



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Prof Dr Thomas Keppert Wirtschaftsprüfung GmbH & Co KG, 1060 W., Theobaldgasse 19, vom 8. März 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern W. vom 13. Februar 2004, ErfNr. betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit am 24. September 2001 beurkundetem Kaufvertrag erwarb die Berufungsverwerberin (Bw.) von der MS KEG (in der Folge: MS_KEG; Handels-KEG), der N KEG (in der Folge: N_KEG; Handels-KEG), der O KEG (in der Folge: O_KEG; Handels-KEG) und der OD KEG (in der Folge: OD_KEG; Handels-KEG) insgesamt 503/1243 mit Wohnungseigentum an den Werkstätten mit Kellerabteil 1 und 2 und an den Wohnungen W 4, 5, 6, 7, 10 und 12 jeweils mit Kellerabteil verbundene Anteile an der Liegenschaft EZ GB mit der Grundstücksadresse Gasse.

Lt. Pkt III des Kaufvertrages waren die vereinbarten Kaufpreise von insgesamt S 4.800.000,00 bis spätestens 30. September 2001 zwischen den Vertragsparteien gesondert zu verrechnen. Die Übergabe und Übernahme des Kaufobjektes in den Besitz und Genuss des Käufers erfolgte lt. Pkt. IV des Kaufvertrages am 30. September 2001. Als Stichtag für die Verrechnung der Nutzung und Lasten wurde der 1. September 2001 vereinbart. Im Pkt. V. des Kaufvertrages wurde festgehalten, dass die Kaufobjekte vermietet seien. Lt. Pkt. VI tritt die Bw. in alle Rechte und Pflichten, welche die Verkäuferinnen gegenüber der

Wohnungseigentumsgemeinschaft in Bezug auf das Kaufobjekt hatten, mit schuldbefreiender Wirkung für die Verkäuferinnen ein.

Auf Grund dieses Kaufvertrages wurde die Grunderwerbsteuer vom Vertragserrichter mit 3,5 % des ausgewiesenen Kaufpreises selbstberechnet.

Im Zuge von Verfahren beim Finanzamt für den 1. Bezirk zu GZ. 1-III/Hen betreffend die Vertragsparteien bzw. deren Gesellschafter erfolgte eine Beschlagnahme von Geschäftsunterlagen. Darunter ua. folgende, den Erwerb der Liegenschaftanteile durch die Bw. betreffende Unterlagen:

In Kopie im Bemessungsakt einliegend:

Von der Bw. jeweils am 2. Oktober 2000 gesondert gegenüber den Handels-KEGs abgegebene „rechtsverbindliche Vertragsanbote“ auf Abschluss je eines Kaufvertrages betreffend die Wohnungseigentumseinheiten Top L1, L2, 4,5,6,7,10 und 12 im Objekt 8 W., Gasse. Die Kaufpreise lt. den Vertragsanboten entsprechend den im Kaufvertrag vereinbarten Kaufpreisen. Als Übergabetermin ist "ca. September 2001" angegeben.

Ein von der Bw. als Auftraggeberin an die ARGE A. Gasse (in der Folge: ARGE) und an die D B. GmbH (in der Folge D) als Ausbaufirma, auf die Kaufanbote vom 2. Oktober 2000 verweisender, am 2. Oktober 2000 erteilter Bauauftrag nach Maßgabe und auf Grundlage der von Arch. DI G. Z. erstellten Gesamt-, Ausführungs- – und Detailplanung mit Fertigstellungstermin 31. August 2001 betreffend Baumaßnahmen (Herstellung des Objektes gemäß einem gebrauchsfähigen, aktuellen Wohnungsstandard etc.), Generalplanung, technische Betreuung sowie die Gesamtausführung bis zur Abnahmereife und Benützungsbewilligung hinsichtlich des Objektes 8 W., Gasse / Top L1, L2, 4,5,6,7,10 und 12.

Im Bauauftrag ist weiters festgehalten, dass sich die Gesamtkosten (der Gesamtrechnungsbetrag) für die Durchführung des Bauauftrages auf S 2.520.000,00 belaufen.

