



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat am 11. Dezember 2007 Z. über die Berufung der A.H., gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 17. Februar 2004, St.Nr., betreffend Grunderwerbsteuer nach der am 11. Dezember 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 14.3.2001 erwarb Frau H (die nunmehrige Berufungswerberin, kurz Bw) - von der Y, 107/1243-stel Anteile verbunden mit Wohnungseigentum an der Wohnung Tür Nr. 14 mit Terrasse/Kellerabteil 14, an der Liegenschaft Z .

Im Kaufvertrag wurde für das Kaufobjekt unter Punkt III. ein Kaufpreis von S 1.390.000,-- ausgewiesen.

Die Grunderwerbsteuer für den Erwerb der Eigentumswohnung wurde vom Vertragserrichter mit 3,5 % des im Kaufvertrag ausgewiesenen Kaufpreises selbst berechnet und an das Finanzamt A. abgeführt.

Im Zuge eines Verfahrens beim Finanzamt C betreffend die Gesellschafter der Verkäuferin erfolgte eine Beschlagnahme von Geschäftsunterlagen. Darunter ua. folgende, den Erwerb der Eigentumswohnung durch die Bw betreffende Unterlagen (in Kopie inne liegend im Bemessungsakt des Finanzamtes A-):

- "Kaufanbot zum Erwerb der Liegenschaft" in cc"

Darin heißt es ua.:
<i>"....Ich, im folgenden als "Käufer" bezeichnet, stelle hiermit an den Eigentümer der vorbezeichneten Liegenschaft zu Ihren Händen das unwiderrufliche, verbindliche Anbot, das vorbezeichnete Objekt zu folgenden Konditionen zu erwerben, vorbehaltlich der Prüfung sämtlicher Regelungen des Kaufvertrages und des Bauauftrages und Zustimmung durch meinen Anwalt...."</i>
I. Kaufgegenstand
EZ z Gst.Nr. -
II. Kaufpreis
Der Kaufpreis für den unsanierten Dachboden beträgt ATS 1,390.000 (in Worten eine Million dreihundertneunzigtausend) inkl. Ust. Der Bauauftrag beträgt ATS 3,240.000 (in Worten: dreimillionenzweihundertvierzigtausend) inkl. Ust. Die Abrechnung des Bauauftrages erfolgt nach Bauträgervertragsgesetz...."

- "Bauauftrag" der Bw vom 15.2.2001 zwischen:

<i>ARGE AUSBAU y</i>		
<i>und "yy.</i>		
<i>c/o yyy</i>		
<i>A-yyyy</i>		
<i>(im folgenden kurz Ausbaufirma genannt)</i>		
<i>und</i>		
<i>Frau H</i>		
<i>xx</i>		
<i>xxx</i>		
<i>(im folgenden kurz Auftraggeber genannt)</i>		
über S 3.364.932,00, im Detail		
<i>Herstellungs-/Errichtungs-</i>	<i>S</i>	<i>2.804.110,00</i>
<i>zuzüglich 20% USt</i>	<i>S</i>	<i>560.822,00</i>
<i>Gesamtkosten inkl. Umsatzsteuer –</i>	<i>S</i>	<i>3.364.932,00</i>

- die "1. Teilabrechnung Bauauftrag" vom 15. März 2001 über den Betrag von S 1.951.661,00.
- die "Endabrechnung Bauauftrag" vom 20. Juni 2001 über einen Restbetrag von 1.342.607,00

Mit Bescheid gemäß §201 BAO vom 17. Februar 2004 setzte das Finanzamt A gegenüber der Bw die Grunderwerbsteuer für den o.a. Kaufvertrag vom 14. März 2001 mit 3,5 % von einer Bemessungsgrundlage von € 345.554,38 mit € 12.094,40 fest. Der in Form der Selbstberechnung durch Herrn Notar Dr. HH abgeführte Betrag in Höhe von € 3.535,53 wurde angerechnet, womit sich eine Nachforderung von € 8.558,87 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 der 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>1.390.000,00</i>
<i>Baukosten inkl. USt</i>	<i>ÖS</i>	<i><u>3.364.932,00</u></i>
<i>richtige Bemessungsgrundlage</i>	<i>ÖS</i>	<i>4.754.932,00</i>
<i>dem entsprechen</i>	<i>€</i>	<i>345.554,38</i>

*Da die von Herrn Notar Dr. HH durchgeführte Selbstberechnung nur vom Kaufpreis der unsanierten Wohnung, also ohne Baukosten inkl. USt erfolgte, war diese mit gegenständlichem Bescheid richtig zu stellen."*

