



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 3. Mai 2007 durch die Vorsitzende HR Dr. Hedwig Bavenek-Weber und die weiteren Mitglieder Johann Jungwirth, Mag. (FH) Roland Pichler und Gustav Anderst über die Berufung der Bw., vertreten durch Perlogis Mag. Franz Harrand WTH GmbH, 2345 Brunn am Gebirge, Bahnstraße 7, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 13. Februar 2004, Erfnr. , betreffend Grunderwerbsteuer nach der am 3. Mai 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit am 25. Mai 2000 beurkundeten Kaufvertrag erwarb Frau E. S. (die nunmehrige Berufungswerberin, kurz Bw.) von der KEG 37/1030 stel Anteile samt Wohnungseigentum an der Wohnung W 8 und 52/1030 stel Anteile samt Wohnungseigentum an der Wohnung W 19 + 19a der Liegenschaft EZ x KG F (E.Gasse 14).

Lt. diesem Kaufvertrag wurde für die Wohnung W 8 ein Preis von S 401.200,00 und für die Wohnung W19+19a ein Preis von S 442.000,00 vereinbart (Gesamtkaufpreis S 843.200,00).

Lt. Pkt. IV. des Vertrages erfolgte die Übernahme der Kaufobjekte in den Besitz und Genuss der Käuferin mit dem Tag der Vertragsunterfertigung. Als Stichtag für die Verrechnung der Nutzung und Lasten vom Kaufobjekt wurde der 31. Mai 2000 vereinbart.

Unter Punkt V. wurde von den Vertragsparteien festgehalten, dass die Wohnungen in unsaniertem Zustand gekauft werden.

Lt. Pkt. VI. des Kaufvertrages behält sich die Verkäuferin im Wesentlichen das Recht vor, auf eigene Kosten Um- und Zubauten vorzunehmen und sodann Wohnungseigentum hieran zu begründen und hat sich zu diesem Zweck die Unterfertigung einer Spezialvollmacht ausbedungen.

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 (FAG) abgeführt.

Im Zuge von Verfahrens beim FinanzamtX betr. die Gesellschafter der Verkäuferinnen erfolgte eine Beschlagnahme von Geschäftsunterlagen. Darunter ua. folgende, den Erwerb der Eigentumswohnungen durch die Bw. betreffende Unterlagen (Kopien liegen im Bemessungsakt des FAG, Erfnr.):

Bauauftrag der Bw. vom 15. März 2000 an die "ARGE (in der Folge: ARGE) und D. Bau- und Handels GmbH c/ K. & F." für Top 8 über S 778.800,00 und für Top 19+19A über S 858.000,00, somit insgesamt über S 1,636.800,00.

Darin wird als Termin für die voraussichtliche Fertigstellung der Arbeiten der 31. Mai 2000 genannt.

Endabrechnungen vom 22. Mai 2000 (Datum der Übernahme der Wohnungen ist nicht ausgewiesen).

Lt. Pkt 2. des Bauauftrages hat dieser ua. nach Maßgabe und auf Grundlage der baubehördlichen Bewilligung vom 19. Jänner 1999 und nach der von Arch. DI G. erstellten Gesamt- Ausführungs – und Detailplanung zu erfolgen.

Die Baubewilligung vom 19. Jänner 1999 umfasst mehrere Wohnungszusammenlegungen (ua. die gegenst. Top 19 + 19a) sowie die Schaffung von Sanitärräumen in allen Wohnungen bei teilweiser Einbeziehung von Gangaborten und ist für das gesamte Immobilienprojekt einheitlich erfolgt.

Zu einem späteren Zeitpunkt erfolgte noch ein gesonderter Dachbodenausbau mit Aufzug (Baubewilligung vom 19. Oktober 1999).

Ergänzend wird festgehalten, dass die ARGE lt. im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung des FAG in Kopie einliegendem Gesellschaftsvertrag am 17.1.1999 gegründet wurde.

Ausschließlicher Zweck war die Renovierung und der Ausbau des Immobilienprojektes E.Gasse 14.

