

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache der Bf., X., vertreten durch W.S., über die Beschwerde gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 01. Juli 2011, 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 11. März 2010 wurde von der Bf., der Beschwerdeführerin, von der Vkf. die Liegenschaft EZ 1 Grundbuch Y. mit der Grundstücksadresse Z. erworben. Der vereinbarte Kaufpreis für diese Liegenschaft beträgt € 2.816.000,00 zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer in der Höhe von € 563.200,00, somit insgesamt € 3.379.200,00. Für diesen Erwerbsvorgang wurde die Grunderwerbsteuer mit € 118.272,00 selbst berechnet.

Mit dem Generalunternehmervertrag vom 11. Juni 2010 wurde von der Beschwerdeführerin als Auftraggeber der Firma B.G. der Auftrag zur Sanierung und Revitalisierung des von ihr erworbenen Objektes erteilt. Der Preis für die Sanierung wurde mit netto € 3.889.000,00 zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer vereinbart. In dieser Summe sind sämtliche Baukosten, Kosten für Planungsleistungen sowie allfällige Nebenkosten enthalten. Preisabweichungen sind nur bei einer Änderung des Leistungsumfangs auf Verlangen der Beschwerdeführerin bzw. auf Grund gesetzlicher Änderungen, Verordnungen oder behördlicher Anordnungen oder gemäß ÖNorm zulässig.

Die Grundlage des beauftragten Leistungsumfangs bildet der Maßnahmenkatalog und die Ausstattungsbeschreibung der B.G. mit Stand 3. März 2010 sowie die Entwurfsplanung mit dem Stand 10. Februar 2010 (Anlagen 2 und 3 zum Generalunternehmervertrag).

Mit dem Bescheid des Magistrates der Stadt Wien, Magistratsabteilung 37, Baupolizei, vom 7. Dezember 2010 wurde die Bewilligung erteilt, auf der gegenständlichen

Liegenschaft abweichend von dem mit Bescheid vom 5. Juni 2007 bewilligten Bauvorhaben nachstehende Änderungen vorzunehmen:

*„In sämtlichen Geschossen werden die Raumteilungen und –widmungen sowie die Fenster teilungen geändert, wobei nunmehr im Erdgeschoss eine Wohnung entfällt und im Dachgeschoss zwei Wohnungen mehr hergestellt werden, sodass nunmehr insgesamt 21 Wohnungen und ein Lokal entstehen. Die Garage im Erdgeschoss wird verlegt und anstelle von zwei Doppelparkern nur mehr ein Doppelparker eingebaut wird.“*

Dieser Bescheid erging u. a. an die B.G. als Bauwerberin und an die Vkf. zu Handen der B.G. als Grundeigentümerin. Dieser Bescheid der Baupolizei erging nicht an die Beschwerdeführerin. Dem Bescheid vom 5. Juni 2007, auf den sich der Bescheid der Baupolizei vom 7. Dezember 2010 bezieht, liegt ein Ansuchen einer Voreigentümerin der Verkäuferin der Liegenschaft zugrunde. Später wurden nur mehr Bauwerberwechsel bekannt gegeben. Die Anzeige eines Bauwerberwechsels, mit der die B.G. als neuer Bauwerber bekannt gegeben wurde, langte bei der Magistratsabteilung 37 am 30. September 2009 ein. Vom neuen Bauwerber wurden die der Magistratsabteilung vorliegenden Pläne unterfertigt.

Das Ansuchen um Sanierungsförderung beim Wohlfonds Wien wurde für die Vkf. bereits am 28. Jänner 2010 eingebracht und wurde von der B.G. als Bevollmächtigter unterschrieben.

Mit Bescheid vom 1. Juli 2011, Festsetzung gemäß § 201 BAO, wurde vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel gegenüber der Beschwerdeführerin die Grunderwerbsteuer mit € 281.610,00 festgesetzt. Die Gegenleistung setzt sich aus dem Kaufpreis in der Höhe von brutto € 3.379.200,00 und den Sanierungskosten inklusive Umsatzsteuer in der Höhe von € 4.666.800,00 zusammen und beträgt insgesamt € 8.046.000,00. In der Begründung dieses Bescheides wurde ausgeführt:

*„Die Vorschreibung erfolgt aus Gründen der Rechtsrichtigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung.*

*Die laut GU-Vertrag vom 11.06.2010 mit B.G. (y/x) zu zahlenden Sanierungskosten waren als weitere GrESt-pflichtige Gegenleistung der Bemessungsgrundlage zum ggst. Kaufvertrag vom 11.03.2010 EZ 1 KG y. hinzuzurechnen. Da der Erwerber die Liegenschaft samt Sanierungskonzept erworben hat, sind sowohl Grund- als auch Bau/ Sanierungskosten grunderwerbsteuerpflichtige Gegenleistung.“*

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung (nunmehr Beschwerde) wurde vorgebracht (ohne Hervorhebungen):

*„1. Mit Kaufvertrag vom 11.3.2010 hat die Einschreiterin von der Firma Vkf. die Liegenschaft EZ 1 Grundbuch Y. erworben.*

*Im Zeitpunkt des Ankaufes dieser Liegenschaft hat für die Einschreiterin nur festgestanden, die gegenständliche Liegenschaft als Anlageobjekt zu erwerben, ohne jedoch - in diesem Zeitpunkt - die genaue Verwendung derselben festgelegt zu haben.*

