4.1995, 89/16/0156; *Fellner*, Grunderwerbsteuer-Kommentar¹⁵ zu § 5 GrEStG 1987 Rz 88a und die dort angeführten Nachweise der Rsp des VwGH). Wird ein Grundstück veräußert, auf dem vom Verkäufer ein Gebäude errichtet werden soll oder wird – wie im Beschwerdefall – ein bebautes Grundstück veräußert und der Verkäufer soll das bereits vorhandene Gebäude noch sanieren, ist für die abgabenrechtliche Beurteilung des Erwerbsvorganges somit entscheidend, von welcher Vorstellung über den Zustand des Kaufgegenstandes die Vertragspartner ausgegangen sind, dh in welchem Zustand die Sache verkauft bzw gekauft werden sollte (vgl VwGH 10.10.1963, 46/63 und 256/63; VwGH 30.1.2014, 2013/16/0078).

Der zivilrechtliche Gegenstand der kaufvertraglichen Übereignungsverpflichtung ist durch Auslegung des Vertrages bzw gegebenenfalls mehrerer der Form nach getrennt abgeschlossener Verträge zu ermitteln (vgl dazu *Sack in Boruttau*, GrEStG¹⁶ § 9 Rz 161b und die dort angeführten Nachweise der Rsp des BFH).

Gemäß § 914 ABGB ist bei der Auslegung von Verträgen nicht an dem buchstäblichen Sinne des Ausdruckes zu haften, sondern die Absicht der Parteien zu erforschen und der Vertrag so zu verstehen, wie es der Übung des redlichen Verkehrs entspricht. Unter „Absicht der Parteien“ im Sinne dieser Gesetzesstelle ist nichts anderes als der Geschäftszweck zu verstehen, den jeder der vertragschließenden Teile redlicherweise der Vereinbarung unterstellen muss (vgl zB VwGH 9.10.1991, 89/13/0098, unter Verweis auf die Rsp des OGH). Zur Ermittlung der Absicht der Parteien sind neben dem Wortsinn unter anderem die Systematik des Vertrags, Natur und Zweck des Geschäfts, die Umstände des Vertragsschlusses, sonstige Erklärungen der Parteien, die Vorverhandlungen und die dort verwendeten vorvertraglichen Dokumente sowie die Verkehrssitte zu berücksichtigen (vgl *Heiss in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.02} § 914 Rz 63 ff mwN).

Unter Punkt 4 des Kaufvertrages wird im Hinblick auf den von den Vertragsparteien ausbedungenen Ausschluss der Anwendbarkeit des Bauträgervertragsgesetzes zunächst festgehalten, dass *„die vertragsgegenständlichen Anteile in jenem Zustand verkauft werden, in dem sie sich bei Vertragsunterfertigung befinden.“* Unter Punkt 6 des vom Beschwerdeführer mit der Verkäuferin abgeschlossenen Kaufvertrages wird darin übereinstimmend vereinbart, dass die Übergabe der vertragsgegenständlichen Flächen in dem Zustand erfolgen solle, in dem sie sich „derzeit“ (somit im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses) befinden.

Davon abweichend wird allerdings im Folgenden festgehalten, dass die Verkäuferin noch folgende Arbeiten durchführen wird:

- a) Außenfenster
- b) Fertigstellung der Fassade
- c) Abmauerung des Stiegenhauses zu den kaufgegenständlichen Flächen ohne Innenverputz.

Nach dem zwischen der Verkäuferin und der ***X-KG*** abgeschlossenen „Werkvertrag“, der von den Vertragsparteien jeweils am selben Tag wie der Kaufvertrag unterfertigt wurde, wurde die Fertigstellung der oa Arbeiten bis 15.01.2011 vereinbart. Der vereinbarte Fertigstellungstermin stimmt somit mit dem laut Punkt 6 des Kaufvertrages vereinbarten spätesten Übergabetermin für das vertragsgegenständliche Büro an den Beschwerdeführer überein. Eine frühere Übergabe würde laut den unter Punkt 6 des Kaufvertrages vereinbarten Regelungen zufolge die Fertigstellung zu einem früheren Zeitpunkt voraussetzen. Die in den beiden Verträgen vorgesehenen Regelungen stellen somit sicher, dass der Beschwerdeführer die vertragsgegenständlichen Büroflächen nur nach Fertigstellung der oa Arbeiten (Außenfenster, Fertigstellung der Fassade und Abmauerung des Stiegenhauses zu den kaufgegenständlichen Flächen) erhalten kann.