Weiters liegen im Arbeitsbogen Kopien diverser Prospekte ein, mit denen die C. Immobilien AG die Wohnungen samt Baukosten und einer Beteiligung an einer Immobilienprojektentwicklung KEG mit einem Zeichnungsschein anbot, welcher im konkreten Fall jedoch nicht vorliegt.

Mit Bescheid vom 13. Februar 2004 gemäß § 201 BAO setzte das FAG gegenüber der Bw. die Grunderwerbsteuer für den o.a. Kaufvertrag vom "08.06.2000" (richtig: 25. Mai 2000) mit 3,5 % von € 180.228,63 = € 6.308,00 fest (Selbstberechnung € 2.144,72; Nachforderung € 4.163,28).

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>843.200,00</i>
<i>Baukosten inkl. USt</i>	<i>ÖS</i>	<i>1.636.800,00</i>
<i>richtige Bemessungsgrundlage</i>	<i>ÖS</i>	<i>2.480.000,00</i>
<i>dem entsprechen</i>	<i>€</i>	<i>180.228,63</i>

Da die von Herrn Notar Dr. R. 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 von der Bw. die Festsetzung der Grunderwerbsteuer mit einem Betrag von € 2.144,72 beantragt. Dazu wurde eingewandt, dass es unrichtig sei, dass die Bw. die Absicht gehabt hätte, fertig renovierte Wohnungen zu erwerben. Die 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 die Bw. bereits längere Zeit am Immobilienmarkt umgesehen habe, sei sie mit der C. -Gruppe in Kontakt getreten, die damals unsanierte Wohnungen am Markt angeboten habe.

Zum Zeitpunkt der Vorverhandlungen über den Kauf der beiden Wohnungen sei gerade mit den Vorbereitungen zu den Hausrenovierungsarbeiten begonnen worden.

Die Bw. habe sich erst nach eingehenden Überlegungen entschlossen die ARGE mit den konkreten Um- und Ausbauten der angekauften Tops zu beauftragen.

Im Vergleich zu anderen Baufirmen sei der Bauauftrag sehr günstig erschienen. Den entsprechenden schriftlichen Bauauftrag habe die Bw. im März 2000 unterfertigt.

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

- Der Vertragswille der Vertragspartner sei gewesen, unsanierte Wohnungen zu kaufen, um sie zu sanieren und zu vermieten.
- Die Bw. habe auf die Ausgestaltung der Wohnungen Einfluss nehmen können.
- Die Bw. habe den bauausführenden Unternehmen den Bauauftrag erteilt, sodass die Bw. daraus unmittelbar berechtigt und verpflichtet gewesen sei und das Baurisiko getragen habe. Als die Bw. die Wohnungen erstmals besichtigte und Vorverhandlungen führte, sei erst mit den Vorbereitungen der Haussanierung begonnen worden. Diese Renovierungsarbeiten seien dann bis Juni 2001 abgeschlossen worden. Wesentlich sei, dass für die Bw. keine vertragliche Verpflichtung bestanden habe, den Bauauftrag der ARGE 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.

Bauherr sei, wer das finanzielle Risiko (z.B. aus allfälligen Preissteigerungen, der Insolvenz etc.) zu tragen habe. 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 hingewiesen.

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. Die Erteilung des Bauauftrages schon vor dem Kaufvertrag zeige, dass sich die Bw. in ein Vertragskonzept habe einbinden lassen. Die Bw. sei gegenüber der Baubehörde nicht als Bau- und Konsenswerber aufgetreten. In dem Bauauftrag werde die Gesamt-, Ausführungs- und Detailplanung von Arch. Dipl. Ing. G. 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.

Mit dem Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragte die Bw. die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 284 BAO und die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gemäß § 282 BAO.

Zum Sachverhalt wurde von der Bw. noch ergänzend vorgebracht, dass das mündliche Anbot der Bw. zwecks Erwerbes der unsanierten Eigentumswohnungen Top 19 und 19a an der EZ x

KG F vom 15. März 2000 noch am selben Tag von den Handels KEG angenommen worden sei. Damit sei die zivilrechtliche Willensübereinkunft, somit der Kauf der gegenständlichen Eigentumswohnungen zustande gekommen.