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde von der Bw beantragt, den Bescheid des Finanzamtes A vom 17. Februar 2004, mit dem die Grunderwerbsteuer von € 3.535,53 um € 8.558,87 auf € 12.094,40 erhöht worden ist, aufzuheben. Dazu wurde eingewandt, dass die Bw schon im Jahre 2000 die Absicht gehabt habe, eine Roh-Dachgeschoss-Wohnung zu erwerben, zu sanieren und auszubauen, um sie in weiterer Folge zu vermieten. Nachdem sie sich bereits längere Zeit am Immobilienmarkt umgesehen hatte, sei sie mit der YY-Gruppe in Kontakt getreten, die damals Roh-Dachgeschoss-Wohnungen am Markt angeboten habe. *Zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses über den Kauf der Wohnung im März 2001 sei mit den allgemeinen Ausbauarbeiten bzw. mit Roharbeiten in der Wohnung der Bw begonnen worden.* Die diesbezüglichen Vorverhandlungen reichten bis Jänner 2001 zurück.

Die Bw habe sich nach längeren Überlegungen entschlossen die "ARGE XXX" mit den konkreten Um- und Ausbauten des angekauften Tops zu beauftragen. Im Vergleich zu anderen Baufirmen sei ihr der *Bauftrag* sehr günstig erschienen. Die Bw habe keine Absicht gehabt, eine bereits fertig renovierte Wohnung zu übernehmen.

Als Bauherr im abgabenrechtlichen Sinn dürfe der Bw die Grunderwerbsteuer nur vom Kaufpreis der Wohnung vorgeschrieben werden. Für die Bauherrneigenschaft der Bw würden folgende Tatsachen sprechen:

- |   |
|---|
| - Der Vertragswille der Vertragspartner sei es gewesen, unsanierte Wohnungen zu kaufen, um sie zu sanieren und zu vermieten;  |
| - Die Bw habe die Möglichkeit der Einflussnahme auf die Ausgestaltung der Wohnungen gehabt;   |
| - Die Bw habe den bauausführenden Unternehmen den <i>Bauftrag</i> erteilt, sodass die Bw daraus unmittelbar berechtigt und verpflichtet gewesen sei und das <i>Baurisiko</i> getragen habe. |

Als die Bw mit der Y. den *Kaufvertrag* über die Wohnung abgeschlossen habe, habe sie die Absicht gehabt, eine rohe und unsanierte Wohnung zu erwerben, die sie nach ihren eigenen Wünschen gestalten könnte.

Erst als die Bw die Roh-Dachgeschoss-Wohnung erstmals besichtigt und Vorverhandlungen geführt habe, sei mit den Vorbereitungen der Haussanierung begonnen worden. *Die konkreten Ausbauarbeiten seien erst im März 2001 begonnen worden.* Die letzten Arbeiten seien erst vier Monate später, nämlich Ende Juni 2001 abgeschlossen worden. Wesentlich sei, dass für die Bw keine vertragliche Verpflichtung bestanden habe, den *Bauftrag* über den Ausbau und die Sanierung des angekauften Tops der "ARGE XXX " zu erteilen. Auf Grund der günstigen Konditionen habe sich die Bw aber schließlich doch entschlossen, den Bauauftrag der "ARGE XXX " zu erteilen. Konkret sei es um folgende Arbeiten gegangen:

- |  |
|--|
| • Herstellung der Dachgeschoss-Wohnung unter Berücksichtigung ihrer Planungs- und Ausstattungswünsche; |
| • Herstellung der Decken, Wände und Böden;   |
| • Einbau der Elektro- und Sanitärinstallationen;   |
| • Einbau der Heizung und Beleuchtungskörper;   |

Ein wesentliches Kriterium für die Bauherrneigenschaft der Bw sei das Vorhandensein des Baurisikos gewesen. Damit meint die Bw, dass der Bauauftrag von ihr erteilt worden sei und sie Vertragspartner des bauausführenden Unternehmens gewesen sei. Maßgeblich sei, wer gegenüber den bauausführenden Unternehmern berechtigt und verpflichtet werde. Bauherr sei, wer das finanzielle Risiko (zB aus allfälligen Preissteigerungen, der Insolvenz etc.) zu tragen habe.

