



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat am 12. Dezember 2007 durch die Vorsitzende HR Dr. Hedwig Bavenek-Weber und die weiteren Mitglieder Mag. Ilse Rauhofer, Gustav Anderst und Michael Haim über die Berufung der X GmbH, Adr1, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 17. Februar 2004 betreffend Grunderwerbsteuer zu ErfNr.xxx nach der in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 24. Mai 2000 erwarb die X GmbH (die nunmehrige Berufungswerberin, kurz Bw.) von der "U" F Immobilien Handel KEG 39/2324stel Anteile samt Wohnungseigentum an Wohnung W 21/22 der Liegenschaft EZxKGy (Liegenschaftsadresse).

Im Kaufvertrag wurde hierfür ein Kaufpreis von S 470.000,00, ausgewiesen.

Unter Punkt V des Kaufvertrages wurde von den Vertragsparteien festgehalten, dass die Wohnung in unsaniertem Zustand gekauft worden sei.

Die Grunderwerbsteuer für den Erwerb dieser Eigentumswohnung wurde vom Vertragsserrichter mit 3,5 % des im Kaufvertrag ausgewiesenen Kaufpreises selbstberechnet und an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien abgeführt.

Im Zuge von Verfahren beim Finanzamt für den 1. Bezirk zu GZ.xxx betreffend die Gesellschafter der Verkäuferin erfolgte eine Beschlagnahme von Geschäftsunterlagen. Darunter ua. folgende, den Erwerb der Eigentumswohnung durch die Bw. betreffende Unterlagen (in Kopie im Bemessungsakt des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien zu ErfNrxxx):

- Bauauftrag der Bw. vom 15. April 2000 an die BaugmbH c/o K & F " über S 470.000,00 (inklusive Umsatzsteuer)

Darin wird als Termin für die voraussichtliche Fertigstellung der Arbeiten der 30. Juni 2000 genannt.

Weiters fertigte das Finanzamt von den auf dem Server der X-AG gespeicherten Dateien Abzüge her. Darunter ua. ein an die Bw. adressiertes Schreiben vom 22. Februar 2000 („Brf X. Angebot 00022.doc“) mit auszugsweise folgendem Inhalt:

„wie mit Ihnen telefonisch besprochen, bieten wir Ihnen folgende Liegenschaft zum Kauf an:

Adresse

1. Obergeschoß, mit Kellerabteil, 39,66 m²

Kaufpreis öS 990.000,00

Der Kaufpreis setzt sich wie folgt zusammen:

Kaufpreis öS 520.000,00

Bauftrag öS 470.000,00 (inkl. USt. S 78.333,00 = Rückfluß)

Daraus ergibt sich ein Preis pro m² von öS 24.750,00.

.....

Ausstattung:

Die Wohnung wurde generalsaniert.

Neue Küchenzeile, neues Badezimmer, Boden und Wände revitalisiert, Fenster neu.“

Mit Bescheid vom 17. Februar 2004 gemäß § 201 BAO setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien gegenüber der Bw. die Grunderwerbsteuer für den o.a. Kaufvertrag vom 24. Mai 2000 mit 3,5 % von € 68.312,46 = € 2.390,94 fest. Der in Form der Selbstberechnung durch Notar abgeführte Betrag in Höhe von € 1.195,47 wurde angerechnet, womit sich eine Nachforderung von € 1.195,47 ergab.

Zur Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

"Laut den vorhandenen Urkunden (Kaufvertrag, Bauauftrag, Kaufanbot) hatten die Vertragspartner die Absicht, eine fertig renovierte Wohnung zu kaufen, bzw. zu verkaufen. Gem. § 4 GrEStG ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Gem. § 5 (1) 1 GrEStG ist bei einem Kauf die Gegenleistung der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen. Da es die Absicht der Vertragspartner war, eine vollständig sanierte Wohnung zu veräußern bzw. zu erwerben, sind die angelaufenen und verrechneten Renovierungskosten inkl. Umsatzsteuer Teil der Bemessungsgrundlage im Sinne obiger Definition. Die Bemessungsgrundlage ergibt sich daher wie Folgt:

<i>Kaufpreis laut Kaufvertrag</i>	<i>ÖS</i>	<i>470.000,00</i>
<i>Baukosten inkl. USt</i>	<i>ÖS</i>	<i>470.000,00</i>
<i>richtige Bemessungsgrundlage</i>	<i>ÖS</i>	<i>940.000,00</i>

dem entsprechen	€	68.312,46
-----------------	---	-----------

Da die von Notar durchgeführte Selbstberechnung nur vom Kaufpreis der unsanierten Wohnung, also ohne Baukosten inkl. USt erfolgte, war diese mit gegenständlichem Bescheid richtigzustellen."