*Insbesondere hat - im Zeitpunkt der Anschaffung der gegenständlichen Liegenschaft - entgegen den Ausführungen in dem bekämpften Grunderwerbsteuerbescheid vom 1.7.2011, noch kein Sanierungskonzept vorgelegen.*

*Die Einschreiterin hat damit für den Ankauf der vorstehend näher bezeichneten Liegenschaft, außer den Kaufpreis gemäß Kaufvertrag vom 11.3.2010, keine weiteren Leistungen, an wen auch immer, erbracht, sondern sind die von der Einschreiterin nunmehr zu erbringenden Sanierungsleistungen erst nach der getroffenen Entscheidung durch die Einschreiterin, eine Sanierung der angeschafften Liegenschaft vorzunehmen, und somit losgelöst von dem ursprünglichen Kaufvertrag fällig geworden.*

*2. Erst im Juni 2010, also drei Monate nach dem Ankauf der gegenständlichen Liegenschaft, hat sich die Einschreiterin zur Sanierung derselben entschlossen.*

*Dass die Einschreiterin diese Sanierung ausschließlich aus eigenem, als Bauherr, und nicht auf Basis irgendwelcher von der seinerzeitigen Verkäuferin übernommenen Unterlagen durchführt, ergibt sich aus dem nachfolgenden Punkt 3..*

*3.*

*a) Einfluss auf die bauliche Gestaltung:*

*die Einschreiterin hat mit der B.G. den Generalunternehmervertrag vom 11.6.2010 abgeschlossen.*

*Gemäß Absatz 6) des § 3 des zitierten Generalunternehmervertrages „steht der Generalunternehmer der Einschreiterin binnen 5 Werktagen für Erklärungen und Änderungswünsche zur Verfügung, und hat hierüber - in angemessener Frist - der Einschreiterin Kostenprognosen und Angebote für Änderungswünsche vorzulegen“.*

*Darüber hinaus hat die Einschreiterin - laufend - während der bisherigen Sanierungsphase auf die bauliche Gestaltung Einfluss genommen, wozu auch die Aktenvermerke des Generalunternehmers vom 30.8./31.8.2010, und 4.2./4.5. und 31.5.2011, Beilagen ./A bis ./E, vorgelegt werden.*

*b) Baurisiko:*

*die Einschaltung eines Generalunternehmers ist bei derartigen Sanierungsprojekten branchenüblich, sodass von der Tragung eines Baurisikos dann gesprochen werden kann, wenn der Auftraggeber gegenüber dem Generalunternehmer unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist.*

*Gemäß Absatz 5) des § 3 des zitierten Generalunternehmervertrages ist „der Generalunternehmer der Einschreiterin gegenüber rechenschaftspflichtig und weisungsgebunden“, woraus sich ergibt, dass die Einschreiterin nicht nur das Baukostenrisiko zu tragen hat, sondern auch - aufgrund dieser Bestimmung des Generalunternehmervertrages - die Gestaltung der Sanierung ausschließlich nach Weisung der Einschreiterin vorzunehmen ist.*

*c) Finanzielles Risiko:*

*der § 4 des Generalunternehmervertrages vom 11.6.2010 spricht von einem von der Einschreiterin - als Fixpreis - zu bezahlenden Pauschalpreis.*

*Der von der Einschreiterin zu bezahlende Pauschalpreis wird damit – unrichtiger Weise – als Fixpreis bezeichnet, sondern handelt es sich vielmehr bei diesem Pauschalpreis um einen Festpreis, der sehr wohl Veränderungen, wie in den Absätzen 2) und 3) des § 2 des zitierten Generalunternehmervertrages festgeschrieben, unterliegen kann.*

*Überdies ist der Generalunternehmer der Einschreiterin gegenüber zur Rechnungslegung (Schlussrechnung) verpflichtet, sodass sich auch daraus ergibt, dass die Einschreiterin auch das Baukostenrisiko der von ihr veranlassten Sanierung zu tragen hat.“*

Folgende Aktenvermerke wurden vorgelegt:

1) Aktenvermerk vom 30.08.2010:

Betrifft Doppelparker und Keller-Lager von Herrn A.. In Bezug auf den Wunsch von Herrn B. links neben dem Eingangsbereich einen Doppelparker unterzubringen wurde mit dem Mieter dieses Bereiches eine Skizze betreffend Alternativfläche entwickelt. Baumeister C. wird ersucht, den Vorschlag auf technische Umsetzbarkeit hin zu prüfen und in den Ausführungsplan einzutragen.

2) Laut Aktenvermerk vom 31.08.2010 ersucht Herr B. um Übermittlung der Polierpläne zwecks Prüfung.

3) Aktenvermerk vom 04.02.2011:

Von Herrn B. werden Umplanungswünsche betreffend Dachgeschoßwohnungen übermittelt. Es wird darauf hingewiesen, dass nur mehr Änderungen berücksichtigt werden können, die keine Auswirkungen auf die erteilte Baubewilligung haben. Die Verbreiterung des Erkers in der Top 17 ist nicht mehr möglich. Änderungswünsche im Inneren der Wohnungen werden auf Umsetzbarkeit geprüft.

