



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 3. Mai 2007 durch die Vorsitzende HR Dr. Hedwig Bavenek-Weber und die weiteren Mitglieder Mag. Ilse Rauhofer, Mag. (FH) Roland Pichler und Gustav Anderst über die Berufung des BW, Adr, vertreten durch Allaudit Buchprüfungs- u. SteuerberatungsgmbH, 1090 Wien, Alserstraße 24, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 17. Februar 2004 zu ErfNr.xxx betreffend Grunderwerbsteuer nach der in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 29.10.1999/5.11.1999 erwarb Herr BW (der nunmehrige Berufungswerber, kurz Bw.)

- von der KEG-1 51/1030 stel Anteile samt Wohnungseigentum an Wohnung W 7+7a und
- von der KEG-2 52/1030 stel Anteile samt Wohnungseigentum an Wohnung W 9+10 der Liegenschaft EZx (X-Gasse).

Im Kaufvertrag wurde für diese beiden Kaufobjekte ein Gesamtkaufpreis von S 940.000,00, ausgewiesen und dazu festgehalten, dass auf die Wohnung W 7+7a ein Teil von S 436.000,00 und auf die Wohnung 9+10 ein Betrag von S 504.000,00 entfällt.

In den Kaufverträgen wurde unter Punkt V von den Vertragsparteien jeweils festgehalten, dass die Wohnungen in unsaniertem Zustand gekauft werden.

Die Grunderwerbsteuer für den Erwerb der beiden Eigentumswohnungen wurde vom Vertragserrichter 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-X zu GZxxx betreffend die Gesellschafter der Verkäuferinnen erfolgte eine Beschlagnahme von Geschäftsunterlagen. Darunter ua. folgende, den Erwerb der Eigentumswohnungen durch den Bw. betreffende Unterlagen (in Kopie im Bemessungsakt des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien zu ErfNr.yyy):

- vom Bw. am 15. Oktober 1999 unterzeichneter Zeichnungsschein, in denen für beide Wohnungen ein "Wohnungs-Gesamtpreis" von S 2.632.000,00 ausgewiesen wird. In diesem Zeichnungsschein wurde festgehalten, dass sich der Wohnungs-Gesamtpreis (WGP) wie Folgt zusammensetzt:

"40 % des WGP beträgt der in einem notariell abzuschließenden Kaufvertrag ausgewiesene Kaufpreis der Wohnung in unsaniertem Zustand. Weitere 50 % des WGP beträgt die Summe des gemäß Bauauftrag verrechneten Betrages ohne Umsatzsteuer. Restliche 10 % des WGP beträgt die Umsatzsteuer für die gemäß Bauauftrag verrechneten Baukosten."

Unter Punkt III. des Zeichnungsscheines "Kaufpreisregulierung Wohnung und Abwicklung Bauauftrag" wird ausgeführt wie folgt:

"Die Kaufpreisregulierung betreffend der in Punkt I dieser Vereinbarung angeführten Wohnung(en) sowie die Abwicklung und Bezahlung des Bauauftrages ist wie folgt durchzuführen:

- Dem beauftragten Notar ist ein Anteil von 40% in Bezug auf den WGP, das sind öS 940.000,00 zur Abwicklung des notariell abzuschließenden Kaufvertrages und Bezahlung des Kaufpreises der Wohnung(en) in unsaniertem Zustand zuzüglich der vom Notar noch bekannt zu gebenden Kaufnebenkosten (ohne jegliche Maklergebühr) innerhalb von 2 Wochen ab Abschluss des notariellen Kaufvertrages auf ein Treuhandkonto des beauftragten Notars gemäß Punkt I dieser Vereinbarung zur Verfügung zu stellen.*
- Ein Anteil von weiteren 60% in Bezug auf den WGP, das sind öS 1.692.000,00 ist der mit der Renovierung und dem Ausbau gemäß Bauauftrag befassten "ARGE AUSBAU X.-Gasse" unverzüglich nach gesonderter Unterfertigung des Bauauftrages und nach Vorlage der Endabrechnung der "ARGE AUSBAU X.-Gasse" auf Konto Nr. xxxx bei X-Bank, lautend auf "ARGE AUSBAU X.-Gasse", zu überweisen.*