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde von der Bw. die Aufhebung des Bescheides vom 17. Februar 2004 beantragt. Von der Bw. wurde eingewandt, dass es unrichtig sei, dass sie die Absicht gehabt hätte, eine fertig renovierte Wohnung zu erwerben. Sie habe schon längere Zeit die Absicht gehabt, eine sanierte Wohnung zu erwerben, zu sanieren und auszubauen, um sie in weitere Folge zu vermieten. Nachdem sie sich bereits längere Zeit am Immobilienmarkt umgesehen habe, sei sie mit der X-Gruppe in Kontakt getreten, die damals unsanierte Wohnungen am Markt angeboten habe.

Zum Zeitpunkt der Vorverhandlungen über den Kauf der Wohnung im April 2000 sei mit den allgemeinen Hausrenovierungsarbeiten bzw. mit den Roharbeiten in der Wohnung begonnen worden. Nach längeren Überlegungen habe sich die Bw. entschlossen die "ARGE-Adresse" mit den konkreten Um- und Ausbauten des angekauften Tops zu beauftragen. Im Vergleich zu anderen Baufirmen sei der Bauauftrag sehr günstig erschienen. Als Bauherr im abgabenrechtlichen Sinn dürfe der Bw. die Grunderwerbsteuer nur vom Kaufpreis der Wohnung vorgeschrieben werden. Für ihre Bauherrneigenschaft würden folgende Tatsachen sprechen:

- Der Vertragswille der Vertragspartner sei gewesen, unsanierte Wohnungen zu kaufen, um sie zu sanieren und zu vermieten;
- Sie habe die Möglichkeit der Einflussnahme auf die Ausgestaltung der Wohnungen gehabt
- Sie habe den bauausführenden Unternehmen den Bauauftrag erteilt, sodass sie daraus unmittelbar berechtigt und verpflichtet gewesen sei und das Baurisiko getragen habe.

Als die Wohnung erstmals besichtigt und Vorverhandlungen geführt worden seien, sei erst mit den Vorbereitungen der Haussanierung begonnen worden. Die konkreten Renovierungs- und Ausbauarbeiten seien erst Anfang April 2000 begonnen worden. Die letzten Arbeiten seien erst zwei Monate später, nämlich Ende Mai 2000, abgeschlossen worden. Wesentlich sei, dass für die Bw. keine vertragliche Verpflichtung bestanden habe, den Bauauftrag der "ARGE-Adresse" zu erteilen. Konkret sei es um folgende Arbeiten gegangen:

Herstellung der Decken, Wände und Böden
 Einbau der Elektro- und Sanitärinstallationen
 Einbau der Heizung und Beleuchtungskörper
 Einbau der Küche

Grundsatz sei: Wer das Baurisiko trage, sei Bauherr. Dazu wurde auf die Erkenntnisse des VwGH 27.6.1991, 90/16/0169 und 5.8.1993, 93/14/0044 sowie auf Doralt, Kommentar zum UmsatzsteuerG 1994², S 607 verwiesen.

Dem erwiderte das Finanzamt in der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 16. Juli 2004 im Wesentlichen, dass die Kriterien für das Vorliegen der Bauherrneigenschaft kumulativ vorliegen müssten. Darin wurde der Bw. die Daten des Bauauftrages und des Kaufvertrages vorgehalten und dazu ausgeführt, dass die Erteilung des Bauauftrages schon vor dem Kaufvertrag zeige, dass sich die Bw. in ein Vertragskonzept einbinden habe lassen. Die Bw. sei gegenüber der Baubehörde nicht als Bau- und Konsenswerber aufgetreten. In dem Bauauftrag werde die Gesamt-, Ausführungs- und Detailplanung von Architekten genannt. Das von einem Bauherrn zu tragende Bau- und Finanzierungsrisiko sei hier nicht mehr gegeben gewesen. Es bestehe ein sachlicher Zusammenhang zwischen den oben genannten Verträgen. Diesem Vertragsgeflecht zufolge sei auch der vertraglich begründete Bauauftrag in den grunderwerbsteuerlichen Erwerbsvorgang einzubeziehen.