Die Bw stellte unter Hinweis auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes 90/16/0169, vom 27.6.1991 und 93/14/0044, vom 5.8.1993, sowie auf Doralt, Kommentar zum UmsatzsteuerG 1994, 2. Auflage, S 607, fest, dass die Auftragserteilung entscheidend für die

unmittelbare Berechtigung und Verpflichtung gegenüber dem bauausführenden Unternehmer sei. Derjenige, der vom bauausführenden Unternehmer Rechnungslegung verlangen könne, sei als Auftraggeber und Bauherr anzusehen.

Dem hielt das Finanzamt in der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 16. Juli 2004 im Wesentlichen entgegen, dass die Kriterien für das Vorliegen der Bauherrneigenschaft kumulativ vorliegen müssten. Darin wurden der Bw das *Kaufanbot*, der *Kaufvertrag* und der *Bauftrag* vorgehalten. So hätte die Bw angeführt, dass schon zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses über den Kauf der Wohnung im März 2001 mit den allgemeinen Ausbauarbeiten bzw. Roharbeiten begonnen worden sei.

Entgegen dem Berufungseinwand, die Wohnung erst nach deren Erwerb sanieren zu wollen, sei der Bauauftrag schon vor dem Wohnungserwerb erteilt worden. Die Erteilung des Bauauftrages schon vor dem Kaufvertrag zeige, dass sich die Bw in ein Vertragskonzept habe einbinden lassen. Auch sei die Baubewilligung bereits erteilt und die Planung abgeschlossen gewesen. Die Bw sei gegenüber der Baubehörde nicht als Bau- und Konsenswerber aufgetreten. Auch würden im Bauauftrag Kosten für die Durchführung des Bauauftrages einvernehmlich festgestellt. Auf diese Beträge würde dann auch die Abrechnung lauten. Das von einem Bauherrn zu tragende Bau- und Finanzierungsrisiko sei hier nicht mehr gegeben gewesen. Die in der Berufung genannten VwGH-Erkenntnisse würden gegen den Rechtsstandpunkt der Bw sprechen, denn die vom Verwaltungsgerichtshof aufgezeigten Eigenschaften eines Bauherrn erfülle die Bw nicht.

Es bestehe ein sachlicher Zusammenhang zwischen den oben genannten Verträgen. Diesem Vertragsgeflecht zufolge sei auch der vertraglich begründete *Bauftrag* in den grunderwerbsteuerlichen Erwerbsvorgang einzubeziehen.

Dem Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde noch eine ausführliche Stellungnahme beigegeben und von der Bw die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gemäß §284 BAO und die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gemäß §282 BAO beantragt.

Zum Sachverhalt wurde von der Bw ergänzend vorgebracht, dass sie im Jänner 2001 erstmals mit der YY -Gruppe in Kontakt getreten sei. Zweck dieses Kontaktes sei es gewesen, eine unausgebaute Dachgeschoss-Wohneinheit in der Liegenschaft ..., y , zum Zwecke der weiteren Vermietung zu erwerben. Die Verhandlungen hätten dann in der Folge am 15.2.2001 zur Unterfertigung eines Angebotes zwecks Erwerbes einer Roh-DG-Eigentumswohnung Top x von der "Y.." geführt.

Selbstverständlich habe die Bw die gegenständliche unsanierte Wohnung nur mit einer *bereits vorliegenden, rechtskräftigen Baubewilligung vom 21.9.2000 für die Sanierung und den DG-Ausbau der Wohnung* erworben. Ein Erwerb ohne vorliegende Baubewilligung sei nicht in Frage gekommen, da die Bw unbedingt eine umgehende Sanierung der gegenständlichen Wohnung aus betriebswirtschaftlichen Gründen in Auftrag geben wollte. Es sei für die Bw undenkbar gewesen, eine unsanierte Wohnung zu erwerben und sich dann den Mühseligkeiten des Bewirkens einer Ausbaubewilligung auszusetzen. Die Kosten für die *vorhandene Baubewilligung* seien von Seiten der Verkäuferin auch bereits im Kaufpreis inkludiert gewesen. Die grundsätzliche Willenübereinstimmung über die Erteilung des *Baufauftrages* zur Sanierung ihrer Eigentumswohnung zwischen der "ARGE XXX " und der Bw sei relativ rasch noch im Februar 2001 erfolgt. Auch hier seien wiederum ausschließlich betriebswirtschaftliche Aspekte ausschlaggebend gewesen. Die gegenständliche ARGE habe deshalb ihre Leistungen des Umbaues deutlich billiger anbieten können als alle Konkurrenten (bei denen die Bw selbstverständlich Preisauskünfte eingeholt habe), weil sie in der gegenständlichen Liegenschaft nicht nur die Wohnung der Bw sondern auch eine Reihe anderer Wohnungen gleichzeitig umgebaut habe. Die dabei eintretenden Rationalisierungseffekte (wie zB einmalige Baustelleneinrichtung etc) seien an die Bauherren in Form besonders günstiger Umbaupreise weiter gegeben worden. Selbstverständlich habe sie von der ARGE bei Erteilung des *Baufauftrages* auch eine Fertigstellungsgarantie und eine Preisgarantie verlangt. Alles andere wäre wohl absolut indiskutabel gewesen. Jedenfalls seien zum Zeitpunkt des Ankaufes der gegenständlichen Wohnung durch die Bw noch keinerlei Sanierungsmaßnahmen in der erworbenen Wohnung gesetzt gewesen. Lediglich die Sanierungsmaßnahmen an der *Gesamtliegenschaft* seien bereits in Angriff genommen worden. Diese seien aber von der Verkäuferin im Rahmen des Kaufvertrages über die Roh-DG-Wohnung garantiert worden. Die Gesamtsanierung des Gebäudes sei für die Bw von entscheidender Bedeutung gewesen.

