



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

---

Außenstelle Wien  
Senat 20

GZ. RV/4124-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den endgültigen Bescheid vom 20. März 2002 des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Kaufvertrag vom 9. Mai 2000 erwarb der Bw. von der Verkäuferin 19/1435 Anteile an der Liegenschaft mit dem Recht zum Ausbau und zur Verwertung des Dachgeschosses des Hauses und zur späteren Begründung von Wohnungseigentum an der Dachbodenwohnung top Nr. 25 um einen Kaufpreis von S 1.413.000,--. Von der Verkäuferin wurden diese Liegenschaftsanteile und weitere Anteile an der Liegenschaft mit Kaufvertrag vom 15. Oktober 1999 erworben.

Die wesentlichen Bestimmungen des Kaufvertrages lauten auszugsweise:

"I.

.....

*Auf die (unausgebaute) Dachbodenfläche entfällt hiebei gemäß Nutzwertgutachten des (Architekten W.) vom 22.11.1999 ein Nutzwert von 82, der auf die Erwerber der Dachbodenfläche/des Dachbodenverwertungsrechtes – Ihrem Anteil entsprechend – aufgeteilt wird, sodaß auf die vertragsgegenständliche Dachbodenfläche/anteiliges Verwertungsrecht vorläufig die aus dem Rubrum ersichtlichen ideellen Anteile entfallen.*

*Festgestellt wird, daß der Käufer Mitglied einer Personengruppe (in der Folge "Käufergruppe") ist, die den vertragsgegenständlichen Dachboden insgesamt zur Gänze zur Schaffung von Dachgeschoßwohnungen erwirbt.*

*Die Käufergruppe hat Einvernehmen über die Zuweisung einzelner Dachgeschoß- bzw. Galerieflächen zu den zu schaffenden Wohnungen und damit auch über das den einzelnen Mitgliedern der Käufergruppe zukommende Verwertungsrecht erzielt.*

*Die Zuweisung von anteiligen Liegenschaftsanteilen sowie des anteiligen Kaufpreises erfolgt auf Basis der einvernehmlichen Mitteilung der Mitglieder der Käufergruppe, ohne daß dem Verkäufer Details über die vorgesehene Aufteilung bekannt sind. Die Mitglieder der Käufergruppe sind auch berechtigt, das ihnen zugewiesene anteilige Verwertungsrecht innerhalb der Käufergruppe in einem anderen Prozentschlüssel aufzuteilen bzw. zu verteilen, ohne daß dem Verkäufer hiebei ein Mitsprache- bzw. Zustimmungsrecht zukommt. Die nunmehr vorgenommene Zuweisung ergibt sich aus dem derzeitigen Planungsstand der Käufergruppe.*

.....

*Der vorliegende Vertrag ist unter der Bedingung des Vertragsabschlusses und der Ankaufsfinanzierung aller Mitglieder der Käufergruppe geschlossen. Unterfertigt ein Mitglied der Käufergruppe nicht bzw. scheitert seine Ankaufsfinanzierung, steht es dem Verkäufer binnen eines Monats nach Kenntnisnahme hievon frei, einen anderen Käufer zu nominieren, der der Käufergruppe vollinhaltlich beitritt oder – ohne Verkauf – zu erklären, den Ausbau der "vakanten" Wohnung durchzuführen und allenfalls später einen Käufer namhaft zu machen, um so den Bedingungseintritt zu erwirken. Der Eintritt dieser Bedingung ist dem Grundbuchsgericht gegenüber nur durch Antragstellung auf Vormerkung/Einverleibung des Eigentumsrechtes nachzuweisen, vom Treuhänder aber im Sinne seines Treuhandauftrages wahrzunehmen.*

.....

## V.

.....