Bereits mit Schreiben vom 30. März 2000 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 25. Mai 2000 verzögert. Aus Sicht der Bw. habe es sich beim Notarstermin nur mehr um eine Formalität in Bezug auf eine bereits fixierte Angelegenheit gehandelt. Selbstverständlich habe die Bw. die gegenständlichen Wohnungen nur mit einer bereits vorliegenden, rechtskräftigen Baubewilligung vom 19. Oktober 1999 erworben. Ein Erwerb ohne vorliegende Baubewilligung wäre nicht in Frage gekommen, da die 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 zwischen der ARGE und der Bw. sei relativ rasch im Rahmen der Vorgespräche im Jänner 2000 (Besprechungsstermin mit Herrn F.) erfolgt.

Auch hier seien für die Bw. ausschließlich betriebswirtschaftliche Argumente ausschlaggebend gewesen. Die ARGE habe ihre Leistung des Umbaus deutlich billiger anbieten können, als alle Konkurrenten, weil sie in der gegenständlichen Liegenschaft nicht nur die Wohnungen der Bw., sondern auch eine Reihe von anderen Wohnungen gleichzeitig umgebaut habe. Die dabei eintretenden Rationalisierungseffekte (wie zB. einmalige Baustelleneinrichtung etc.) seien an die Bauherren in Form von besonders günstigen Umbaupreisen weiter gegeben worden.

Der Bauauftrag sei schriftlich zwar erst am 15. März 2000 ausgefertigt worden, sei aber bereits etwa seit Jänner zwischen der Bw. und der ARGE paktiert gewesen. Selbstverständlich habe sie von der ARGE bei Erteilung des Bauauftrages auch eine Fertigstellungsgarantie und eine Preisgarantie verlangt.

Jedenfalls seien zum Zeitpunkt des Ankaufes der gegenständlichen Wohnungen durch die 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 die Bw. von vordringlicher Bedeutung bei ihrer Kaufentscheidung gewesen.

In der rechtlichen Würdigung des Sachverhaltes führte die Bw. dann noch aus, dass es nachweislich unrichtig sei, dass die Bw. den Bauauftrag bereits vor Erwerb der Wohnungen

erteilt hätte, da bereits am 15. März 2000 Willensübereinstimmungen in mündlicher Form zwischen den Vertragsparteien bestand und schriftlich der separate Bauauftrag unterzeichnet worden sei.

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

- Herrn Johann F. als Geschäftsführer und Gesellschafter der Verkäuferin zum Beweis dafür, dass die Verkäuferin der Bw. im März 2000 zwei unsanierte Wohnungen verkauft habe und als Geschäftsführer der ARGE zum Beweis dafür, dass der Bauauftrag zum Umbau der unsanierten Wohnungen bereits im März 2000 zustande gekommen sei und in den darauf folgenden Wochen realisiert worden sei.
- K als damaliger Geschäftsführer der D. Bau & Planungen GmbH, welche den Umbau dann im Auftrag der ARGE vorgenommen habe, zum Beweis dafür, dass die tatsächlichen Bauausführungen in den Eigentumswohnungen im März 2000 bis Juni 2000 gesetzt worden seien.

Zu den oa. Anträgen auf Einvernahme des Herrn Johann F. und Herrn K wurde der Bw. im Zuge der Ladung Folgendes mitgeteilt:

"Herr Johann F. wurde am heutigen Tag in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der Verkäuferinnen der Eigentumswohnungen zur mündlichen Berufungsverhandlung geladen. Hingegen wurde von einer Ladung des Herrn K Abstand genommen, weil die durch die Einvernahme unter Beweis zu stellende Tatsache (nämlich, dass die tatsächlichen Bauausführungen in den Eigentumswohnungen im Zeitraum März 2000 bis Juni 2000 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 stattgefundenen mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat haben die Bw. wie auch die Verkäuferseite Vertreter entsandt. Weder die Bw. noch Herr Johann F. sind persönlich erschienen.

Im Rahmen dieser Verhandlung teilte der Referent den Prospekt " E.Gasse " in Kopie an die Parteien aus.

