

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Diana Sammer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Loranth SteuerberatungsGmbH, Wienerstraße 8/7, 7400 Oberwart, über die Beschwerde vom 23. April 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 28. März 2018 betreffend Grunderwerbsteuer, ErfNr. ***17***, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 13.6.2022, in Anwesenheit der Schriftführerin Petra Rauherz, zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO abgeändert wie folgt:

Die Grunderwerbsteuer wird gem. § 7 Abs. 1 Z 3 GrEStG 1987 festgesetzt mit € 4.755,63 (3,5 % der Bemessungsgrundlage iHv € 135.875,16).

Auf Grund der neu festgesetzten Abgabe und des selbstberechneten Betrages ergibt sich nunmehr eine Nachforderung in der Höhe von € 1.231,87.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Kaufvertrag

Mit Kaufvertrag vom 19.8.2013 erwarb Herr ***Bf1*** (in der Folge kurz: Beschwerdeführer) von der ***1*** Aktiengesellschaft, die Wohneinheit „Projekt ***7*** Wien, ***6*** 6, ***3***, ***4*** ***5***, Wohnung Top Nr. 54 (45/2600 vorläufige Miteigentumsanteile)“ zu einem Gesamtkaufpreis (Wohnungseigentumseinheit einschließlich des damit verbundenen

Zubehörs, aber exklusiv des Balkones) in Höhe von € 100.678,72 (Pkt. A 4. Besondere Vertragsbestimmungen und Pkt. IV.(1) des Kaufvertrages).

Als Vertragsgegenstand wird die in den besonderen Vertragsbestimmungen genannte Wohneinheit bestimmt. Der genaue Umfang und die bauliche Ausgestaltung des Kaufobjektes sowie des damit verbundenen Zubehörs sind dem Kaufvertrag als Beilage ./1 angeschlossenen Plan zu entnehmen. Die in der Beilage ./3 Leistungsumfang Haussanierung mit Lifteinbau festgelegten Leistungen sind im Kaufpreis inkludiert (Pktl. II. (1) und (2) des Kaufvertrages).

Unter Pkt. I. (2) wird ausgeführt:

„Auf dieser Liegenschaft ist ein Zinshaus errichtet, dessen Wohnungen zum Teil leer stehen und zum Teil vermietet sind. Der Verkäufer plant die Verwertung der Liegenschaft durch Abverkauf schon bestehender Wohnungen, Umgestaltung von Wohnungen (z.B. Zusammenlegung, Teilung oder Umwidmung), Dachgeschoßausbau, Überbauung des bestehenden Innenhofes zum Einbau von Garagen, Lager oder Büros, Garageneinbau in den Flächen der bestehenden Geschäftslokalen, Ausbau der Lagerflächen im Keller und von weiteren Kellerabteilen, Optimierung sonstiger Allgemeinflächen bzw. Einbeziehung in Wohnungen bzw. Büros oder Gewerbeflächen (z.B. Gangflächen oder Hof-, Gartenflächen)“.

Unter Pkt. X. wird zur Verwertung bzw. Umbau des Hauses ausgeführt:

„(7) Jeder Eigentümer ist zu Änderungen an seinem Wohnungseigentumsobjekt auf seine Kosten berechtigt, sofern hiedurch weder eine Schädigung des Hauses, noch eine Beeinträchtigung schutzwürdiger Interessen der anderen Miteigentümer, insbesondere auch keine Beeinträchtigung des äußeren oder inneren Erscheinungsbildes des Hauses, noch eine Gefährdung für die Sicherheit von Personen, des Hauses oder von anderen Sachen die Folge sind. Dazu zählt auch der Einbau von Balkonen. Die Montage von SAT-Antennen ist nur zulässig, wenn diese von außen nicht sichtbar sind (so z.B. an der Innenseite von Balkon- oder Terrassenbrüstungen). Dem Einbau einer SAT-Hausantenne auf Kosten der WEG wird zugestimmt. In diesem Fall verzichtet jeder Eigentümer auf Einzelantennen.

(9) Ein eventueller Einbau von Balkonen durch den Käufer ist nur in einer vom Verkäufer genehmigten Form und Architektur möglich.

(10) Altbautüren dürfen nicht verändert werden und müssen bei Erneuerung im gleichen Stil und Architektur wie bestehend wieder hergestellt werden. Das Farbkonzept für das Stiegenhaus wird vom Verkäufer vorgegeben und muss beibehalten werden und einheitlich sein. Ziel ist es ein einheitliches inneres Erscheinungsbild des Hauses herzustellen.

(11) Der Käufer verpflichtet sich im Zuge der Wohnungssanierung durch den Käufer neue Fenster einzubauen. Typ, Hersteller, Stil und Farbe werden vom Verkäufer vorgegeben. Ziel ist es ein einheitliches äußeres Erscheinungsbild des Hauses herzustellen.“

Gemäß Pkt. XII des Kaufvertrages verpflichtet sich der Käufer unter (3) der Verwaltung der Liegenschaft durch einen vom Verkäufer nominierten befugten Vertreter zuzustimmen und bevollmächtigt den Verwalter auf die Dauer der Verwaltung unwiderruflich, ihn vor der Baubehörde rechtsverbindlich zu vertreten, Erklärungen abzugeben, Bescheide und sonstige Zustellungen in Empfang zu nehmen, Rechtsmittel in seinem Namen zu ergreifen oder auf solche zu verzichten.

Unter Pkt. XII (4) wird ausdrücklich vereinbart, dass nur die in der Beilage ./3 angeführten Sanierungsarbeiten verkäuferseits getragen werden.

Unter Pkt. XII (5) wird angeführt, dass nach Wohnungseigentumsbegründung jeder Wohnungseigentümer zu Umbaumaßnahmen in seinem Wohnungseigentumsobjekt berechtigt ist, sofern die Bedingungen des Absatzes X. (7) eingehalten werden.

Beilage ./1 des Kaufvertrages ist die Kopie eines Planes, „Grundriss 4. OG, Wohnungsaufteilungskonzept, ***7*** Wien, ***6***, ***13*** Immobilien“, sowie der „Grundriss Top 54, 4. Stock, ***7*** Wien, ***6***, ***13*** Immobilien“.

Bei der Beilage ./2 handelt es sich um einen Mustervertrag Wohnungseigentumsvertrag zwischen den Eigentümern der Liegenschaft ***3***, Grundbuch ***18*** ***5***.

Bei Beilage ./3 handelt es sich von ***13*** Immobilien erstellten „Information zur Haussanierung, Baubeschreibung, Projekt ***6*** 6“.

Hierbei wird unter „Wohnungseingangstüren Bestand“ ausgeführt: „Sanieren der Bestandtüre inklusive Türstock. [...] Die Eingangstüren werden im Zuge der Wohnungssanierung saniert bzw. erneuert. Die Kosten sind in der Kalkulation der Wohnungssanierung inkludiert.“ Bei „Fenster Wohnungen“ wird ausgeführt: „Kunststoff weiss mit Zweischeibenisolierung. Dreh-Kipp-Ausführung, Ausführung 1- oder 2-flügelig mit Oberlichte. Die Fenster werden im Zuge der Wohnungssanierungen erneuert und sind in der Kalkulation der Wohnungssanierung inkludiert.“

Selbstberechnung

Die Grunderwerbsteuer wurde im Wege der Selbstberechnung durch den Vertragserrichter ausgehend vom Kaufpreis von € 100.678,72 am 12.9.2013 in Höhe von € 3.523,76 bei der belangten Behörde angemeldet.