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde von der Bw. die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 284 BAO und die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gemäß § 282 BAO beantragt. Zum Sachverhalt wurde vom Bw. noch ergänzend vorgebracht, dass Herr X als Geschäftsführer der Bw. im April 2000 erstmals mit der X-Gruppe in Kontakt getreten sei und seine Verhandlungen am 15. April 2000 zur Abgabe eines Anbots zwecks Erwerb der unsanierten Eigentumswohnung top 21/22 an der EZxKGy an die "U" F Immobilien Handel KEG geführt habe. Durch dieses Anbot, welches von der Handels KEG noch am selben Tag angenommen worden sei, sei die zivilrechtliche Willensübereinkunft, somit der Kauf der gegenständlichen Eigentumswohnung zustande gekommen. Der Abschluss des notariellen Kaufvertrages habe sich dann noch bis zum 24. Mai 2000 verzögert. Diese Verzögerung sei aber nur daran gelegen, einen gemeinsamen Termin zwischen dem Geschäftsführer der Bw., dem Notar und dem Geschäftsführer der Verkäuferin zu finden.

Selbstverständlich habe die Bw. die gegenständliche unsanierte Wohnung nur mit einer bereits vorliegenden, rechtskräftigen Baubewilligung vom 26. April 1999 für die Sanierung der Wohnung und den Ausbau des Gesamtobjektes erworben. Ein Erwerb ohne vorliegende Baubewilligung sei nicht in Frage gekommen, da die Bw. unbedingt eine umgehende Sanierung der gegenständlichen Wohnung aus betriebswirtschaftlichen Gründen in Auftrag geben wollte. Die Kosten für die vorhandene Baubewilligung sei auch bereits im Kaufpreis der unsanierten Wohnung von Seiten der Verkäuferin inkludiert worden.

Die grundsätzliche Willensübereinstimmung über die Erteilung des Bauauftrages zur Sanierung der Eigentumswohnung zwischen der ARGE-Adresse und dem Geschäftsführer der Bw. sei relativ rasch im Rahmen der Vorgespräche im April 2000 erfolgt und sei ein entsprechender Bauauftrag auch am 15. April 2000 unterfertigt worden. Auch hier seien für die Bw. ausschließlich betriebswirtschaftliche Argumente ausschlaggebend gewesen. Die ARGE habe

deshalb ihre Leistung des Umbaus deutlich billiger anbieten können, als alle Konkurrenten, weil sie in der gegenständlichen Liegenschaft nicht nur die Wohnung der Bw., sondern auch eine Reihe von anderen Wohnungen gleichzeitig umgebaut habe. Die dabei eintretenden Rationalisierungseffekte (wie zB. einmalige Baustelleneinrichtung etc.) seien an die Bauherren in Form von besonders günstigen Umbaupreisen weiter gegeben worden. Selbstverständlich habe die Bw. von der Arge bei Erteilung des Bauauftrages auch eine Fertigstellungsgarantie und eine Preisgarantie verlangt. Jedenfalls seien zum Zeitpunkt des Ankaufes der gegenständlichen Wohnungen durch die Bw. noch keinerlei Sanierungsmaßnahmen in der erworbenen Wohnung gesetzt gewesen. Lediglich die Sanierungsmaßnahmen an der Gesamtliegenschaft seien bereits in Angriff genommen worden. Diese seien aber von der Verkäuferin im Rahmen des Kaufvertrages über die unsanierten Wohnung garantiert worden. Die Gesamtanierung des Gebäudes sei für die Bw. von entscheidender Bedeutung gewesen.