4) Der Aktenvermerk vom 04.05.2011 hat folgenden Wortlaut:

*„DG-Planung wurde bis auf Top 18 von Herrn B./Arch. D. freigegeben.*

*Betreffend diese Wohnung übergibt Arch. D. einen eigenen Vorschlag.*

*Der Generalplaner prüft auf technische Umsetzbarkeit bzw. beantwortet folgende Fragen:*

*- Sparrenauswechselung im Bereich der Dachflächenfensterbänder ist vorzusehen*

*- Lüftungsverziehung in den Schacht bei Lift (siehe beiliegende Skizze) – sofern möglich.*

*- Grundrissänderung und Ausstattungsänderung gem. beiliegendem Plan.“*

5) Laut Aktenvermerk vom 31.05.2011 ersuchen Herr B. und Architekt D. um Übermittlung eines detaillierten Ausführungsterminplanes.

Vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel wurde die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 10. Juni 2013 als unbegründet abgewiesen. Begründet wurde diese Abweisung wie folgt:

*„Tatsache ist, dass die Bw die gegenständliche Liegenschaft als Anlageobjekt erwerben wollte - auf eine bestimmte Verwendung der Liegenschaft kommt es bei*

*der Bemessung der Grunderwerbsteuer nicht an. Wenn auch die Vereinbarung für die Sanierungsleistungen losgelöst vom Kaufvertrag erfolgten, so besteht doch ein zeitlicher Zusammenhang. Der Kaufvertrag wurde am 11.3.2010 abgeschlossen, der Generalunternehmervertrag am 11.6.2010.*

*Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens ist eine Projektentwicklung dieser Größenordnung innerhalb von 3 Monaten nicht möglich.*

*Dem Generalunternehmervertrag ist ein Maßnahmenkatalog mit Ausstattungsbeschreibung zum Stand 3.3.2010 als Anhang, erstellt von der B.G., angeschlossen. Die Pläne sind mit Februar 2010 datiert.*

*Die dem Projekt zugrunde gelegte Baugenehmigung wurde bereits am 5.6.2007 erteilt. Später wurde nur noch der Bauwerberwechsel bekanntgegeben und der neue Bauwerber hat die Pläne unterfertigt (am 30.9.2009 von B.G.).*

*Es handelt sich hier um ein von der BG Firmengruppe geplantes und organisiertes Projekt, das von langer Hand vorbereitet wurde und innerhalb von kürzester Zeit durchgezogen werden sollte.*

*Dass Fördermittel in Anspruch genommen werden können, war eine der Bedingungen des Erwerbsvorganges. Damit wurde aber auch klargestellt, dass die Liegenschaft nicht in dem Zustand erworben werden sollte, in dem sie sich im Zeitpunkt des Kaufvertrages befand, sondern bereits der Erwerb einer sanierten Liegenschaft im Blick war.“*

Gegen diese Erledigung wurde ein Vorlageantrag eingebracht, in dem ergänzend zu den bisher eingebrachten Begründungen festgehalten wurde (ohne Hervorhebungen):

*„Schilderung des Ablaufs der Ereignisse mit unseren Kommentaren:*

*Im Jänner 2010 wird seitens des früheren Eigentümers der Liegenschaft (Vkf,) um Förderung angesucht, die Baubewilligung zum Projekt wurde bereits im Juni 2007, also sogar 2 Jahre vor dem Kauf der Liegenschaft seitens der Vkf, erteilt. Die Baubewilligung wurde daher schon dem Vor-Vor-Vor-Eigentümer der Liegenschaft (aus Sicht der Bf.) erteilt.*

*Am 11.3.2010 kauft die Bf. (vertreten durch die Vorstände) die Liegenschaft Z. (EZ 1 GB Y,) zu einem Preis von EUR 2.816.000 plus USt.*

*Der Verkäufer (die Vkf) musste dabei sogar garantieren, dass keine Bauaufträge betreffend die vertragsgegenständliche Liegenschaft vorliegen (siehe Punkt III. lit a des Kaufvertrags).*

*Aufgrund dieses Kaufvertrags war daher die Bf. als Käufer betreffend die weiteren Handlungsalternativen hinsichtlich der erworbenen Liegenschaft (zB. Vermietung, Weiterverkauf der Liegenschaft als Ganzes, Abverkauf von Wohnungen im Rahmen eines Parifizierungsmodells oder auch Sanierung etc.) in keinster Weise schuldrechtlich oder auch nur wirtschaftlich eingeschränkt.*

*Im Vergleich zu den sonst in der Praxis aufgeworfenen strittigen Rechtsfragen zur Bauherreneigenschaft bei Miteigentümergemeinschaften sei hier angemerkt, dass die Bf. das Grundstück zur Gänze erworben hat und damit ohne Rücksicht auf vertragliche Vereinbarungen mit allfälligen Miteigentümern oder Mitgesellschaftern agieren kann. Es handelt sich daher nicht um ein „Bauherrenmodell“ mit mehreren Eigentümern, bei dem sich die Frage der Bauherreneigenschaft regelmäßig stellt.*

*Am 11. Juni 2010 (also 3 Monate nach dem Erwerb des Grundstücks) wurde die B.G. als Generalunternehmer für ein Sanierungsvorhaben beauftragt.*

*Wie bei Baubeauftragungen im größeren Ausmaß üblich, wurde der Generalunternehmer zu einem Pauschalpreis beauftragt.*

*Preisabweichungen von diesem Pauschalpreis sind aber in den unter § 2 Abs 2 und Abs 3 bzw. § 3 Abs 12 des GU-Vertrags detailliert geregelt:*

*Preisabweichungen sind demnach bei einer Änderung des Leistungsumfangs auf Verlangen bzw. nach Freigabe des AG (= Auftraggebers) bzw. auf Grund gesetzlicher Änderungen, Verordnungen oder behördlicher Anordnungen oder ÖNorm zulässig (siehe dazu § 2 Abs 2 GU-Vertrag).*