Ergänzungsersuchen

Mit Schreiben vom 15.5.2017 ersuchte die belangte Behörde die ***8*** unter anderem um Ergänzung zu „Pkt. II (2): die in der Beilage Leistungsumfang Haussanierung mit Lifteinbau

festgelegten Leistungen sind im Kaufpreis inkludiert“ sowie um Übermittlung einer Aufstellung, welche anteiligen Kosten für die Fenstersanierung auf die einzelnen Käufer der Wohnungen entfallen bzw. verrechnet wurden (wenn diese nicht bereits im Kaufpreis enthalten waren).

Mit Antwortschreiben vom 8.9.2017 führte die ***8*** aus:

*„Die Sanierung allgemeiner Gebäudeteile wurde von unserer Mandantin in Auftrag gegeben. Der Auftragnehmer hat sich dabei wiederum eines Sub-Unternehmers (***9***) bedient. Diese Kosten waren überwiegend in den Kaufpreisen der einzelnen Wohnungen inkludiert. Den Generalunternehmer-Vertrag haben wir Ihnen bereits mit unserem Schreiben vom 10. Februar 2017 übermittelt.*

Betreffend die Fenstersanierung bzw. Sanierung der gesamten Wohnung wurden von den Käufern der einzelnen Wohnungen separate Werkverträge abgeschlossen. Eine Aufteilung der vereinbarten Pauschalpreise in Kosten für die Fenstersanierung und restliche Sanierungsarbeiten ist uns nicht möglich.

*In der Anlage übermitteln wir Ihnen eine Übersicht sämtlicher seitens ***13*** verkauften Wohnungen am Objekt ***6*** 6 mitsamt einer Aufstellung, ob und von wem eine Wohnungssanierung durchgeführt wurde (siehe dazu Anlage 1). Ein Teil der Wohnungssanierungen wurden von der ***10*** durchgeführt. Wir gehen davon aus, dass die Leistungssumme aus den abgeschlossenen Werkverträgen von der ***10*** an die Käufer weiterverrechnet wurde.*

*In der Anlage übermitteln wir des Weiteren die von der ***10*** mit den Käufern abgeschlossenen Werkverträge über die Wohnungssanierung (siehe dazu Anlage 2).“*

Laut diesen Anlagen wurde bezogen auf die verfahrensgegenständliche Wohnung Top 54 eine Haussanierung durchgeführt, war der Lift im Kaufpreis enthalten, die Wohnungssanierung war im Kaufpreis nicht enthalten. Die ***10*** wurde nicht mit der Sanierung beauftragt, sondern die Firma ***11***.

Im Zuge dieses Antwortschreibens wurde ein Werkvertrag, abgeschlossen zwischen dem Beschwerdeführer (als Auftraggeber) und der ***11*** (als Auftragnehmer) der belangten Behörde, übermittelt. Dieser war unterfertigt vom Beschwerdeführer am 8.8.2013, von der ***11*** am 31.7.2013.

Gegenstand des Vertrages (Pkt.1.) war die Ausführung der Wohnungssanierungsarbeiten lt. Baubeschreibung für die verfahrensgegenständliche Wohnung Top 54, laut Angebot vom 16.7.2013 zu einem Gesamtpauschalpreis von € 30.605,60 exkl. USt € 670,00/m² (45,68m²).

Als Vertragsgrundlagen (Pkt.2.) wurden unter anderem der Inhalt des Werkvertrages, die Ausstattungsbeschreibung Fa. ***13***, die baubehördlich genehmigten Pläne oder vereinbarten Änderungen sofern notwendig, angeführt.

Unter Pkt. 3.8. wird vom Auftragnehmer Herr ***12***. als Bau- und Planungs Koordinator beauftragt.

Als Ziel der Arbeiten wird in Pkt. 10.1) die „*schlüsselfertige Sanierung der oben stehenden Wohnung lt. Baubeschreibung*“ vereinbart.

Als Arbeitsbeginn findet sich in Pkt. 11. der 11.8.2013, als Endtermin der 8.11.2013.

Der ebenfalls übermittelte Kostenvoranschlag vom 16.7.2013 der ***11*** war an die ***16*** AG gerichtet und enthielt die Anbotslegung für die Wohnung ***6*** 6, Top 54, zu einem Pauschalpreis pro m² lt. Baubeschreibung: € 670,00, sohin für Top 54 mit 45,68 m² in Höhe von € 30.605, 60 exkl. USt (€ 36.726,72 inkl. USt).

In der „Baubeschreibung, Allgemeine Beschreibung der Anlegerwohnungen ***13***“ sind die Arbeiten und Materialien in einzelnen Punkten genannt, ebenfalls angeführt, die Fenster („Fenster: Neu“) und die Wohnungseingangstüre („Sanieren der Bestandtüre...“).

Außenprüfung betreffend Dachgeschossausbau und Sanierung in *7*** Wien, ***6*** 6, ***1*** AG/***14*****

Aufgrund einer durch die belangte Behörde durchgeführten Außenprüfung gem. § 147 BAO erging am 7.3.2018 ein Aktenvermerk, welcher auszugsweise folgenden Inhalt aufwies:

„Ergebnis der Prüfung: [...]

*Aufgrund der vorgelegten Werkverträge und der dazugehörigen Kaufverträge wird von Seiten des FAGVG davon ausgegangen, dass es ein geplantes Sanierungskonzept der ***13*** gab - der Inhalt der Werkverträge ist in allen Fällen ident bzw. ist die Ausstattungsbeschreibung der ***13*** Vertragsgrundlage. Die Käufer haben für die Wohnungssanierungen Werkverträge mit von der ***13*** vorgegebenen Firmen abgeschlossen. Betreffend der Fenster und Eingangstüren war sicher ein einheitliches Bild vorgegeben - siehe dazu auch die Ausführungen in den Kaufverträgen Punkt X (11) in dem es heißt: der Käufer verpflichtet sich im Zuge der Wohnungssanierung durch den Käufer neue Fenster einzubauen. Typ, Hersteller, Stil und Farbe werden vom Verkäufer vorgegeben. Ziel ist ein einheitliches äußeres Erscheinungsbild des Hauses herzustellen. Laut der dem Kaufvertrag beigelegten Information zur Haussanierung, Baubeschreibung wird unter „Wohnungseingangstüren“ und „Fenster Wohnung“ ausgeführt, dass die Eingangstüren bzw. die Fenster im Zuge der Wohnungssanierung erneuert werden und die Kosten dafür in der Kalkulation der Wohnungssanierung inkludiert sind. Die Werkverträge wurden von der ***15*** zusammen mit einer Aufstellung, der hervorgeht welcher Käufer einen Werkvertrag betr. Wohnungssanierung abgeschlossen hat und mit welchem Auftragnehmer, vorgelegt. Daher sind nach Ansicht des FAGVG die*

gesamten Kosten für die Wohnungssanierung Teil der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer...

Grunderwerbsteuerbescheid

Mit Bescheid vom 28.3.2018 setzte die belangte Behörde die Grunderwerbsteuer zum „Kaufvertrag vom 19. August 2013 mit ***15***“ gemäß § 201 BAO mit € 4.809,19 fest, woraus sich eine Nachforderung aufgrund der festgesetzten Abgabe und des selbstberechneten Betrages in Höhe von € 1.285,43 ergab. Die Berechnung erfolgte gem. § 7 Abs. 1 Z 3 GrEStG 19876 mit 3,5% von der Gegenleistung in Höhe von € 137.405,44 und wurde ermittelt aus dem Kaufpreis in Höhe von € 100.678,72 und den sonstigen Leistungen in Höhe von € 36.726,72, in Summe sohin € 137.405,44.