Das Prospekt stellt "Anlage-Wohnungen in Wien 10, E.Gasse 14" durch die " C. Immobilien AG K. & F. Immobilien" als kombiniertes Investment (Eigentumswohnung in gut vermietbarer Lage und Größe kombiniert mit einer Kommanditbeteiligung an einer Immobilien-Handels-KEG vor und bietet unter dem Titel "Wohnungskauf – Details zur Abwicklung" die Abwicklung mit einem Kaufvertrag betreffend verfügbarer Wohnungen (rd. 35 % des Wohnungs-

Gesamtpreises) und mit einem Bauauftrag betreffend der Renovierungs- und Ausbauarbeiten (incl. Ust. rd. 65% des Wohnungs-Gesamtpreises) an.

Weiters ist darin eine "Übersicht über die verfügbaren Wohneinheiten" mit "Nutzfläche", "Wohnungsgesamtpreis", Zeichnung Kommanditbeteiligung", "Gesamtkapitaleinsatz", "Steuervorteil aus KEG-Beteiligung", "Ust-Verrechnung aus Bauauftrag", "Kapitaleinsatz saldiert (nach KEG-Beteiligung)", "Wohnungspreis netto mit Steuervorteil", "Jahresmiete netto", "Immo-KEG Verlustanteil 1999" und Mietrendite enthalten.

Der in der "Übersicht über die verfügbaren Wohneinheiten" für die vertragsgegenständlichen Wohnungen ausgewiesene Wohnungsgesamtpreis entspricht jeweils der Summe aus dem Kaufpreis lt. Wohnungskaufvertrag und den Kosten für den Bauauftrag.

Das Verhältnis zwischen Kaufpreis lt. Wohnungskaufvertrag und Baukosten ist bei beiden Wohnungen ident und beträgt 34% zu 66%.

Der Referent stellte diese "Übersicht über die verfügbaren Wohneinheiten" an Hand einer Flipchart dar.

Weiters stellte der Referent die Frage, wie mehrere Baufirmen gleichzeitig arbeiten könnten, wenn zB wie in der Baubewilligung, die die Grundlage für den Bauauftrag war, umfassende Bauarbeiten im gesamten Haus erforderlich gewesen waren (z.B Zusammenlegung der Wohnungen, Einbeziehung der Gangaborte) und wer den Bauauftrag für die allgemeinen Bauarbeiten gegeben habe, die schon begonnen worden waren?

Dazu erklärte der Vertreter der Verkäuferseite, er wisse nicht, wie es die mehreren Baufirmen koordinieren, in einem Haus zu arbeiten. Er wisse aber, dass das in der Praxis üblich sei.

Wer den Bauauftrag hinsichtlich der allgemeinen Teile in Auftrag gegeben habe, müsse er erst in Erfahrung bringen und diese Information nachreichen.

Der Vertreter der Bw. erklärte, die Bw. sei am 8. Juni 2006 zu dieser Angelegenheit vom Finanzamt 12/13/14 Purkersdorf befragt worden, verlas die darüber verfasste Niederschrift und übergab eine Kopie, welche zum Akt genommen wurde.

Weiters erklärte der Vertreter der Bw., der Referent habe Sachverhalte aufgenommen, die mit dem gegenständlichen Verfahren nichts zu tun hätten. Wie abgewickelt worden sei und wer abgewickelt habe (zB Baukoordination, Bauaufträge) sei nicht Gegenstand des Verfahrens. Des Weiteren seien seitens des Referenten Unterlagen (Prospekt E.Gasse) vorgelegt worden, die ebenfalls nicht Gegenstand des Verfahrens seien.

Auf die Frage der Vorsitzenden, wie die Bw. zu dem Projekt gekommen sei, erklärte der Vertreter der Bw., dass die Bw. schon vorher in Geschäftsbeziehung mit Herrn F. gestanden sei. Die Familie S. habe umfangreicheres Immobilienvermögen und bewirtschaftete es selbst. Wie die Information über dieses Projekt genau gelaufen sei, wisse er nicht.