Der Bauauftrag-Gesamtbetrag entspricht dem Rechnungsbetrag für den Ausbau

<i>in Höhe von netto</i>	<i>S</i>	<i>1.410.500,00</i>
<i>zuzüglich 20% USt</i>	<i>S</i>	<i>282.000,00</i>
<i>somit insgesamt</i>	<i>S</i>	<i>1.692.000,00</i>

Es wird ausdrücklich festgehalten, dass die Vorsteuer aus der dargestellten

Rechnung (d.s. S 282.000,00) zur ausschließlichen, uneingeschränkten Verfügung des Wohnungskäufers steht."

- Bauauftrag des Bw. vom 1. November 1999/17. Dezember 1999 an die "Arge Ausbau X.-Gasse und X-GmbH c/o X&Y" S 1.692.000,00
Darin wird als Termin für die voraussichtliche Fertigstellung der Arbeiten der 31. Dezember 1999 genannt.
- Endabrechnungen vom 17. Dezember 1999. Als Datum der Übernahme der Wohnungen wird darin der 17. Dezember 1999 genannt.
- An den Bw. gerichtete Einzahlungsübersicht der Y-GmbH vom 22. Dezember 1999 betreffend "Ankauf und Ausbau der Wohnungen"

Mit Bescheid vom 17. Februar 2004 gemäß § 201 BAO setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien gegenüber dem Bw. die Grunderwerbsteuer für den o.a. Kaufvertrag vom 5. November 1999 mit 3,5 % von € 191.274,90 = € 6.694,62 fest. Der in Form der Selbstberechnung durch Herrn Notar Dr.X abgeführte Betrag in Höhe von € 2.390,94 wurde angerechnet, womit sich eine Nachforderung von € 4.303,69 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>940.000,00</i>
<i>Baukosten inkl. USt</i>	<i>ÖS</i>	<i>1.692.000,00</i>
<i>richtige Bemessungsgrundlage</i>	<i>ÖS</i>	<i>2.632.000,00</i>
<i>dem entsprechen</i>	<i>€</i>	<i>191.274,90</i>

Da die von Herrn Notar Dr.X 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 vom Bw. die Festsetzung der Grunderwerbsteuer mit einem Betrag von € 2.390,94 beantragt. Dazu wurde eingewandt, dass es unrichtig sei, dass der Bw. die Absicht gehabt hätte, fertig renovierte Wohnungen zu erwerben. Der Bw. habe schon längere Zeit die Absicht gehabt, unsanierte Wohnungen zu erwerben, zu sanieren und auszubauen, um sie in weitere Folge zu vermieten. Nachdem sich der Bw. bereits längere Zeit am Immobilienmarkt umgesehen habe, sei er mit der X-Gruppe in Kontakt getreten, die damals unsanierte Wohnungen am Markt angeboten habe. Der Bw. habe sich erst nach längeren Überlegungen entschlossen die "ARGE Ausbau X-Gasse" mit den

konkreten Um- und Ausbauten der angekauften Tops zu beauftragen. Im Vergleich zu anderen Baufirmen sei der Bauauftrag sehr günstig erschienen. Als Bauherr im abgabenrechtlichen Sinn dürfe dem Bw. die Grunderwerbsteuer nur vom Kaufpreis der Wohnung vorgeschrieben werden. Für die Bauherrneigenschaft des Bw. würden folgende Tatsachen sprechen:

- Der Vertragswille der Vertragspartner sei gewesen, unsanierte Wohnungen zu kaufen, um sie zu sanieren und zu vermieten;
- Der Bw. habe die Möglichkeit der Einflussnahme auf die Ausgestaltung der Wohnungen gehabt
- Der Bw. haben den bauausführenden Unternehmen den Bauauftrag erteilt, sodass der Bw. daraus unmittelbar berechtigt und verpflichtet gewesen sei und das Baurisiko getragen habe. Als der Bw. die Wohnungen erstmals besichtigt und Vorverhandlungen geführt habe, sei erst mit den Vorbereitungen der Haussanierung begonnen worden. Die konkreten Renovierungs- und Ausbauarbeiten seien erst im Oktober 1999 begonnen worden. Die letzten Arbeiten seien erst zwei Monate später, nämlich im Dezember 1999, abgeschlossen worden. Wesentlich sei, dass für den Bw. keine vertragliche Verpflichtung bestanden habe, den Bauauftrag der "ARGE Ausbau X-Gasse" 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 dem Bw. ua. der Inhalt des Zeichnungsscheines vorgehalten und vom Finanzamt ausgeführt, dass die Erteilung des Bauauftrages schon vor dem Kaufvertrag zeige, dass sich der Bw. in ein Vertragskonzept einbinden habe lassen. Der Bw. sei gegenüber der Baubehörde nicht als Bau- und Konsenswerber aufgetreten. In dem Bauauftrag werde die Gesamt-, Ausführungs- und Detailplanung von Architekt 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.