In der gesondert ergangenen Bescheidbegründung vom 30.3.2018 führte die belangte Behörde aus:

*„Im Zuge der Überprüfung der Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer für den Kaufvertrag vom 19.08.2013 betr. Wohneinheit ***7*** Wien, ***6*** 6 - top 54 wurde festgestellt, dass sich gem. Punkt X (11) des Kaufvertrages der Käufer verpflichtet im Zuge der Wohnungssanierung durch den Käufer neue Fenster einzubauen. Typ, Hersteller, Stil und Farbe werden vom Verkäufer vorgegeben. Ziel ist ein einheitliches äußeres Erscheinungsbild des Hauses herzustellen. Ebenso dürfen gem. Punkt X (10) Altbautüren nicht verändert werden und müssen bei Erneuerung im gleichen Stil und Architektur wieder hergestellt werden. Gemäß Punkt II (2) des Kaufvertrages sind die in der Beilage Leistungsumfang Haussanierung mit Lifteinbau festgelegten Leistungen im Kaufpreis inkludiert. Laut der dem Kaufvertrag beigelegten Information zur Haussanierung, Baubeschreibung wird unter „Wohnungseingangstüren“ und „Fenster Wohnung“ ausgeführt, dass die Eingangstüren bzw. die Fenster im Zuge der Wohnungssanierung erneuert werden und die Kosten dafür in der Kalkulation der Wohnungssanierung inkludiert sind.*

*Zur entsprechenden Anfrage betr. Fenstersanierung und Wohnungssanierung an den Verkäufer wurde von diesem mit Antwortschreiben vom 08.09.2017, eingelangt am 11.09.2017, mitgeteilt, dass vom Käufer diesbezüglich ein separater Werkvertrag mit der ***11*** abgeschlossen wurde. Dieser Werkvertrag wurde zusammen mit der Anfragenbeantwortung und einer Aufstellung, aus der hervorgeht mit welchem Auftragnehmer der Käufer einen Werkvertrag betr. Wohnungssanierung abgeschlossen hat, dem Finanzamt vorgelegt.*

*Der Werkvertrag mit der ***11*** (Auftragnehmer) wurde zeitnah zum Kaufvertrag am 31.07./08.08.2013 abgeschlossen und beim Werkvertrag liegt die: „Allgemeine Beschreibung der Anlegerwohnungen ***13***“. In dieser wird ausgeführt, welche Teile der Wohnung saniert werden: u. a. Abbruch, Baustoffe und Konstruktion, Fußboden- und Wandbeläge, Fenster und Fenstertüren, Türen, Abwasser, Sanitäreinrichtungsgegenstände, Lüftung von WC, Badezimmer und Küche, Elektroinstallationen, Kellerabteile.*

*Vertragsgrundlagen sind u.a. der Inhalt des Werkvertrages und die Ausstattungsbeschreibung der Fa. ***13***.*

*Aufgrund der Vereinbarungen im Werkvertrag und dem dazugehörigen Kaufvertrag wird Seiten des FAGVG davon ausgegangen, dass es ein geplantes Sanierungskonzept der ***13*** gab und die Wohnung dem Käufer in dieser Form angeboten wurde. Die Ausstattungsbeschreibung der ***13*** ist Vertragsgrundlage des Werkvertrages. Laut Werkvertrag wurde ein Gesamtpauschalpreis vereinbart. Im Werkvertrag ist unter Punkt 10.1) weiters ausgeführt, dass das Ziel der Arbeiten die „Schlüsselfertige Sanierung der oben stehenden Wohnung lt. Baubeschreibung“ ist.*

*Der Käufer hat die Wohnung mit geplanter Wohnungssanierung erworben - in der Beilage zum Kaufvertrag wurde bereits festgehalten, dass eine Wohnungssanierung erfolgt und die Kosten für Fenster und Türen in der Kalkulation dafür inkludiert sind. Es wurde dann betreffend Wohnungssanierung ein gesonderter Werkvertrag mit der ***11*** abgeschlossen.*

Betreffend der Fenster und Eingangstüren war sicher ein einheitliches Bild vorgegeben - siehe dazu auch die Ausführungen im Kaufvertrag Punkt X (11) in dem es heißt: der Käufer verpflichtet sich im Zuge der Wohnungssanierung durch den Käufer neue Fenster einzubauen. Typ, Hersteller, Stil und Farbe werden vom Verkäufer vorgegeben. Ziel ist ein einheitliches äußeres Erscheinungsbild des Hauses herzustellen.

Die Sanierungskosten für die Wohnung, die Fenster und Türen unterliegen daher als weitere Gegenleistung der Grunderwerbsteuer und wurden bei der Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer nicht in die Bemessungsgrundlage miteinbezogen.

Die Steuer ist gem. § 4 Abs. 1 GrEStG vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Nach § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG ist die Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen.

Zur Gegenleistung gehört jede Leistung, die der Erwerber für den Erwerb des Grundstückes erbringen muss. Sämtliche vom Käufer neben dem Kaufpreis übernommene Leistungen sind gem. § 5 GrEStG Teil der Bemessungsgrundlage und unterliegen der Grunderwerbsteuer.

Gegenleistung ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch alles, was der Erwerber über den Kaufpreis hinaus für das unbebaute oder noch nicht entsprechend bebaute Grundstück aufwenden muss.

Besteht zwischen dem Grundstückskaufvertrag und weiteren, die zukünftige Bebauung des Grundstückes betreffenden Verträgen mit Dritten ein sachlicher Zusammenhang, so ist maßgeblicher Gegenstand des Erwerbsvorganges für die grunderwerbsteuerrechtliche Beurteilung das Grundstück in bebautem Zustand.

Zur grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung (Bemessungsgrundlage) gehören in diesen Fällen alle Leistungen des Erwerbers, die dieser an den Grundstücksveräußerer und an Dritte gewährt, um das Eigentum an dem Grundstück in seinem zukünftigen bebauten Zustand zu erwerben. Gegenstand eines der Grunderwerbsteuer unterliegenden Kaufvertrages kann demnach auch eine künftige Sache sein. Leistungen an Dritte sind insbesondere solche, die an einen vom Veräußerer verschiedenen Errichter des Gebäudes auf dem Grundstück erbracht werden.

Daher sind nach Ansicht des FAGVG die gesamten Kosten für die Wohnungssanierung neben dem Kaufpreis laut Kaufvertrag Teil der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer.

Die Leistungen aufgrund des Werkvertrages vom 31.07./08.08.2013 in Höhe v. € 36.726,72 inkl. Ust sind eine weitere Gegenleistung im Zusammenhang mit dem Erwerb der Wohnung und somit Teil der Bemessungsgrundlage. Die Kosten für die Wohnungssanierung in Höhe von € 36.726,72 inkl. Ust wurden bei der Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer nicht zur Bemessungsgrundlage hinzugerechnet. Dies stellt den Wiederaufnahmsgrund gem. § 303 BAO dar. Die Selbstberechnung wurde unrichtig nur ausgehend vom vereinbarten Kaufpreis von € 100.678,72 durchgeführt. Aufgrund der Überprüfung der Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer und der Vorlage des Werkvertrages mit Antwortschreiben vom 08.09.2017, eingelangt am 11.09.2017, hat das Finanzamt davon Kenntnis erlangt, dass die Kosten für die Wohnungssanierung nicht der Grunderwerbsteuer unterzogen wurden, insoweit sind Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen.

