



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 20

GZ. RV/3402-W/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Akzente Wirtschaftstreuhandgesellschaft m.b.H, 1010 Wien, Führichgasse 6, vom 26. Jänner 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 16. Oktober 2009, ErfNr. betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert wie folgt:

Die Grunderwerbsteuer wird mit 3,5 % von der Gegenleistung in der Höhe von € 300.000,- sohin mit **€ 10.500,-** festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 28. Februar 2008 erwarb die B GmbH, diese in der Folge Berufungserberin (Bw.) genannt, von der D GmbH 6/100 Anteile an der Liegenschaft E.

Im Kaufvertrag wurde u.a. vereinbart:

„Kaufgegenständlich sind daher die Wohnungen Top DG 1, Top DG 2 und Top DG 3.
.....
Festgehalten wird, dass momentan keine Baugenehmigung vorliegt. Sollte diese bis 31.12.2008 nicht vorliegen, kann die verkaufende Partei danach vom Vertrag zurücktreten.

§ 2 Kauf, Kaufpreis

Die verkaufende Partei verkauft und übergibt, die kaufende Partei kauft und übernimmt die in § 1 bezeichneten Liegenschaftsanteile von der verkaufenden Partei mit allen Rechten und Pflichten und mit allem rechtlichen und tatsächlichen Zubehör, was erd-, mauer-, niet- und nagelfest ist, so wie die verkaufende Partei den Kaufgegenstand bisher besessen und benutzt hat bzw. zu besitzen und zu benutzen berechtigt war um den Kaufpreis von EUR 300.000,- geldlastenfrei.

.....

§ 5 Gewährleistung, Allgemeines

.....

Der Rohdachboden wird in baubewilligtem Zustand an die kaufende Partei übergeben. Die verkaufende Partei verpflichtet sich sowohl die Baubewilligung als auch die damit in Zusammenhang stehenden Unterlagen und Urkunden an die kaufende Partei zu übergeben.

....."

Der Kaufvertrag wurde dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien zur Anzeige gebracht.

In weiterer Folge wurde dem Finanzamt seitens der Bw mit Schreiben vom 7. Jänner 2009 Folgendes mitgeteilt:

„Beim Kaufgegenstand in E. handelt es sich um einen baugenehmigten Rohdachboden. Hierbei war schon damals beim Abschluss des Kaufvertrages klar, dass es sich dann um 3 neu zu errichtende Dachwohnungen handeln wird, daher wurde Top DG1, Top DG 2 und Top DG 3 angeführt und nicht "Rohdachboden" angeführt - dies auch vor dem Hintergrund, dass im Grundbuch somit gleich diese 3 Tops angeführt wurden.“

Nach Erteilung der Baugenehmigung und Ankauf des Rohdachbodens wurde von uns die Firma S GesmbH als Generalunternehmen mit dem Ausbau beauftragt. Die Firma D GmbH hat somit nichts mit dem Ausbau zu tun und wurde nur von dieser der baubewilligte Rohdachboden verkauft.“

Mit Schreiben vom 16. April 2009 führte der bevollmächtigte Vertreter der Bw ergänzend aus:
 „Unternehmensgegenstand der Firma B. GmbH ist der Ankauf und die Entwicklung von Liegenschaften, insbesondere der Ausbau von Dachböden. Die hergestellten Wohnungen werden in Folge an Dritte abverkauft.“

Die Klientin hat mit Kaufvertrag vom 29.02.2008 von der Firma D GmbH einen baugenehmigten Rohdachboden erworben. Mit 10.05.2008 wurde an die zuständige Magistratsabteilung der Bauwerberwechsel auf den Bauwerber B. GmbH mitgeteilt und gleichzeitig der Baubeginn angezeigt (siehe Beilage A). Die Mandantin, die das volle Bau- und Finanzrisiko für den Dachbodenausbau trägt, hat die Firma S. GmbH mit der Durchführung

der wesentlichen Bauleistungen beauftragt (siehe Beilagen B u. C). Weiters wurde mit der Herstellung eines Eckturmes die Firma X beauftragt (siehe Beilage D).“

Aus den vorgelegten Unterlagen ist ersichtlich, dass die Baubewilligung mit Bescheid vom 25. März 2008 der D GmbH, als Bauwerberin erteilt wurde.

Am 4. April 2008 erstellte die S. GmbH einen Kostenvoranschlag für den Dachgeschoßausbau (3 Wohneinheiten) für die Bw.

Am 10. Mai 2008 wurde der Bauwerberwechsel von der D GmbH auf die Bw der Magistratsabteilung 37 bekanntgegeben.

Am 14. Mai 2008 ging die Baubeginnsanzeige bei der Magistratsabteilung 37 ein, die von der S. GmbH eingebracht worden war.

In weiterer Folge legte die S. GmbH der Bw. Teilrechnungen.

Mit Bescheid vom 16. Oktober 2009 erließ das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien einen Grunderwerbsteuerbescheid mit dem es die Grunderwerbsteuer gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig in Höhe von € 44.965,10 festsetzte. Die Bemessungsgrundlage war vorläufig in Höhe von € 1.284.717,04 angenommen worden und setzte sich zusammen aus dem Kaufpreis für den Liegenschaftsanteil und den Kosten für den Dachgeschoßausbau laut Kostenvoranschlag der S. GmbH.

Das Finanzamt ging bei Erlassung des Bescheides davon aus, dass der Erwerbsvorgang auf Wohnungen im Wohnungseigentum gerichtet war und nicht bloß auf einen „Rohdachboden“.

