

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache der Bf., X., über die Beschwerde gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 24. August 2012, Erf.Nr. x/x betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 15. Februar 2012 wurde von der Bf., der Beschwerdeführerin, von der Vk. die Liegenschaft EZ 1 Grundbuch Y. mit der Grundstücksadresse Z. erworben. Der vereinbarte Kaufpreis für diese Liegenschaft beträgt € 3.830.000,00 zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer in der Höhe von € 766.000,00, somit insgesamt € 4.596.000,00. Für diesen Erwerbsvorgang wurde die Grunderwerbsteuer mit € 160.860,00 selbst berechnet. Im Punkt VIII. Gewährleistung wurde auszugsweise festgehalten:

„.....

*Im Auftrag der Käuferin hat Herr Architekt A.M. eine Begehung des kaufgegenständlichen Gebäudes vorgenommen und dies in der diesem Vertrag als integrierender Bestandteil angeschlossenen „Checkliste Übergabe frei von Mängeln“ (Beilage ./2) dokumentiert und die seiner Meinung nach vorhandenen und zu behebenden Mängel beschrieben bzw. noch vorzulegende Dokumente und zu erbringende Nachweise angeführt. Auf Basis dieses Dokuments hat eine Besprechung zwischen den Vertragsteilen stattgefunden und hat die Verkäuferin deren Ergebnis in der ebenso einen integrierenden Bestandteil dieses Vertrages bildenden Beilage ./3 zusammengefasst bzw. darin auch Erklärungen zu den in der Beilage ./2 aufgeworfenen Fragen und Themen abgegeben. In der Beilage ./3 wird dabei auf die jeweiligen Punkte der Beilage ./2 Bezug genommen, so dass zum Verständnis der Beilage ./3 auch die Beilage ./2 zu lesen ist, weshalb beide Dokumente diesem Vertrag angeschlossen werden.*

*Die Vertragsteile vereinbaren, dass die Verkäuferin bis spätestens 30.4.2012 jene Mängelbehebungen vorzunehmen hat, welche in der Beilage ./3 zugesagt werden. Soweit*

*in der Beilage ./3 die Erteilung von Informationen oder die Übergabe von Dokumenten oder sonstigen Unterlagen durch die Verkäuferin vorgesehen ist, hat die Verkäuferin dies jeweils bis zur Übergabe des Kaufobjektes (Punkt VI. Abs. 1) zu erledigen. Soweit in der Beilage ./3 von der Verkäuferin Zusagen, Rechts- oder Wissenserklärungen abgegeben werden, haftet sie der Käuferin für deren Einhaltung bzw. Richtigkeit.*

*.....“*

Die Beilage ./2 enthält eine Liste der anlässlich der Begehung am 15. Dezember 2011 festgestellten Mängel. In der Beilage ./3 wurde auszugsweise festgehalten:

*„.....*

*Die isolierverglasten Fenster sind in Takt. Eine Wartung erfolgte kontinuierlich durch Fachfirmen und insbesondere bei den Umbauarbeiten im 1. Stock, im 2. Stock und derzeit laufend im 3. Stock.*

*.....*

*Foto 6 – Die Mineralfaserdecke stammt möglicherweise von einem Foto im 3. Stock und wird dort soeben überarbeitet. Die anderen Mineralfaserunterdecken sind in einwandfreiem Zustand. Die Sanitärgegenstände befinden sich ebenfalls in geordneten Zustand, werden jedoch nicht entkalkt.*

*.....*

*ad Seite 10*

*Im Bereich Foto 27 ist die damalige Baustelle entsorgt. Die neue Baustelle im 3. Stock wird ebenfalls in geordneter Form geräumt und gesäubert übergeben werden.*

*.....“*

In der Präambel der zwischen der A.N. als Auftragnehmerin und der Beschwerdeführerin als Auftraggeber/Bauherr unter Beitritt der Vk. am 15. Februar 2012 abgeschlossenen Vereinbarung/Auftragserteilung wurde festgehalten:

*„Die Bf., FN 1a, hat mit einem heute abgeschlossenen Kaufvertrag, beurkundet zu BRZ a/b des öff. Notars N. - in der Folge auch nur kurz „Kaufvertrag“ genannt, von der Vk., FN 1b, die Liegenschaft EZ 1 Grundbuch Y., Liegenschaftsadresse Z., gekauft und ist sohin außerbücherliche Eigentümerin der genannten Liegenschaft.*

*Die beitretende Vk. hat den Umbau des gesamten 3. Stockwerkes beabsichtigt. Es liegen diesbezüglich bereits entsprechende Pläne vor und ist ein Baugenehmigungsverfahren beim Magistrat der V zu Aktenzeichen MA 12 anhängig. Eine Baugenehmigung liegt noch nicht vor, eine diesbezügliche Bauverhandlung ist in der kommenden Woche und zwar am 29.2.2012, 13:30 Uhr vor Ort, anberaumt.*