*Den Erwerbern der vertragsgegenständlichen Dachbodenfläche/des anteiligen Verwertungsrechtes steht es völlig frei, nach Maßgabe der innerhalb der Käufergruppe bestehenden Vereinbarungen über ihre Dachbodenfläche zu verfügen und ihr gewünschtes Bauvorhaben gemeinsam oder getrennt einzureichen, dies mit der Maßgabe, daß eine gewisse Koordination, was statische Belange und allgemeine Teile des Hauses betrifft, erforderlich sein wird.*

*Der Verkäufer verpflichtet sich in diesem Zusammenhang, von der Käufergruppe vorgelegte Bauansuchen zu unterfertigen. Die Unterfertigung offenbar nicht bewilligungsfähiger Ansuchen kann der Verkäufer verweigern. Für den Fall der Unterfertigung eines durch die Käufergruppe vorgelegten Bauansuchens durch den Verkäufer ist der Verkäufer im Falle der rechtskräftigen Versagung dieses (von den Erwerbern stets nach den Vorgaben der Baubehörde nachzubessernden und abzuändernden) Bauansuchens zur Rückabwicklung des Vertrages durch Rückzahlung der Treuhanderlänge samt abgereifter Anderkontozinsen bereit und wird im Falle der bereits erfolgten Auszahlung des Kaufpreises diesen möglichen Rückabwicklungsanspruch mit Bankgarantie besichern. Eine darüber hinausgehende Haftung für eine bestimmte Ausbaubarkeit des Dachbodens wird nicht übernommen.*

.....

## VII.

*Der Käufer erwirbt die vertragsgegenständliche Dachbodenflächenanteiliges Verwertungsrecht und Liegenschaftsanteile zum Zwecke des Ausbaues einer Dachgeschoßwohnung. Er verpflichtet sich, den Dachbodenausbau insbesondere unter Beachtung der Bestimmungen des Wohnungseigentumsvertrages in einem Zug unter möglichster Schonung der Interessen der Miteigentümer sowie der Bewohner des Hauses durchzuführen. Vor Baubeginn ist vom Käufer eine ausreichende Dokumentation des Zustandes der Liegenschaft aufzunehmen, die die spätere versicherungstechnische Abwicklung allfälliger Schäden ermöglicht. Der Käufer ist verpflichtet, eine Versicherung (Bauherrhaftpflicht-/Bauwesenversicherung) zur Abdeckung sämtlicher durch den Dachbodenausbau verursachter Schäden mit ausreichender Vertragssumme einzudecken bzw. die Versicherungsprämie einer solchen durch die Miteigentümergemeinschaft abgeschlossenen Versicherung binnen 14 Tagen nach Vorschreibung zu berichtigen und dem Verwalter vor Baubeginn die Polizze und Errichtung der Versicherungsprämie für mindestens ein Jahr ab Baubeginn nachzuweisen. Dieser ist berechtigt, eine er-*

forderliche Aufstockung von Deckungssumme und Deckungsumfang zu begehrten. Die Ansprüche aus der Versicherung sind dem Verwalter zu zedieren.

.....

#### VIII.

*Beide Vertragsteile bevollmächtigen hiermit unwiderruflich und über ihren Tod hinaus Herrn Rechtsanwalt ..... alle Erklärungen und Ergänzungen dieses Kaufvertrages vorzunehmen, die zu einer etwa erforderlichen grundverkehrsbehördlichen Genehmigung und zur grundbücherlichen Durchführung notwendig sind. Diese Vollmacht ermächtigt weiters zur Intabulierung und Löschung von Pfandrechten oder sonstigen Lasten sowie zur Abgabe von Erklärungen gegenüber der Finanzverwaltung, der Grundverkehrsbehörde, Gerichten und jenen Behörden, die öffentliche Förderungen verwalten, sowie zur Empfangnahme von Bescheiden, Beschlüssen und Urkunden aller Art*

.....