Eine an die Bw. gerichtete "Endabrechnung Bauauftrag" vom 2. Oktober 2001 der ARGE über den Gesamtrechnungsbetrag von S 2.520.000,00. In der Endabrechnung ist festgehalten, dass "die Wohnung" am 28. September 2001 übergeben wurde.

Weiters liegen im Bemessungsakt ua. folgende Unterlagen aus dem Bauakt zum Ordnungsbegriff MA 37/8 – 2 in Kopie ein:

Bauansuchen vom 21. Dezember 1999 eingereicht von der ARGE als Bauwerberin betreffend Umbau eines Wohnhauses mit Dachgeschossausbau 8 W., Gasse.

Deckblatt des Einreichplanes vom 15. November 1999, worin ebenfalls die ARGE als Bauwerberin angegeben ist. Weiters ist als Bauführer die D und als Planverfasser der Architekt DI G. Z. angeführt.

Baubewilligungsbescheid vom 21. September 2000, gerichtet an die MS_KEG, die N_KEG und O_KEG als Bauwerberinnen und Grundeigentümerinnen.

Anzeige der D über den Baubeginn am 30. Oktober 2000.

Bekanntgabe des Bauwerberwechsels vom 13. August 2003 an die Baupolizei (MA 37) von MS_KEG, die N_KEG und O_KEG als Bauwerberinnen zur Bw. als neue Bauwerberin.

Mit „Bescheid über die Festsetzung der Grunderwerbsteuer gemäß § 201 BAO“ vom 13. Februar 2004 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (in der Folge: FAG) gegenüber der Bw. ausgehend von den im Kaufvertrag beurkundeten Kaufpreisen zuzüglich der Baukosten lt. Bauauftrag, somit ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von S 7.320.000,00 zusammen Grunderwerbsteuer in Höhe von € 18.618,78 fest.

Der auf Grund der Selbstberechnung durch den Vertragserrichter abgeführte Betrag in Höhe von € 12.209,04 wurde angerechnet, womit sich eine Nachforderung von € 6.409,74 ergab.

In der Begründung wurde ua 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.

In der dagegen eingebrochenen Berufung beantragte die Bw. die Aufhebung des Grunderwerbsteuerbescheides.

Die Bw. wendete sich gegen die Einbeziehung der unbestritten angelaufenen und verrechneten Baukosten in die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage im Wesentlichen mit der Begründung, niemals die Absicht gehabt zu haben, vollständig sanierte und renovierte Liegenschaften zu erwerben. Die Zielsetzung habe einzig und alleine darin bestanden, unsanierte und unausgebaute Wohnungen zu erwerben, um sie nach eigenen Vorstellungen und Wünschen zu sanieren und in Stand zu setzen. Der Vorstand der Bw. habe bereits im Frühjahr 2000 anlässlich der Aufsichtsratssitzung vom 27. März 2000 gegenüber den Eigentümern des Objektes Gasse und gegenüber der als Generalunternehmerin vorgesehenen D zum Ausdruck gebracht, das Projekt Gasse zu übernehmen, einzelne Tops in unsaniertem Zustand zu erwerben und nach eigenen Vorstellungen zu sanieren. Zu diesem Zeitpunkt seien die Renovierungsarbeiten in sehr eingeschränkten Umfang begonnen worden und die überwiegenden und wesentlichen Bauleistungen seien im Zeitraum Frühjahr 2000 bis Sommer 2001 durchgeführt worden.

Von Beginn sei die Bw. als Bauherrin nach außen in Erscheinung getreten.

Der Großteil aller Wohnungen im gegenständlichen Objekt sei von der Bw. gekauft worden. Die Kaufverträge seien nur deshalb so spät unterzeichnet worden, da klar gewesen sei, dass die Bw. die gesamte Verwertung der Objekte übernehmen werde.

Dritten gegenüber sei nur die Bw. als Erwerber und Eigentümer aufgetreten.

Nicht nur im Internet, auch in den diversen Verkaufsbroschüren und -folder sei die Bw.

Interessenten gegenüber als Bauherrin aufgetreten.

Dies komme in allen Folders und Originalprospekten zum Ausdruck, in denen die zum Verkauf angebotenen Objekte der Bw. aufgelistet und dargestellt worden seien. Die Bw. habe es im Frühjahr 2000 gemeinsam mit der Firma K. & R. übernommen, Wohnungskäufer, Bauherrn und Mieter für die Wohneinheiten des Objektes zu werben.