*In § 2 Abs 3 GU-Vertrag werden detailliert sämtliche Flächenabweichungen „bepreist“.*

*In § 3 Abs 12 GU-Vertrag wird nochmals ausgeführt, dass Preisunterschiede, die durch die Bf. als AG, durch Gesetze, durch Verordnungen bzw. behördliche Anordnungen, insbes. Behördenauflagen und -aufträge auf Grund von Bau- oder Benützungsbewilligungen oder denkmalpflegerischen Aspekten, die nach Abschluss des Vertrags verursacht werden und daher seitens des GU bei der Preisfindung nicht berücksichtigt werden konnten, von der Verpflichtung des GU ausgenommen sind. Preisunterschiede, die sich aus den in § 3 Abs 12 GU-Vertrag aufgezählten Sachverhalten ergeben, sind daher vom AG (auf seine Rechnung) zu tragen.*

*Weiters ist vertraglich geregelt, dass eine Schlussfeststellung vereinbart ist (§ 10 Abs 3 des GU-Vertrags) und eine Schlussrechnung nach durchgeföhrter förmlicher Übergabe und erfolgter Übernahme seitens des GU an den AG zu legen ist (§ 9 GU-Vertrag).*

*Gem. § 3 Abs 5 GU-Vertrag ist der „GU der Bf. gegenüber rechenschaftspflichtig und weisungsgebunden, woraus sich klar ergibt, dass die Bf. als Bauherr nicht nur das Baukostenrisiko zu tragen hatte, sondern der GU auch - aufgrund der oben angeführten Vertragsbestimmung - die Gestaltung der Sanierung ausschließlich nach Weisung der AG vorzunehmen hat. Die Bf. war daher gegenüber dem GU unmittelbar berechtigt und auch verpflichtet.*

*Im Rahmen der Einbringung der Berufung wurden dem Finanzamt auch vier Aktenvermerke gesendet, die dokumentieren, dass der Bauherr (die Bf.) dementsprechend Einfluss auf die bauliche Gestaltung im Rahmen der Sanierung genommen hat (siehe Punkt 3.lit a der Berufung von Notar Dr. E.):*

Herr B. bzw. Herr Arch D. (beide als Bevollmächtigte für die Bf.) haben zB. am 30.8.2010 gefordert, links neben dem Eingangsbereich einen „Doppelparker“ unterzubringen. Herr B. hat am 31.8.2010 um Übermittlung der Polierpläne im DWG und PDF Format zwecks Prüfung durch seine begleitende Kontrolle (Arch. D.) ersucht.

Herr B. (und Arch D.) haben zudem Umplanungswünsche betreffend DG Wohnungen übermittelt (AV vom 4.2.2011). Im AV vom 4.5.2011 wird seitens BG festgehalten, dass die DG-Planung bis auf Top 18 von Herrn B. (und Arch. D.) freigegeben wurde, betreffend diese Wohnung übergibt Arch D. einen eigenen Vorschlag, der Generalplaner wiederum sagt zu, die technische Umsetzbarkeit zu prüfen. Herr B. und Arch D. ersuchen um Übermittlung eines detaillierten Ausführungsterminplanes.

#### Rechtliche Würdigung

Die höchstgerichtliche Judikatur (zB VwGH v. 22.4.1982, 81/16/0077) geht davon aus, dass das wesentliche Merkmal der Bauherreneigenschaft die Tragung des Risikos der Bauführung ist; der Umstand, dass jemand den Bauauftrag erteilt hat, sei dabei ua als wesentliches Indiz für die Bauherreneigenschaft zu sehen. Wie oben ausgeführt, hat die Bf. ohne jeden Zweifel das Risiko der Bauführung getragen und auch den Bauauftrag erteilt.

Die bloße Tatsache, dass schon vorher jemand anderer (hier: ein Voreigentümer) die Baupläne bei der Baubehörde eingereicht hat, spricht auch nach dem VwGH nicht gegen die Bauherreneigenschaft. Vielmehr kommt es nach stRspr vor allem darauf an, dass der Bauherr die Möglichkeit hatte, wesentliche Umplanungen und dementsprechende Änderungen des Bauprojekts zu veranlassen, nicht aber darauf, ob eine Gebrauchnahme von dieser Änderungsmöglichkeit unterlassen wurde.

Der VwGH sah sich in seiner Entscheidung vom 5.8.1993 (93/14/0044) zudem noch veranlasst, den übereifrigen Finanzbehörden mit erhobenem Zeigefinger folgendes mitzuteilen:

Es könne doch - so der VwGH - vernünftigerweise von einem Bauherren nicht verlangt werden, ein seinen Vorstellungen völlig entsprechendes, allenfalls sogar schon baubehördlich genehmigtes Projekt, das er unter seinem ausschließenden Risiko verwirklichen will, nur deshalb zu verändern, um im steuerrechtlichen Sinne Bauherreneigenschaft zu genießen.

Es wäre daher mit dem VwGH komplett unsinnig und beinahe grotesk, ein Projekt zu ändern, nur um der Finanzverwaltung einen Gefallen erweisen zu können, damit die - von der Finanzverwaltung rechtswidriger Weise verlangte - Änderung eines Projekts vorliegen würde. Kein vernünftig und wirtschaftlich denkender Steuerpflichtiger würde die Kosten einer Neuplanung auf sich nehmen und kann daher auch durch das Steuerrecht nicht dazu „gezwungen“ werden.