*Die A.N., FN 1c, war für die bereits erfolgten Umbauarbeiten im 2. Stock des Hauses als Generalunternehmer tätig, kennt daher die Gegebenheiten im gegenständlichen Haus und war daher auch für die Durchführung der nunmehr anstehenden Umbauarbeiten im 3. Stock in Aussicht genommen. Es ist jedoch bisher noch kein Auftrag betreffend die*

*Umbauarbeiten im 3. Stockwerk von der bisherigen Hauseigentümerin (Vk.) an die A.N. oder ein sonstiges Durchführungsunternehmen erteilt worden.*

*Dieser Sachverhalt wird von der A.N. sowie von der beitretenen Vk. ausdrücklich bestätigt.*

*Im Hinblick auf den Verkauf des Hauses an die Bf. wird daher der Umbau des 3. Stockwerkes ausschließlich nach Maßgabe der diesbezüglich von der Bf. erteilten Aufträge vorgenommen werden. Die Bf. übernimmt daher die alleinige Planung und Gestaltung des Umbaus des 3. Stockwerkes als Bauherr und übernimmt diesbezüglich das alleinige technische und wirtschaftliche Risiko dieser Bauführung.*

*Die zu dieser geplanten Bauführung bisher vorliegenden Unterlagen, welche dem anhängigen Baugenehmigungsverfahren zu Grunde liegen, liegen der Bf. vor. Diese erklärt, dass der Umbau in der derzeit geplanten Form grundsätzlich auch Ihren Vorstellungen entspricht, hält aber klarstellend fest, dass die endgültige Baudurchführung alleine nach ihren Vorstellungen und Planungen erfolgen wird.“*

Im Punkt II dieses Vertrages erteilt die Beschwerdeführerin der A.N. den Auftrag zur umfassenden und kompletten Durchführung des Umbaus des 3. Stockwerkes des Hauses Z. gemäß den dieser Vereinbarung angeschlossenen Unterlagen, nämlich

.1 Vertragsplan

.2 Bau- und Ausstattungsbeschreibung

und entsprechend der dazu noch einzuholenden Baugenehmigung. Die Beschwerdeführerin behält sich die Änderung der Pläne bzw. sonstiger Aspekte der Bauführung, insbesondere der zu verwendenden Materialien etc. ausdrücklich vor.

Für die Kosten der Durchführung des Umbaus wird im Punkt III. dieser Vereinbarung ein fixer Pauschalbetrag von € 470.000,-- zuzüglich Umsatzsteuer in der Höhe von € 94.000,--, also insgesamt ein Betrag von € 564.000,-- vereinbart.

Bei Abänderung des Auftrages durch die Auftraggeberin (welche eine Mehrleistung der Auftragnehmerin bedeuten würden) sind die diesbezüglichen Kosten gesondert zu vereinbaren. Die Leistungen der Auftragnehmerin sind von dieser entsprechend den erbrachten Leistungen an die Auftraggeberin zu verrechnen.

Die Punkte IV. und V dieser Vereinbarung lauten:

„IV. Vollmacht Bauverfahren

*Da die Bf. zwar auf Grund des unter I. genannten Kaufvertrages außerbücherlich, nicht aber auch schon grundbücherlich Eigentümerin der Liegenschaft EZ 1 Grundbuch Y., Liegenschaftsadresse Z., ist, erteilt die Vk. der Bf. Vollmacht zu Ihrer Vertretung im Bauverfahren MA 12 für den Fall, dass dort für die Parteistellung auf die Eigenschaft als grundbücherlicher Eigentümer abgestellt wird.*

V. Auflösende Bedingung und Rücktrittsrecht

*Sollte feststehen, dass die Auftraggeberin nicht Eigentümerin der gegenständlichen Liegenschaft wird, weil der im Punkt I. dieser Vereinbarung genau bezeichnete Kaufvertrag nicht durchgeführt werden kann, so ist diese Vereinbarung samt dem damit erteilten Auftrag (ex tunc) aufgelöst und gegenstandslos. Dies könnte etwa dann der Fall sein, wenn sich herausstellt, dass die Lastenfreistellung des Kaufobjektes betreffend das Pfandrecht C-LNR 9b nicht möglich ist oder etwa der Verkäufer gemäß den Bestimmungen des Kaufvertrages berechtigt vom diesem zurücktritt.*

*Sollte das vertragsgegenständliche Bauvorhaben baubehördlich nicht genehmigt werden, so kann die Auftraggeberin den Auftrag ex tunc widerrufen.“*

Unterschrieben wurde diese Vereinbarung für die A.N. von Herrn Ing. und auch für die Vk. von Herrn Ing. jeweils als selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer.