Zwischen der D als Generalunternehmerin für den Ausbau und der ARGE einerseits und der Bw. seien auf Basis einer bereits im Frühjahr 2000 gegebenen Willensübereinstimmung am 2. Oktober 2000 schriftliche Bauaufträge über die Renovierung und den Ausbau einzelner Wohneinheiten getroffen worden.

Dem erwiderte das FAG in der abweisenden Berufungsentscheidung im Wesentlichen, dass die Kriterien für das Vorliegen der Bauherrneigenschaft kumulativ vorliegen müssten.

Die Bauherrneigenschaft einer Miteigentümergemeinschaft sei nur dann gegeben, wenn alle Miteigentümer gemeinsam tätig werden würden. Inhaltsgleiche Einzelerklärungen von Miteigentümern reichten nicht aus.

Dazu verwies das FAG auf den Bauauftrag und die Vertragsanbote vom 2. Oktober 2000, den Kaufvertrag vom 24. September 2001 und die Endabrechnung vom 2. Oktober 2001 sowie auf die Tatsache, dass gegenüber der Baubehörde bereits im Jahr 1999 die MS_KEG, die N_KEG und O_KEG aufgetreten seien und diesen am 21. September 2000 die Baubewilligung erteilt worden sei.

Weiters führte das FAG aus, dass im Bauauftrag die Gesamt-, Ausführungs- und Detailplanung von Arch. DI. G. Z. genannt werde und im Bauauftrag die Kosten für die Durchführung des Bauauftrages einvernehmlich festgestellt worden seien. Auf diesen Betrag laute auch die Endabrechnung.

Die Erteilung des Bauauftrages vor dem Kaufvertrag zeige die Einbindung in ein Vertragskonzept. Der Einwand des erst später unterzeichneten Kaufvertrages, weil klar gewesen wäre, dass die Bw. die gesamte Verwertung der Objekte übernehmen würde, stehe aber der Einbindung in ein vorgegebenes Vertragskonzept nicht entgegen.

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.

Im Vorlageantrag stellt die Bw. den Sachverhalt im Wesentlichen wie folgt dar:

Die Bw. habe bereits am 27. März 2000 von den Eigentümerinnen der Objekte Top L1, L2, 4,5,6,7, 10 und 12 Kaufoptionen erhalten. Am 2. Oktober 2000 sei der hier gegenständliche Bauauftrag mit der Bw. abgeschlossen worden. Mit Kaufvertrag vom 24. September 2001 seien schließlich die Kaufoptionen effektuiert und die gegenständlichen 8 Objekte von der Bw.

von den diversen HandelsKEGs erworben worden.

Wirtschaftliche Notwendigkeit der gegenständlichen Konstruktion sei gewesen, dass zum Zeitpunkt des Entschlusses zur Renovierung der gegenständlichen Liegenschaft (etwa im Februar 1999) die grundbürgerlichen Eigentümerinnen der einzelnen Eigentumsobjekte zur Finanzierung des erforderlichen Reparaturaufwandes nicht in der Lage gewesen wären.

Grundsätzlich wäre die WEG zur Erteilung des Auftrages zur Sanierung der allgemeinen Teile der Liegenschaft zuständig gewesen. Dies hätte aber dazu geführt, dass den einzelnen Eigentümern der WE-Objekte erhebliche Sonderbeiträge für die Reparaturrücklage vorgeschrieben hätten werden müssen. Dies wäre aber für die Eigentümerinnen unfinanzierbar gewesen. Die Hausbank habe sich nicht bereit erklärt, Sanierungskosten der allgemeinen Teile der Liegenschaft zu finanzieren. Da somit kein Geld für die notwendige Sanierung der Liegenschaft im Bereich der Eigentümerinnen aufstellbar gewesen wäre, habe die Bw. die Zusage zum Erwerb der einzelnen Wohnungen tätigen – sofern sich nicht ein anderer Bauherr oder Käufer gefunden hätte - sowie die Finanzierung der mit diesen verbundenen Sanierungskosten vorab übernehmen müssen.