*Die Festsetzung erfolgt gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO da bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen eines Wiederaufnahmegrundes vorliegen würden. Der Werkvertrag vom 31.07./08.08.2013, der vom Käufer mit der ***11*** abgeschlossen wurde, betr. Wohnungssanierungskosten in Höhe von € 36.726,72 inkl. Ust, stellt für das Steuerverfahren eine neu hervorgekommene Tatsache oder Beweismittel dar, das bisher nicht geltend gemacht worden ist. Die Kenntnisse dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens, hätten einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt.*

Die Wiederaufnahme erfolgte unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung.

Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteieninteresse an der Rechtskraft) einzuräumen. Auch können die steuerlichen Auswirkungen unter dem Gesichtspunkt der Verwaltungsökonomie nicht bloß als geringfügig bezeichnet werden. Daher war dem Gesetzeszweck, mittels einer Erlassung eines rechtmäßigen Sachbescheides ein den gesetzlichen Vorschriften entsprechendes Steuerergebnis zu erzielen, Rechnung zu tragen.

Ermittlung Bemessungsgrundlage (BMGL):

Top	Kaufvertrag vom	Gesamt-Kaufpreis lt. Kaufvertrag	Werkvertrag vom	Lt. Werkvertrag Gesamt-pauschalpreis + 20% Ust	Weitere Kosten inkl. Ust	Gesamtkaufpreis inkl. Sanierungskosten = BMGL	3,5% Grest	Grest selbst-berechnet
54	19.08.2013	100.678,72	08.08.2013	36.726,72		137.405,44	4.809,19	3.523,76

Die angeführten Ausführungen sind Bestandteil des oben bezeichneten Bescheides.“

Beschwerde

Mit Schriftsatz vom 23.4.2018 erhob der Beschwerdeführer das Rechtsmittel der Beschwerde und führt begründend aus:

*„Es ist nicht richtig, dass, wie in der Bescheid Begründung vom 30.3.2108 ausgeführt, ich als Käufer die Wohnung mit geplanter Wohnungssanierung erworben habe, möglicher weise hat es ein Sanierungskonzept der ***13*** gegeben, dieses war aber jedenfalls nicht Vertragsbestandteil, und ich war als Erwerber niemals verpflichtet die Wohnung überhaupt zu renovieren und noch weniger in der Form zu renovieren wie ich es schlussendlich getan habe, eine Verpflichtung ist auch deshalb schon unmöglich, weiters wurde die Renovierung auch nicht von ***13*** und auch nicht vom Verkäufer der Wohnung vorgenommen. Der Kaufvertrag wurde zwischen Verkäufer und Käufer abgeschlossen, daher kann es auch nur Verpflichtungen zwischen diesen beiden Parteien geben.*

und selbst wenn ich die Wohnung mit der Absicht der Renovierung gekauft hätte, was ich bestreite, kann ja die Absicht nicht zu einer Steuerpflicht führen.

wie dargelegt, war ich nicht verpflichtet zur Renovierung der Wohnung, es kann somit nicht davon gesprochen werden, dass ich diese Kosten der Renovierung aufwenden musste und somit kann nicht von einer Gegenleistung im Sinne der in der Bescheid Begründung genannten Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofs gesprochen werden.

Die Wohnung war im übrigen zum Zeitpunkt des Verkaufs bewohnbar und hätte auch ohne Renovierung vermietet werden können. Es war daher nicht so, dass im Zusammenhang mit dem Abschluss des Kaufvertrags eine Renovierung zu vereinbart wurde, erst nachdem Abschluss des Kaufvertrags habe ich mich für eine Renovierung der Wohnung entschieden.

ich habe auch mehrere Angebote zur Renovierung eingeholt, weil ich eben nicht zu einer Renovierung verpflichtet war und schon gar nicht zu einer definierten Renovierung. ich halte weiters fest, dass eine Verpflichtung der Renovierung wie sie vom Finanzamt angenommen wird, auch deshalb nicht vorliegen kann, weil sie nicht bestimmt war. selbst wenn man so eine Verpflichtung annehmen würde, wäre sie mangels Bestimmtheit und mangels Einigung über die genaue Leistung und einen Preis rechtsunwirksam.

Eine Verpflichtung aus einem Kaufvertrag muss eine genau definierte Leistung und einen dafür zu zahlenden Preis enthalten, beides liegt in diesem fall nicht vor. da beides in diesem Kaufvertrag nicht gegeben ist, ist eben auch keine Verpflichtung meinerseits abzuleiten, der Verkäufer hätte niemals eine Renovierung der Wohnung verlangen können, es war ihm vermutlich auch gleichgültig, ob ich diese renovierte oder nicht, daher kann auch keine Grunderwerbssteuer für die Renovierung verlangt werden.

Punkt X/7 es Kaufvertrags besagt auch eindeutig, dass der Eigentümer unter gewissen Voraussetzungen berechtigt ist, Änderungen vorzunehmen. Berechtigt heisst eindeutig nicht verpflichtet.

Punkt X/11 ist in diesem Zusammenhang so zu interpretieren, dass der Käufer dann, wenn er die Wohnung renoviert, wozu er wie schon oben ausgeführt berechtigt ist, verpflichtet ist Fenster einzubauen, die dem einheitlichen äusseren Erscheinungsbild

entsprechen, es ist aber aus diesem Absatz keineswegs irgendeine Verpflichtung des Käufers zu einer Renovierung abzuleiten.“

Beschwerdevorentscheidung

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 27.9.2018 wurde die Beschwerde durch die belangte Behörde als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde dazu ausgeführt:

„Der Kaufvertrag wurde am 08.08./19.08.2013 unterfertigt - laut Punkt A) Besondere Vertragsbestimmungen ist die Wohnung zu diesem Zeitpunkt bestandfrei gewesen.

Der Werkvertrag wurde am 31.07./08.08.2013 abgeschlossen.

Demnach wurde der Werkvertrag vor bzw. gleichzeitig mit dem Kaufvertrag unterfertigt. Laut der dem Kaufvertrag beiliegenden Information zur Haussanierung gab es schon eine Kalkulation für die Wohnungssanierung.

*Im Werkvertrag wurde vereinbart, dass die Ausstattungsbeschreibung der ***13*** die Vertragsgrundlage ist - als Arbeitsbeginn ist der 11.08.2013 angeführt. Dem Werkvertrag beigelegt sind die Baubeschreibung Allgemeine Beschreibung der Anlegerwohnungen ***13*** und der Kostenvoranschlag Nr. 13/034.*

*Der Kostenvoranschlag Nr. 13/034 für die gegenständliche Wohnung top 54 wurde von der ***11*** an die ***13*** Immobilien AG bereits am 16.07.2013 gestellt über einen Pauschalpreis von € 670,00 pro m² = € 30.605,60 + 20% USt = € 36.726,72. Dieser Betrag ist ident mit dem dann im Werkvertrag vereinbarten Gesamtpauschalpreis.*

*Die Leistungen aufgrund des Werkvertrages sind detailliert in der dem Werkvertrag beiliegenden Baubeschreibung (Anlegerwohnungen ***13***) ausgeführt - es sind keine Änderungen angeführt, aus denen hervorgeht, dass Sie einen wesentlichen Einfluss auf die Sanierung genommen haben - eine Änderung ist lediglich zu Punkt 3.3.1 Böden erfolgt: „grau, gleich top 52+53“ statt vorgegeben „schwarz“.*

*Auch wenn Leistungen an einen Dritten - im gegenständlichen Fall die ***11*** - zu erbringen sind im Zusammenhang mit dem Kauf der Wohnung sind diese eine Gegenleistung iS des § 5 GrEStG.*

*Aus den o.a. Gründen geht das FAGVG davon aus, dass zum Zeitpunkt Kaufvertrag bereits die Sanierung von der Verkäuferin geplant war - es gab ja bereits den vorliegenden Kostenvoranschlag - und Sie mit der Unterfertigung des Werkvertrages darin eingebunden wurden. Der Werkvertrag wurde ja am selben Tag wie der Kaufvertrag der Wohnung unterfertigt und die Sanierung ist laut Aktenlage nach der von der ***13*** vorgegebenen Baubeschreibung erfolgt.“*

Vorlageantrag

Mit Schreiben vom 24.10.2018 stellte der Beschwerdeführer den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht und beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Vorlagebericht

Mit Vorlagebericht der belangten Behörde vom 3.1.2019 – eine Kopie davon erging an den Beschwerdeführer - wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. Die belangte Behörde verwies – nach Darlegung des Sachverhaltes - in ihrer Stellungnahme auf die bereits getätigten Ausführungen im Bescheid sowie der Beschwerdeentscheidung.