Zum Beweis für den geschilderten Sachverhaltes beantragte die Bw. die Einvernahme folgender Zeugen:

- Herrn J F als Geschäftsführer und Gesellschafter der Verkäuferin zum Beweis dafür, dass die Verkäuferin der Bw. am 24. Mai 2000 eine unsanierte Wohnung verkauft habe
- Herrn A als Geschäftsführer der "ARGE-Adresse zum Beweis dafür, dass der Bauauftrag zum Umbau der unsanierten Wohnung Mitte April 2000 beauftragt und in den darauf folgenden Wochen durchgeführt worden sei.
- Herrn B als damaliger Geschäftsführer der BaugmbH, welche den Umbau dann im Auftrag der ARGE vorgenommen habe, zum Beweis dafür, dass die tatsächlichen Bauführungen in der Eigentumswohnung im Zeitraum Mitte April bis Ende Mai 2000 gesetzt worden seien.

Zu den oa. Anträgen auf Einvernahme des Herrn J F, des Herrn A und Herrn B wurde der Bw im Zuge der Ladung Folgendes mitgeteilt:

"Herr J F wurde am heutigen Tag in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der Verkäuferin der Eigentumswohnung zur mündlichen Berufungsverhandlung geladen. Hingegen wurde von einer Ladung des Herrn A sowie des Herrn B Abstand genommen, weil die durch die Einvernahme unter Beweis zu stellende Tatsachen (nämlich, dass der Bauauftrag zum Umbau der unsanierten Wohnung Mitte April 2000 erteilt wurde und dass die tatsächlichen Bauführungen in der Eigentumswohnung im Zeitraum Mitte April 2000 bis Ende Mai 2000 gesetzt worden sind) einerseits als richtig anerkannt werden und anderseits dem Zeitpunkt der Durchführung der Sanierungsmaßnahmen für die grunderwerbsteuerliche Beurteilung keine entscheidende Relevanz zukommt."

Zu der am 12. Dezember 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung ist für die Bw. deren Geschäftsführer, Herr X, erschienen und wurde ihm von der Referentin während

des Vortrages des Sachverhaltes eine Kopie des an die Bw. adressierten Schreiben vom 22. Februar 2000 mit der Bezeichnung „Brf X. Angebot 00022.doc“ ausgehändigt. Herr J F ist weder persönlich erschienen, noch hat er – wie telefonisch angekündigt - einen Vertreter entsandt.

Herr X führte in der Verhandlung ergänzend noch Folgendes aus:

“Unsere Firma war bei einem Partnerpool. Dort entstand ein Guthaben, das unter anderem über den Erwerb einer Wohnung abbaubar war. U war auch bei dem Partnerpool. Die Partnerfirma stellte den Kontakt zu Herrn F her. Er stellte uns mehrere Projekte vor. Er bot uns die Wohnung an, entweder sie so zu kaufen oder vermietbar (fertiggestellt), und auch, einen Mieter für die Wohnung zu suchen. Als ich die Wohnung besichtigte, war die Wohnung in einem für uns uninteressantem Zustand.

Wir überlegten uns, die Wohnung selbst zu sanieren. Die Fliesen machten wir selbst. Den Bauauftrag für die Generalsanierung der Wohnung erteilte ich Herrn F. Für mich war es ein Paket. C macht noch immer die Hausverwaltung.

Ich wollte die Wohnung erwerben, um sie zu vermieten. Bevor das Guthaben unverzinst bei der Partnerfirma liegt, wurde so ein Eigenkapital für die GmbH geschaffen.“

Dazu legte Herr X Fotos vor, die in Kopie zu den Akten genommen wurden.