*Abgesehen davon, obwohl nach dem VwGH gar nicht erforderlich, wurde im konkreten Fall von der Bf. sogar substantiell auf die bauliche Gestaltung Einfluss genommen (siehe die oben erwähnten Aktenvermerke, die die Involvierung des AG dokumentieren).*

*Nach dem für die GreSt und die Umsatzsteuer einheitlichen Begriff des Bauherren ist daher - so der VwGH im oben genannten Judikat - als Bauherr derjenige anzusehen, der auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen könne und das Baurisiko zu tragen habe, den bauausführenden Unternehmen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet sei und der das finanzielle Risiko tragen müsse, und der auch berechtigt sei, vom bauausführenden Unternehmen Rechnungslegung zu verlangen (unter Hinweis auf ein weiteres VwGH-Judikat v. 27.6.1991, 90/16/0169). Alle diese Kriterien sind im konkreten Fall, bei der Bf. erfüllt.*

*Wobei der VwGH in diesem Judikat auch auf die sogenannte Fixpreisvereinbarung eingeht: Auch wenn der Bauherr mit dem Bauausführenden (hier: dem GU) eine Pauschalpreisvereinbarung schließen würde, ist die Bauherreneigenschaft nicht deswegen zu versagen. Wie der VwGH richtig festhält (5.8.1993, 93/14/0044), würde es sonst bei Pauschalpreisvereinbarungen nie einen Bauherren im steuerlichen Sinn geben.*

*Jeder kleine „Häuslbauer“ trachtet danach, im Rahmen der Anbotslegung der Gewerke bzw. des Generalunternehmers ein Pauschalangebot zu bekommen - es würde diametral der allgemeinen Lebenserfahrung und den Denkgrundsätzen widersprechen, einen Baumeister bzw. den Generalunternehmer auf Regie zu beauftragen.*

*Auch im konkreten Fall schloss der Stiftungsvorstand mit dem Generalunternehmer einen komplett fremdüblichen GU-Vertrag ab: Die üblichen Preisabweichungen bei so genannten Pauschalpreisen (bei Änderung von Gesetzen, Verordnungen, Abweichungen des Leistungsumfangs auf Verlangen des AG, bzw. dass der GU dem AG rechenschaftspflichtig und weisungsgebunden sei etc., siehe dazu die bereits erwähnten §§ 2 und 3 des GU- Vertrags) wurden vereinbart. Letztendlich hatte die Bf. auch noch das Risiko, dass der Generalunternehmer in Schwierigkeiten kommen hätte können und damit der Vertrag mit dem GU notleidend werden hätte können. Das Beispiel „Alpine“ zeigt, dass es sich dabei nicht nur um ein theoretisches Risiko handelt.*

*Es darf dazu schließlich auch noch angemerkt werden, dass sich ein Stiftungsvorstand, der bei einem Bauvorhaben nicht unter Anwendung eines Pauschalpreises mit einem GU kontrahiert, sogar schadensersatzpflichtig gegenüber der Stiftung im Rahmen der Organhaftung (als Verwalter von fremdem Vermögen) werden könnte (auf allfällige strafrechtliche Sanktionen gegenüber dem Stiftungsvorstand in Hinblick auf das Vorliegen von Untreue sei hier ebenfalls der Vollständigkeit halber hingewiesen). Dies zeigt wiederum deutlich, dass es völlig grotesk wäre, den Stiftungsvorstand einer zivil- und strafrechtlichen Haftung auszusetzen, nur damit die Wünsche des Finanzamtes erfüllt werden.*

*Auch die Argumente des Finanzamts betreffend die Abwicklung der Förderung gehen uE komplett ins Leere:*

*Beim Ankauf von sanierungsbedürftigen Zinshäusern ist es üblich, dass eine Grobplanung und Grobschätzung vorgenommen wird und um eine entsprechende Förderung angesucht wird. Das Ansuchen um die Förderung erfolgte im Jänner 2010. Nach Übertragung der Immobilie an die Bf. wurde logischerweise das Förderverfahren nicht gestoppt, da eine erneute Einreichung des Förderansuchens mit einem erheblichen Zeitverlust verbunden gewesen wäre. Kein vernünftig und wirtschaftlich denkender Steuerpflichtiger würde einen solchen Stopp machen und kann daher auch durch das Steuerrecht nicht dazu „gezwungen“ werden.*

*Die rechtlich verbindliche Förderzusage wurde am 24. April 2012 erteilt. Die Bf. hat letztlich entschieden, dass die Förderzusage angenommen wird, sie hätte dies als Bauherr auch ablehnen können.*

*Gerade in den letzten Jahren entschieden sich viele Bauherren aufgrund der langen Antragsdauer, aber auch aufgrund der sehr restriktiven Förderbestimmungen (Festlegung einer Mietobergrenze für die ersten 15 Jahre ohne Indexierungsmöglichkeit der Vermietung auf rd. EUR 7,50 pro qm und des Risikos der Möglichkeit der zwangsweisen Zuordnung von sozial schwachen Miethaltern seitens der Gemeinde Wien und zwar für jede vierte Wohnung des Hauses!) für eine Sanierung im ungefördernten Bereich. Beide Handlungsalternativen (gefördert oder ungefördert) waren daher für die Bf. uneingeschränkt möglich.*

*Es ist daher nicht nachvollziehbar und damit grob aktenwidrig, dass das Finanzamt in der Begründung der BVE davon ausgeht, dass die Inanspruchnahme von Fördermitteln eine Bedingung des Grundstückserwerbsvorgangs gewesen sein soll bzw. damit ein Indiz gegen die Bauherreneigenschaft der Bf. darstellen soll.*

*Die Berufungsvorentscheidung (und die damit verbundene Vorschreibung von GreSt) ist daher vollinhaltlich aufzuheben.“*

Mit Vorlagebericht vom 8. August 2013 legte das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel die Berufung gegen den Grunderwerbsteuerbescheid dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor. 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.

