



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 3. Mai 2007 durch die Vorsitzende HR Dr. Hedwig Bavenek-Weber und die weiteren Mitglieder Oberrätin Andrea Wimmer-Bernhauser, Mag. (FH) Roland Pichler und Gustav Anderst über die Berufung des L, gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 17. Februar 2004, xxx, betreffend Grunderwerbsteuer nach der in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit **Kaufvertrag** vom 25. Februar 2000 erwarb Herr L. (der nunmehrige Berufungswerber, kurz BW)

- von der "M, 28/1030 stel Anteile mit Wohnungseigentum an Wohnung W 12, Gang-Abstellraum 3 (B-LNR a) an der Liegenschaft x, bestehend aus dem Grundstück y Baufl. (Gebäude), Baufl. (befestigt), mit der Grundstücksadresse z .

Im **Kaufvertrag** wurde für dieses Kaufobjekt unter Punkt III. ein Kaufpreis von S 289.000,00 ausgewiesen.

In Punkt V. des **Kaufvertrages** wurde von den Vertragsparteien festgehalten, dass die Wohnung in unsaniertem Zustand gekauft wird.

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 Z betreffend die Gesellschafter der Verkäuferin erfolgte eine Beschlagnahme von Geschäftsunterlagen. Darunter ua. folgende, den Erwerb der Eigentumswohnung durch den BW betreffende Unterlagen (in Kopie inne liegend im Bemessungsakt des Finanzamt A-):

- vom BW am 10. Dezember 1999 unterzeichneter **Zeichnungsschein**, in welchem für die Wohnung ein "Wohnungs-Gesamtpreis" von S 850.000,00 ausgewiesen wird. In diesem **Zeichnungsschein** wurde unter Punkt "I. KAUFANBOT (ANLAGE-) WOHNUNG" festgehalten, dass sich der Wohnungs-Gesamtpreis (WGP) wie folgt zusammensetzt:

*"Ein Teil des WGP beträgt den in einem notariell abzuschließenden **Kaufvertrag** ausgewiesenen Kaufpreis der Wohnung in unsaniertem Zustand. Ein weiterer Teil des WGP betrifft die Summe des gemäß **Bauauftrag** verrechneten Betrages sowie die Umsatzsteuer."*

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

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

- a. Dem beauftragten Notar ist ein Betrag von öS 289.000,- zur Abwicklung des notariell abzuschließenden **Kaufvertrages** und Bezahlung des Kaufpreises der Wohnung(en) in unsaniertem Zustand zuzüglich der vom Notar noch bekannt zu gebenden Kaufnebenkosten (ohne jegliche Maklergebühr) innerhalb von 2 Wochen ab Abschluss des notariellen **Kaufvertrages** auf ein Treuhandkonto des beauftragten Notars gemäß Punkt I dieser Vereinbarung zur Verfügung zu stellen.*
- b. Ein weiterer Betrag von öS 561.000,- ist der mit der Renovierung und dem Ausbau gemäß **Bauauftrag** befassten "R" unverzüglich nach gesonderter Unterfertigung des **Bauauftrages** und nach Vorlage der Endabrechnung der "R" auf Konto Nr. yyy bei yyyy, lautend auf "R", zu überweisen.*

*Der **Bauauftrag-Gesamtbetrag** entspricht dem Rechnungsbetrag für den Ausbau*

<i>in Höhe von netto</i>	<i>S</i>	<i>467.500,-</i>
<i>zuzüglich 20% USt</i>	<i>S</i>	<i>93.500,-</i>
<i>somit insgesamt</i>	<i>S</i>	<i>561.500,-</i>

Es wird ausdrücklich festgehalten, dass die Vorsteuer aus der dargestellten

Rechnung (d.s. 93.500,-) zur ausschließlichen, uneingeschränkten Verfügung des Wohnungskäufers steht.“

- "Bauauftrag" des BW vom 10.10.1999 an die

"R

und S.

c/o T

A-U"

(im folgenden kurz Ausbaufirma genannt)"

und

L.

r

s

(im folgenden kurz Auftraggeber genannt)

über S 561.000,00, im Detail

<i>Herstellungs-/Errichtungs-/Renovierungskosten netto</i>	<i>S</i>	<i>467.500,00</i>
<i>zuzüglich 20% USt</i>	<i>S</i>	<i>93.500,00</i>
<i>Gesamtkosten inkl. Umsatzsteuer – Gesamtrechungsbetrag</i>	<i>S</i>	<i>561.000,00"</i>

Darin wird als Termin für die voraussichtliche Fertigstellung der Arbeiten der 28. Februar 2000 genannt.