Ermittlungen durch das Bundesfinanzgericht

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 30.3.2022 wurde der Beschwerdeführer hinsichtlich des verfahrensgegenständlichen Kaufvertrages um Übermittlung von Teil- und Schlussrechnungen sowie eventuell vorhandener Bauansuchen, Baugenehmigungen bzw. (Umbau)Pläne ersucht.

Mit E-Mail vom 8.4.2022 übersandte der Beschwerdeführer die 1., 2. und 3. Teilrechnung sowie die Schlussrechnung für die durch die ***11*** durchgeführten und in Rechnung gestellten Tätigkeiten.

Des Weiteren teilte er mit, seit 1.1.2022 Herrn Mag. Loranth als Steuerberater beauftragt zu haben, welcher auch Zustellbevollmächtigter sei.

Mündliche Verhandlung

Am 13.6.2022 wurde in Anwesenheit des Beschwerdeführers die beantragte mündliche Verhandlung durchgeführt. Die Richterin legte den bisherigen Verfahrensablauf und den Sachverhalt (unter Aushändigung der Beilage 1 zur Niederschrift an die Verfahrensparteien) dar. Über die Verfahren RV/7100011/2019 und RV/7100012/2019 wurde eine gemeinsame Niederschrift aufgenommen, welche folgenden, auszugsweisen Inhalt hatte:

„Auf die Frage der RichterIn, ob es Ergänzungen zum Sachverhalt gibt:

Antwort des Bf.: Ich habe die Wohnungen gekauft und zum Zeitpunkt des Kaufes lag noch kein Entschluss auf Sanierung der Wohnungen vor. Für mich ist es deshalb nicht einsehbar warum ich mehr Grunderwerbssteuer zahlen soll.

Antwort der Vertreterin der Amtspartei (kurz FA): Es gibt keine Ergänzungen zum Sachverhalt.“

„Ergänzende Fragen der RichterIn:

1) Die Idee für die Wohnungen war, sie als Anlageobjekt zu verwenden, sie sohin zu vermieten. Es war eventuell auch der Gedanke da, eine der Wohnungen meiner Tochter zur Verfügung zu stellen, dies hat sich dann aber zerschlagen.

2) Meinerseits wurden keinerlei Baubewilligungen bzw. Behördliche Genehmigungen eingeholt. Das war aber auch nicht nötig, da keine baulichen Veränderungen stattgefunden haben. Es wurde der Boden gemacht, Bad neu verflies, ausgemalt usw.

3) Soweit rememberlich kam der Kontakt mit den bauausführenden Firmen so zustande, dass ich bei Nachbarn gesehen habe, dass diese Firmen dort Sanierungsarbeiten durchführen und habe ich mich in der Folge dann an diese gewandt.

4) Bezüglich des Haftrücklasses gehe ich davon aus, dass dieser von mir bezahlt wurde. Dies vor allem deshalb, weil es keine Mängel gab, die zu beanstanden gewesen wären.

[...]

Zur rechtlichen Beurteilung führen die Parteien aus wie in den bisherigen Schriftsätzen im Rechtsmittelverfahren.

Die Frage der RichterIn, ob noch Beweisanträge gestellt werden bzw. ob noch Beweisanträge offen sind, werden von den Parteien verneint.

Ende des Beweisverfahrens.

Schlussanträge der Verfahrensparteien:

Die belangte Behörde beantragt die Abweisung der Beschwerden.

Der Bf. beantragt die Stattgabe der Beschwerde.

Der VerhandlungsleiterIn verkündet den Beschluss, dass die Entscheidungen gemäß § 277 Abs. 4 BAO der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleiben.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit am 8.8.2013 vom Beschwerdeführer (als Käufer) und 19.8.2013 von der ***1*** Aktiengesellschaft (als Verkäuferin) unterzeichneten Kaufvertrag, erwarb der Käufer die Wohnungseinheit Top 54 an der Adresse ***6*** 6, ***7*** Wien (***3***, ***4*** ***5***). Als Gesamtkaufpreis (Fixpreis lt. Pkt. B) VI.) wurden € 100.678,72 vereinbart. (Pkt. A) 3 und 4. des Vertrages).

Vertragsgegenstand war die Wohnungseinheit Top 54, deren Umfang und bauliche Ausgestaltung dem dem Kaufvertrag als Beilage ./1 angeschlossenen Plan zu entnehmen war. Die in der Beilage ./3 bezeichnet als „*Information zur Haussanierung, Baubeschreibung Projekt ***6*** 6*“ festgelegten Leistungen waren laut Pkt. B) II des Kaufvertrages im Kaufpreis inkludiert.

Beilage ./1 (Plan Grundriss 4. OG, Wohnungaufteilung-Konzept, Stand 6.7.2012, ***13*** Immobilien und Plan Grundriss Top 54, 4. Stock, Stand 4.4.2011, ***13*** Immobilien ./2 (Wohnungseigentums-Mustervertrag) und ./3 (Information zur Haussanierung, Baubeschreibung) waren als Bestandteil des Kaufvertrages vom 19.8.2013 diesem beigelegt.

Gemäß Pkt. B) X. 7. ist jeder Eigentümer zu Änderungen an seinem Wohnungseigentumsobjekt auf seine Kosten berechtigt, sofern hierdurch weder eine Schädigung des Hauses, noch eine Beeinträchtigung schutzwürdiger Interessen der anderen Miteigentümer, insbesondere auch keine Beeinträchtigung des äußeren oder inneren Erscheinungsbildes des Hauses, noch eine Gefährdung für die Sicherheit von Personen, des Hauses oder von anderen Sachen die Folge sind.

Gemäß Pkt B)X.11. verpflichtet sich der Käufer im Zuge der Wohnungssanierung durch den Käufer neue Fenster einzubauen. Typ, Hersteller, Stil und Farbe werden vom Verkäufer vorgegeben. Ziel ist es ein einheitliches äußeres Erscheinungsbild des Hauses herzustellen.

Gemäß Pkt. B) XII.3) verpflichtet sich der Käufer der Verwaltung der Liegenschaft durch einen vom Verkäufer nominierten befugten Verwalter zuzustimmen [...].

In der „*Information zur Haussanierung, Baubeschreibung*“ (Beilage ./3 des Kaufvertrages) wird ausgeführt, dass das Wohnhaus für Wohnzwecke saniert wird. Die durchzuführenden Tätigkeiten werden den Punkten „*Fassaden, Stiegenhaus, Aufzug, Fenster/Türen, Wohnungseingangstüren Bestand, E-Steigleitung, Gas- und Wassersteigleitung, Kanal, Abwasser, Kamine, Hofbelag, Kellerabteile*“ näher ausgeführt.