Diese Vereinbarung/Auftragserteilung wurde mit dem Begleitschreiben vom 13. April 2012 zur Anzeige gebracht. Dieses Begleitschreiben hat auszugsweise folgenden Inhalt (ohne Hervorhebungen):

*„Nach der Überzeugung und Ansicht der Vertragsparteien und auch des bevollmächtigten Einschreiters handelt es sich bei dem im Betreff angeführten Auftragsvertrag um keinen grunderwerbsteuerpflichtigen Vorgang, was in der Folge noch näher dargestellt wird.*

*Aus notarieller Vorsicht und im Hinblick darauf, dass generell Auftragserteilungen im zeitlichen Zusammenhang mit vorausgehenden Grundstückserwerben mitunter betreffend Grunderwerbsteuerpflicht kritisch gesehen werden („Bauherrenproblematik“), wird der gegenständliche Vorgang dem Finanzamt zur allfälligen steuerlichen Beurteilung zur Kenntnis gebracht und beigeschlossen eine beglaubigte Kopie des gegenständlichen Auftragsvertrags (Beilage ./A) übermittelt.*

*Zu diesem Zweck wurde diesem Schreiben vorausgehend zur Erlangung einer Erfassungsnummer (wie mit Frau K. aus Ihrem "Info-Center telefonisch vorbesprochen) eine „symbolische“ (mit Wert: Euro 1,- ) Gebührenanzeige über Finanzonline vorgenommen (Erfassungsnummer : x/x)*

*Sachverhaltszusammenfassung:*

*Die Bf. (FN 1a) hat zunächst mit Kaufvertrag vom 15.2.2012 (Grunderwerbsteuer selbstberechnet zu Erfassungsnummer y/x) die Liegenschaft EZ 1 Grundbuch Y. mit dem darauf befindlichen Zinshaus „Z.“ um einen Kaufpreis von EUR 3,830.000,-- zzgl. 20% USt von der Vk. erworben.*

*In diesem Haus waren Umbau - und Sanierungsarbeiten zur weiteren Vermietung erforderlich. Die A.N., FN 1c, war für die bereits erfolgten Umbauarbeiten im 2. Stock des Hauses als Generalunternehmer tätig gewesen, kannte daher die Gegebenheiten im gegenständlichen Haus. Wie aus dem Auftragsvertrag ersichtlich, war ein Auftrag betreffend den Umbau auch des 3. Stockwerks von der Vk. an die A.N. noch nicht erteilt worden. Auch eine Baugenehmigung für den geplanten Umbau ist noch nicht vorgelegen.*

*Die Bf. hat in weiterer Folge als außerbücherliche Eigentümerin des Hauses den Umbau des 3. Stockwerkes ausschließlich nach Maßgabe der diesbezüglich von ihr erteilten Anweisungen beauftragt, wobei - wie aus dem Auftragsvertrag ersichtlich - die Bf. die alleinige Planung und Gestaltung des Umbaus des 3. Stockwerkes als Bauherr und diesbezüglich das alleinige technische und wirtschaftliche Risiko dieser Bauführung übernommen hat.*

*Der Auftrag zum Umbau im 3. Stock ist (vorerst) entsprechend der bereits bestanden habenden Planung durch die A.N. erfolgt, dies jedoch mit dem Vorbehalt der Auftraggeberin der jederzeitigen Änderung der Pläne bzw. sonstiger Aspekte der Bauführung, insbesondere der zu verwendenden Materialien etc. (Punkt II. (2) des Auftragsvertrages Beilage ./A). Dem entsprechend wurde zwar eine grundsätzliche Kostenpauschale auf Basis der bestehenden Pläne vereinbart, welche jedoch bei Änderung der Planvorgaben durch die Bf. sich ebenfalls ändern würde (Abgeltung von Mehrleistungen) - siehe jeweils Punkt III. des Auftragsvertrages Beilage ./A.*

*Rechtliche Beurteilung:*

*Grundsätzlich ist der von der Erwerberin der Liegenschaft nach Ankauf der selben an einen von der Verkäuferin verschiedenen Dritten erteilte Auftrag zum Umbau eines Stockwerks des Kaufgegenstandes kein Sachverhalt, welcher einen Grunderwerbsteuertatbestand erfüllt.*

*Sollte der Sachverhalt dennoch als Fall der erwähnten "Bauherrenproblematik" angesehen werden, wären dennoch die Kosten der Bauführung nicht grunderwerbsteuerpflichtig, da dann die Käuferin jedenfalls als Bauherrin des Umbaus anzusehen wäre:*

*Die Bf. erfüllt alle von der diesbezüglichen Judikatur verlangten Erfordernisse für die grunderwerbsteuerrechtliche Bauherreneigenschaft:*