- die "Endabrechnung **Bauauftrag**" gleichfalls vom 28. Februar 2000 über den Betrag von S 561.000,00. In der Endabrechnung wird ausgeführt: "*Die Übernahme der Wohnung erfolgte von Ihnen am 25.2.2000.*"

Mit Bescheid gemäß §201 BAO vom 17. Februar 2004 setzte das Finanzamt A gegenüber dem BW die Grunderwerbsteuer für den o.a. **Kaufvertrag** vom 25. Februar 2000 mit 3,5 % von einer Bemessungsgrundlage von € 61.771,91 mit € 2.162,02 fest. Der in Form der Selbstberechnung durch Herrn Notar C abgeführte Betrag in Höhe von € 735,09 wurde angerechnet, womit sich eine Nachforderung von € 1.426,93 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>289.000,00</i>
<i>Baukosten inkl. USt</i>	<i>ÖS</i>	<i>561.000,00</i>
<i>richtige Bemessungsgrundlage</i>	<i>ÖS</i>	<i>850.000,00</i>
<i>dem entsprechen</i>	<i>€</i>	<i>61.771,91</i>

Da die von Herrn Notar C. 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 vom BW beantragt, den Bescheid des Finanzamtes A vom 17. Februar 2004, mit dem die Grunderwerbsteuer von € 735,09 um € 1.426,93 auf € 2.162,02 erhöht worden ist, aufzuheben. Dazu wurde eingewandt, dass es unrichtig sei, dass der BW die Absicht gehabt habe, fertig renovierte Wohnungen zu erwerben. Der BW habe schon längere Zeit die Absicht gehabt, unsanierte Wohnungen zu

erwerben, zu sanieren und auszubauen, um sie in weiterer Folge zu vermieten. Nachdem sich der BW bereits längere Zeit am Immobilienmarkt umgesehen habe, sei er mit der D in Kontakt getreten, die damals unsanierte Wohnungen am Markt angeboten habe. *Zum Zeitpunkt der Vorverhandlungen über den Kauf der Wohnung im Oktober 1999 sei mit den allgemeinen Hausrenovierungsarbeiten bzw. mit Roharbeiten in der Wohnung des BW begonnen worden.* Einen entsprechenden **Bauauftrag** habe der BW im Oktober 1999 unterfertigt.

Der BW habe sich erst nach längeren Überlegungen entschlossen die "R." mit den konkreten Um- und Ausbauten des angekauften Tops zu beauftragen. Im Vergleich zu anderen Baufirmen sei ihm der **Bauauftrag** sehr günstig erschienen. Als Bauherr im abgabenrechtlichen Sinn dürfe dem BW die Grunderwerbsteuer nur vom Kaufpreis der Wohnung vorgeschrieben werden. Für die Bauherrneigenschaft des BW würden folgende Tatsachen sprechen:

- Der Vertragswille der Vertragspartner sei es gewesen, unsanierte Wohnungen zu kaufen, um sie zu sanieren und zu vermieten;
- Der BW habe die Möglichkeit der Einflussnahme auf die Ausgestaltung der Wohnungen gehabt;
- Der BW habe den bau ausführenden Unternehmen den **Bauauftrag** erteilt, sodass der BW daraus unmittelbar berechtigt und verpflichtet gewesen sei und das **Baurisiko** getragen habe.

Als der BW mit der "M. den **Kaufvertrag** über die Wohnung abgeschlossen habe, habe er die Absicht gehabt, eine rohe und unsanierte Wohnung zu erwerben, die er nach seinen eigenen Wünschen gestalten könnte.