Mit Kostenvoranschlag vom 16.7.2013, KVNr. 13/034 bot die ***11*** der ***16*** die Wohnungssanierung für das Bauvorhaben ***7*** Wien ***6*** 6/54 für einen „Pauschalpreis pro m² lt. Baubeschreibung“ in Höhe von € 670,00 an. „Top 54 entspricht: 45,68 m² x 670,00 € = 30.605,60, USt 20% 6.121,12; Endbetrag 36.726,72 €“.

Zu den angebotenen Sanierungsarbeiten „lt. Baubeschreibung“ wurde dem Kostenvoranschlag die „Baubeschreibung Allgemeine Beschreibung der Anlegerwohnungen ***13***“ angeschlossen und dort sämtliche Arbeiten, Material und Ausführung näher beschrieben. Die Hauptpunkte lauteten:

„1. Abbruch (Mauerwerk, Putz, Beschichtungen, Räumung, Elektro und Sanitärinstallationen, Innentüren, Fenster, Gaszähler und Gaszuleitung),

2. Baustoffe und Konstruktion (Mauerwerk Bestand, Decken bestand, Decken neu sofern notwendig, Estriche, Putze, vorsatzschalen sofern notwendig, Wände Leichtbau, Stahlträger lt. Statik),

3. Fussboden- und Wandbeläge, (Innerhalb von Wohnungen : Wohnzimmer, Wohnküchen, Zimmer, Abstellräume: Böden, Wände, Decken; Bäder, WC, Vorräume, Küche: Böden, Wände, Küchen: Wände)

4. Fenster und Fenstertüren (Fenster: Rahmen, Dichtungen, Verglasung, Beschläge; Türen: Wohnungseingangstüre“

Im Punkt 3.3.1. Böden wurde handschriftlich bei der Feinsteinzeug Bodenfliese „Celine“ schwarz SA matt, das „schwarz“ gestrichen und durch „grau, gleich Top 52 + 53“ vermerkt.

Der Werkvertrag zwischen dem Beschwerdeführer als Auftraggeber und der ***11*** als Auftragnehmer wurde durch den Beschwerdeführer am 8.8.2013, durch die Auftragnehmerin am 31.7.2013 unterfertigt.

Gegenstand des Vertrages (Pkt. 1.) war die „Ausführung der Wohnungssanierungsarbeiten lt. Baubeschreibung für die Wohnung, Straße/Nr: ***6*** 6, PLZ ***7*** Wien TopNr. 54 lt. Angebote vom 16.7.2013, Nr.: 13/034 für die Sanierung € 670,00 (45,68m²) EUR 30.605,60 exkl. MwSt. als Gesamtpauschalpreis“.

Als Vertragsgrundlagen (Pkt. 2.) waren der Inhalt dieses Werkvertrages, die Ausstattungsbeschreibung Fa. ***13***, die baubehördlich genehmigten Pläne oder vereinbarten Änderungen sofern notwendig, das Anbot des Auftragnehmers, [...] angeführt. Weiters wurde festgehalten, dass der angebotene Pauschalpreis die Herstellung des durch das

Anbot, die Pläne und die Bestimmungen der Bauordnung fixierten Werkes, mit dem vereinbarten Pauschalpreis beinhaltet (Pkt. 2.3. des Werkvertrages).

Als Ziel der Arbeiten (Pkt. 10.) wurde unter anderem die „*schlüsselfertige Sanierung der oben stehenden Wohnung lt. Baubeschreibung*“ definiert.

Unter dem Pkt.11 Terminplan/Zeitplan, wurde der Arbeitsbeginn mit 11.8.2013 und der Endtermin mit 8.11.2013 festgelegt.

Als Beilagen (Pkt. 15.) waren angeführt: Beilage ./1 Verkaufsplan, Beilage ./2. Kostenvoranschlag 13/034, Beilage./3 Baubeschreibung.

Die Teilrechnungen vom 26.8.2013, 16.9.2013, 1.10.2013 erfolgten durch die ***11*** an den Beschwerdeführer über einen Betrag in Höhe von jeweils € 7.651,40 exkl. USt (€ 9.181,68 inkl. USt). Die Schlussrechnung vom 19.11.2013 belief sich nach Abzug von 3% Haftrücklass und einer Pönale in Höhe von € 1.530,28 (10 Tage à 0,5% = 5%,) auf einen Restbetrag von € 6.243,54 inkl. USt.

Die Kosten für die Sanierung der Wohnung betrugen sohin insgesamt € 35.196,44 (€ 36.726,72 - € 1.530,28)

2. Beweiswürdigung

Der Verfahrensgang sowie die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf die durch die belangte Behörde elektronisch vorgelegten Aktenteile zum Bemessungsakt, ErfNr. ***17***, Abfragen im Firmenbuch, den vom Beschwerdeführer vorgelegten Teil- und Schlussrechnungen sowie dessen Ausführungen in der mündlichen Verhandlung.

Das Vorbringen des Beschwerdeführers in seinen Schriftsätzen steht damit im Einklang, weshalb der Sachverhalt als erwiesen angenommen wird.

Dass der Kaufvertrag betreffend der verfahrensgegenständlichen Wohnung vom 19.8.2013 (unterfertigt durch den Beschwerdeführer bereits am 8.8.2013) und der Werkvertrag hinsichtlich des Innenausbaus/der Sanierung dieser Wohnung in einem unmittelbaren Zusammenhang standen, wird dadurch deutlich, dass die Unterzeichnung des Werkvertrages durch die Fa. ***11*** bereits am 31.7.2013 (also noch vor Unterfertigung des Kaufvertrages zwischen dem Beschwerdeführer und der ***16*** AG) und durch den Beschwerdeführer am 8.8.2013 (sohin am selben Tag wie die Kaufvertragsunterzeichnung) erfolgte. Zudem war der Kostenvoranschlag mit 13.7.2013 datiert und erging hinsichtlich verfahrensgegenständlicher

Wohnung von der ***11*** an die ***16*** AG. In der Folge nimmt der Werkvertrag, zwischen dem Beschwerdeführer und der ***11*** nicht nur auf diesen Kostenvoranschlag, sondern auch auf die „Ausstattungsbeschreibung Fa. ***13***“ Bezug. Dem Werkvertrag als Beilage angeschlossen, ist die „Baubeschreibung, Allgemeine Beschreibung der Anlegerwohnungen ***13***“ (datiert mit 31.7.2013). Der Pauschalpreis ist sowohl im Kostenvoranschlag als auch im Werkvertrag ident. Der Baubeginn war mit 11.8.2013 (drei Tage nach Kaufvertragsunterzeichnung durch den Beschwerdeführer, aber sieben Tage vor Kaufvertragsunterfertigung durch die ***16*** AG) im Werkvertrag vereinbart.

Allein das lässt bereits erkennen, dass der Erwerb des Wohnungseigentums nicht ohne Sanierung der Wohnung vorgesehen war.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Rechtslage

Gemäß § 201 Abs. 1 BAO idgF, kann dann, wenn die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen anordnen oder dies gestatten, nach Maßgabe des Abs. 2 ua. von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn sich die bekannt gegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

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

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

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.

Gegenleistung ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch alles, was der Erwerber über den Kaufpreis hinaus für das unbebaute Grundstück aufwenden muss.