Dies wirkte sich im Ergebnis auch sachenrechtlich auf den Umfang der vom Beschwerdeführer zu erwerbenden Miteigentumsanteile an der Liegenschaft aus. So sollten laut der unter Punkt 10 des Kaufvertrages getroffenen Vereinbarung die vom Beschwerdeführer zu erwerbenden Miteigentumsanteile erst aufgrund eines nach Fertigstellung des Bauvorhabens zu erstellenden Nutzwertgutachtens festgesetzt werden, wobei als Zeitpunkt der Fertigstellung des Bauteils G, in dem sich das vertragsgegenständliche Büro befindet, unter Punkt 6 des Kaufvertrages das Ende des ersten Quartals 2011 angegeben wurde. Die streitigen Arbeiten mussten somit Berücksichtigung im Nutzwert der vertragsgegenständlichen Räumlichkeiten finden und sich folglich im Vergleich zu einer Nutzwertfeststellung dieser Räumlichkeiten in nicht saniertem Zustand erhöhend auf den Umfang der vom Beschwerdeführer zu erwerbenden, auf der Grundlage des Nutzwertgutachtens noch festzusetzenden Anteile an der Liegenschaft auswirken (vgl dazu § 8 WEG 2002 und dazu *Prader*, WEG^{5.04} § 8 E 8).

Hinzukommt, dass dem Beschwerdeführer gemäß Punkt 7 des Kaufvertrages ausdrücklich das Recht eingeräumt wurde, bei Mängeln an den von der Verkäuferin gemäß Punkt 6 des Kaufvertrages noch fertig zu stellenden Arbeiten (Außenfenster, Fertigstellung der Fassade und Abmauerung des Stiegenhauses) einen entsprechenden Teil des Kaufpreises zurückzubehalten.

Vor diesem Hintergrund war im vorliegenden Fall aber der wohlverstandene und einheitliche Vertragswille auf den Kauf bzw Verkauf der Büroflächen in (teil-)saniertem Zustand – somit auf den Zustand nach Fertigstellung der Arbeiten „Außenfenster, Fertigstellung der Fassade und Abmauerung des Stiegenhauses“ – gerichtet. Ein Erwerb der gegenständlichen Miteigentumsanteile ohne dass zuvor die streitigen Arbeiten von der Verkäuferin durchgeführt worden wären, lag dem den Verträgen offenkundig zugrundeliegenden Geschäftszweck sowie auch vor dem Hintergrund des unmittelbaren zeitlichen Zusammenhanges der Vertragsabschlüsse nicht in der Dispositionsfreiheit des Beschwerdeführers (vgl dazu zB auch VwGH 14.10.1999, 97/16/0219). Der Beschwerdeführer war somit im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages in seiner Entscheidung über das „ob“ und „wie“ der von der Verkäuferin noch durchzuführenden Sanierungsarbeiten nicht mehr frei (vgl dazu *Sack in Boruttau*, GrEStG¹⁶ § 9 Rz 164b mit Nachweisen der Rsp des BFH).

Wenngleich die Durchführung der streitigen Arbeiten Gegenstand einer vom Kaufvertrag verschiedenen Vertragsurkunde war, bestand zwischen diesen Verträgen aus den oa Gründen ein so enger sachlicher Zusammenhang, dass diese Leistungen Teile einer einheitlichen Verkäuferleistung waren (vgl dazu zB auch VwGH 10.10.1963, 46/63 und 236/63; VwGH 18.6.2002, 2001/16/0437). Dass zwischen den Vertragspartnern der Verkäuferin keine Personenidentität bestand, steht dabei insbesondere im Hinblick auf das gesellschaftsrechtliche Naheverhältnis zwischen dem Beschwerdeführer und der ***X-KG*** der Annahme eines engen sachlichen Zusammenhanges nicht entgegen (vgl zB BFH 5.2.1992, II R 110/88 und dazu *Sack in Boruttau*, GrEStG¹⁶ § 9 Rz 166b; vgl zudem VwGH 14.11.1974, 256/74, und dazu die Ausführungen im Folgenden).