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

- Herrn F als Geschäftsführer der Verkäuferin der gegenständlichen Eigentumswohnung zum Beweis dafür,  
dass die Verkäuferin der Bw am 15.2.2001 eine Roh-Dachgeschoss-Wohnung verkauft habe
- Herrn Mag. E.K. als Geschäftsführer der ARGE XXX zum Beweis dafür, dass der Bauauftrag zum Umbau der unsanierten Wohnung bereits Mitte Februar 2001 zustande gekommen und in den darauf folgenden Wochen realisiert worden sei

- Ing. K.K. als damaligen Geschäftsführer der yy., welche den Umbau dann im Auftrag der ARGE vorgenommen habe, zum Beweis dafür, dass die tatsächlichen Bauausführungen in der Roh-DG-Wohnung im Zeitraum Mitte Februar bis Juni 2001 gesetzt worden seien.

In Entsprechung der Beweisanträge wurde Herr F in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der Verkäuferin der Eigentumswohnung zur mündlichen Berufungsverhandlung geladen. Hingegen wurde von einer Ladung des Herrn Mag. E.K. sowie des Herrn Ing. K.K. Abstand genommen, weil die durch die Einvernahme unter Beweis zu stellenden Tatsachen (nämlich, dass der Bauauftrag zum Umbau der unsanierten Wohnung bereits Mitte Februar 2001 beauftragt wurde und die tatsächlichen Bauausführungen in der Roh-DG-Wohnung im Zeitraum Mitte Februar bis Juni 2001 gesetzt worden seien) einerseits als richtig anerkannt werden und andererseits dem Zeitpunkt der Durchführung der Sanierungsmaßnahmen für die grunderwerbsteuerliche Beurteilung keine entscheidende Relevanz zukommt. Herr F ist persönlich nicht zur Verhandlung erschienen und hat auch keinen Vertreter entsendet.

In der am 11. Dezember 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde folgendes ergänzend ausgeführt:

Die Berufungswerberin gibt an, es sei von ihr eine unrenovierte Dachgeschosswohnung erworben worden.

Sie sei über Internetrecherche zur YY gekommen. Das Angebot erschien ihr günstig. Sie habe sich jedoch noch bei einem bekannten Baumeister erkundigt, der ihr bestätigte, dass das Angebot für den X.. Bezirk sehr günstig sei. Weitere Angebote habe die Bw daraufhin nicht mehr eingeholt. Sie habe nur auf der Internetseite der YY Wohnungsangebote im X. . Bezirk gefunden. An den genauen Wortlaut könne sie sich aber nicht mehr erinnern.

Die Bw führt aus, sie habe dort angerufen und einen Termin mit Frau M ausgemacht, welche ihr diesen Dachboden in der y-gasse zu Besichtigung vorgeschlagen habe. Es sei eigentlich ein unausgebauter, ganz normaler Dachboden gewesen, den sie mit ihrem Mann im Jänner 2001 besichtigt habe. Danach hätten sie sich mit der YY zusammengesetzt. Bei der YY habe man ihnen gesagt, dass die eine Hälfte des Dachbodens bereits verkauft sei, sie könnten die andere Hälfte erwerben. Seitens der YY sei ihnen auch mitgeteilt worden, dass bereits eine aufrechte Baubewilligung bestünde, was der Bw sehr recht gewesen sei. Man hätte ihnen einen Bauplan vorgelegt, mit der Option, Änderungen vorzunehmen. Da die YY bereits mit Umbauarbeiten begonnen hatte – es sei schon ein Gerüst gestanden – sei es billiger gewesen, die Verträge mit der YY abzuschließen.