*(1) Möglichkeit der Einflussnahme auf die Planung und Gestaltung der Bauführung: Wie aus dem oben dargestellten Sachverhalt und der vorgelegten Urkunde hervorgeht, hat die Bf. den Auftrag an die A.N. zur Durchführung der Umbauarbeiten zwar grundsätzlich auf Basis der von dieser erarbeiteten Pläne erteilt, sich aber jederzeitigen Änderung der Pläne bzw. sonstiger Aspekte der Bauführung, insbesondere der zu verwendenden Materialien vorbehalten.*

*Der Vollständigkeit halber sei noch darauf hingewiesen, dass es nach der VwGH-Judikatur (VwGH 5.8.1993; Geschäftszahl: 93/14/0044; Sammlungsnummer VwSlg 6796 F/1993 sowie VwGH 22.4.1982, Geschäftszahl: 81/16/0077) für die Bauherreneigenschaft unschädlich ist, dass bei Auftragserteilung bereits Baupläne eingereicht waren, wenn der Bauherr die Möglichkeit hat, Änderungen des Bauauftrages zu veranlassen. Ob von dieser Möglichkeit auch tatsächlich Gebrauch gemacht wird, ist nach der genannten höchstgerichtlichen Rechtsprechung unerheblich.*

*Tragung des technischen (unmittelbare Berechtigung/Verpflichtung gegenüber bauausführenden Unternehmen) und wirtschaftlichen Risikos der Bauführung.*

*Wie aus der vorgelegten Urkunde hervorgeht, hat erst die Bf. den Auftrag an die A.N. (Generalunternehmer) zur Durchführung der Umbauarbeiten erteilt und ist daher gegenüber dem bauausführenden Unternehmen unmittelbar berichtigt und verpflichtet und besteht dem entsprechend in diesem Vertragsverhältnis die Rechnungslegungspflicht bzw. Berechtigung Rechnungslegung zu verlangen.*

*Die vertraglichen Rechte und Pflichten aus dem Bauvertrag sind aber auch für die Risikoverteilung bestimmend, es sei denn, jemand anderer hätte für die Risiken aus dem Vertrag einzustehen, was hier nicht der Fall ist.*

*Es ist auch aus der vorgelegten Urkunde ersichtlich ist, dass zwar für eine bestimmte Bauausführung ein Pauschalpreis vereinbart, bei allfälliger Änderung der Bauausführung sich aber auch die Kosten ändern.*

*Dazu sei auch nochmals auf die bereits oben erwähnten VwGH-E (VwGH 5.8.1993; Geschäftszahl: 93/14/0044; Sammlungsnummer VwSlg 6796 F/1993) verwiesen: Es ändert nichts daran, dass der unmittelbare Auftraggeber das rechtliche und wirtschaftliche Risiko der Bauführung trägt, wenn er mit dem Bauunternehmer einen "Pauschalpreis" vereinbart hat, anderenfalls gäbe es bei Pauschalpreisvereinbarungen zwischen Bauherren und Bauunternehmer nie einen Bauherrn im steuerrechtlichen Sinn. Schädlich wäre es nur, wenn für allfällige Preissteigerungen vom Auftraggeber deswegen nicht einzustehen wäre, weil diese von jemand anderem (einem Dritten) getragen würde, was auf den vorliegenden Fall nicht zutrifft.*

*Somit wird durch den gegenständlichen Sachverhalt kein Grunderwerbsteuertatbestand erfüllt.“*

Vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel wurde der Beschwerdeführerin für diese Vereinbarung mit Bescheid vom 24. August 2012 die Grunderwerbsteuer mit € 19.740,-- vorgeschrieben. In der Begründung wurde dazu ausgeführt:

*„sonstige Leistung = Kosten für die Planungsarbeiten und für die Umbauarbeiten des 3. Stockwerkes des Hauses Z. welche von der A.N. durchgeführt werden.“*

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung (nunmehr Beschwerde) werden die Sachverhaltszusammenfassung und rechtliche Beurteilung des Schriftsatzes vom 13. April 2012 wiedergegeben.

Mit dem Ersuchen um Ergänzung vom 28. November 2012 ersuchte das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel um Bekanntgabe, wer das Bauansuchen gestellt hat und ob die Baugenehmigung bereits erteilt wurde. Dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel wurden folgende Kopien übersendet

- 1) das Bauansuchen vom 12. Jänner 2012 mit der Vk. als Bauwerberin,
- 2) die Vollmacht vom 15. Februar 2012, mit der die Beschwerdeführerin bevollmächtigt wurde, die Vk. bei der Bauverhandlung am 29. Februar 2012 zu vertreten,

3) der Beschluss des Bezirksgerichtes A. vom 1. März 2012, mit dem an der Liegenschaft EZ 1 Grundbuch Y. das Eigentumsrecht für die Beschwerdeführerin einverleibt wurde und  
4) der Bescheid der Baupolizei vom 15. März 2012, mit dem die Baubewilligung erteilt wurde. Dieser Bescheid erging an die Vk. als Bauwerberin und Grundeigentümerin.