Soweit der Beschwerdeführer unter Bezugnahme auf die zur Bauherreneigenschaft ergangene Judikatur einwendet, dass die ***X-KG*** die Verkäuferin mit der Durchführung der Arbeiten „Außenfenster, Fertigstellung der Fassade und Abmauerung des Stiegenhauses“ beauftragt habe und zudem vorbringt, dass diese das alleinige wirtschaftliche und finanzielle Risiko des Umbaus getragen habe, ist dazu wie folgt auszuführen:

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist derjenige als Bauherr anzusehen, der

- a) auf die bauliche Gestaltung des Gebäudes Einfluss nehmen kann,
- b) das Baurisiko zu tragen hat, dh den bauausführenden Unternehmungen unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist und
- c) das finanzielle Risiko tragen muss, dh dass er nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen hat, sondern alle Kostensteigerungen übernehmen muss, aber auch berechtigt ist, von den Bauausführenden Rechnungslegung zu verlangen.

Diese von der Judikatur erarbeiteten Kriterien für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft müssen kumulativ vorliegen (vgl zB VwGH 30.1.2014, 2013/16/0078; *Fellner*, Grunderwerbsteuer-Kommentar¹⁵ zu § 5 GrEStG 1987 Rz 90 mwN).

Im vorliegenden Fall lagen die baubehördlichen Bewilligungen für den Um- und Ausbau der vom Beschwerdeführer erworbenen Büroflächen bereits vor Abschluss des gegenständlichen Kaufvertrages vor und auch nach Abschluss des Kaufvertrages war die Verkäuferin den entsprechenden vertraglichen Regelungen zufolge dazu verpflichtet, der Baubehörde gegenüber als Bau- und Konsenswerberin aufzutreten. Insbesondere hat sich die Verkäuferin gem Punkt 6 des Kaufvertrages dazu verpflichtet, hinsichtlich der vom Beschwerdeführer auf eigene Kosten einzubauenden Hauseingangstür allenfalls notwendige Anträge bei der Baubehörde einzubringen, nach Fertigstellung des Bauvorhabens die erforderliche Bauvollendungsanzeige bei der Behörde einzureichen und die Kollaudierung des Bauvorhabens zu beantragen. Bereits dieser Umstand spricht gegen eine Qualifizierung einer von der Verkäuferin verschiedenen Person als Bauherr (vgl dazu zB VwGH 28.4.1994, 93/16/0002; VwGH 19.4.1995, 89/16/0156; *Fellner*, Grunderwerbsteuer-Kommentar¹⁵ zu § 5 GrEStG 1987 Rz 92 mwN).

Hinzu kommt, dass für die Durchführung der Arbeiten „Außenfenster, Fertigstellung der Fassade und Abmauerung des Stiegenhauses“ dem vorliegenden „Werkvertrag“ zufolge ein Fixpreis vereinbart wurde. Da der Vertragspartner die Verkäuferin war und diese aufgrund der Fixpreisvereinbarung das Risiko der planmäßigen Ausführung trug, spricht auch dieser Umstand im Hinblick auf das für die Bauherreneigenschaft erforderliche finanzielle Risiko gegen die Qualifikation einer von der Verkäuferin verschiedenen Person als Bauherr (vgl VwGH

31.3.1999, 96/16/0213; *Fellner*, Grunderwerbsteuer-Kommentar¹⁵ zu § 5 GrEStG 1987 Rz 91 mwN).

Wenn der Beschwerdeführer ins Treffen führt, der über die Arbeiten „Außenfenster, Fertigstellung der Fassade und Abmauerung des Stiegenhauses“ hinausgehende Innenausbau sei von der ***X-KG*** organisiert worden (Beauftragung von der Verkäuferin verschiedener Personen) und sie hätte insofern auch das Kostenrisiko getragen, übersieht er, dass die Kosten des sonstigen Innenausbaus nicht in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer einbezogen wurden, sondern nur die Kosten für die Arbeiten „Außenfenster, Fertigstellung der Fassade und Abmauerung des Stiegenhauses“. Wenn die ***X-KG*** den darüberhinausgehenden Innenausbau organisiert und finanziert hat, dann ändert dies nichts daran, dass der Beschwerdeführer mit dem Grundstückskauf auch an die Fertigstellung der Arbeiten „Außenfenster, Fertigstellung der Fassade und Abmauerung des Stiegenhauses“ gebunden war (vgl dazu VwGH 29.7.2004, 2004/16/0053).