Erst als der BW die Wohnung erstmals besichtigt und Vorverhandlungen geführt habe, sei mit den Vorbereitungen der Haussanierung begonnen worden. *Die konkreten Renovierungs- und Ausbauarbeiten seien erst nach Abschluss seines Bauauftrages im Oktober 1999 begonnen worden.* Die Renovierungsarbeiten seien dann "bis Februar 2000" abgeschlossen worden. Wesentlich sei, dass für den BW keine vertragliche Verpflichtung bestanden habe, den **Bauauftrag** der "R." 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

Ein wesentliches Kriterium für die Bauherrneigenschaft des BW sei das Vorhandensein des Baurisikos. Damit meinte der BW, dass der **Bauauftrag** von ihm erteilt worden sei und er Vertragspartner des bau ausführenden Unternehmens gewesen sei. Maßgeblich sei, wer gegenüber den bau ausführenden Unternehmern berechtigt und verpflichtet werde. Bauherr sei, wer das finanzielle Risiko (zB aus allfälligen Preissteigerungen, der Insolvenz etc.) zu tragen habe.

Der 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 Auftragerteilung entscheidend für die unmittelbare Berechtigung und Verpflichtung gegenüber dem bau ausführenden Unternehmer sei. Derjenige, der vom bau ausführenden 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 wurde dem BW ua. der Inhalt des **Zeichnungsscheines** vorgehalten und vom Finanzamt ausgeführt, dass die Erteilung des **Bauauftrages** schon vor dem **Kaufvertrag** zeige, dass sich der BW in ein Vertragskonzept einbinden habe lassen. Der BW sei gegenüber der Baubehörde nicht als Bau- und Konsenswerber aufgetreten. In dem **Bauauftrag** werde die Gesamt-, Ausführungs- und Detailplanung von Arch. Dipl. Ing. Z. genannt. Das von einem Bauherrn zu tragende Bau- und Finanzierungsrisiko sei hier nicht mehr gegeben gewesen. Es bestehe ein sachlicher Zusammenhang zwischen den oben genannten Verträgen. Diesem Vertragsgeflecht zufolge sei auch der vertraglich begründete **Bauauftrag** in den grunderwerbsteuerlichen Erwerbsvorgang einzubeziehen.

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

Zum Sachverhalt wurde vom BW noch ergänzend vorgebracht, dass das **mündliche Angebot** des BW an die "M. zwecks Erwerbes der unsanierten Eigentumswohnung Top 12 an der x. vom 10. Oktober 1999 noch am selben Tag von der M.. angenommen worden sei, womit die zivilrechtliche Willensübereinkunft, somit der Kauf der Eigentumswohnung zustande gekommen sei. Ein **schriftliches Kaufanbot** sei dann am 10. Dezember 1999 nachgereicht, der **notarielle Vertrag** am 25. Februar 2000 unterschrieben worden. Aus Sicht des BW habe

es sich beim Notarstermin nur mehr um eine Formalität in Bezug auf eine bereits fixierte Angelegenheit gehandelt. Selbstverständlich habe der BW die gegenständliche Wohnung nur mit einer *bereits vorliegenden, rechtskräftigen Baubewilligung für die Sanierung der Wohnung* und einen Dachgeschoßausbau erworben. Ein Erwerb ohne vorliegende Baubewilligung sei nicht in Frage gekommen, da der BW unbedingt eine umgehende Sanierung der gegenständlichen Wohnung aus betriebswirtschaftlichen Gründen in Auftrag geben wollte. Es sei für den BW undenkbar gewesen, eine unsanierte Wohnung zu erwerben und sich dann den Mühseligkeiten des Bewirkens einer Umbaubewilligung auszusetzen. Die Kosten für die *vorhandene Baubewilligung* seien von Seiten der Verkäuferin auch bereits im Kaufpreis der unsanierten Wohnung inkludiert gewesen. Die grundsätzliche Willenübereinstimmung über die Erteilung des **Bauauftrages** zur Sanierung seiner Eigentumswohnung zwischen der "R. " und dem BW sei relativ rasch im Rahmen der Vorgespräche im September und Oktober 1999 erfolgt. Die gegenständliche ARGE habe deshalb ihre Leistungen des Umbaues deutlich billiger anbieten können als alle Konkurrenten, weil sie in der gegenständlichen Liegenschaft nicht nur die Wohnung des BW sondern auch eine Reihe anderer Wohnungen gleichzeitig umgebaut habe. Die dabei eintretenden Rationalisierungseffekte seien an die Bauherrn in Form besonders günstiger Umbaupreise weiter gegeben worden. Der **Bauauftrag** sei schriftlich schließlich am 10.10.1999 ausgefertigt worden. Selbstverständlich habe er von der ARGE bei Erteilung des **Bauauftrages** auch eine Fertigstellungsgarantie und eine Preisgarantie verlangt. Alles andere wäre wohl absolut indiskutabel gewesen. *Jedenfalls seien zum Zeitpunkt des Ankaufes der gegenständlichen Wohnung durch den 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 unsanierte Wohnung garantiert worden. Die Gesamtsanierung des Gebäudes sei für den BW von entscheidender Bedeutung gewesen.