Auf die Frage eines Beisitzers, was gewesen wäre, wenn Sie den Dachboden so belassen und nicht ausgebaut hätte, antwortet die Bw, dass sie den Dachboden, die Lage und die Aussicht gesehen habe. Für sie habe sich die Frage daher gar nicht gestellt, sie habe nicht länger auf eine Wohnung warten wollen und das Angebot der YY sei das billigste gewesen. Der Kaufvertrag und der Bauauftrag seien so angeboten worden. Die Bw habe geglaubt, dass das so in Ordnung sei. Es sei richtig, dass die Baubewilligung schon vorhanden gewesen sei. Die Zimmereinteilung und der Stiegenaufgang in der Wohnung seien verändert worden. Ob sie die Terrasse größer oder kleiner hätte ausbauen können, konnte die Bw nicht sagen, sie habe so gepasst. Die Bw wendet ein, dass sie sehr wohl auf den Bau der Wohnung Einfluss genommen habe. Sie sei jeden Tag auf der Baustelle gewesen. Wäre die "y--" nach der ersten Ratenzahlung in Konkurs gegangen, wäre das sehr wohl ihr Risiko gewesen. Es sei ihr wichtig gewesen, dass sie einen Fixpreis zu zahlen gehabt habe.

Die Bw führt aus, sie habe am 15. Februar 2001 das Angebot unterschrieben, da sie bereits durch einen Vorvertrag verpflichtet gewesen sei.

Über Frage eines Beisitzers gibt die Bw an, dass sie mit den anderen Eigentümern keine Absprache getroffen habe, lediglich ihrem Nachbarn habe sie unterschrieben, dass er das Dach des Lifthauses benutzen dürfe.

Die Amtspartei führt aus, dass die Bw nach Ansicht des Finanzamtes in ein vorgegebenes Konzept eingetreten sei bzw. eingebunden worden sei. Der Vertragswille sei nicht nur auf die Liegenschaftsanteile, sondern auf den Erwerb des komplett ausgebauten Dachbodens gerichtet gewesen. Diese Willenseinigung manifestiere sich im Anbot von 15.2. (2001), welches auch der Verkäufer bereits am 13.2. (2001) unterschrieben habe. Der Bw komme daher keine Bauherreneigenschaft zu. Für die Bw sei wesentlich gewesen, dass bereits eine Baubewilligung vorhanden gewesen sei. Es seien auch die Ausbaupläne bereits vorgelegen. Sie habe daher auf die Gesamtkonstruktion - bis auf kleine Änderungen innerhalb der Wohnung - keinen Einfluss ausüben können. Auch der Fixkaufpreis spräche gegen die Bauherreneigenschaft. Die Tragung des finanziellen Risikos sei dahingehend zu verstehen, dass während der Bauphase der Bauherr die Steigerungskosten zu tragen habe.

Die Bw entgegnet daraufhin, dass die kleinen Änderungen keine *kleinen* Änderungen gewesen seien. Die Wohnung sehe gegenüber dem ursprünglichen Plan komplett anders aus. Der Grundriss sei gleich geblieben, aber es seien die Zimmereinteilung, die Wände und der Stiegenaufgang zur Terrasse geändert worden. Ihres Wissens sei die Statik nicht geändert worden.

Die Amtspartei erläutert, dass sie sich kaum vorstellen könne, dass ein Konzern wie die YY, die dieses Bauvorhaben geplant habe, plötzlich eine konzernfremde Baufirma zur Errichtung



der gegenständlichen Dachgeschosswohnung zugelassen hätte. Das ließe darauf schließen, dass die Bw an das vorgegebene Konzept gebunden gewesen sei.

Im Rahmen der Verhandlung wird Herr Dr. K, Geschäftsführer in der YY -Gruppe, als Auskunftsperson zum Beweisthema YY und andere Baufirmen vernommen:

Herr Dr. K. führt aus, die YY sei ein Klein- und Mittelbetrieb, sie sei 1997 gegründet worden und sei damals noch im Aufbau gewesen. Es seien fremde Baufirmen hereingenommen worden. Es sei vorgekommen, dass ein Dachboden von der YY ausgebaut und verkauft worden sei. Ein Dachboden sei nicht so leicht zu vermieten wie eine Kleinwohnung. Bei Dachböden gäbe es viele Sonderwünsche, weswegen die Interessenten in den Umbau und die Gestaltung eingebunden wurden und werden.