Dazu erklärte die Amtspartei, auch wenn ein Erwerbsvorgang in einzelne Rechtsgeschäfte zerlegt worden sei, sei auf dem Willen der Vertragsparteien zurückzugreifen und nach den Unterlagen (Prospekt) sei zumindest auf der Verkäuferseite belegt, dass renovierte Wohnungen angeboten worden seien. Die Bw. habe die Wohnung, wie aus dem Vorbringen des Vertreters der Bw. erschließbar, nicht für den eigenen Bedarf erworben, sondern als Vermietungsobjekt. Es sei offensichtlich ihr Wille gewesen, das vorgeschlagene Konzept der Einkommensteuervergütung und USt-Rückvergütung in Anspruch zu nehmen. Dieses Konzept funktioniere nur bei Spaltung der Anschaffungskosten und der Sanierungskosten. Dies sei ein Indiz, dass die Spaltung deshalb erfolgt sei.

Dem erwiderte der Vertreter der Bw., dass von der Behörde nur unbewiesene Behauptungen auf Basis von Unterlagen vorgebracht würden, die der Bw. höchstwahrscheinlich gar nicht zur Verfügung gestanden hätten.

Der Vertreter der Verkäuferseite erklärte, dass Herr F. bereit sei, eine eidesstattliche Erklärung abzugeben, dass es erstens der Vertragswille gewesen wäre, eine unsanierte Wohnung zu verkaufen, zweitens auch eine unsanierte Wohnung verkauft worden sei und drittens, dass es entsprechende Besprechungen mit der Bw. gegeben habe.

Die Vertreter der Amtspartei beantragten die Abweisung der Berufung, da ein einheitlicher Rechtsvorgang vorliege.

Der Vertreter der Bw. ersuchte um Stattgabe der Berufung, da die Argumentation des Finanzamtes auf unbewiesenen Behauptungen beruhe und die Stellungnahme der Bw. (anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung übergebene Niederschrift 8. Juni 2006) in keiner Weise gewürdigt worden sei.

In der Niederschrift vom 8. Juni 2006 ist bezüglich der gegenständlichen Wohnungskäufe folgende Stellungnahme der Bw. gegenüber dem Finanzamt 12/13/14 Purkersdorf anlässlich ihrer persönlichen Einvernahme protokolliert:

"Im Jänner 2000 wurde der Kauf und die Sanierung der Tops 8 und 19 mit Herrn F. besprochen. Die Kaufverträge wurden mit 25.5.2000 unterschrieben. Im Februar oder März (auf jeden Fall vor Unterzeichnung des Kaufvertrages) hat Fr. S. die Wohnungen besichtigt. Zu der Zeit waren die Wohnungen Baustellen. Der Umbau wurde im Jänner mit Hrn F. besprochen. Es gibt keine Unterlagen für diese Besprechung. Aufgrund des langen Zeitraumes, der mittlerweile verstrichen ist, ist eine genaue zeitliche Angabe von gewesenen Vorgängen betreffend der Wohnungskäufe nicht mehr ermittelbar. Der Auftragnehmer des Umbaus betreffend Abwicklung und Organisation war Hr. F. (Vertreter der Fa. K.)".

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 der Verkäuferin und der Bw. über den Ankauf der beiden Eigentumswohnungen bereits am 15. März 2000 stattgefunden.

Das ergibt sich aus den Angaben der Bw. zum Sachverhalt im Vorlageantrag, wonach die Bw. im Jänner 2000 erstmals mit der C.-Gruppe zum Zweck, die gegenständlichen Wohnungen zur weiteren Vermietung zu erwerben, in Kontakt getreten ist, und wonach diese Verhandlungen am 15. März 2000 zur Abgabe eines mündlichen Anbots der Bw. an die KEG und am selben Tag zur Annahme dieses Anbots führte, womit lt. Angaben der Bw. der Kauf der gegenständlichen Eigentumswohnungen zustande gekommen war.

Dem entsprechend wurde der grunderwerbsteuerpflichtige Erwerbsvorgang nicht erst mit Unterzeichnung des Kaufvertrages am 25. Mai 2000, sondern bereits am 15. März 2000 mit Zustandkommen des Kaufvertrages verwirklicht.

Das FAG ist im erstinstanzlichen Bescheid davon ausgegangen, dass der gegenständliche Erwerbsvorgang mit dem beurkundeten Kaufvertrag vom „08.06.2000“ (gemeint war wohl der Kaufvertrag vom 25. Mai 2000) verwirklicht worden war.