#### XIII.

*Folgende Arbeiten an den allgemeinen Teilen des Hauses sind durch den Kaufpreis abgegolten und vom Verkäufer nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen zu erbringen:*

- a) Instandsetzung und Anstrich der straßenseitigen Fassaden des Hauses, Instandsetzung und Anstrich der hofseitigen Fassaden des Hauses mit Ausnahme der Lichthöfe. Die Arbeiten sind bis längstens 30.09.2000 abzuschließen.
- b) Sanierung des Stiegenhauses durch Ausbessern allenfalls schadhaften Verputzes und Anstrich bis längstens 31.12.2001.
- c) Überprüfung der Elektro- und Gassteigleitungen auf ausreichende Dimensionierung für den Dachgeschoßausbau, erforderlichenfalls Erneuerung bzw. Verlängerung bis ins Dachgeschoss."

Der Einreichplan für den Dachgeschossausbau und den Lifteinbau in der Liegenschaft wurde mit dem Zeichnungsdatum 22.11.99 datiert. Als Eigentümer der Liegenschaft ist die Verkäuferin und eine weitere Gesellschaft ausgewiesen. Als Planverfasser scheint jener Architekt W. auf, welcher das Nutzwertgutachten, welches dem Kaufvertrag für die Ermittlung der Nutzwerte zu Grunde lag, erstellte.

Mit Bescheid vom 10. Mai 2001 wurde von der Baubehörde die Bewilligung für folgende bauliche Maßnahmen erteilt:

*"Es wird das Dachgeschoss unter Beibehaltung der bestehenden Gebäudehöhe durch Ansteilen des Daches auf 45° für fünf Wohnungen (Nr. 23 bis 27) ausgebaut.*

*Im Erdgeschoss werden die Wohnungen Nr. 4 und Nr. 4a zur Wohnung Nr. 4, im 1. Stock die Wohnungen Nr. 10 und Nr. 11 zur Wohnung Nr. 10/11, im 2. Stock die Wohnungen Nr. 15 und Nr. 16 zur Wohnung Nr. 15/16 unter teilweiser Einbeziehung eines Gangteiles zusammengelegt. Außerdem wird im Keller die Werkstatt in ein Lager umgewidmet.*

*Im Hof wird beim Stiegenhaus ein gemauerter Aufzugsschacht für den Einbau eines nicht behindertengerechten hydraulischen Personenaufzuges errichtet.*

*Die Bauführung wird in öffentlich-rechtlicher Beziehung für zulässig erklärt."*

Mit einer Firma wurde von der Käufergruppe des Dachbodens der Liegenschaft ein Werkvertrag zur Herstellung einer Stahlbetondecke auf der Dachgeschossfläche abgeschlossen. In der Folge kam es zum Konkurs dieser Firma und wurden die Arbeiten von der Firma G. übernommen.

Alle fünf Erwerber machten von ihrem Rücktrittsrecht Gebrauch, nachdem sich die Wohnbauförderung geändert hatte. Darauf kam es bei zwei Käufern zu einer Kaufpreisreduktion in der Höhe von jeweils S 500.000,--. Zwei Käufer schieden endgültig aus, so dass nur mehr drei Käufer verblieben.

Sämtliche verbleibenden Erwerber haben in der Folge jeder für sich mit der Firma G. einen Generalunternehmervertrag abgeschlossen. Der Auftragsumfang war die Herstellung einer Galerieebene samt Auswechselung des Daches laut eingereichtem baubehördlich bewilligten Einreichplan. Für den Bw. beträgt der Werklohn für diese Leistungen laut diesem Vertrag S 343.980,-- inkl. USt.

Auf Fragen des Finanzamtes wurde bekanntgegeben, dass die Planzeichnung durch Architekt W. erfolgte, dass kein gemeinsamer Beschluss gefasst wurde und eine Gesamtkonstruktion niemals zur Diskussion stand. Erste Anbote wurden von der Verkäuferin Jänner/Februar 2000 bzw. April 2000 gemacht.