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

- Herrn J als Geschäftsführer und persönlich haftender Gesellschafter der Verkäuferin zum Beweis dafür,
dass die Verkäuferin dem BW im Oktober 1999 eine unsanierte Wohnung verkauft habe und
als Geschäftsführer der "R. " zum Beweis dafür,
dass der **Bauauftrag** zum Umbau der unsanierten Wohnung bereits im Oktober 1999 zustande gekommen und in den darauf folgenden Wochen realisiert worden sei.

- K als damaligen Geschäftsführer der S., welche den Umbau dann im Auftrag der ARGE vorgenommen habe, zum Beweis dafür, dass die tatsächlichen Bauausführungen in der Eigentumswohnung im Zeitraum Oktober 1999 bis Februar 2002 gesetzt worden seien.

In Entsprechung der Beweisanträge wurde Herr J in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der Verkäuferin der Eigentumswohnung 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 der Eigentumswohnung im Zeitraum Oktober 1999 bis Februar 2000 gesetzt worden seien) einerseits als richtig anerkannt würden und anderseits dem Zeitpunkt der Durchführung der Sanierungsmaßnahmen für die grunderwerbsteuerliche Beurteilung keine entscheidende Relevanz zukomme.

Zu der am 3. Mai 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung sind weder der Berufungswerber noch Herr J persönlich erschienen. Der Berufungswerber hat jedoch einen Vertreter (Parteienvertreter, im Folgenden PV) entsandt.

Ergänzend wurde folgendes ausgeführt:

Der PV stellte fest, dass er die Frage der treuhändigen Hinterlegung der Baukosten beim Notar nicht beantworten könne.

Hinsichtlich der Frage, ob sich der Passus in der Berufung vom 3. März 2004 "Zum Zeitpunkt der Vorverhandlungen über den Kauf der Wohnung im Oktober 1999 wurde mit den allgemeinen Hausrenovierungsarbeiten bzw. mit Roharbeiten in meiner Wohnung begonnen. Einen entsprechenden Bauauftrag habe ich im Oktober 1999 unterfertigt." auf einen allfälligen mündlichen Bauauftrag, die Wohnung betreffend beziehe stellte der PV klar, dass Sanierungsmaßnahmen lediglich an der Gesamtliegenschaft, also am Haus durchgeführt worden seien, so wie es auch ausdrücklich im Vorlageantrag stehe. Der Passus im Vorlageantrag "Es wäre für mich undenkbar gewesen, eine unsanierte Wohnung zu erwerben und mich dann den Mühseligkeiten des Bewirkens einer Umbaubewilligung auszusetzen.", sowie "Die Kosten für die vorhandene Baubewilligung waren auch selbstverständlich bereits im Kaufpreis der unsanierten Wohnung von Seiten der Verkäuferin inkludiert.", beziehe sich lediglich auf die Baubewilligung. Die Baubewilligung habe demnach schon bestanden und sei von der Verkäuferin praktisch mit der unsanierten Wohnung mitverkauft worden.

Ob eine Maklergebühr geflossen ist und wenn ja, in welcher Höhe konnte nicht geklärt werden, sodass daraus ein Rückschluss auf den Kaufpreis nicht getroffen werden kann.