Zu den Einwänden der Amtspartei, 1) dass die Bw. nicht gegenüber der Baubehörde als Konsenswerber aufgetreten sei und es im Gegenteil, der Erwerberin darauf angekommen sei, dass eine Baubewilligung vorliegt und diese am 26.4.1999 erteilt wurde, 2) dass der Erwerb zu einem im Voraus vereinbarten Fixpreis vereinbart worden sei und 3) dass sich die Liegenschaftserwerberin in ein vorgegebenes, geplantes Gesamtkonzept einbinden habe lassen, erwiderte Herr X Folgendes:

“Ich brauche keine Baubewilligung für die Sanierung einer Wohnung. Ich habe keine Wände verändert uä. Es ist möglich, dass die Baubewilligung für das Projekt erforderlich ist, aber nicht für meine Wohnung. Wenn mir die Amtspartei den Passus aus der Berufung vorhält, kann ich nur dazu sagen, dass unser Anwalt dies so vorbereitet hat. Die Statik hätte ich nicht verändern können. Die Querwände sind so geblieben und die Heizung wurde saniert. Die Sanitätsachen wurden eingebaut, der Estrich wurde erneuert und die Fenster wurden neu eingebaut.“

Auf die Frage der Amtspartei, ob von der C der Eindruck vermittelt worden sei, dass die Bw. die Wohnung roh erwerben hätte können oder ob sie sich bemüht habe, den Bauauftrag zu bekommen, antwortete Herr X:

“Sie bemühte sich schon. Aber wir wollten einiges selbst machen (Fliesen). Herr F sagte uns, dass das möglich wäre. Über die anderen Miteigentümer weiß ich nichts, ich war der einzige, der letzte Woche an der Hausversammlung teilgenommen hat. Weil die C die Sanierung angeboten hat, habe ich das Angebot angenommen. Wenn wir die Wohnung saniert hätten, wäre es billiger gekommen, aber wir hätten das damals zeitlich nicht geschafft.“

Abschließend ersuchte das Finanzamt, die Berufung als unbegründet abzuweisen, weil der Bw. eine Bauherreneigenschaft nicht zukomme und ersuchte die Bw., der Berufung stattzugeben, weil Kaufvertrag und Bauauftrag zwei verschiedene Sachen seien und die Steuern bereits ordnungsgemäß abgeführt worden seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG unterliegen Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen, der Grunderwerbsteuer.

Gegenstand der Grunderwerbsteuer ist nicht erst das Erfüllungsgeschäft, sondern schon das Verpflichtungsgeschäft. Der Grunderwerbsteuer unterliegt nicht die Beurkundung des Kaufvertrages über eine Liegenschaft, sondern das mit der Einigung über Kaufpreis und Kaufgegenstand zustande gekommene Rechtsgeschäft selbst (vgl. VwGH 21.3.2002, 2001/16/0429).

Im vorliegenden Fall hat die Willenseinigung zwischen der Verkäuferin und dem Geschäftsführer der Bw. über den Ankauf der Eigentumswohnung bereits am 15. April 2000 stattgefunden. Dies wurde von der Bw. mehrfach vorgebracht und besteht kein Hinweis darauf, dass die diesbezüglichen Zeitangaben der Bw. nicht dem tatsächlichen Geschehensablauf entsprechen. Somit wurde der grunderwerbsteuerpflichtige Erwerbsvorgang nicht erst mit Unterzeichnung des Kaufvertrages im Mai 2000, sondern bereits mit der am 15. April 2000 erfolgten - mündlichen - Willenseinigung verwirklicht.

Über ein und denselben Erwerbsvorgang können auch mehrere, inhaltlich von einander abweichende Vertragsurkunden errichtet werden (z.B. zunächst eine Punktation und sodann eine einverleibungsfähige Urkunde). Eine Punktation (§ 885 ABGB), die die Hauptpunkte eines (Kauf-)Vertrages enthält, unterliegt der Steuerpflicht, da sie die in ihr ausgedrückten Rechte und Verbindlichkeiten bereits begründet und, obzwar noch zur Errichtung der vorbehaltenen formellen Urkunde verpflichtend, selbst schon die Wirkungen eines Hauptvertrages hat (vgl. VwGH 20.1.1983, 81/16/0094).