Der Begriff der Gegenleistung im Sinne der §§ 4 und 5 GrEStG ist ein dem Grunderwerbsteuerrecht eigentümlicher Begriff, der über den bürgerlich-rechtlichen Begriff der Gegenleistung hinausgeht (vgl. VwGH 26.06.2003, 2003/16/0077).

Der Begriff der Gegenleistung im Grunderwerbsteuergesetz ist im wirtschaftlichen Sinn (§ 21 BAO) zu verstehen. Für die Beurteilung der Gegenleistung kommt es nicht auf die äußere Form der Verträge an, sondern auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt, 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 entrichten ist (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrssteuern Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 5 zu § 5, mit der dort zitierten Rechtsprechung).

Gegenleistung ist die Summe dessen, was der Käufer an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, dass er das Grundstück erhält; das 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. Zur Gegenleistung gehört jede Leistung, die der Erwerber als Entgelt für den Erwerb des Grundstückes gewährt, oder die der Veräußerer als Entgelt für die Veräußerung des Grundstückes empfängt. Gegenleistungen, die der Erwerber nicht für den Erwerb des Grundstückes, sondern für andere Leistungen des Veräußerers erbringt, gehören nicht zur Bemessungsgrundlage, dies allerdings nur dann, wenn solche Gegenleistungen mit dem Grundstück in keinem unmittelbaren Zusammenhang stehen.

Steht die Leistung des Erwerbers in einem unmittelbaren, tatsächlichen und wirtschaftlichen oder "inneren" Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes, dann ist sie als Gegenleistung im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 anzusehen. Für die Frage nach der finalen Verknüpfung zwischen Erwerbsgegenstand und Gegenleistung ist es unerheblich, ob mehrere abgeschlossene Verträge nach dem Willen der jeweils vertragschließenden Parteien zivilrechtlich ihren Bestand nach von einander abhängig sein sollen. Entscheidend für die Qualifikation einer Leistung als Gegenleistung im Sinne des § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG 1987 ist, dass die Verpflichtung zur Leistung auf den Erwerb des Grundstücks in dem Zustand, in dem es zum Erwerbsgegenstand gemacht wurde, bezogen ist (vgl. VwGH, 25.8.2005, 2005/16/0104, sowie *Fellner*, Grunderwerbsteuer-Kommentar, Rz 9 und 88b zu § 5 GrEStG, samt der dort zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind dann, wenn Grundstückskäufer auf Grund eines ihnen vorgegebenen Vertragsgeflechtes in ein bereits fertig geplantes Bauprojekt eingebunden sind, auch die Baukosten zur Gegenleistung im Sinn des § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG 1987 zu zählen. Dass in einem solchen Zusammenhang das Vertragswerk in mehreren Urkunden und 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).

Gegenstand eines der Grunderwerbsteuer unterliegenden Erwerbsvorgangs ist das Grundstück in bebaute Zustand auch dann, wenn die Verträge über den Erwerb des unbebauten Grundstücks einerseits und des darauf zu errichtendem Gebäudes andererseits 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 9.8.2001, 2000/16/0772; VwGH 6.11.2002, 99/16/0204 unter Hinweis auf *Fellner*, Gebühren und Verkehrssteuern, Band II (Grunderwerbsteuer), § 1, Rz 117b und 118 mit zahlreichen weiteren Hinweisen).

Der Umstand, dass das Vertragswerk in mehrere Urkunden auf mehrere Vertragspartner aufgespalten worden ist, ist für die Beurteilung der Gegenleistung ohne Belang, weil nicht die äußere Form der Verträge maßgeblich ist, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt, der nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu ermitteln ist. Ebenso wenig ist entscheidend, ob in den Vertragsurkunden aufeinander Bezug genommen wird, wenn schon durch den unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang der Vertragsabschlüsse gewährleistet ist, dass der Erwerber das

Grundstück jedenfalls nur in bebautem Zustand erhalten wird (vgl. VwGH 18.12.1995, 93/16/0072).

Beim Kauf eines Grundstücksanteiles zum Zweck der Erlangung einer Eigentumswohnung hindert auch eine Personenverschiedenheit zwischen dem Verkäufer des Grundstücksanteiles und dem Bauführer die Einbeziehung der Baukosten in die Bemessungsgrundlage dann nicht, wenn die Abreden über den Kauf des Grundstücksanteiles und über die Betrauung mit der Errichtung eines Wohnhauses - wirtschaftlich gesehen - eine Einheit bilden und wenn der wohlverstandene einheitliche Vertragswille (§ 914 ABGB) auch in diesem Fall auf den Erwerb einer fertigen Wohnung samt ideellem Grundstücksanteil gerichtet war (vgl. VwGH 25.2.1993, 91/16/0031 unter Hinweis auf VwGH 26.3.1992, 90/16/0211, 0212).

Für die Grunderwerbsteuerrechtliche Beurteilung ist irrelevant, wann die Baumaßnahmen tatsächlich durchgeführt wurden, weil auch erst nach Erwerb der Wohnung an Dritte zu erbringende Leistungen, Teil der Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer sein können. Ist Gegenstand des Erwerbsvorganges ein Grundstücksanteil verbunden mit dem Wohnungseigentum an einer bestimmten Wohnung, so sind regelmäßig auch die erst später fällig werdenden Baukosten in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einzubeziehen (vgl. VwGH 24.5.1971, 1251/69).

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).

Ein gewichtiger Aspekt gegen die Annahme der Bauherrenschaft eines Grundstückserwerbers ist der Umstand, dass nicht er, sondern der Veräußerer oder eine andere Person gegenüber der Baubehörde als Bauwerber aufgetreten ist (VwGH 8.9.2010, 2008/16/0029).

Ein Käufer ist 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 gegenüber 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 Bauherreneigenschaft müssen dabei kumulativ vorliegen (vgl. VwGH

29.7.2004, 2004/16/0053 unter Hinweis auf *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, 3. Teil, Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 90 zu § 5 GrEStG).

Der Abschluss des Bauvertrages nach Erteilung der Baubewilligung und die Errichtung eines bereits fertig geplanten Bauwerkes sprechen gegen die Bauherreneigenschaft des Erwerbers (vgl VwGH vom 7. Mai 1981, 1064/80, VwGH vom 18. November 1982, 82/16/0094, VwGH vom 8. Oktober 1990, 89/16/0112, und VwGH vom 21. März 2002, 2001/16/0429). Die Käufer sind nur dann als Bauherren anzusehen, wenn sie auf die bauliche Gestaltung des Hauses, und zwar auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion Einfluss nehmen können (vgl VwGH vom 27. Juni 1994, 92/16/0196, 0202, 92/16/0195, 0201, VwGH vom 12. November 1997, 95/16/0176, VwGH vom 30. April 1999, 97/16/0203 und VwGH vom 17. Oktober 2001, 2001/16/0230, 0231).

Wenn die beschwerdeführende Partei den Innenausbau organisierte und unmittelbar bezahlte, dann änderte dies nichts daran, dass sie mit dem Grundstückskauf auch an den Erwerb eines bestimmten vorgegebenen Gebäudes gebunden war, das sie nach den Beschwerdebehauptungen innen weitgehend selbstständig gestalten konnte (VwGH vom 29. Juli 2004, 2004/16/0053).