Im konkreten Fall würde es absolut wirklichkeitsfremd sein, anzunehmen, dass die Bw. als Käuferin aller hier gegenständlichen Wohnungen nicht in der Lage gewesen wäre, einen tatsächlichen Einfluss auf die planerische Gestaltung der einzelnen Wohnungen auszuüben. Immerhin habe im hier relevanten Zeitraum Personalunion zwischen den Vorständen der Bw. und den Komplementären der Handels-KEGs, welche wiederum die Gesellschafter der ARGEs dargestellt hätten, bestanden.

Die Entscheidung war bis zur Beendigung der beim Verwaltungsgerichtshof zur Zl. 2006/13/0128 ua. bzw. 2008/16/0029 anhängigen Verfahren ausgesetzt.

Mit Eingabe vom 8. August 2011 wurden der Antrag auf mündliche Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat zurückgenommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegen Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen, der Grunderwerbsteuer.

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

Gem. § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG 1987 ist Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sind alle Aufwendungen eines vertraglich an ein bestimmtes Objekt gebundenen Käufers Teil der grunderwerbsteuerrechtlich relevanten Gegenleistung und damit Bemessungsgrundlage der Steuer.

Insbesondere dann, wenn ein Erwerber an ein vom Verkäufer (oder von einem mit diesem zusammenarbeitenden Dritten) vorgegebenes Objekt gebunden ist, ist ein Kauf mit Gebäude (oder Wohnung) anzunehmen, auch wenn über die Herstellung des Gebäudes (bzw. der Wohnung) ein gesonderter Vertrag geschlossen wird.

Ein gewichtiger Aspekt gegen die Annahme der Bauherrenschaft eines Grundstückserwerbers ist der Umstand, dass nicht er, sondern der Veräußerer oder eine andere Person gegenüber der Baubehörde als Bauwerber aufgetreten ist (VwGH 8.9.2010, 2008/16/0029).

Aus dem von der Bw. dargestellten Sachverhalt und den oben dargestellten baubehördlichen Unterlagen, dem Bauauftrag, den Vertragsanboten und der Endabrechnung ergibt sich, dass die Bw. in ein bereits seit längerer Zeit bestehendes Sanierungskonzept betreffend die erworbenen Liegenschaftsanteile eingetreten ist und mit dem Erwerb der Liegenschaftsanteile die anteiligen Kosten der Sanierung zu übernehmen hatte.

Entsprechend dem Sachvorbringen im Vorlageantrag bestand zwischen den am Projekt beteiligten Personen Konsens darüber, dass die jeweiligen Eigentümerinnen die Sanierungskosten zu tragen hätten, wenn die Wohnungen nicht verkauft und somit nicht an Erwerber überwälzt werden würden.

Der Bauauftrag wurde am 2. Oktober 2000, gleichzeitig mit den rechtsverbindlichen Vertragsanboten von der Bw. erteilt und bezog sich auf eine fertige Planung sowie auf den im Bauauftrag festgelegten Bauumfang gegen ein bestimmtes, nach Übergabe und Rechnungslegung fälliges Entgelt. Es oblag der ARGE die gegenständliche Liegenschaft zu renovieren und auszubauen und die D war als Generalunternehmerin bereits vorgesehen. Auch war mit den Renovierungs- und Ausbuarbeiten bereits vor der Erteilung der Bauaufträge begonnen worden.

Die überwiegenden und wesentlichen Bauleistungen wurden im Zeitraum Frühjahr 2000 bis Sommer 2001 durchgeführt und waren somit vor Abschluss des Kaufvertrages und dem vereinbarten Übergabe- und Verrechnungsstichtag erbracht.

Die Baukosten wurden mit Endabrechnung vom 2. Oktober 2001 in der im Bauauftrag vereinbarten Höhe von der ARGE in Rechnung gestellt.

Auch waren zum Zeitpunkt des Abschlusses der Kaufverträge bereits sämtliche Kaufobjekte vermietet.

Als Bauwerber sind bis zum Bauwerberwechsel vom 13. August 2003 die ARGE bzw. MS_KEG, die N_KEG und O_KEG aufgetreten.

Die Bw. hatte die Sanierungskosten in zeitlichem und sachlichem Zusammenhang mit dem Erwerb der Liegenschaftsanteile übernommen.