Dem Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde noch eine ausführliche Stellungnahme des Bw. beigeschlossen und 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 das mündliche Anbot des Bw. zwecks Erwerbes der unsanierten Eigentumswohnungen top 7 und 9 an der EZx vom 15. Oktober 1999 noch am selben Tag von den Handels KEGs angenommen worden sei. Bereits mit Schreiben vom 18. Oktober 1999 (das dem Vorlageantrag in Kopie angeschlossen wurde) sei der Notar um die Errichtung eines Kaufvertrages über die unsanierten Wohnungen ersucht worden. Der Abschluss des notariellen Kaufvertrages habe sich dann noch bis zum 29. Oktober 1999 verzögert. Aus Sicht des Bw. habe es sich beim Notarstermin nur mehr um eine Formalität in Bezug auf eine bereits fixierte Angelegenheit gehandelt. Selbstverständlich habe der Bw. die gegenständlichen Wohnungen nur mit einer bereits vorliegenden, rechtskräftigen Baubewilligung vom 19. Oktober 1999 erworben. Ein Erwerb ohne vorliegende Baubewilligung sei nicht in Frage gekommen, da der Bw. unbedingt eine umgehende Sanierung der gegenständlichen Wohnungen aus betriebswirtschaftlichen Gründen in Auftrag geben wollte. Die Kosten für die vorhandenen Baubewilligungen seien auch bereits im Kaufpreis der unsanierten Wohnungen von Seiten der Verkäuferin inkludiert worden. Die grundsätzliche Willenübereinstimmung über die Erteilung des Bauauftrages sei relativ rasch im Rahmen der Vorgespräche im Oktober 1999 (Besprechungstermin mit Herrn Y) erfolgt. Der Bauauftrag sei schriftlich zwar erst am 1. November/17. Dezember 1999 ausgefertigt worden, sei aber bereits etwa seit Oktober 1999 zwischen dem Bw. und der Arge paktiert gewesen. Selbstverständlich habe er von der Arge bei Erteilung des Bauauftrages auch eine Fertigstellungsgarantie und eine Preisgarantie verlangt. Jedenfalls seien zum Zeitpunkt des Ankaufes der gegenständlichen Wohnungen durch den Bw. noch keinerlei Sanierungsmaßnahmen in den erworbenen Wohnungen 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 Wohnungen garantiert worden. Die Gesamtsanierung des Gebäudes sei für den Bw. von entscheidender Bedeutung gewesen.

Zum Nachweis des geschilderten Sachverhaltes beantragte der Bw. die Einvernahme folgender Zeugen:

- Herrn Y als Geschäftsführer und Gesellschafter der Verkäuferin
zum Beweis dafür,
dass die Verkäuferin dem Bw. im Oktober 1999 zwei unsanierte Wohnungen verkauft
habe und

als Geschäftsführer der „ARGE Ausbau X-Gasse“

zum Beweis dafür, dass der Bauauftrag zum Umbau der unsanierten Wohnungen bereits im Oktober 1999 zustande gekommen sei und in den darauf folgenden Wochen realisiert worden sei.

- Herrn Z als damaliger Geschäftsführer der X-GmbH, welche den Umbau dann im Auftrag der ARGE vorgenommen habe, zum Beweis dafür, dass die tatsächlichen Bauausführungen in den Eigentumswohnungen im Zeitraum Oktober 1999 bis Dezember 1999 gesetzt worden seien.