Erwägungen

Wie sich aus den vorgelegten Unterlagen ergibt, erwarb der Beschwerdeführer mit dem zwischen ihm und der ***13*** Immobilien AG abgeschlossenen Kaufvertrag das Wohnungseigentum zu Wohnung Top 54 an der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft. Der Beschwerdeführer schloss mit der ***11*** einen Werkvertrag über die Sanierung der Wohnung ab. Dies in einem unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang dahingehend, dass sowohl der Kaufvertrag als auch der Werkvertrag von ihm am 8.8.2013, unterzeichnet wurde. Insbesondere ergibt sich der Zusammenhang daraus, dass der Kostenvoranschlag der ***11*** zu gegenständlicher Wohnung nicht an den Beschwerdeführer ging, sondern an die ***16*** und dies bereits ca. 3 Wochen vor Kaufvertragsunterfertigung des Beschwerdeführers mit der ***16***. Zudem nimmt der in der Folge zwischen dem Beschwerdeführer und der ***11*** abgeschlossene Werkvertrag genau auf diesen Kostenvoranschlag Bezug und wurde auch der selbe Pauschalpreis vereinbart. Weiteres Indiz, aus dem sich ein enger innerer Zusammenhang zwischen dem Kaufvertrag und der Sanierung der Wohnung ergibt, ist einerseits der Baubeginn, welcher bereits 3 Tage nach Unterfertigung der Verträge durch den Beschwerdeführer erfolgen sollte, sowie andererseits die Bezugnahme im Werkvertrag auf die „*Ausstattungsbeschreibung Fa. ***13****“ sowie die dem Werkvertrag beigelegte und mit 31.7.2013 datierte „*Baubeschreibung, Allgemeine Beschreibung der Anlegerwohnungen ***13****“. Des weiteren verpflichtete sich laut Pkt. X.11. des Kaufvertrages der Käufer dazu im Zuge der Wohnungssanierung neue Fenster einzubauen,

welche nach Typ, Hersteller, Stil und Farbe durch den Verkäufer vorgegeben werden. Auch aus dem Ziel des Verkäufers – wie im Kaufvertrag mehrfach erwähnt - ein einheitliches äußeres Erscheinungsbild zu gewährleisten, lässt sich erkennen, dass es sich um ein bereits geplantes Verkaufs- und Sanierungskonzept handelte.

Der Sinn einer Anlegerwohnung ist nach deren Definition, der Erwerb einer Wohnung um diese weiterzuvermieten und dadurch mittels Mieteinnahme Einkünfte zu lukrieren und das eigene Kapital zu vermehren. Es handelt sich sohin um eine Investitionsmöglichkeit.

Dass der Beschwerdeführer die Wohnung nicht selbst bewohnen, sondern weitervermieten und sie als Anlageobjekt nutzen wollte, ergibt sich aus den Ausführungen in seinen Vorbringen bzw. aus jenen in der mündlichen Verhandlung.

Auch wenn der Beschwerdeführer in der mündlichen Verhandlung nochmals betonte, dass er zur Renovierung der Wohnung nicht verpflichtet, sondern lediglich „berechtigt“ gewesen sei und im Zeitpunkt des Kaufes der Wohnung seinerseits kein Entschluss zur Sanierung vorgelegen habe, so ist dem insbesondere der oben dargestellte zeitliche Ablauf anhand der vorliegenden Unterlagen (Datierung der Verträge sowie des Kostenvoranschlages an die ***16*** AG) entgegenzuhalten und geht das BFG sohin zweifellos davon aus, dass bereits zum Zeitpunkt der Unterfertigung des Kaufvertrages eine Vorplanung hinsichtlich der Sanierung der Wohnung gegeben war und bereits sämtliche diesbezügliche Details unter Mitwirkung der Verkäuferin vereinbart waren. Damit war der Beschwerdeführer in ein Gesamtprojekt eingebunden, welches das Eigentum an verfahrensgegenständlicher Wohnung samt Sanierung umfasste. Im Übrigen dient die Sanierung einer Wohnung immer auch dazu, bei der Vermietung (höhere) Einkünfte (als bei einer unsanierten Wohnung) zu erzielen. Dem entspricht auch das Konzept einer Anlegerwohnung als Investition.

Auch wenn es hier zum Abschluss zweier Verträge zwischen dem Beschwerdeführer und der ***1*** AG hinsichtlich des Kaufes der Wohnung einerseits und zwischen dem Beschwerdeführer und der ***11*** hinsichtlich der Wohnungssanierung andererseits kam und der Beschwerdeführer in seiner Beschwerde darauf hinweist, dass er nicht die Wohnung mit geplanter Wohnungssanierung erworben habe und ausserdem die Renovierung nicht von der ***13*** Immobilien Finanz AG vorgenommen worden sei, so ist festzustellen, dass letzterem Umstand aufgrund der Judikatur des VwGH keine besondere Bedeutung zukommt, insbesondere wenn aus den Umständen und dem Willen der Partei klar hervorgeht, dass der Gegenstand des Erwerbsvorganges eine Wohnung samt Sanierung sein soll. Zudem kann der Zusammenhang - wie bereits oben dargelegt - zwischen dem Kaufvertrag und dem Werkvertrag auch darin erkannt werden, dass der Werkvertrag, unterzeichnet durch die ***11*** am 31.7.2013 auf die Ausstattungsbeschreibung Fa. ***13*** (datiert mit 31.7.2013) und den Kostenvoranschlag an die ***16*** AG vom 16.7.2013 Bezug nimmt und wiederum der Kaufvertrag und der Werkvertrag vom Beschwerdeführer am selben Tag

(8.8.2013) unterfertigt wurden. Auch der Pauschalpreis im Kostenvoranschlag an die ***16*** AG war gleich hoch wie jener im Werkvertrag an den Beschwerdeführer.

Dass dem Beschwerdeführer Bauherreneigenschaft zugekommen wäre, wurde von ihm nicht behauptet, er gab in der mündlichen Verhandlung lediglich an, dass baubehördliche Bewilligungen für die Sanierung der Wohnung nicht nötig gewesen seien, weil keine baulichen Veränderungen, sondern lediglich Arbeiten wie die Verlegung neuer Böden, Verfliesen des Bades, Ausmalen etc. vorgenommen wurden. Diese stimmt auch mit den in der Baubeschreibung „Anlegerwohnung ***13***“ aufgelisteten Arbeiten überein. Im Übrigen müssten die Kriterien für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft kumulativ vorliegen, was in Zusammenschau der dargelegten Erwägungen sowie der Judikatur des VwGH wegen der im Zeitpunkt der Verwirklichung des Erwerbsvorganges vorhandenen finalen und zeitlichen Verknüpfung des Ankaufes der Eigentumswohnung und der Vereinbarung zur Sanierung, des Pauschalpreises für die Sanierung, sowie der Einbindung des Beschwerdeführers in das von der Verkäuferseite vorbereitete (Gesamt)Konzept „Anlegerwohnung“ zu verneinen ist.

Es sind daher die Kosten der Sanierung als sonstige Leistungen in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer einzubeziehen.

Jedoch war die Pönale in Höhe von € 1.530,28 aus der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer auszuscheiden, da diese Kosten – wie aus der Schlussrechnung ersichtlich – tatsächlich nicht vom Beschwerdeführer zu leisten gewesen waren.

Daraus ergibt sich die Berechnung der Grunderwerbsteuer wie folgt:

Kaufpreis € 100.678,72 + Sanierung € 35.196,44 = € 135.875,16

GrESt 3,5% = € 4.755,63

Selbstberechneter Betrag: - € 3.523,76

Nachforderung € 1.231,87

Der gegen den Bescheid vom 28.3.2018 erhobenen Beschwerde war sohin teilweise Folge zu geben und die Grunderwerbsteuerfestsetzung wie oben dargestellt abzuändern.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG i.V.m. § 25a Abs. 1 VwGG ist eine Revision unzulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgt.

Wien, am 20. Juni 2022