Die Sanierungskosten für das vor dem Abschluss der Kaufvertrages bereits vollendete Sanierungsprojekt waren somit in die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage einzubeziehen.

Auch wenn zwischen den Vorständen der Bw. und den Komplementären der Handels_KEGs, welche wiederum die Gesellschafter der ARGE darstellen, eine Personalunion gegeben war, die Bw. als Vermittlerin tätig war und in Prospekten, Internetauftritten etc. Dritten gegenüber als Bauherrin Wohnungen zum Verkauf angeboten hat, ändert dies nichts an der Gültigkeit der Vereinbarungen zwischen den unterschiedlichen Rechtsträgern.

Im Übrigen wird auf den angefochtenen Bescheid und die Berufungsvorentscheidung verwiesen.

Wenn die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen ohne abgabenbehördliche Festsetzung der Abgabe zulassen, ist ein Abgabenbescheid gemäß § 201 BAO 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 gemäß § 201 BAO in der auf Grund des § 323 Abs. 11 BAO hier anzuwendenden Fassung vor BGBI. I Nr. 97/2002 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. Die bezughabenden Erwerbsvorgänge wurden sämtliche vor dem 31. Dezember 2002 verwirklicht, sodass die Abgabenansprüche jeweils vor diesem Zeitpunkt entstanden sind.

Aus den oben dargelegten Gründen haben sich die Selbstberechnungen von dem im Kaufvertrag ausgewiesenen Kaufpreisen als unrichtig erwiesen, sodass die bescheidmäßige Festsetzung der Grunderwerbsteuer von der gesamten Gegenleistung (Kaufpreise und Sanierungskosten) zu Recht erfolgte.

Der Vollständigkeit halber wird bemerkt, dass lt. der vorliegenden Datei "ARGE G", erstellt am 25. März 2001, welche im Zuge des oa. Verfahrens beim Finanzamt für den 1. Bezirk vom

Server der Vertragsparteien bzw. deren Gesellschafter gezogen wurden, im Jahresabschluss der ARGE für das Jahr 2000 Folgendes ausgeführt ist:

"IV Angaben über Organe, Arbeitnehmer und Gesellschaftskapital

Gesellschafter der Arbeitsgemeinschaft sind seit Gründung (1.11.1999) die Firmen MS KEG (12 %), O KEG (16 %), N KEG (12 %) und die OD KEG (60 %), alle mit Firmensitz in E.. Die Firma K. & R. ist weiterer Gesellschafter, jedoch nicht am Unternehmenswert und am Jahresergebnis beteiligt.

Die angeführten Anteile beziehen sich auf die Beteiligung am Ergebnis.

In 2000 war kein Arbeitnehmer im Unternehmen beschäftigt.

V Lagebericht

Der Gesellschaftsvertrag der ARGE wurde am 1.11.1999 unterzeichnet, die Geschäftstätigkeit wurde mit 1.11.1999 aufgenommen.

Einziger Zweck der ARGE ist die Renovierung und der Ausbau des Immobilien→projektes in 8 W., Gasse, mit einem ursprünglich budgetierten Gesamt→aufwand von rund S 10.000.000,-- zuzüglich Ust, und zwar betreffend das gesamte genannte Objekt inklusive der allgemeinen Hausteile und sämtliche Wohneinheiten.

Der Baufortschritt zum 31.12.2000 war gut fortgeschritten, die Aufträge insgesamt zu rund 60 % erledigt. Die Verkaufsaktivitäten haben bereits voll eingesetzt. Es bestehen bereits einige Detail-Bauaufträge mit einzelnen Wohnungskäufern, die im Geschäftsjahr 2001 abzurechnen sein werden.

Die Renovierungs- und Ausbaukosten sollen innerhalb eines Zeitraumes von zwei Jahren ab Gründung der ARGE an Wohnungskäufer des Objektes oder – wenn einzelne Wohnungen nicht verkauft werden – an die einzelnen Eigentümer des Objektes mit einem entsprechenden Gewinnaufschlag – je nach Durchsetzbar-keit am Markt – weiterverrechnet werden.

Dementsprechend belaufen sich die geplanten Erlöse aufgrund des erweiterten Arbeitsumfanges auf S 12 - 15 Mio".

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 30. Dezember 2011