Der PV des BW brachte vor, der BW habe die Wohnung in unsaniertem Zustand erworben, das sei auf beiden Seiten Vertragswille gewesen. Darüber habe es bereits am 10. Oktober 1999 Willensübereinstimmung gegeben. Es habe zum damaligen Zeitpunkt auch keinerlei Bindung für den BW gegeben, eine bestimmte Baufirma zu beauftragen. Für die gegenständliche Auftragsausführung der Gesellschaft habe sich der BW aus freiem Willen entschieden, weil ihm das Angebot so günstig vorgekommen sei. Es sei Vertragswille gewesen, eine unsanierte Wohnung zu verkaufen, es sei auch tatsächlich eine unsanierte Wohnung verkauft worden und es habe diesbezügliche Besprechungen mit dem BW gegeben. Diese Besprechungen vom Oktober 1999 seien aus dem Kalender des Geschäftsführers ersichtlich.

Zu den Ausführungen der Referentin, der Bauauftrag zwischen der R *und* S und dem BW datiere vom 10. Oktober 1999, der Kaufvertrag sei aber erst am 25. Februar 2000 abgeschlossen worden, führte der PV aus, dass am 25. 2. 2000 nur der notarielle Kaufvertrag abgeschlossen worden sei. Die Willensübereinstimmung über Größe, Lage, Preis und Zustand des Objektes sei bereits im Oktober 1999 erfolgt und daher sei der Kaufvertrag zum damaligen Zeitpunkt abgeschlossen worden. Wie der BW überhaupt zu dem Projekt gekommen sei konnte nicht beantwortet werden. Der PV gab darüber Auskunft, dass ihm wohl bekannt gewesen sei, dass der BW Wohnungen gesucht habe, wie er aber zu diesem Projekt gekommen sei, entziehe sich seiner Kenntnis.

Die Amtspartei brachte vor, dass es für die Grunderwerbsteuer wesentlich sei, in welchem Zustand Liegenschaftsanteile erworben werden sollen. Aus dem Zeichnungsschein, der scheinbar der Zeitpunkt des Erwerbsvorganges war, nämlich der 10./15.12 1999, gehe hervor, dass der Erwerbsvorgang auf eine sanierte Wohnung gerichtet gewesen sei, wie auch dem Vorlageantrag zu entnehmen sei, dass sich der BW nicht den Mühseligkeiten unterziehen wollte, eine Baugenehmigung zu erreichen und auch die Sanierung zu betreiben.

Zum Ablauf der Prüfung stellte die Amtspartei fest, dass anlässlich der Sichtung der Unterlagen aufgefallen sei, dass die Verkäuferseite eine Großzahl von Projekten in Wien saniere. Zur Sanierung seien ARGE's gegründet worden, deren Gesellschafter wiederum die einzelnen KEG's gewesen seien. Aus den gesichteten Unterlagen habe unter den zahlreichen Wohnungswerbern kein einziger Fall gefunden werden können, der sich einer Baufirma außerhalb des Konzerns bedient habe. Daraus habe sich der Schluss ziehen lassen, dass die Wohnungswerber an ein gegebenes Konzept gebunden worden seien.

Der PV führte zu der Aussage des Finanzamtes, nämlich, dass kein einziger Käufer sich einer Baufirma außerhalb des Konzerns bedient habe, aus, er wolle sich vorbehalten, das mit der

Verkäuferseite abzuklären, ob das wirklich so gewesen sei. Zu dem Zeichnungsschein betonte er, dass die Willensübereinstimmung, wie bereits ausgeführt, im Oktober gewesen sei.

Auf die Frage der Referentin, dass in dem Prospekt "z" kleine, modern renovierte, von Mietern gesuchte, Wohneinheiten angeboten worden seien, antwortete der PV, dass nicht bekannt sei, wann dieser Prospekt erstellt worden sei. Es könne daher nicht abgeleitet werden, dass er auf die gegenständliche Wohnung Bezug nehmen würde. Die Amtspartei stellte fest, dass davon auszugehen sei, dass der Prospekt *vor* Abverkauf der Wohnungen erstellt worden sei. Es habe keinen Sinn, dann alles zu bewerben, wenn schon alles verkauft worden sei. Der PV antwortete darauf, dass es die Intention gegeben habe, dass Wohnungen, die nicht sofort verkauft werden könnten, aus Finanzierungsgründen von der D. übernommen werden sollten und es daher nicht ausgeschlossen werden könne, dass der Prospekt erst für die später geplanten Verkäufe erstellt worden sei.