Bei vom Bundesfinanzgericht durchgeführten Recherchen im Internet wurden bei der V.K. folgende Eintragungen gefunden:

Unter der Leiste Unternehmen:

*„Die BG Gruppe ist mit ihren 76 Mitarbeitern eines der renommiertesten Immobilienunternehmen Österreichs. Als Projektentwickler und Bauträger im Bereich Wohnimmobilien ist BG seit mehr als 20 Jahren im Neubau und der Sanierung von mehrgeschoßigen Wohnbauten in Österreich und Deutschland tätig.*

*BG bietet ein umfassendes Leistungsspektrum, das die wesentlichen Dienstleistungen rund um die Immobilie abdeckt:*

- Objektauswahl und Erwerb
- Planung und Projektentwicklung
- Durchführung des Genehmigungsverfahrens
- Bauliche Umsetzung bis hin zur schlüsselfertigen Übergabe
- Vermietung, Verwaltung und laufende Betreuung während des gesamten Investitionszeitraums

*Der Name BG ist bei Anlegern, Banken und in der Immobilienwirtschaft für wirtschaftlich vernünftige Konzeption, hochwertige und termingetreue bauliche Ausführung und solide Geschäftsgebarung bekannt.“*

Unter der Leiste Entwicklung:

*„Als Spezialist, insbesondere im Bereich „Leistbares Wohnen“ entwickelt BG Miet- und Eigentumsobjekte in städtischen Wohnlagen. Durch attraktive, großvolumige Wohnbauten stellt BG den innerhalb der Stadt dringend benötigten Wohnraum sicher und schafft gleichzeitig nachhaltige und kalkulierbare Einnahmen für Investoren.*

*Neben der Schaffung von architektonisch ansprechendem, gut geschnittenem und leistbarem Wohnraum nimmt der städtebauliche Aspekt dabei einen besonderen Stellenwert ein. Großvolumiger innerstädtischer Wohnbau reicht über die Betrachtung der eigenen Liegenschaft hinaus und bedeutet neben der Attraktivität des Projektes für künftige Bewohner und Eigentümer immer auch Verbesserungen für das lokale Umfeld.*

*Wohnenswerte Städte überzeugen durch gute Infrastruktur. Kindergärten und Schulen, Einkaufsmöglichkeiten, Spielplätze und Grünflächen im Rahmen des Projektes geschaffen, aber für alle zugänglich und nutzbar, verbessern den städtischen Raum und die Lebensqualität. Die Realisierung innerstädtischer Projekte sorgt für kurze Wege und die leichte Erreichbarkeit von Arbeitsplatz, Bildungseinrichtungen sowie Freizeit- und Einkaufsmöglichkeiten. BG Projekte werden diesen Ansprüchen gerecht und schaffen damit Mehrwert für die Stadt und die Bewohner.“*

Im Firmenbuch findet man unter der FN 1a bei den historischen Daten die Firma Vkf. und unter dem Geschäftszweig „Sanierung Z.“.

Mit Vorhalt vom 18. November 2016 wurde der Beschwerdeführerin vom Bundesfinanzgericht bekannt gegeben, dass nach dem damaligen Stand des Verfahrens die Beschwerde als unbegründet abzuweisen wäre. Dazu wurde mit Schriftsatz vom 21. März 2017 wie folgt Stellung genommen:

*„Anbei übermitteln wir Ihnen zur detaillierten Sachverhaltsdarstellung ein unterfertigtes Gedächtnisprotokoll der damaligen Prokuristen der V.P. (ehem. B.G.) Herrn Dipl.-Ing. E.K. und Herrn Dipl. Ing. G.L. zur Klarstellung des zeitlichen Ablaufes.*

*Somit sollte nun klar gestellt sein, dass eindeutig die große Bauherreneigenschaft gegeben ist.“*

In dem dieser Stellungnahme beigelegtem Gedächtnisprotokoll vom 21. März 2017 wird von den Herren Dipl.-Ing. E.K. und Dipl.-Ing. G.L. der Ablauf der Entscheidungen zur Sanierung des Projektes Z. im Zeitraum September 2009 bis April 2012 wie folgt zusammengefasst:

*„Im September 2009 erwarb die Vkf. die Liegenschaft Z. (EZ 1 GB Y.). Die technische Ankaufsüberprüfung des Projektes wurde seitens der B.G., Herrn DI L., durchgeführt.*

*Gegenstand dieser Prüfung war insbesondere auch die bereits von der Abgeberin vorgelegte Baugenehmigung zum Ausbau des Dachgeschoßes und dem Einbau von Stellplätzen.*

*Die Baubewilligung wurde im Juni 2007 von einer Voreigentümerin, VVk., als damalige Baubewerberin und Grundeigentümerin, erwirkt und wurde bereits von der Vkf. mitgekauft. In dieser ursprünglichen Baubewilligung (5.6.2007 adressiert an VV.) wurde bewilligt, zum Zwecke der Wohnraumschaffung das Dachgeschoß um drei Maisonettewohnungen zu erweitern, Top 14 zu teilen, zwei Doppelparker einzubauen (damit verbunden Änderung Top 2), die Einlagerungsräume für die neuen Wohneinheiten seien im Kellergeschoß zu errichten sowie der Aufzugsschacht bis in das 2. Dachgeschoß zu führen.*