Zu den oa. Anträgen auf Einvernahme des Herrn Y und Herrn Z wurde dem Bw im Zuge der Ladung Folgendes mitgeteilt:

"Herr Y wurde am heutigen Tag in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der Verkäuferinnen der Eigentumswohnungen zur mündlichen Berufungsverhandlung geladen. Hingegen wurde von einer Ladung des Herrn Z Abstand genommen, weil die durch die Einvernahme unter Beweis zu stellende Tatsache (nämlich, dass die tatsächlichen Bauausführungen in den Eigentumswohnungen im Zeitraum Oktober 1999 bis Dezember 1999 gesetzt worden sind) einerseits als richtig anerkannt wird und anderseits der Zeitpunkt der Durchführung der Sanierungsmaßnahmen für die grunderwerbsteuerliche Beurteilung keine entscheidende Relevanz zukommt."

Zu der am 3. Mai 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung sind weder der Berufungswerber noch Herr Y persönlich erschienen, beide haben jedoch einen Bevollmächtigten entsandt (im Folgenden kurz PV für den Vertreter des Bw. und VerkäuferV, für den Vertreter der beiden Verkäuferinnen). Zum Sachverhalt brachte der PV noch vor, dass im Oktober 1999 mehrere Begehungen des Bw. unter Beisein von Herrn Y und Herrn Z stattgefunden hätten. Dabei sei einerseits die vorliegende Baubewilligung besprochen worden. Klar sei allerdings gewesen, dass die Wohnungen zu dieser Zeit unsaniert und Bauschutt von diversen Arbeiten in diesem Objekt vorhanden gewesen seien. Der Bw. habe diese Wohnungen als Wohnungen für seine Enkel erwerben wollen, wobei er die Größen von knapp über 50 m² als ideal angesehen habe. Der Kauf dieser Wohnungen sei von ihm erinnerlich Mitte bis Ende Oktober 1999 vorgenommen worden. Die Sanierung der Wohnungen sei von ihm so wahrgenommen worden, dass er diese selbst in Auftrag geben habe können, unabhängig von einem bestimmten Auftragnehmer. Allerdings seien ihm im Zuge der Begehungen die Ausstattung, die Einteilung der Räumlichkeiten und die Qualität der Einbauten (Küchen, Elektroeinrichtungen) als ideal erschienen, wodurch er in der Folge die ARGE Ausbau X-Gasse mit dem Bau beauftragt habe. Aus der Sicht des Bw. habe er 1.) unsanierte Eigentumswohnungen gekauft, 2.) die Sanierung persönlich in Auftrag gegeben, 3.) das zivilrechtliche Risiko dieser Sanierung in Bezug auf die ARGE auch getragen. In diesem

Sinne sehe sich der Bw. durch die Vorschreibung der Baukosten als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer beschwert.

Die Frage der Vorsitzenden, wie der Bw. zu diesem Projekt gekommen ist, beantwortete der PV dahingehend, dass der Bw. Wohnungen für seine Enkel gesucht habe und zum Projekt X.-Gasse, bei dem Sanierungen im Außenbereich stattgefunden hätten, gekommen sei. Wie genau der Erstkontakt mit Herrn Y bzw. Herrn Z stattgefunden habe, sei dem Bw. nicht mehr erinnerlich. Ob der Bw. durch Mundpropaganda, Prospekt oder Zeitung zu diesem Projekt gekommen sei, könne dieser nicht mehr sagen.

Der VerkäuferV ergänzte dazu, dass der Nachweis dafür, dass es Besprechungen gegeben habe, sehr wohl aus den Unterlagen, Kalender des Herrn Y, ersichtlich sei. Diese Unterlagen seien beschlagnahmt worden und dem Finanzamt daher zugänglich gewesen. Herr Y sei auch bereit, über diesen Sachverhalt eine eidesstattliche Erklärung abzugeben. Diese Aussage beziehe sich darauf, dass es Besprechungen gegeben habe und natürlich auch darauf, dass der Kauf von unsanierten Wohnungen vereinbart gewesen sei.