Ein Interessent könne eine andere Baufirma beauftragen und zwar für den Innenausbau. Eine neue Fassade oder ein neues Dach könne er nicht durch eine andere Baufirma ändern lassen. Das sei eine Kostenfrage. Eine solche Idee sei daher noch nie umgesetzt worden. Wenn ein Interessent ein günstigeres realistisches Angebot, das günstiger sei, als das von der YY angebotene, erhalte, könne er den Auftrag mit Zustimmung der YY -Gruppe bzw. den anderen Interessenten ausführen lassen. Herr Dr. K. führt aus, er wisse, dass Fassaden und Aufzüge auch von fremden Baufirmen durchgeführt worden seien. Er glaube nicht, dass dies Subfirmen gewesen seien. Diese anderen Baufirmen habe der Erwerber beauftragt. Beispiele hierfür seien ihm aber nicht bekannt. Das Haus sei außen gleich geblieben. Es wäre realistisch gewesen, dass jemand den Dachboden kaufe und nicht sofort ausbaue. Für einen Dachboden im X. . Bezirk gäbe es pro geplanter Wohnung ca. 20 Interessenten. Jeder von ihnen habe ein Interesse, so schnell als möglich einzuziehen. Wer einen nicht ausgebauten Dachboden haben wolle, kaufe nicht bei der YY. Die Anzahl der Dachböden sei sehr beschränkt. Jeder Erwerber sei froh, wenn das Haus renoviert sei und einen Aufzug habe. Von der YY – Gruppe würden sanierungsbedürftige Objekte erworben. Den dort wohnenden Mietern werde angeboten, die Wohnung zu erwerben oder Mieter zu bleiben und die Wohnung renovieren zu lassen oder auch selbst zu renovieren.

Abschließend beantragt die Amtspartei die Abweisung der Berufung als unbegründet. Die Berufungswerberin ersucht, der Berufung Folge zu geben.

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

Gemäß §1 Abs.1 Z1 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).

Über ein und denselben Erwerbsvorgang können auch mehrere, inhaltlich voneinander 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 entfaltet (vgl. VwGH 20.1.1983, 81/16/0094).

In gegenständlichem Fall stellt die Berufungswerberin ausdrücklich auf eine Willenseinigung zum 15.2.2001 – das ist das Datum des Kaufanbotes und des Bauauftrages – ab. Laut Vorbringen im Vorlageantrag hätten die Verhandlungen mit der YY -Gruppe am 15.2.2001 zur Unterfertigung eines Angebotes zwecks Erwerbes der Roh-DG-Eigentumswohnung geführt. Durch dieses Anbot, welches von der Handels KEG noch am selben Tage angenommen worden sei, sei die zivilrechtliche Willensübereinkunft, somit der Kauf der gegenständlichen Roh-DG-Eigentumswohnung zustande gekommen. Der Abschluss des notariellen Kaufvertrages habe sich nur aus Terminschwierigkeiten zwischen Notar und Geschäftsführer bis 14.3.2001 verzögert.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz darf in einer Angelegenheit, die überhaupt noch nicht - oder nicht in der von der Rechtsmittelbehörde in Aussicht genommenen rechtlichen Art - Gegenstand eines erstinstanzlichen Verfahrens gewesen ist, keinen Sachbescheid (Erstbescheid) erlassen. Es ist ihr beispielsweise verwehrt, überhaupt eine Abgabe erstmals festzusetzen oder - anstelle der vom Finanzamt festgesetzten Abgabe - eine andere Abgabe festzusetzen; weiters, eine Partei erstmals in eine Schuldnerposition verweisen etc. Innerhalb dieses Rahmens hat die Berufungsbehörde jedoch die ihr zu entscheidende Sache unabhängig vom Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz einer eigenen Beurteilung zu unterziehen und zwar nach Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt ihrer Entscheidung. Dies schließt die Verpflichtung mit ein, auch Änderungen der Sach- 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 zweiter Instanz der Erwerb desselben, bestimmten, Grundstückes (Grundstücksanteiles), dann darf die Berufungsbehörde hinsichtlich der Frage, wann dieser Erwerbsvorgang

verwirklicht worden ist, 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 liegt (vgl. VwGH 27.10.1983, 82/16/0158). Auch wenn im Betreff des angefochtenen Bescheides auf den Kaufvertrag vom 14. März 2001 Bezug genommen wurde, so ist in vorliegendem Fall schon auf Grund der in der Begründung genannten weiteren Urkunden (Kaufvertrag, Bauauftrag und Kaufanbot) klargestellt, dass von der Abgabenbehörde erster Instanz der bereits mit Unterzeichnung des Kaufanbotes durch beide Vertragsteile verwirklichte Erwerbsvorgang der Grunderwerbsteuer unterzogen wurde.