*Im Feber 2010 wurde von der B.G., Herrn DI K., um Förderung hinsichtlich einer Sockelsanierung beim wohnfonds wien angesucht. Der Antrag erfolgte auf Basis einer Bestandsvermessung.*

*Danach wurde die Überarbeitung der baugenehmigten Pläne begonnen.*

*Am 11. März 2010 wurde die Liegenschaft von der Bf. erworben.*

*Von unserer Seite her gab es zu diesem Zeitpunkt noch keinerlei Bauaufträge. Somit war die Bf. in Ihren Handlungen hinsichtlich der Beauftragung, Sanierung und Verwendung der Liegenschaft in keiner Weise eingeschränkt oder rechtlich an die Vergabe an einen bestimmten Auftragnehmer gebunden.*

*Das Förderansuchen betreffend die Sockelsanierung wurde nach Verkauf der Liegenschaft bewusst nicht gestoppt, da der Antrag bereits eingebracht war und vorerst kein weiterer Arbeitsaufwand damit verbunden war.*

*Nach dem Verkauf der Liegenschaft im März 2010 gab es zahlreiche Besprechungen von Seiten BG mit den Vertretern der Bf., aber auch Verhandlungen und eine Beauftragung eines anderen Generalunternehmers waren in dieser Phase, soweit mir erinnerlich, zu diesem Zeitpunkt nicht ausgeschlossen. Die Beauftragung zur Sanierung der Z. durch die Bf. wurde schließlich im Juni 2010 erteilt.*

*Während dieser Verhandlungen wurde im April 2010 ein Planwechsel bei der Magistratsabteilung eingereicht. Dieser Planwechsel wurde zwar durch die V.P. (ehem. B.G.) eingebracht, allerdings bevollmächtigt durch die Bf..*

*Seitens der Bf. wurden seit Projektbeginn wesentliche Abänderungen an der Planung vorgenommen und es wurden seitens der neuen Eigentümerin Verhandlungen mit Miatern*

*geführt, um diese Planungen - welche zum Teil in Bestandsrechte von Altmietern eingriffen - umsetzbar zu machen. Die Gestaltung des Projektes wurde durch Herrn Architekt D. maßgeblich beeinflußt. Die Mietergespräche wurden von Herrn V.B. geführt. (Beide waren seitens der Bf. bevollmächtigt).*

*Im April 2012 wurde die rechtlich verbindliche Förderzusage erteilt, welche schlussendlich dann von der Bf. angenommen wurde. Im Mai 2012 wurde die offizielle Anzeige des Bauwerberwechsels an das zuständige Magistrat bekannt gegeben.*

*Ende November 2012 wurde ein abschließender Planwechsel von B.G. als Bevollmächtigter der Grundeigentümerin Bf. eingebracht.“*

#### **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 des Kaufvertrages am 11. März 2010 wurden von der B.G. der Maßnahmenkatalog und die Ausstattungsbeschreibung mit Stand 3. März 2010 sowie die Entwurfsplanung mit dem Stand 10. Februar 2010 erstellt. Diese Unterlagen bildeten die Grundlage für den Leistungsumfang im Generalunternehmervertrag vom 11. Juni 2010. Diese vorbereiteten Unterlagen weisen darauf hin, dass bereits vor Unterfertigung des Kaufvertrages ein Konzept erarbeitet wurde. Mit der Übernahme dieser Vorarbeiten tritt die Beschwerdeführerin in ein vorbereitetes Konzept ein. Bereits zum Zeitpunkt des

Abschlusses des Kaufvertrages stand fest, dass das Altgebäude ausgebaut und saniert werden soll.

Dafür, dass bereits zum Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages ein ausgebautes und saniertes Altgebäude im Blick war, spricht auch die Person der Verkäuferin.

Die BG Gruppe, zu der auch die Verkäuferin gehört, bietet ein umfassendes Leistungsspektrum, das die wesentlichen Dienstleistungen wie Objektauswahl, Planung und Projektentwicklung, Durchführung des Genehmigungsverfahrens, die bauliche Umsetzung bis zur schlüsselfertigen Übergabe sowie die Vermietung, Verwaltung und laufende Betreuung während des gesamten Investitionszeitraumes abdeckt.

Auch hier liegen dem Generalunternehmervertrag, abgeschlossen mit der B.G., die Ausstattungsbeschreibung der B.G. mit Stand 3. März 2010 sowie die Entwurfsplanung mit dem Stand 10. Februar 2010 (der Kaufvertrag wurde am 11. März 2010 unterfertigt) zu Grunde. Die Grundlage des Leistungsumfangs bilden Unterlagen, die bereits vor Unterfertigung des Kaufvertrages von der BG Gruppe erstellt wurden.