Zur Frage der Amtspartei, warum, wenn die Willenseinigung nach dem Vorbringen des PV bereits im Oktober 1999 erfolgt sei und die Steuerschuld ebenso im Oktober 1999 entstanden sei, dieser Vorgang nicht innerhalb der gesetzlichen Anzeigefrist dem Finanzamt gemeldet worden sei, konnte der PV nicht Stellung nehmen.

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).

In gegenständlichem Fall ist insbesondere hervorzuheben, dass der PV ausdrücklich auf eine Willenseinigung zum 10. Oktober 1999 - das ist das Datum des Abschlusses des Bauauftrages - abstellt. Am 25. 2. 2000 sei nur der notarielle Kaufvertrag abgeschlossen worden. Die Willensübereinstimmung über Größe, Lage, Preis und Zustand des Objektes sei bereits im Oktober 1999 erfolgt und daher sei der Kaufvertrag zum damaligen Zeitpunkt abgeschlossen worden. Im Zeichnungsschein – datiert vom 10./15. 12. 1999 - wurden sowohl der Kaufgegenstand als auch das Entgelt detailliert festgehalten, sodass davon auszugehen ist,

dass der grunderwerbsteuerpflichtige Erwerbsvorgang nicht erst mit Unterzeichnung des Kaufvertrages am 25. Februar 2000, sondern spätestens am Tag der Unterzeichnung des Zeichnungsscheines verwirklicht worden ist. Abweichend davon hat der PV aber – wie bereits dargestellt – das Datum des Abschlusses des Bauauftrages als Zeitpunkt der Willenseinigung und somit als Zeitpunkt der Verwirklichung des grunderwerbsteuerpflichtigen Erwerbsvorganges genannt.

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 - obwohl noch zur Errichtung der vorbehaltenen formellen Urkunde verpflichtend - selbst schon die Wirkungen eines Hauptvertrages entfaltet (vgl. VwGH 20.1.1983, 81/16/0094).

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).

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 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 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. 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 vorbezeichneten 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). In vorliegendem Fall ist der BW nicht gegenüber der Baubehörde aufgetreten und war es ihm - wie er selbst in der Berufung vorbringt - wesentlich, dass die Baubewilligung bereits vor dem Erwerb der Eigentumswohnung erteilt worden war.

Darüber hinaus wurde ein Fixpreis vereinbart, womit der Ausschluss des Risikos von Preiserhöhungen einhergeht, was als weiteres wesentliches Indiz für den Ausschluss der Bauherreneigenschaft des BW angesehen werden muss (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 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).

In vorliegendem Fall wurden die Wohnungen am Markt in saniertem Zustand angeboten, wie sich aus dem Prospekt "*Anlage-Wohnungen in Wien c, z*" ergibt. Im Prospekt werden die Eigentumswohnungen als „*kleine, modern renovierte, gesuchte Wohneinheiten mit niedrigen Gesamtmieter*“ beschrieben. Der Prospekt trägt zwar kein Datum, es ist im Prospekt jedoch auf Seite 5 eine "Übersicht über die *verfügaren Wohneinheiten*" (darunter auch die vom BW erworbene Top Nr. 12) enthalten, woraus geschlossen werden kann, dass der Prospekt noch vor der Verwirklichung des gegenständlichen Erwerbsvorganges erstellt und für Verkaufsverhandlungen verwendet worden ist. Nach dem Inhalt dieses Prospektes wurde die (renovierte) Wohnung Top Nr. 12 zu einem "Wohnungsgesamtpreis (WGP) (inkl. USt)" von S 850.000,00 angeboten. Diese Summe wird auch in dem vom BW unterzeichneten Zeichnungsschein vom 10./15.12. 1999 als Wohnungsgesamtpreis ausgewiesen.