Zunächst wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien mit vorläufigen Bescheiden jeweils die Grunderwerbsteuer nur von den Kaufpreisen für die Liegenschaftsanteile vorgeschrieben. Mit endgültigem Bescheid vom 20. März 2002 schrieb das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien die Grunderwerbsteuer von einer Gegenleistung in der Höhe von S 1.256.980,-- mit S 43.994,-- vor. Die Bemessungsgrundlage setzt sich dabei wie folgt zusammen:

Grundkosten	S	1.413.000,00
abzüglich Nachlass	S	- 500.000,00
zuzüglich Baukosten	S	343.980,00
Gesamt	S	1.256.980,00

In der gegen diesen Bescheid rechtzeitig eingebrachten Berufung wurde vorgebracht, dass die Bauansuchen von den Erwerbern eingereicht wurden und das Baurisiko bei den Erwerbern liege. Der Erwerbsvorgang sei darauf gerichtet, einen Rohdachboden zu erwerben und dieser würde dann von den Erwerbern ausgebaut. Die Baukosten seien nicht in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einzubeziehen.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Im vorliegenden Fall ist die Einbeziehung der Baukosten in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer strittig.

Gemäß § 1 Abs. 1 GrEStG unterliegen der Grunderwerbsteuer bestimmte Rechtsvorgänge, so weit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen. Darunter fällt laut Ziffer 1 der zitierten Gesetzesstelle ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet.

Nach § 4 Abs. 1 GrEStG ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Gemäß § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG ist Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenden Nutzungen.

Das Berufungsvorbringen bezieht sich auf das Ausmaß der Gegenleistung im Rahmen der Thematik "Bauherreneigenschaft". Voraussetzung für die Einbeziehung der Baukosten in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer ist, dass eine finale Verknüpfung besteht. Dies ist dann anzunehmen, wenn der Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit ihm zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden ist. Diesbezüglich kommt es nicht darauf an, dass der Grundstückskauf und die Errichtung des Gebäudes in unterschiedlichen Vertragsurkunden, auch von verschiedenen Personen angeboten werden.

---

Nach der gefestigten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der Käufer nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er

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

Dem Bauherrn obliegt es, das zu errichtende Haus zu planen und zu gestalten, der Baubehörde gegenüber als Bau- und Konsenswerber aufzutreten, die Verträge mit den Bauausführenden im eigenen Namen abzuschließen und die baubehördliche Benützungsbewilligung einzuholen.

Auf Grund der Gestaltung kann nach den Erfahrungen des täglichen Lebens davon ausgegangen werden, dass beim Grunderwerb bereits die fertig geplante Wohnung im "Blick" war. Von der Verkäuferin wurden die Liegenschaftsanteile mit Kaufvertrag vom 15. Oktober 1999 erworben. Etwas mehr als ein Monat später, nämlich am 22. November 1999 war vom Architekten W. bereits der Einreichplan gezeichnet worden, der auch den Dachbodenausbau beinhaltet. Der Einreichplan lag also zu einem Zeitpunkt vor, zu dem mit den Erwerbern noch gar keine Vertragsverhandlungen geführt wurden. Dieser Einreichplan wurde von den Erwerbern dem bei der Baubehörde eingebrachten Bauansuchen beigelegt. Die dann von der Behörde erteilte Baubewilligung bezieht sich nicht nur auf den Ausbau des Dachbodens, sondern auch auf weitere bauliche Änderungen in diesem Haus. So die Zusammenlegung verschiedener Wohnungen im Haus, die Umwidmung des Kellers und die Errichtung eines Aufzugsschachtes für den Einbau eines Personenaufzuges.

Ein weiteres Indiz dafür, dass von den Erwerbern nicht nur die Liegenschaftsanteile gekauft wurden ist, dass in Folge der Änderung der Wohnbauförderung es bei zwei Erwerbern zu einer Preisreduktion in der Höhe von jeweils S 500.000,-- kam. Es wurden nicht nur die Liegenschaftsanteile erworben, sondern es war von Anfang an der Erwerb der Wohnung im "Blick".