Wenn sich der vom FAG angenommene Erwerbszeitpunkt im Berufungsverfahren nunmehr als unrichtig herausgestellt hat, ist dem erstinstanzlichen Bescheid keine andere Sache als dieser Berufungsentscheidung zu Grunde gelegen, zumal nur ein einziger Erwerb zwischen den Vertragsparteien, nämlich der vom 15. März 2000, stattgefunden hat und es sich beim Kaufvertrag vom 25. Mai 2000 lediglich um eine spätere Beurkundung handelt.

Maßgeblich ist die mündliche Vereinbarung und deren Inhalt (vgl. Apathy/Riedler in Schwimann, ABGB Praxiskommentar, Rz. 4 zu § 884 ABGB).

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz außer in den Fällen des Abs. 1 immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung

abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Die Abänderungsbefugnis ("nach jeder Richtung") ist durch die Sache begrenzt. Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat (VwGH vom 29.6.2006, 2006/16/0004).

Durch die Richtigstellung des Zeitpunktes der Verwirklichung des Erwerbsvorganges wurde die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat, nicht berührt.

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 Grundstücks 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 herzstellendem 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. Ebensowenig 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 bebautem 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 die Baubewilligung bereits vor dem Erwerb der Eigentumswohnungen 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 der 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 vornehmerein 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).

Dass zwischen dem mündlichen Kaufvertrag vom 15. März 2000 und dem Bauauftrag vom selben Tag ein derart enger sachlicher Zusammenhang besteht, dass die Bw. als Erwerberin bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand die nach Maßgabe des Bauauftrages fertiggestellten Wohnungen erhält, ergibt sich bereits aus dem Bauauftrag und den Vorbringen der Bw. in der Berufung, dem Vorlageantrag und dem von der Bw. im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung ins Treffen geführte Niederschrift des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 8. Juni 2006.

Entsprechend dem Beweisantrag im Vorlageantrag war Herr Johann F. sowohl Geschäftsführer der „KEG“ als Verkäuferin der Eigentumswohnungen wie auch Geschäftsführer der ARGE, eine der Vertragspartnerinnen des Bauvertrages. Als Verhandlungspartner für den Wohnungskauf wie auch für den Umbau ist gegenüber der Bw. Herr F. aufgetreten (siehe Niederschrift des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 8. Juni 2006).

Herr F. hat nicht nur die unsanierten Wohnungen, sondern auch deren Sanierung angeboten. Grundlage für die Sanierung war ein bestehendes Sanierungskonzept für das gesamte Wohnhaus mit einer bereits erteilten Baubewilligung vom 19. Jänner 1999 (nicht die Baubewilligung vom 19. Oktober 1999 wie von der Bw. im Vorlageantrag ausgeführt).

Lt. Vorlageantrag ist die grundsätzliche Willensübereinstimmung über die Erteilung des Bauauftrages zur Sanierung der Eigentumswohnungen zwischen der Bw. bereits im Rahmen

der Vorgespräche im Jänner 2000 erfolgt, also vor dem mündlichen Kaufvertrag vom 15. März 2000.

Die Bw. hat sich folglich bereits vor Abschluss des Kaufvertrages entschlossen, den Bauauftrag an die mit der Verkäuferin organisatorisch verbundene ARGE zu vergeben und gleichzeitig mit dem Abschluss des mündlichen Kaufvertrages den Bauauftrag erteilt.

Ungeachtet dessen, dass allein schon auf Grund der von der Bw. dargestellten vertraglichen Abwicklung des Erwerbes der Miteigentumsanteile und des Bauauftrages die vereinbarte Gegenleistung für die Sanierung in die Bemessungsgrundlage für den Erwerb der Miteigentumsanteile einzubeziehen ist, ist weiters auf Folgendes hinzuweisen:

Dem Bauauftrag lagen eine Gesamt- Ausführungs- und Detailplanung sowie die Baubewilligung vom 19. Jänner 1999 zu Grunde.