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

In dem vom BW unterfertigten Zeichnungsschein vom 10./15.12. 1999 ist ausdrücklich von einem "Kaufanbot" zu einem "Wohnungs-Gesamtpreis" die Rede und hat sich der BW darin „*unwiderruflich bereit erklärt, einen Bauauftrag hinsichtlich des gegenständlichen Kaufobjektes zur entsprechenden vertraglichen Renovierung bzw. zum Ausbau des Kaufobjektes (beinhaltend die Generalplanung, technische Betreuung sowie die Gesamtdurchführung bis zur Abnahmereife und Benützungsbewilligung) mit der für die Renovierung bzw. den Ausbau zuständigen Arbeitsgemeinschaft abzuschließen*“.

In gegenständlichem Fall wurde am 10.10.1999 der Bauauftrag erteilt, worin die "Herstellung des Objektes gemäß einem gebrauchsfähigen, aktuellen Wohnstandard" (Punkt 2.1.1. sowie die weiteren Unterpunkte) vereinbart wurde. Als voraussichtlicher Termin für die Fertigstellung der in Punkt 2. angeführten Arbeiten wurde der 28. Februar 2000 genannt. Am 25. Februar 2000 wurde der Kaufvertrag unterfertigt. In diesem kurzfristigen zeitlichen Zusammenhang ist bereits die Absicht, eine baulich fertig gestellte Wohnung zu erwerben, erkennbar.

Durch die in engem zeitlichem Rahmen eingegangenen Verpflichtungen des BW auf Erteilung eines Bauauftrages (10.10.1999 mit Fertigstellungstermin 28.2.2000), Unterfertigung eines Zeichnungsscheines (10./15.12.1999) und Abschluss eines Kaufvertrages (25.2.2000) wurde die Eigentumswohnung in saniertem Zustand zum Gegenstand des Erwerbsvorganges gemacht und sind daher in die grunderwerbsteuerliche Gegenleistung nicht nur der Kaufpreis in Höhe von S 289.000,00, sondern auch die Sanierungskosten in Höhe von S 561.000,00 einzubeziehen.

Beim Kauf eines Grundstücksanteiles zum Zweck der Erlangung einer Eigentumswohnung hindert auch eine Personenverschiedenheit zwischen dem Verkäufer des Grundstücksanteiles und dem Bauführer die Einbeziehung der Baukosten in die Bemessungsgrundlage 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 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 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. Dass die Willenseinigung des BW mit der Verkäuferin der Wohnung bereits am 10. Oktober 1999 erfolgt ist, wurde mehrfach und letztendlich auch in der Berufungsverhandlung vorgebracht. Am gleichen Tag hat der BW der "R *und* S" den

Bauauftrag erteilt. In diesem Punkt ist dem sachverhaltsbezogenen Vorbringen des BW daher zu folgen. Die vom BW mit den Beweisanträgen unter Beweis zu stellenden Tatsachen werden daher entweder als richtig angesehen (nämlich, dass die Willenseinigung mit der Verkäuferin der Eigentumswohnung bereits im Oktober 1999 erfolgt ist bzw. dass bereits im Oktober 1999 der ARGE der Bauauftrag erteilt wurde) bzw. sind sie unerheblich für die grunderwerbsteuerliche Beurteilung (Zeitpunkt der Durchführung der Baumaßnahmen). Im Übrigen besteht kein Anlass daran zu zweifeln, dass im Zeitpunkt der Besichtigung der Eigentumswohnung durch den BW und der mündlichen Willenseinigung über den Ankauf, die Sanierungsarbeiten in den konkreten Eigentumswohnung noch nicht durchgeführt wurden, sondern gerade erst die Arbeiten an den allgemeinen Teilen der Liegenschaft im Gang waren.

Zusammenfassend ist die Bauherreneigenschaft des BW wegen der im Zeitpunkt der Verwirklichung des Erwerbsvorganges vorhandenen finalen und zeitlichen Verknüpfung des Ankaufes der Eigentumswohnung 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 Anfang Oktober 1999 verwirklicht, sodass der Abgabenanspruch vor dem 31. Dezember 2002 entstanden ist. Aus den oben dargelegten Gründen hat sich die durchgeführte Selbstberechnung nur von dem im Kaufvertrag ausgewiesenen Kaufpreis als unrichtig erwiesen, sodass vom Finanzamt zwingend eine bescheidmäßige Festsetzung der Grunderwerbsteuer von der gesamten Gegenleistung (Kaufpreis und Sanierungskosten) vorzunehmen war.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 28. Juni 2007