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz darf in einer Angelegenheit, die überhaupt noch nicht oder in der von der Rechtsmittelbehörde in Aussicht genommenen rechtlichen Art nicht Gegenstand des erstinstanzlichen Verfahrens gewesen war, nicht einen Sachbescheid (im Ergebnis erstmals) erlassen. Sie darf beispielsweise nicht erstmals eine Abgabe überhaupt oder eine andere Abgabe anstelle der vom Finanzamt festgesetzten Abgabe vorschreiben, eine Partei erstmals in eine Schuldnerposition verweisen etc. Innerhalb dieses Rahmens hat

die Berufungsbehörde jedoch die ihr zu entscheidende Sache unabhängig vom Bescheid der Unterbehörde einer eigenen Beurteilung zu unterziehen und zwar nach der Sachlage und Rechtslage im Zeitpunkt ihrer Entscheidung. Dies schließt die Verpflichtung mit ein, auch Änderungen der Sachlage und Beweislage, welche erst nach Erlassung des erstinstanzlichen Bescheides eingetreten oder hervorgekommen sind, in der Berufungsentscheidung zu berücksichtigen. War Angelegenheit des Verfahrens erster ebenso wie jenes zweiter Instanz der Erwerb desselben, bestimmten Grundstücks (Grundstücksanteiles), dann darf die Berufungsbehörde hinsichtlich der Frage, wann dieser Erwerbsvorgang verwirklicht wurde, ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz setzen und dabei auch einen Zeitpunkt annehmen, der nach der Erlassung des Bescheides erster Instanz lag (vgl. VwGH 27.10.1983, 82/16/0158). Auch wenn im Betreff des angefochtenen Bescheides (ebenso wie in den Selbstberechnungserklärungen) auf den Kaufvertrag vom 24. Mai 2000 Bezug genommen wurde, so ist im vorliegenden Fall schon auf Grund der in der Begründung genannten weiteren Urkunden (Bauftrag und Kaufanbot) klargestellt, dass von der Abgabenbehörde erster Instanz der bereits mit der mündlichen Willenseinigung am 15. April 2000 verwirklichte Erwerbsvorgang der Grunderwerbsteuer unterzogen wurde.

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

§ 5 Abs. 1 Z 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. Gegenleistung ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch alles, was der Erwerber über den Kaufpreis hinaus für das unbebaute Grundstück aufwenden muss. Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand eines Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll. Erbringt der Käufer im Hinblick auf die Bebauung eines Grundstückes neben dem als Kaufpreis bezeichneten Betrag weitere Leistungen - an wen auch immer -, ist zur Ermittlung der zutreffenden Bemessungsgrundlage auf den Besteuerungsgegenstand zurückzugreifen und zu fragen, in welchem körperlichen Zustand des Grundstückes der Rechtserwerb von der Grunderwerbsteuer erfasst wird. Diese Leistungen können also auch an Dritte erbracht werden, insbesondere an einen vom Veräußerer verschiedenen Errichter eines Gebäudes auf dem Grundstück. Voraussetzung für die Einbeziehung der Baukosten ist, dass die Errichtung des Gebäudes mit dem Grundstückserwerb in einer finalen Verknüpfung steht. Wenn also etwa der Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden ist, dann ist ein Kauf mit herzustellendem Gebäude anzunehmen. Dabei kommt es nicht darauf an, dass über Grundstückskauf und Gebäudeerrichtung unterschiedliche Vertragsurkunden abgeschlossen wurden (vgl. ua. VwGH 17.3.2005, 2004/16/0246).

Gegenstand eines Kaufvertrages kann auch eine künftige Sache oder eine Sache sein, hinsichtlich welcher zur Erfüllung des Vertrages bestimmte Eigenschaften durch den Verkäufer erst geschaffen werden müssen. Gegenstand ist das Grundstück in bebaubem Zustand auch dann, wenn die Verträge zwar nicht durch den Willen der Parteien rechtlich verknüpft sind, zwischen den Verträgen jedoch ein so enger sachlicher Zusammenhang besteht, dass der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhält. Dies ist der Fall, wenn der Veräußerer auf Grund einer in bautechnischer und finanzieller Hinsicht konkreten und bis annähernd zur Baureife gediehenen Vorplanung ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten Grundstück zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis anbietet und der Erwerber dieses Angebot als einheitliches annimmt oder nur insgesamt annehmen kann (Hinweis Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II (Grunderwerbsteuer), § 1, Rz 117b und 118).

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 bebaubem Zustand erhalten wird (vgl. VwGH 18.12.1995, 93/16/0072).