Dafür spricht auch, dass nur solche Personen Liegenschaftsanteile erwerben konnten, welche sich auch zum Ausbau des Dachbodens verpflichteten. Nach den Bestimmungen des Kaufvertrages verpflichteten sich die Erwerber zur Errichtung der Wohnungen. Es wäre nicht möglich gewesen, Liegenschaftsanteile des Dachbodens zu erwerben ohne auch gleichzeitig

die Verpflichtung zum Ausbau abzugeben. Die Verkäuferin wäre bei rechtskräftiger Versagung des Bauansuchens zur Rückabwicklung des Vertrages bereit. Diese Gestaltung zeigt auch, dass ein Erwerb nur dann möglich war, wenn die Erwerber die Verpflichtung zur Errichtung der vorgeplanten Wohnungen eingehen. Daraus ist auch ersichtlich, dass Grunderwerb und die Baukosten in einem engen Zusammenhang stehen.

Dass die Erwerber nicht Bauherren sind bestätigt auch die Vorgehensweise bei der Auftragsvergabe. Mit den Bauarbeiten wurde jene Firma beauftragt, welche von der Verkäuferin den Käufern nahe gelegt wurde. Diese Firma wurde vertraglich beauftragt, die Wohnungen zu errichten. Für diese Leistungen wurde im Vertrag ein Werklohn vereinbart. Dieser im Vertrag genannte Preis ist ein Fixpreis und kann nicht verändert werden. Es bilden der Grundstückskaufvertrag und der die Bauerstellung regelnde Vertrag ein einheitliches Vertragswerk.

Bauherr ist ein Käufer nur dann, wenn von allen Anfängen an die Disposition bei ihm liegt, ob er überhaupt baut und wann er baut, wenn er selbstständig und eigeninitiativ plant und er auch zum Kostenvergleich die üblichen Offerte einholt. Diese Voraussetzungen liegen hier nicht vor.

Vom Bw. wird weiter vorgebracht, dass die Erwerber Einfluss auf die bauliche Gestaltung des Hauses nehmen konnten. Diese Änderungen betreffen nur die innere Raumaufteilung und die Innenausstattung. Damit wurde jedoch nicht eine wesentliche Änderung des von Anfang an feststehenden Kernes dieses Projektes erreicht.

Auf einen Vorhalt der beabsichtigten Entscheidung wurde eine Stellungnahme abgegeben, in welcher das Vorbringen im Berufungsverfahren wiederholt und darauf hingewiesen wurde, dass im Vorhalt der beabsichtigten Entscheidung Sachverhaltsdarstellungen enthalten sind, die nicht dem gegenständlichen Fall entsprechen. In diesem Punkt ist dem Vorbringen zwar zuzustimmen, es ändert aber nichts daran, dass dem Vorhalt die Gründe für die Entscheidung im beabsichtigten Sinne zu entnehmen sind. Weiters wird beantragt, die Umsatzsteuer nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen bzw. das Verfahren auszusetzen.

Zu dem Vorbringen des Bw. die Umsatzsteuer nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, wird bemerkt, dass dem derzeit beim Verwaltungsgerichtshof anhängigen Verfahren ein wesentlich anderer Sachverhalt zu Grunde liegt und eine Aussetzung des Verfahrens daher nicht in Frage kommt. Bei dem beim Gerichtshof anhängigen Verfahren ist strittig ob die für den Grunderwerb in Rechnung gestellte Umsatzsteuer zur Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer gehört und nicht ob für Bauleistungen in Rechnung gestellte Umsatzsteuerbeträge zur Gegenleistung gehören. In diesem Fall liegen zwei verschiedene Rechtsvorgänge vor. Die Umsatzsteuerschuld entstand für die von der bauausführenden Firma

getätigten Lieferungen und sonstigen Leistungen, während hier die Begründung des Anspruches auf Übereignung der (bebauten) Liegenschaft an die Bw. zu Grunde liegt (vgl. VwGH 03.06.1993, 92/16/0010). Hier bildet die Umsatzsteuer für die Bauleistungen einen Teil der Gegenleistung im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes.

Aus diesen Gründen war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Wien, 10. Juli 2003