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

Gemäß §5 Abs.1 Z1 GrEStG 1987 ist Gegenleistung 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. 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 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, etwa den Errichter eines Gebäudes auf dem Grundstück. Voraussetzung für die Einbeziehung der Baukosten ist, dass die Errichtung des Gebäudes mit dem Grundstückserwerb in finaler Verknüpfung steht. Wenn 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 errichtet wurden (vgl. ua. VwGH 17.3.2005, 2004/16/0246).

Gegenstand eines Kaufvertrages kann auch eine zukünftige Sache sein, oder eine Sache, hinsichtlich derer zur Erfüllung des Vertrages bestimmte Eigenschaften durch den Verkäufer erst geschaffen werden müssen. Gegenstand ist das Grundstück in bebaute 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 als Gesamtes 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 bebaubarem Zustand erhalten wird (vgl. VwGH 18.12.1995, 93/16/0072).

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 nicht, sofern 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).

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 vor bezeichneten 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 Bauherrneigenschaft 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 Bauherrneigenschaft 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). Dafür, dass jemand als Bauherr angesehen werden kann, ist keinesfalls entscheidend, dass er möglicherweise noch geringfügige Änderungen in der Planung bestimmen kann (VwGH 15.3.2001, 2000/16/0082 mit Hinweis auf E 18. Dezember 1995, 93/16/0072).

In vorliegendem Fall ist die Bw nicht gegenüber der Baubehörde als Bau- und Konsenswerber aufgetreten und war es ihr - wie sie selbst in der Berufung vorbringt - wesentlich, dass die Baubewilligung bereits vor dem Erwerb der Eigentumswohnung erteilt worden war. Der Bw wurde bereits ein – wenn auch abänderbarer – Bauplan vorgelegt. Wie die Bw in der Verhandlung ausgeführt hat, ist der Grundriss gleich geblieben. Geändert wurden die Zimmereinteilung, die Wände und der Stiegenaufgang zur Terrasse. Die Statik wurde nicht geändert. Eine Einflussnahme auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion des Hauses ist jedenfalls nicht erfolgt.

Dass die Bw im Zuge eines Planwechsels von der Baubehörde als "Grundeigentümer und Bauwerber" bezeichnet wird sagt für sich alleine noch nichts über die Bauherrneigenschaft aus. Der Verwaltungsgerichtshof hat im Falle des Erkenntnisses vom 26.3.1992, 90/16/0211, dargetan, dass, so wie das Fehlen der Eigenschaft eines Bauwerbers im Verhältnis zur Baubehörde bloß ein "Indiz" *gegen* die Annahme der Bauherrneigenschaft ist (siehe z.B. auch das Erkenntnis vom 17.2.1983, 82/16/0143-0150), im umgekehrten Fall (gegebene Eigenschaft eines Bauwerbers im Verhältnis zur Baubehörde) auch nur von einem "Indiz" *für* die Annahme der Bauherrneigenschaft die Rede sein kann. Das durch die Baubehörde zur Kenntnis genommene Auftreten eines Beschwerdeführers als Bauwerber vermag daher die Abgabenbehörde bei der von ihr zu beantwortenden Frage der Bauherrneigenschaft jedenfalls nicht zu binden.

Darüber hinaus wurde ein Fixpreis vereinbart, womit der Ausschluss des Risikos von Preiserhöhungen einhergeht, was als weiteres wesentliches Indiz für den Ausschluss der Bauherrneigenschaft der Bw angesehen werden muss (vgl. dazu VwGH 15.3.2001, 2000/16/0082).

Wenn die Bw vorbringt, dass es ihr Risiko gewesen wäre, wenn die "y-- -Bau" nach der ersten Ratenzahlung in Konkurs gegangen wäre, so ist dazu zu sagen, dass der Verwaltungsgerichtshof festgestellt hat, dass das Risiko, dass die Miteigentümer infolge einer Insolvenz während der Bauführung den Bau durch Aufbringung eigener Mittel fortsetzen müssen, kein typisches Baurisiko ist, welches über die Frage, wer als Bauherr anzusehen ist, Aufschluss geben kann (VwGH 1.4.1976, 759, 760; vom 16.3.1977, 1794/76 und vom 27.1.1978, 2078/76, *Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Bd. II, zu §5 GrEStG 1987, Tz 91*).