Dem erwiderte die Amtspartei, dass es für die Grunderwerbsteuer wesentlich sei, in welchem Zustand Liegenschaftsanteile erworben werden sollen. Aus dem Zeichnungsschein, der scheinbar der Zeitpunkt des Erwerbsvorganges gewesen sei - nämlich der 15. Oktober 1999, gehe durch die Angabe des Wohnungsgesamtpreises als auch vom Umfang der Sanierungen eindeutig hervor, dass der Erwerb einer sanierten Wohnung beabsichtigt gewesen sei. Daher seien sowohl die Grund- als auch die Sanierungskosten Teil der Bemessungsgrundlage. Anlässlich der Sichtung der Unterlagen durch die Betriebsprüfung sei aufgefallen, dass die Verkäuferseite eine Großzahl von Projekten in Wien saniere. Zur Sanierung seien ARGE gegründet worden, deren Gesellschafter wiederum die einzelnen KEG's gewesen seien. Es sei kein einziger Fall gefunden worden, bei dem sich einer der zahlreichen Wohnungswerber einer Baufirma außerhalb des Konzerns bedient habe. Daraus habe sich der Schluss ziehen lassen, dass die Wohnungswerber an ein vorgegebenes Konzept gebunden gewesen seien.

Dem hielt der PV entgegen, dass der Wille der Vertragspartner, insbesondere des Käufers für die Grunderwerbsteuer bedeutsam sei und nicht der Wille des Verkäufers. Der Wille des Bw. beim Kauf der Eigentumswohnungen sei, wie schon ausgeführt, der Kauf einer unsanierten Wohnung gewesen. Dass regelmäßig, um eine Benützung auch vornehmen zu können, auch weitere Baukosten entstehen, sei immanent und nicht mit dem hier gegenständlichen Sachverhalt, wie ihn die Amtspartei dargestellt hat, in Einklang zu bringen. Es sei hier aus der Sicht der Verkäuferin ein Schluss gezogen worden, der aber für die Bemessung der Grunderwerbsteuer iS des § 5 GrEStG nicht relevant sei. Einzig und allein der Wille des Erwerbers sei hier entscheidend. Zum Hinweis der Amtspartei, dass die Steuerschuld mit der

Willensübereinstimmung entstehe und daher der Wille beider Vertragsparteien entscheidend sei und der Zustand der Wohnung, wie er zum Gegenstand des Rechtsgeschäftes gemacht wurde, für die Grunderwerbsteuer wesentlich sei und dieser aus dem Zeichnungsschein hervorgehe, beteuerte der VerkäuferV, dass der Wille der Verkäuferseite natürlich gewesen sei, eine unsanierte Wohnung zu verkaufen. Auf die Frage der Vorsitzenden, ob die unter <http://www.cpi.co.at> (Zugriff vom 2.5.2007) unter Unternehmensentwicklung enthaltenen Ausführungen: "In den 90er Jahren konzentrierte sich das Unternehmen auf die Revitalisierung historischer Gebäude und Stilbauten in Wien", nur die Außenteile des Gebäudes betreffe, erklärte der VerkäuferV: „Es ist so, wie es in den Bauaufträgen steht. Aus dieser allgemein gehaltenen Aussage auf der Homepage kann man keine wie auch immer geartete Rückschlüsse auf den gegenständlichen Sachverhalt ziehen.“

Zum Hinweis der Referentin, dass sich im Akt ein Prospekt "X-Gasse " befinde, in dem von „kleinen, renovierten, von Mietern gesuchten Wohneinheiten" die Rede sei, erklärte der VerkäuferV, dass daraus nicht der Schluss zu ziehen sei, dass renovierte Wohnungen am Markt angeboten wurden. Da der beschlagnahmte Prospekt kein Datum enthalte, könne man daraus nicht ableiten, dass der Prospekt aus der Zeit stammt, in welchem es um diese gegenständliche Wohnung geht. Der Prospekt nehme nicht Bezug auf die gegenständliche Wohnung. Die Hausdurchsuchung und Beschlagnahme sei 3 oder 4 Jahre nach den Erwerbsvorgängen gewesen.