Ein weiteres Ersuchen um Ergänzung des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 21. Februar 2013 enthält folgende Ergänzungspunkte:

*„Sie werden höflichst ersucht, folgende Fragen zu beantworten + Unterlagen*

*1 ) Wurde für das gesamte Objekt eine Sanierung bzw. Revitalisierung geplant ?*

*2 ) Wenn ja, wurde ein Bauansuchen für das gesamte Objekt gestellt und eine Baugenehmigung erteilt oder für die einzelnen Stockwerke ?*

*3 ) Wurde ein Bauauftrag erteilt ?*

*4 ) Bitte jeweils Zeitpunkt bekanntgeben und Unterlagen.*

*5 ) Wann wurde der Bauauftrag 1 für das 2.Stockwert erteilt ?*

*6 ) Vorlage des Auftragsvertrages für den 2. Stock.*

*7 ) Wie wurden die anteiligen Kosten für die Erneuerung der Haussteigleitungen (Strom, Sanitär) verrechnet ?*

*8 ) Zu welchen Arbeiten und Planung wurde die A.N. beauftragt und wann ?*

*9 ) Lt. Sachverhaltszusammenfassung wurde eine grundsätzliche Kostenpauschale aufgrund der Pläne vereinbart.*

*10 ) Bitte um Vorlage von Unterlagen zur Berechnung dieser Kostenpauschale.“*

Bei Beantwortung der Fragen wurde auf ein Schreiben der A.N. verwiesen, in welchem die Fragen wie folgt beantwortet wurden:

*„Eine Komplettsanierung bzw. -revitalisierung wurde nicht durchgeführt und war auch nicht geplant. Die Vk. kaufte das Objekt lediglich mit dem Mieter L. und einigen Stellplatz-Mieter. Das 1.-4.OG standen zu diesem Zeitpunkt leer. Bauliche Änderungen wurden erst im Zuge einer Vermietung entsprechend den nutzerspezifischen Anforderungen durchgeführt.*

*Folgende Baugenehmigungen wurden erteilt:*

*1.OG - H. - Umbau zu einem Kindergarten*

*Baugenehmigung vom 06.07.2011, 30.08.2011*

*A.N, wurde von den H, mit dem Umbau als Totalunternehmer beauftragt.*

*2.OG - G. - Umbau zu Wohngruppe*

*Baugenehmigung vom 06.09.2011*

*A.N, wurde von der G. mit der Baueinreichung beauftragt.*

*Die bauliche Durchführung des Umbaus wurde von der G. direkt vergeben;*

*somit hatte die damalige Besitzerin Vk, keinen Zugang zu Kosten-/ Auftragsgrundlagen bzw. keinen Einfluss auf die Auftragsvergabe an das ausführende Unternehmen.*

*3.OG - Umbau zu zwei Wohngruppen (Auftrag durch Bf,)*

*Baugenehmigung vom 15.03.2012*

*Die A.N, wurde von der Bf, im Zuge des Verkaufs mit den Totalunternehmerleistungen der beiden Einheiten betraut.*

*4.OG - F. E.*

*Hier erfolgten keine gravierenden Umbauten. Der Mieter richtete sich für seine Zwecke die Räumlichkeiten ein. Lediglich wurde ein Fingerprint für den Zugang zum Objekt hergestellt.*

*Bemerkt wird, dass auch im Keller sowie in den Tiefgaragen des Hauses keine Umbauarbeiten vorgenommen worden sind.*

*Zu den Punkten 5) und 6) kann leider keine Auskunft erteilt werden, da diese Leistungen vom Mieter direkt vergeben wurden.*

*Im Zuge dieser nutzerspezifischen Umbauten wurden keine Arbeiten durchgeführt, die das ganze Objekt betreffen. Es wurden keine Haussteigleitungen (Strom, Kanal, Sanitär) erneuert.*

*zu Pkt. 9) und 10):*

*Im Zuge der Projekterstellung war im Objekt Z. das 3.OG leer und in der alten Nutzung Büro vorhanden.*

*Für die zukünftige bessere Vermietbarkeit wurde diese Fläche für den Umbau zu zwei Wohngruppen bearbeitet.*

*Dabei wurden:*

*1) die Bestandsflächen in Form eines Bestandsplanes mit Naturaufnahmen aufgenommen; sämtliche bestehenden Wände, Ausstattungen, Infrastrukturen wie Strom, Heizung. etc. erfasst und in einen Bestandsplan aufgenommen. Diese Leistungen wurden mit einem Pauschalbetrag € 15.000,00 definiert.*