Die durch die Annahme eines einheitlichen --sowohl den Verkauf eines bestimmten Grundstücks als auch die Errichtung eines bestimmten Gebäudes umfassenden-- Angebots ausgelöste Indizwirkung für das Vorliegen eines engen sachlichen Zusammenhangs zwischen Kauf- und Bauvertrag im Sinne der Grundsätze zum einheitlichen Leistungsgegenstand gilt auch dann, wenn auf der Veräußererseite mehrere Personen auftreten. Ein einheitliches Angebot im vorgezeichneten Sinne kann auch dann gegeben sein, wenn die bis (annähernd) zur Baureife gediehene Vorplanung inhaltlich maßgebend von der Erwerberseite mit beeinflusst oder gar veranlasst worden ist (vgl. BFH 21.9.2005, II R 49/04).

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).

Als wesentliches Merkmal der Bauherreneigenschaft ist nicht nur der Umstand anzusehen, dass der Bauherr das Vorhaben plant, bei der Baubehörde als Bauwerber auftritt und die Baubewilligung erwirkt. Entscheidend ist auch, ob dem Abgabepflichtigen ein Recht und eine Möglichkeit der Einflussnahme auf die Gestaltung des Gesamtbauvorhabens oder das Recht zu wesentlichen Änderungen des Projektes zugestanden ist; ein Käufer ist nämlich nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er auf die bauliche Gestaltung des Hauses, und zwar auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion Einfluss nehmen kann (vgl. VwGH 17.10.2001, 2001/16/0230 unter Hinweis auf Fellner, Grunderwerbsteuergesetz 1987, Randzahl 92 zu § 5 GrEStG, 56 X). Im vorliegenden Fall ist die Bw. nicht gegenüber der Baubehörde aufgetreten und hat die Bw. die Eigentumswohnung bereits mit rechtskräftiger Baubewilligung vom 26. April 1999 erworben. Grundlage für die Sanierung war ein bestehendes Sanierungskonzept für das gesamte Wohnhaus und umfasst die erteilte Baubewilligung umfangreiche und auch wohnungsübergreifende Bauarbeiten.

Weiters wurde hier ein Fixpreis vereinbart und wird daher der Ausschluss des Risikos der Preiserhöhung als weiteres wesentliches Indiz für den Ausschluss der Bauherreneigenschaft der Bw. angesehen (vgl. dazu VwGH 15.3.2001, 2000/16/0082).

Die Bauherreneigenschaft der Erwerber von Miteigentumsanteilen ist u.a. auch dann zu verneinen, wenn die Erwerber von vorneherein in ein bereits fertiges Planungs-, Vertrags- und Finanzierungskonzept im Wege eines Vertragsgeflechtes eingebunden werden. Als Gegenleistung sind die prognostizierten Gesamtinvestitionskosten heranzuziehen, weil es stets darauf ankommt, zu welchen Leistungen sich der Erwerber im zeitlichen Umfeld des Kaufvertrages verpflichtet hat (vgl. VwGH 6.11.2002, 99/16/0204).

Im vorliegenden Fall wurde die Wohnung der Bw. zu einem Gesamtkaufpreis von S 990.000,00 (inklusive Umsatzsteuer) angeboten und ist in dem Anbot vom 22. Februar 2000 ausdrücklich davon die Rede, dass die Wohnung generalsaniert wurde. Sowohl der Verkauf der Wohnung als auch die Sanierung der Wohnung wurden der Bw. „aus einer Hand“ durch gesellschaftsrechtlich verflochtene Firmen mit teilweise identen Geschäftsführern (siehe die Beweisanträge der Bw.) angeboten. Herr X führte in der mündlichen Senatsverhandlung selber aus, dass der Ankauf der Wohnung und der Bauauftrag für die Generalsanierung der Wohnung für ihn ein Paket gewesen ist. Sowohl die Gespräche über den Ankauf der Wohnung als auch über die Durchführung der Sanierungsarbeiten erfolgten mit Herrn Franke. Auch wenn es Überlegungen gab, die Wohnung selbst zu sanieren, so hat sich die Bw. letztendlich