Auf die Frage der Amtspartei, ob es Schriftstücke vom 15. Oktober 1999 gebe, aus denen hervorgehe, dass der Bw. eine nicht sanierte Wohnung habe erwerben wollen, verwies der PV auf den Kaufvertrag über die Wohnung. Abschließend beantragte der PV die Stattgabe der Berufung und wies darauf hin, dass der erfolgte Ausbau einer Eigentumswohnung nicht automatisch dem Schluss zulasse, dass diese Wohnung komplett saniert gekauft worden sei. Vielmehr sei es absolut üblich Eigentumswohnungen im bestehenden, unsanierten Zustand zu kaufen und selbst umzubauen. Ein "Zeichnungsschein" könne wohl nur als möglicher Kostenvoranschlag gesehen werden. Der VerkäuferV wies abschließend noch darauf hin, dass beim Notar, der den Kaufvertrag errichtet hat, auch die Baukosten treuhändig hinterlegt worden seien und daraus für den Notar ersichtlich gewesen sei, dass es zwei verschiedene Verträge geben müsse. Er sei sich aber nicht hundertprozentig sicher, ob das in dem speziellen Fall auch so gewesen sei, er rege die Überprüfung an. In anderen Fällen sei diese Vorgangsweise gewählt worden.

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 den Verkäuferinnen und dem Bw. über den Ankauf der beiden Eigentumswohnungen bereits Mitte Oktober 1999 stattgefunden. Dies wurde sowohl vom Bw. mehrfach vorgebracht und ergibt sich auch deutlich aus dem Inhalt des Zeichnungsscheines vom 15. Oktober 1999. Im Zeichnungsschein wurde sowohl der Kaufgegenstand als auch das Entgelt detailliert festgehalten, weshalb der grunderwerbsteuerpflichtige Erwerbsvorgang nicht erst mit Unterzeichnung des Kaufvertrages am 5. November 1999, sondern bereits am Tag der Unterzeichnung des Zeichnungsscheines am 15. Oktober 1999 verwirklicht wurde.

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 5. November 1999 Bezug genommen wurde, so ist im vorliegenden Fall schon auf Grund der in der Begründung genannten weiteren Urkunden (Bauftrag und Kaufanbot) klargelegt, dass von der Abgabenbehörde erster Instanz der bereits mit Unterzeichnung des Zeichnungsscheines 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 bebautem 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 bebaute 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 der Bw. nicht gegenüber der Baubehörde aufgetreten und war es ihm (wie er selbst vorgebracht hat), wesentlich, dass bereits vor dem Erwerb der Eigentumswohnungen eine Baubewilligung erteilt worden war.

Weiters wurde hier ein Fixpreis vereinbart und wird daher der Ausschluss des Risikos der Preiserhöhung als weiteres wesentliches Indiz für den Ausschluss der Bauherreneigenschaft des 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 wurden die Wohnungen am Markt in saniertem Zustand angeboten, wie sich aus dem Prospekt „Anlage-Wohnungen in Wien 10, X-Gasse“ ergibt. Im Prospekt werden die Eigentumswohnungen als „kleine, modern renovierte, gesuchte Wohneinheiten mit niedrigen Gesamtmieten“ beschrieben. Das Prospekt trägt zwar kein Datum, es ist im Prospekt jedoch auf S. 5 eine „Übersicht über die verfügbaren Wohneinheiten“ (darunter auch die vom Bw. erworbenen top 7+7A und top 9+10) enthalten, woraus geschlossen wird, dass das Prospekt noch vor der Verwirklichung des gegenständlichen Erwerbsvorganges erstellt und für Verkaufsverhandlungen verwendet wurde. Nach dem Inhalt dieses Prospekt wurde die (renovierte) Wohnung top 7+7A zu einem „Wohnungsgesamtpreis“ von S 1.220.800,00 und die (renovierte) Wohnung top 9+10 zu einem „Wohnungsgesamtpreis“ von S 1.411.200,00 angeboten. Die Summe dieser beiden Preise von S 2.632.000,00 entspricht dem Wohnungsgesamtpreis in dem vom Bw. unterzeichneten Zeichnungsschein. Aus diesem Zeichnungsscheinen ergibt sich deutlich, dass der Erwerb der beiden Eigentumswohnungen und die Erteilung eines Bauauftrages an die "Arge Ausbau X-Gasse" final miteinander verknüpft waren und der Ankauf der Wohnung und die Erteilung des Bauauftrages über die Sanierung Teil eines Vertragsbündels waren. Selbst wenn der Bw. subjektiv bei den Verkaufsgesprächen den Eindruck hatte, er könnte die Eigentumswohnungen auch in unsaniertem Zustand kaufen und für die Sanierungsarbeiten innerhalb der