*2) anschließend die Gespräche (auch mit vorgesehenem künftigen Mieter) mit allen Details geführt und daraus resultierend die Einreichpläne und Vertragspläne sowie die Ausführungsunterlagen bis bescheidsmäßigen Abschluss erarbeitet.*

*Diese gesamte Planung samt allen Ausschreibungsarbeiten, Bestandsplänen, örtliche Bauaufsicht, Detailerarbeitungen für alle Professionisten und den zugehörigen Umsetzungen sowie Leitung der gesamten baulichen Bearbeitung, wurden ebenso wie die Grundlagen für die Genehmigung durch die MA z im Sinne für soziales Wohnen vorgesehenen beiden Einheiten bearbeitet.*

*Pauschale € 62.000,00*

*(Dies ergibt einen ca.-Ansatz, welcher 30% unter den gängigen Gebührenordnungen und Ansätzen für Generalplanungen liegt.)*



3) Insgesamt 460,32 m<sup>2</sup> Objektfläche komplett umgebaut und neu hergestellt.

Dies entspricht sinngemäß dem vorliegenden Vertragsplan und exakt den Einreichplänen, welche durch die MA genehmigt und anschließend mit Fertigstellungsmeldung auch abgeschlossen worden sind.

4) ferner die Bestandspläne erstellt, welche dann durch die MA11 der V für soziales Wohnen in einem gesonderten Verfahren Grundlage für die Genehmigung dieser beiden Wohnungen für den gegenständlichen Zweck ebenfalls genehmigt und abgenommen wurden. Auch diese Verhandlungen wurden durch Büro A,N. geleitet und alle Unterlagen dazu beigelegt.

Es ergibt sich daher für die Baukosten von € 393.000,00 für die ca. 460 m<sup>2</sup> ein Baupreis für sämtliche Umbauarbeiten von rd. € 850,00/m<sup>2</sup>.

In Summe ergibt sich somit: € 15.000,00 + € 62.000,00 + € 393.000,00 = € 470.000,00

Zu allen oben angeführten Beträgen ist die gesetzliche Ust. hinzuzählen, diese wurde auch verrechnet und in ordnungsgemäßer Form abgeführt.

Wir dürfen ergänzen, dass bereits bei der Genehmigungsverhandlung im Objekt direkt durch die Baupolizei der V, M.A als Vertreter der Fa. Bf., Herr G.B. als zukünftiger Eigentümer anwesend war und als Objekteigentümer vor der Behörde die Gesellschaft vertreten hat. Er ist auch in Niederschrift des Verhandlungsprotokolls der M.A als Teilnehmer an der Verhandlung ausgewiesen worden.“

Beigelegt wurden die im Schriftsatz genannten Bescheide der Baupolizei vom 6. Juli 2011, 30. August 2011, 6. September 2011 und 15. März 2012.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 3. September 2013 wurde die Berufung vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel als unbegründet abgewiesen. Begründet wurde diese Abweisung wie folgt:

„Zum unter der Erf.Nr. y/x selbstberechneten Kaufvertrag hat der urkundenerrichtende Notar aus notarieller Vorsicht , wie in der Berufung ausgeführt wird, die am selben Tag errichtete Vereinbarung/Auftragserteilung der Liegenschaftserwerberin mit der Generalunternehmerin A,N, angezeigt.

In dieser Vereinbarung wird ausgeführt, dass die Veräußerin den Umbau geplant und um Baugenehmigung angesucht hat. Da der Kaufvertrag und die Auftragserteilung an die A,N, am selben Tag erfolgten, war gewährleistet, auch ohne Erwähnung im Kaufvertrag, dass die Erwerberin nur mit Eintritt in den „Generalunternehmerauftrag“ die Liegenschaft erhält. Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens ist es unmöglich innerhalb eines Tages ein Bauprojekt zu planen und bauausführende Firmen zu finden. Nur als Eigentümer können verbindliche Zusagen gemacht werden, vorher ist der zukünftige Erwerber nur Interessent. (VwGH 30.5.1994, 93/16/0096, 27.1.1999, 96/16/0142).