Wie aus der "Endabrechnung Bauauftrag" vom 20. Juni 2001 ersichtlich ist, wurden die laut Bauauftrag mit S 3,364.932,00 prognostizierten Gesamtkosten exakt eingehalten.

Die Bauherrneigenschaft der Erwerber von Miteigentumsanteilen ist u.a. auch dann zu verneinen, wenn die Erwerber von vornherein 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).

Selbst wenn die Bw subjektiv bei den Verkaufsgesprächen den Eindruck gehabt hat, sie könne die Eigentumswohnung auch in unsaniertem Zustand kaufen und für die Ausbau- und Sanierungsarbeiten innerhalb des Wohnungseigentumsobjektes (d.h. für jene Arbeiten, die nicht die allgemeinen Teile der Liegenschaft berührten) auch andere Firmen beauftragen, so ließ sie sich letztendlich doch in das von der Verkäuferseite konzipierte Vertragsgeflecht einbinden.

In gegenständlichem Fall wurde von der Bw am 15.2.2001 das "Kaufanbot zum Erwerb der Liegenschaft in y;" unterfertigt. Am gleichen Tag wurde von der Bw der Bauauftrag erteilt, worin die "*Herstellung des Objektes gemäß einem gebrauchsfähigen, aktuellen Wohnstandard*" (Punkt 2.1.1. sowie die weiteren Unterpunkte) vereinbart wurde. Am 14.3.2001 wurde der Kaufvertrag unterfertigt. In diesem engen zeitlichen Zusammenhang ist bereits die Absicht, eine baulich fertig gestellte Wohnung zu erwerben, erkennbar.

Durch die in engem zeitlichem Rahmen eingegangenen Verpflichtungen der Bw, nämlich die Unterfertigung des Kaufanbotes (15.2.2001), die Erteilung eines Bauauftrages (15.2.2001)

und die Unterfertigung des Kaufvertrages (14.3.2001) wurde die Eigentumswohnung in saniertem Zustand zum Gegenstand des Erwerbsvorganges gemacht. Wie die Bw selbst in der Verhandlung vorbrachte, hat sie am 15. Februar 2001 das Angebot unterschrieben, da sie bereits durch einen Vorvertrag verpflichtet gewesen sei. Es sind daher in die grunderwerbsteuerliche Gegenleistung nicht nur der Kaufpreis in Höhe von S 1,390.000,00, sondern auch die Sanierungskosten in Höhe von S 3,364.932,00 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 nicht, sofern 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 BAO zu entfallen hat. Von der Aufnahme beantragter Beweise ist ua. abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind (vgl. VwGH 2.3.1993, 92/14/0182). Dies trifft auf die Beweisangebote der Bw hinsichtlich der Einvernahme von Mag. E.K. und Ing. K.K. 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 Wohnungseigentum an einer bestimmten Wohnung, so sind regelmäßig auch die erst später fällig werdenden Baukosten in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einzubeziehen (vgl. VwGH 24.5.1971, 1251/69). Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand eines Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll. Gegenstand eines Kaufvertrages kann auch eine künftige Sache oder eine Sache sein, hinsichtlich welcher zur Erfüllung des Vertrages bestimmte Eigenschaften durch den Verkäufer erst geschaffen werden müssen. Entscheidend ist hier die finale Verknüpfung zwischen dem Erwerb der Eigentumswohnung und der – zeitnahen - Erteilung des Bauauftrages. Diese ist – wie bereits aufgezeigt – in vorliegendem Fall eindeutig gegeben.

Die von der Bw mit den Beweisangeboten unter Beweis zu stellenden Tatsachen hinsichtlich des Zeitpunktes der Durchführung der Baumaßnahmen werden daher als richtig angesehen bzw.

sind sie unerheblich für die Grunderwerbsteuerliche Beurteilung. Im Übrigen besteht kein Anlass daran zu zweifeln, dass im Zeitpunkt des Ankaufes der Liegenschaft die Ausbauarbeiten an dem konkreten Dachboden noch nicht durchgeführt wurden, sondern gerade erst die Arbeiten an den allgemeinen Teilen der Liegenschaft im Gang waren.

Zusammenfassend ist die Bauherreneigenschaft der Bw wegen der im Zeitpunkt der Verwirklichung des Erwerbsvorganges vorhandenen finalen und zeitlichen Verknüpfung des Ankaufes der Eigentumswohnung und der Vereinbarung zur Sanierung bzw. des Ausbaues zu verneinen und sind daher die Kosten der Sanierung bzw. des Ausbaues des Dachbodens 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 2001 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 spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 21. Jänner 2008