doch in das von der Verkäuferseite vorbereitete Konzept einbinden lassen und wurden bloß die im Verhältnis zum Gesamtvolumen der Sanierung geringen Teilarbeiten der Verfließung – Unternehmensgegenstand der Bw. ist die Durchführung von Verfließungsarbeiten – von der Bw. selbst gemacht. Der im Anbot vom 22. Februar 2000 genannte Kaufpreis von S 990.000,00 reduzierte sich letztendlich auf den von der Bw. zu leistenden Gesamtbetrag von S 940.000,00 - S 470.000,00 Kaufpreis laut Kaufvertrag zuzüglich S 470.000,00 (inklusive Umsatzsteuer) Sanierungskosten laut Bauauftrag - und war dieser Betrag von der Bw. gegenüber der Verkäuferseite aufzuwenden, um die Eigentumswohnung im "vermietbaren" (dh. sanierten) Zustand zu erwerben. Entscheidend ist, dass sich die Bw. letztendlich entschlossen hat, den Bauauftrag an die mit der Verkäuferin organisatorisch eng verbundene ARGE zu vergeben und gleichzeitig mit dem Abschluss des mündlichen Kaufvertrages am 15. April 2000 den Bauauftrag erteilt hat. Damit ließ sie sich in das von der Verkäuferseite konzipierte Vertragsgeflecht einbinden.

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).

Von Parteien beantragte Beweise sind gemäß § 183 Abs. 3 BAO aufzunehmen, soweit nicht eine Beweiserhebung gemäß § 167 Abs. 1 zu entfallen hat. Von der Aufnahme beantragter Beweise ist ua. abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind (vgl. VwGH 2.3.1993, 92/14/0182). Dies trifft auf die Beweisangebote der Bw. aus folgenden Gründen zu:

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). Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand eines Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll. 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. Entscheidend ist hier die finale Verknüpfung zwischen dem Erwerb der Eigentumswohnung und der gleichzeitigen Erteilung des Bauauftrages.

Die von der Bw. mit den Beweisanträgen unter Beweis zu stellenden Tatsachen werden daher entweder als richtig angesehen (nämlich, dass die Willenseinigung der Bw. mit der Verkäuferin der Eigentumswohnung bereits am 15. April 2000 erfolgt ist und dass der Bauauftrag am selben Tag erteilt wurde) bzw. sind unerheblich für die Grunderwerbsteuerliche Beurteilung (Zeitpunkt der Durchführung der Baumaßnahmen).

Zusammenfassend ist die Bauherreneigenschaft der Bw. hier wegen der im Zeitpunkt der Verwirklichung des Erwerbsvorganges vorhandenen finalen und zeitlichen Verknüpfung des Ankaufes der Eigentumswohnungen und der Verpflichtung zur Sanierung zu verneinen und sind daher die Kosten der Sanierung in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer einzubeziehen.

Wenn die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen ohne abgabenbehördliche Festsetzung der Abgabe zulassen, ist gemäß § 201 BAO idF vor BGBl. I Nr. 97/2002 ein Abgabenbescheid nur zu erlassen, wenn der Abgabepflichtige die Einreichung einer Erklärung, zu der er verpflichtet ist, unterlässt oder wenn sich die Erklärung als unvollständig oder die Selbstberechnung als nicht richtig erweist. Die Erlassung solcher Festsetzungsbescheide liegt für bis zum 31. Dezember 2002 entstandene Abgabenansprüche nicht im Ermessen der Behörde. Wird der Abgabenbehörde die Unrichtigkeit der Selbstbemessung bekannt, so ist sie verpflichtet, einen solchen Bescheid zu erlassen. Der gegenständliche Erwerbsvorgang wurde am 15. April 2000 verwirklicht, sodass der Abgabenanspruch vor dem 31. Dezember 2002 entstanden ist. Aus den oben dargelegten Gründen hat sich die durchgeführte Selbstberechnung nur von dem im Kaufvertrag ausgewiesenen Kaufpreis als unrichtig erwiesen, sodass vom Finanzamt zwingend eine bescheidmäßige Festsetzung der Grunderwerbsteuer von der gesamten Gegenleistung (Kaufpreis und Sanierungskosten) vorzunehmen war.

Es war daher die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 21. Jänner 2008