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 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 tritt im gegenständlichen Fall die Firma B.G. - wie die Verkäuferin eine Firma der BG Gruppe - auf. Als Bauwerberin tritt die B.G. bereits seit der bei der Baubehörde am 30. September 2009 eingelangten Anzeige eines Bauwerberwechsels auf. Ihr wurde auch der Bescheid der Baupolizei vom 7. Dezember 2010, der auf ein mit Bescheid vom 5. Juni 2007 bewilligtes Bauvorhaben Bezug nimmt, als Bauwerberin zugestellt. Diesem Bescheid ist nicht zu entnehmen, dass die B.G. (nunmehr V.P.) von der Beschwerdeführerin bevollmächtigt worden wäre! Gerade der Umstand, dass die B.G. bereits vor Unterfertigung des Kaufvertrages bis über zwei Jahre nach Abschluss des Kaufvertrages gegenüber der Baubehörde als Bauwerber aufgetreten ist, stellt ein gewichtiges Indiz gegen die Annahme der Bauherreneigenschaft der Beschwerdeführerin dar.

Auch wenn, wie dem Gedächtnisprotokoll vom 21. März 2017 zu entnehmen ist, im Mai 2012 die offizielle Anzeige des Bauwerberwechsels an das zuständige Magistrat bekannt gegeben worden sein soll, trat die Beschwerdeführerin gegenüber der Baubehörde erst mehr als zwei Jahre nach Abschluss des Kaufvertrages und beinahe zwei Jahre nach Unterfertigung des Generalunternehmervertrages als Bauwerberin auf, was auch eindeutig dafür spricht, dass sich die Beschwerdeführerin in ein bereits von der Veräußerin und mit ihr zusammenarbeitenden Personen vorgegebenes Konzept einbinden ließ. Es wird damit nur bestätigt, dass die BG Gruppe dieses Projekt nicht aus der Hand geben wollte. Noch dazu war der Geschäftszweig der Verkäuferin, der Firma Vkf., die „Sanierung Z.“.

Wenn im Vorlageantrag ausgeführt wird, dass dem Finanzamt vier Aktenvermerke gesendet wurden, die dokumentieren, dass die Beschwerdeführerin einen entsprechenden Einfluss auf die bauliche Gestaltung genommen hat, ist dem entgegen zu halten, dass im Aktenvermerk vom 4. Februar 2011 darauf hingewiesen wurde, dass nur mehr Änderungen berücksichtigt werden können, die keine Auswirkungen auf die erteilte Baubewilligung haben. Außerdem handelt es sich dabei nur um die Unterbringung eines Doppelparkers im Eingangsbereich, Umplanungswünschen im Dachgeschoß und Ersuchen um die Übermittlung verschiedener Pläne. Die Verbreiterung eines Erkers war nicht mehr möglich.

Ein Merkmal der Bauherreneigenschaft ist auch, dass dem Erwerber ein Recht und eine Möglichkeit der Einflussnahme auf die Gestaltung des Gesamtbauvorhabens oder das Recht zu wesentlichen Änderungen des Projektes zugestanden wird. Ein Käufer ist nämlich nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er auf die bauliche Gestaltung, und zwar auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion Einfluss nehmen kann (vgl. VwGH 17.10.2001, 2001/16/0230). Laut den vorgelegten Aktenvermerken konnten nur solche Änderungen berücksichtigt werden, die keine Auswirkungen auf die erteilte Baubewilligung haben. Es handelt sich hier nur um geringfügige Änderungen, die keinen Einfluss auf die bauliche Gestaltung des Hauses haben. Derart geringfügige Änderungen begründen keine Bauherreneigenschaft bei der Beschwerdeführerin.

Dass das bereits baubehördlich genehmigte Projekt nicht völlig den Vorstellungen der Beschwerdeführerin entsprochen hat, wird durch die Aktenvermerke bestätigt, besonders durch den Aktenvermerk vom 4. Februar 2011. Nach diesem können nur mehr Änderungen berücksichtigt werden, die keine Auswirkung auf die erteilte Baubewilligung haben – eine Verbreiterung des Erkers war nicht mehr möglich. Durch diesen Aktenvermerk wird einerseits bestätigt, dass das Projekt nicht völlig den Vorstellungen der Beschwerdeführerin entsprochen hat und andererseits, dass die Beschwerdeführerin keinen Einfluss mehr auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion nehmen konnte.

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 die Baubewilligung gegenüber einer Voreigentümerin der Verkäuferin als seinerzeitiger Grundeigentümerin und Bauwerberin erteilt war. Bereits im Jänner 2010 wurde seitens der Verkäuferin, der Vkf. um Förderung beim Wohnfonds Wien angesucht. Dass der Beschwerdeführerin nicht die Bauherreneigenschaft zukommt, wird auch noch dadurch bestätigt, dass im Firmenbuch bei der Verkäuferin als Geschäftszweig „Sanierung Z.“ aufscheint.

Weiter sprechen gegen die Bauherreneigenschaft der Beschwerdeführerin die Ausführungen im Gedächtnisprotokoll von 21. März 2017, dass die Baubewilligung im Juni 2007 von einer Voreigentümerin als damalige Bauwerberin und Grundeigentümerin erwirkt wurde und von der Vkf. mit gekauft wurde. Auf diese Baubewilligung wurde auch noch im Bescheid der Baupolizei vom 7. Dezember 2010 Bezug genommen. Der zuletzt

genannte Bescheid der Baupolizei erging an die B.G. als Bauwerberin, die gegenüber der Baubehörde seit der Anzeige eines Bauwerberwechsels im September 2009 gegenüber der Baubehörde als Bauwerberin auftritt. Damit wird dokumentiert, dass bereits lange vor Abschluss des Kaufvertrages am 11. März 2010 feststand, dass das gegenständliche Grundstück umgebaut bzw. saniert wird.

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 15. Mai 2017