Wohnungseigentumsobjekte (d.h. für jene Arbeiten, die nicht die allgemeinen Teile der Liegenschaft berührten) auch andere Firmen beauftragen, so ließ er sich letztendlich doch in das von der Verkäuferseite konzipierte Vertragsgeflecht einbinden. In dem vom Bw. unterzeichneten Zeichnungsschein ist ausdrücklich von einem „Kaufanbot“ zu einem „Wohnungsgesamtpreis“ die Rede und hat sich der Bw. darin *„unwiderruflich bereit erklärt, einen Bauauftrag hinsichtlich des gegenständlichen Kaufobjektes zur entsprechenden vertraglichen Renovierung bzw. zum Ausbau des Kaufobjektes (beinhaltend die Generalplanung, technische Betreuung sowie die Gesamtdurchführung bis zur Abnahmereife und Benützungsbewilligung) mit der für die Renovierung bzw. den Ausbau zuständigen Arbeitsgemeinschaft abzuschließen“*. Der Bw. ist somit zeitgleich mit der Willenseinigung über den Ankauf der (zum damaligen Zeitpunkt tatsächlich noch unsanierten Wohnung) eine vertragliche Verpflichtung hinsichtlich der Sanierung eingegangen und steht der Inhalt des Zeichnungsscheines einer Qualifikation als Kostenvoranschlag entgegen. Durch die zeitgleich eingegangenen Verpflichtungen des Bw. auf Abschluss eines Kaufvertrages und auf Erteilung eines Bauauftrages wurden die beiden Eigentumswohnungen in saniertem Zustand Gegenstand des Erwerbsvorganges und sind in die grunderwerbsteuerliche Gegenleistung nicht nur der den Verkäuferinnen zukommende Kaufpreis von S 940.000,00, sondern auch die Sanierungskosten in Höhe von S 1.692.000,00 einzubeziehen. 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 Beweisanträge des 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 Eigentumswohnungen und der – zeitnahen - Erteilung des Bauauftrages. Dass die Willenseinigung des Bw. mit den Verkäuferinnen der Wohnungen bereits im Oktober 1999 erfolgt ist und dass bereits im Oktober 1999 klar war, dass der Bw. der Arge Ausbau X-Gasse den Bauauftrag erteilen wird, steht sowohl im Einklang mit dem Inhalt des vom Bw. unterzeichneten Zeichnungsscheines vom 15. Oktober 1999 als auch dem Schreiben an den Notar vom 18. Oktober 1999, weshalb dem sachverhaltsbezogenen Vorbringen des Bw. in diesem Punkt zu folgen ist. Die vom Bw. mit den Beweisanträgen unter Beweis zu stellenden Tatsachen werden daher entweder als richtig angesehen (nämlich, dass die Willenseinigung des Bw. mit den Verkäuferinnen der Eigentumswohnungen bereits im Oktober 1999 erfolgt ist bzw. dass bereits im Oktober 1999 klar war, dass der ARGE der Bauauftrag erteilt werden wird) bzw. sind unerheblich für die grunderwerbsteuerliche Beurteilung (Zeitpunkt der Durchführung der Baumaßnahmen). Im Übrigen besteht auch gar kein Anlass daran zu zweifeln, dass im Zeitpunkt der Besichtigung der Eigentumswohnungen durch den Bw. und der mündlichen Willenseinigung über den Ankauf, die Sanierungsarbeiten in den konkreten Eigentumswohnungen noch nicht durchgeführt waren, sondern gerade erst die Arbeiten an den allgemeinen Teilen der Liegenschaft im Gang waren.

Zusammenfassend ist die Bauherreneigenschaft des Bw. hier wegen der im Zeitpunkt der Verwirklichung des Erwerbsvorganges vorhandenen finalen und zeitlichen Verknüpfung des Ankaufes der Eigentumswohnungen und der Verpflichtung zur Sanierung (dokumentiert im Zeichnungsschein) 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 Mitte Oktober 1999 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 28. Juni 2007