Ist ein Grundstückserwerber an ein bestimmtes durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden,

*dann ist ein Kauf mit herzustellendem Gebäude anzunehmen, auch wenn gesonderte Verträge abgeschlossen werden ( VwGH 17.3.2005, 2004/16/0246).*

*Wenn auch der vorliegende formale Auftrag von der Erwerberin erteilt wurde, so stammt das Konzept bzw. der vielleicht mündliche Auftrag jedenfalls nicht von der Erwerberin.*

*Der Vertragsplan wurde bereits am 6.12.2011 von A,N, erstellt. In der Bau- und Ausstattungsbeschreibung wird auch auf die bereits erfolgten Arbeiten im 2. Stock Bezug genommen.*

*Im vorliegenden Fall liegt nicht nur die Übernahme eines Bauplans vor, sondern auch der Eintritt in ein Gesamtkonzept.“*

Der gegen diese Erledigung eingebrachte Vorlageantrag wurde vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel mit Vorlagebericht vom 23. Oktober 2013 dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Der Beschwerdeführerin wurde mit Vorhalt vom 14. Dezember 2016 vom Bundesfinanzgericht mitgeteilt, dass nach dem Stand des Verfahrens die Beschwerde als unbegründet abzuweisen wäre. In diesem Vorhalt wurde auch ausführlich begründet, warum es zu dieser rechtlichen Würdigung kommen würde. Zur Abgabe einer Stellungnahme wurde der Beschwerdeführerin eine Frist von sechs Wochen ab Zustellung dieses Vorhaltes eingeräumt. Eine Stellungnahme zu diesem Vorhalt wurde nicht innerhalb dieser Frist und auch noch nicht bis zum heutigen Tag abgegeben.

#### Erwägungen

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.

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Gegenleistung ist nach § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen. Gegenleistung ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes alles, was der Erwerber über den Kaufpreis hinaus aufwenden muss, um das Grundstück zu erhalten. Entscheidend für die Qualifikation einer Leistung als Gegenleistung ist, dass die Verpflichtung zur Leistung auf den Erwerb des Grundstückes in dem Zustand, in dem es zum Erwerbsgegenstand gemacht wurde, bezogen ist.

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 Sanierung eines Grundstückes neben dem als Kaufpreis bezeichneten Betrag weitere – an wen auch immer – Leistungen, ist zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage auf den Besteuerungsgegenstand zurückzugreifen und zu

fragen, in welchem körperlichen Zustand des Grundstückes der Rechtserwerb von der Grunderwerbsteuer erfasst wird. Diese Leistungen können auch an Dritte erbracht werden, insbesondere an eine vom Veräußerer verschiedene Person. Voraussetzung für die Einbeziehung der Kosten der Sanierung ist, dass die Sanierung des Gebäudes mit dem Grundstückserwerb in finaler Verknüpfung steht (vgl. UFS 11.1.2008, RV/0558-W/03).

Bereits vor Unterfertigung sowohl des Kaufvertrages als auch der Vereinbarung/Auftragserteilung wurden der Vertragsplan von der A.N. als Planverfasserin und die Bau- und Ausstattungsbeschreibung erstellt. Der Vertragsplan vom 6. Dezember 2011 und die Bau- und Ausstattungsbeschreibung sind der Vereinbarung/Auftragserteilung angeschlossen und wurde der Umbau des 3. Stockwerkes des Hauses gemäß diesen Unterlagen in Auftrag gegeben. Im Bauansuchen vom 12. Jänner 2012 scheint die Vk. als Bauwerberin auf. Daraus ist ersichtlich, dass bereits vor Abschluss des Kaufvertrages ein Konzept erarbeitet wurde. Bereits vor Unterfertigung des Kaufvertrages stand fest, dass auch das 3. Obergeschoß der Liegenschaft umgebaut und saniert werden soll. Mit Übernahme dieser Vorarbeiten tritt die Beschwerdeführerin in ein vorbereitetes Konzept ein.

Dem Bauherrn obliegt es, die Umbauten und die Sanierung zu planen und zu gestalten, der Baubehörde gegenüber als Bau- und Konsenswerber aufzutreten, die Verträge mit dem Bauausführenden im eigenen Namen abzuschließen und die baubehördliche Benützungsbewilligung einzuholen. Dass die Beschwerdeführerin als Käuferin der Liegenschaft gegenüber der Baubehörde nicht als Bauwerberin auftritt – die Bevollmächtigung durch die Vk. bei einer Bauverhandlung macht die Beschwerdeführerin noch nicht zur Bauwerberin – stellt ein gewichtiges Indiz gegen die Annahme der Bauherreneigenschaft der Beschwerdeführerin dar (vgl. VwGH 19.4.1995, 93/16/0031; 19.8.1997, 95/16/006; 12.11.1997, 95/16/0176 und 9.8.2001, 98/16/0392). Als Bauwerberin gegenüber der Baubehörde tritt im gegenständlichen Fall die Firma Vk. auf. Die Vk. tritt gegenüber der Baubehörde seit dem von ihr als Bauwerberin eingebrachten Bauansuchen vom 12. Jänner 2012 auf. Ihr wurde auch der Bescheid der Baupolizei vom 15. März 2012 als Bauwerberin und Grundeigentümerin zugestellt. Dass der Baubehörde gegenüber ein Bauwerberwechsel angezeigt wurde, ist den vorliegenden Unterlagen nicht zu entnehmen. Gerade der Umstand, dass die Vk. bereits vor Unterfertigung des Kaufvertrages bis zur Fertigstellung der Umbauarbeiten gegenüber der Baubehörde als Bauwerberin aufgetreten ist, stellt ein gewichtiges Indiz gegen die Annahme der Bauherreneigenschaft der Beschwerdeführerin dar.

Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand eines Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll. Gegenstand eines Erwerbsvorganges kann auch eine künftige Sache oder eine Sache sein, hinsichtlich welcher zur Erfüllung des Vertrages bestimmte Eigenschaften durch die Verkäuferin erst geschaffen werden müssen. Entscheidend ist hier, dass der Erwerb der Liegenschaft und die Erteilung des Bauauftrages am selben Tag erfolgten. In der Beilage ./3 zum Kaufvertrag vom 15. Februar 2012 wird festgehalten, dass eine Wartung der

isolierverglasten Fenster kontinuierlich durch Fachfirmen erfolgte und insbesondere bei den Umbauarbeiten im 1. Stock, im 2. Stock und derzeit laufend im 3. Stock. Weiter stammt die Mineralfaserdecke auf Foto 6 möglicherweise von einem Foto im 3. Stock und wird dort soeben überarbeitet. Die neue Baustelle im 3. Stock wird ebenfalls in geordneter Form geräumt und gesäubert übergeben werden. Daraus ist ersichtlich, dass bereits vor Abschluss des Kaufvertrages Umbauarbeiten im 3. Obergeschoß stattgefunden haben. Besonders der Satz in der Beilage ./3, *„Die neue Baustelle im 3. Stock wird ebenfalls in geordneter Form geräumt und gesäubert übergeben werden“* weist darauf hin, dass die Umbauarbeiten im 3. Obergeschoß von der Verkäuferin zu leisten waren und dass Gegenstand des Erwerbsvorganges die Liegenschaft mit einem sanierten 3. Obergeschoß war.

Dieses wird auch noch durch die enge Verknüpfung zwischen der Verkäuferin, der Vk., und der Auftragnehmerin, der A.N., bestätigt. Die Vereinbarung/Auftragserteilung wurde am 15. Februar 2012 von Herrn Ing. sowohl für die Vk. als Verkäuferin der Liegenschaft als auch für die A.N. als Auftragnehmerin für den Umbau des 3. Obergeschoßes unterschrieben. Der Vertragswille war auf einen Erwerb der Liegenschaft mit einem sanierten 3. Obergeschoß gerichtet. Dabei kommt es nicht darauf an, dass über den Liegenschafts Kauf und die Umbauarbeiten unterschiedliche Vertragsurkunden abgeschlossen wurden. Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens kann davon ausgegangen werden, dass bei Erwerb der Liegenschaft bereits auch das fertig sanierte und umgebaute 3. Obergeschoß im Blick war.

Bauherr ist ein Käufer nur dann, wenn von allen Anfängen an die Disposition bei ihm liegt, ob er überhaupt baut, wenn er selbständig und eigeninitiativ plant und er auch zum Kostenvergleich die üblichen Offerte einholt. Diese Voraussetzungen liegen hier nicht vor, da bereits zum Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages feststand, dass die Liegenschaft mit einem umgebauten und sanierten 3. Obergeschoß erworben werden soll.

Die Beschwerdeführerin hat das Grundstück zu einem Zeitpunkt gekauft, als nicht nur die Planung für die Sanierung und den Umbau bereits abgeschlossen war, sondern auch das Bauansuchen von der Verkäuferin bereits bei der Baubehörde eingereicht war. Von der Verkäuferin und einem mit ihr zusammenarbeitenden Unternehmen, nämlich der A.N., die als Planverfasserin im Vertragsplan vom 6. Dezember 2011 aufscheint und von der auch die Bau- und Ausstattungsbeschreibung stammt, wurde dieses Konzept erarbeitet. Für diese beiden Firmen wurde die Vereinbarung/Auftragserteilung von Herrn Ing. jeweils als selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer unterschrieben. Als Bauwerberin gegenüber der Baubehörde scheint nicht die Beschwerdeführerin auf. Aus diesen Gründen kann der Beschwerdeführerin die Bauherreneigenschaft nicht zukommen.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer Revision**

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

insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Zur Frage, unter welchen Voraussetzungen von einer „Bauherreneigenschaft“ auszugehen ist, liegt eine langjährige, einhellige und umfangreiche VwGH-Rechtsprechung vor. Ob und welche Kriterien im Einzelnen im Beschwerdefall als erfüllt anzusehen sind oder nicht, ergibt sich anhand der Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes, sohin allein aus der Lösung von Tatfragen, nicht jedoch einer Rechtsfrage von "grundsätzlicher Bedeutung". Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 1. März 2017