Betreffend den Einwand des Beschwerdeführers, er habe die Kosten der Durchführung der Arbeiten „Außenfenster, Fertigstellung der Fassade und Abmauerung des Stiegenhauses“ nicht getragen, ist abschließend wie folgt auszuführen:

Wie bereits im Rahmen obiger Ausführungen dargelegt wurde, war der Wille der Vertragsparteien auf den Erwerb der Büroflächen in (teil)saniertem Zustand – somit auf den Zustand nach Fertigstellung der Arbeiten „Außenfenster, Fertigstellung der Fassade und Abmauerung des Stiegenhauses“ – gerichtet und waren diese Gegenstand eines (einheitlichen) Erwerbsvorganges. Folglich ist unzweifelhaft auch der von der ***X-KG*** geleistete „Werkpreis“ Teil der Gegenleistung für den Erwerb der (teil)sanierten Büroflächen durch den Beschwerdeführer. Dass somit aber ein Teil der Gegenleistung nicht vom Beschwerdeführer, sondern von der ***X-KG*** entrichtet wurde, ist im Hinblick auf die Bestimmung des § 5 Abs 3 Z 2 GrEStG 1987 für die grunderwerbsteuerliche Beurteilung ohne Bedeutung, da es insoweit lediglich darauf ankommt, was Gegenleistung im einzelnen Fall ist und nicht darauf, aus wessen Vermögen die Gegenleistung aufgebracht wird (vgl VwGH 14. 11. 1974, 256/74; vgl auch BFH 5.2.1992, II R 110/88).

Im Hinblick auf das vom Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang ins Treffen geführte Bestandverhältnis zwischen dem Beschwerdeführer und der ***X-KG*** ist in diesem Zusammenhang auf das E des VwGH vom 14.11.1974, 256/74, zu verweisen. Erwerben Ehegatten eine Eigentumswohnung in der Weise, dass dem einen Ehepartner das Eigentumsrecht an der Liegenschaft, dem anderen aber das Fruchtgenussrecht an der Wohnung zustehen soll, wobei jeder Ehegatte an den Verkäufer einen bestimmten Betrag leistet, ist die vom Eigentum erwerbenden Ehepartner geschuldete GrESt der vom VwGH in diesem Erkenntnis geäußerten Rechtsansicht zufolge aus beiden Beträgen zu bemessen, da diese zusammen die Gegenleistung für die Übertragung des Eigentumsrechtes bilden. Die Einräumung des

Fruchtgenussrechtes ist eine Vereinbarung, die zwischen den Ehegatten geschlossen wird und die für die Grunderwerbsteuerliche Beurteilung ohne Bedeutung ist. Nichts anderes kann im Beschwerdefall für das zwischen dem Beschwerdeführer und der ***X-KG*** vereinbarte Bestandverhältnis gelten.

Es ist somit spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gemäß § 25a Abs 1 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art 133 Abs 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

Gegen eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG 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.

Zudem kommt einer Rechtsfrage nur dann grundsätzliche Bedeutung im Sinne des Art 133 Abs 4 B-VG zu, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinaus Bedeutung entfaltet. Der Frage, ob besondere Umstände des Einzelfalles allenfalls auch eine andere Auslegung einer Erklärung gerechtfertigt hätten, kommt folglich in der Regel keine grundsätzliche Bedeutung im besagten Sinne zu (vgl VwGH 7.5.2020, Ra 2018/16/0089; VwGH 27.11.2019, Ra 2019/16/0179). Die im Beschwerdefall vom Bundesfinanzgericht vorgenommene Vertragsauslegung wirft somit keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Art 133 Abs 4 B-VG auf.

Soweit im Beschwerdefall über die Vertragsauslegung hinausgehende Rechtsfragen zu lösen waren, folgt das Bundesfinanzgericht der im Rahmen der rechtlichen Beurteilung angeführten einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb gemäß § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden ist.

Salzburg, am 18. August 2020