Diese Baubewilligung umfasste umfangreiche und wohnungsübergreifende Bauarbeiten (Wohnungszusammenlegungen, Schaffung von Sanitärräumen in allen Wohnungen bei teilweiser Einbeziehung von Gangaborten) wobei auf den bloßen Miteigentumsanteile ohne Sanierung lediglich 34% und auf die Bauarbeiten 66% der Gesamtleistungen der Bw. entfielen.

Wie die Bw. im Vorlageantrag ausführte, habe die ARGE ihre Leistungen des Umbaus deshalb deutlich billiger anbieten können, als alle Konkurrenten, weil sie in der gegenständlichen Liegenschaft nicht nur die Wohnungen von Frau S. sondern auch eine Reihe von anderen Wohnungen gleichzeitig umgebaut habe. Die dabei eintretenden Rationalisierungseffekte (wie zB. einmalige Baustelleneinrichtung etc) seien an die Bauherrn in Form besonders günstiger Umbaupreise weiter gegeben worden.

Selbst wenn den Ausführungen des Vertreter der Verkäuferseite bzw. der Bw. anlässlich der mündlichen Verhandlung, wonach die (technische) Koordination der Bauabwicklung bei einer Beteiligung mehrerer Baufirmen bei den gegenständlichen Sanierungsarbeiten keine Bedeutung zukäme, gefolgt werden könnte, so ergibt sich jedenfalls aus den obigen Ausführungen der Bw. im Vorlageantrag, dass es unwahrscheinlich ist, dass die Bw. sich eines anderen Generalunternehmers als der ARGE hätte bedienen können, zumal diese Ausführungen aufzeigen, dass ein Zusammenhang zwischen der Preiskalkulation der ARGE und der Anzahl der von der ARGE zu sanierenden Wohnungen bestand.

Hätten sich die einzelnen Erwerber der Miteigentumsanteile anderer Anbieter bedienen können, hätte dies die Preiskalkulation der ARGE gestört, die im Übrigen ausschließlich zum Zweck der Sanierung des gegenständlichen Wohnhauses gegründet wurde und die zum Zeitpunkt des Erwerbes mit den Sanierungsarbeiten bereits begonnen hatte.

Weiters ist auf das anlässlich der mündlichen Verhandlung vorgehaltene Prospekt „Anlage-Wohnungen in Wien 10, E.Gasse 14“ zu verweisen, wonach die Wohnungen am Markt in saniertem Zustand angeboten worden waren.

Im Prospekt werden die Eigentumswohnungen als „kleine, modern renovierte, gesuchte Wohneinheiten mit niedrigen Gesamt mieten“ 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 8 und top 19+19a) 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 8 zu einem „Wohnungsgesamtpreis“ von S 1.180.000,00 und die (renovierte) Wohnung top 19+19a zu einem „Wohnungsgesamtpreis“ von S 1.300.000,00 angeboten.

Dies entspricht jeweils der Summe aus dem Kaufpreis für Miteigentumsanteil und den Baukosten lt. Bauauftrag.

Selbst wenn die Bw. dieses Prospekt nicht gekannt hatte und subjektiv bei den Verkaufsgesprächen den Eindruck hatte, sie könnte die Eigentumswohnungen auch im unsanierten 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 sie sich letztendlich doch in das von der Verkäuferseite konzipierte Vertragsgeflecht einbinden.

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 der Bw. mit der Verkäuferin der Wohnungen bereits am 15. März 2000 erfolgt ist und dass bereits zuvor klar war, dass die Bw. der ARGE den Bauauftrag erteilen wird, ergibt sich aus dem sachverhaltsbezogenen Vorbringen der Bw., dem in diesem Punkt zu folgen ist.

Die von der Bw. mit den Beweisanträgen unter Beweis zu stellenden Tatsachen werden daher entweder als richtig angesehen (nämlich, dass die Willenseinigung der Bw. mit der Verkäuferin der Eigentumswohnungen bereits März 2000 erfolgt ist bzw. dass der Bauauftrag im März 2000 zustande gekommen ist) 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 die 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 der Bw. hier wegen der im Zeitpunkt der Verwirklichung des Erwerbsvorganges vorhandenen finalen und zeitlichen Verknüpfung des Ankaufes der Eigentumswohnungen und der Verpflichtung zur Sanierung 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 BGBI. 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 am 15. März 2000 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