Dagegen wurde Berufung erhoben, darin wird vorgebracht:

„Unternehmensgegenstand der Firma B. GmbH ist der Ankauf, die Entwicklung und der Verkauf von Liegenschaften, insbesondere die Errichtung und der Verkauf von Dachgeschoßwohnungen. Das Unternehmen sucht in Wien Liegenschaften deren Dachböden noch nicht ausgebaut sind. Dachböden bei denen der Ausbau nach den Bestimmungen der Wiener Bauordnung möglich ist, werden von der Firma B. GmbH angekauft, auf eigenes finanzielles und wirtschaftliches Risiko ausgebaut und als einzelne Dachgeschoßwohnungen an Dritte abverkauft. Beim Ausbau der Dachböden werden die individuellen Wünsche der endgültigen Wohnungskäufer berücksichtigt und erfolgen daher laufend Umplanungen – siehe Baubescheid vom 18.06.2009 (Beilage 1).“

Im Übrigen wurde auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen und darauf Bezug genommen.

Nach Abweisung der Berufung mittels Berufungsvorentscheidung wurde mit Schriftsatz vom 20. September 2010 der Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz gestellt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im Berufungsfall ist zu klären, was Gegenstand des Erwerbsvorganges war, ob vom Erwerbsvorgang Wohnungen im Wohnungseigentum umfasst waren.

Gemäß [§ 4 Abs. 1 GrEStG 1987](#) ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

Gemäß [§ 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.

Gemäß [§ 5 Abs 2 Z. 1 GrEStG 1987](#) gehören zur Gegenleistung Leistungen, die der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer neben der beim Erwerbsvorgang vereinbarten Gegenleistung zusätzlich gewährt.

Gemäß [§ 5 Abs 3 GrEStG 1987](#) sind der Gegenleistung hinzuzurechnen

1. Leistungen, die der Erwerber des Grundstückes anderen Personen als dem Veräußerer als Gegenleistung dafür gewährt, dass sie auf den Erwerb des Grundstückes verzichten,
2. Leistungen, die ein anderer als der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer als Gegenleistung dafür gewährt, dass der Veräußerer dem Erwerber das Grundstück überlässt.

Der Begriff der Gegenleistung im Sinne der §§ 4 und 5 GrEStG ist ein dem Grunderwerbsteuerrecht eigentümlicher Begriff, der über den bürgerlich-rechtlichen Begriff der Gegenleistung hinausgeht (vgl. VwGH 26. 6. 2003, [2003/16/0077](#)).

Der Begriff der Gegenleistung im Grunderwerbsteuergesetz ist im wirtschaftlichen Sinn ([§ 21 BAO](#)) zu verstehen. Für die Beurteilung der Gegenleistung kommt es nicht auf die äußere Form der Verträge, sondern auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt an, der nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu ermitteln ist. Unter einer Gegenleistung ist daher jede geldwerte entgeltliche Leistung zu verstehen, die für den Erwerb des Grundstückes - in den Fällen der Abs. 2 und 3 des § 5 GrEStG auch nur mittelbar - zu zahlen ist (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Rz 5 zu § 5, samt angeführter Rechtsprechung).

Gegenleistung im Sinne des § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG ist die Summe dessen, was der Verkäufer an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, dass er das Grundstück erhält; oder mit anderen Worten alles, was der Käufer einsetzen muss, um das Grundstück zu erhalten (vgl. Fellner, aaO, Rz 6 zu § 5, samt angeführter Rechtsprechung).

Steht die Leistung des Erwerbers in einem unmittelbaren, tatsächlichen und wirtschaftlichen oder "inneren" Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes steht, dann ist sie als

Gegenleistung im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes anzusehen (Fellner, aaO, Rz 9 zu § 5, samt angeführter Rechtsprechung).

Für die Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage ist es weder erforderlich, dass die übernommene "sonstige Leistung" dem Veräußerer selbst zufließt, noch dass die Verpflichtung dazu vorher in der Person des Verkäufers - sei es im Innenverhältnis zum Käufer, sei es im Verhältnis zu einem Dritten - entstanden ist und der Käufer sich anschließend verpflichtet, diese Verbindlichkeit zu tragen. Es genügt, dass die Verbindlichkeiten erst in der Person des Käufers entstehen.

Nach der langjährigen Judikatur des VwGH zur sog. "Bauherrenproblematik" sind dann, wenn sich ein Erwerber in ein vorgegebenes Baukonzept einbinden lässt, alle diesbezüglichen Verträge - dh. neben dem Kaufvertrag über einen Grundstücksanteil ebenso der Werkvertrag über die Errichtung eines Gebäudes, dies selbst bei Verschiedenheit zwischen dem Grundstücksveräußerer und dem Bauführer - in den grunderwerbssteuerrechtlichen Erwerbsvorgang einzubeziehen. Selbst eine solche Personenverschiedenheit hindert die Einbeziehung der Baukosten in die Bemessungsgrundlage nicht, wenn die Abreden über einen Grundstückskauf und über die Betrauung mit der Errichtung eines Wohnhauses - wirtschaftlich gesehen - eine Einheit bilden und wenn der wohlverstandene, einheitliche Vertragswille auch in diesem Fall auf den Erwerb einer fertigen Wohnung samt ideellem Grundstücksanteil gerichtet war (vgl. ua. VwGH 26.3.1992, [90/16/0211](#), 0212).

Der Verwaltungsgerichtshof hat in ständiger Rechtsprechung dargelegt, dass der Erwerber eines Grundstückes aber dann als Bauherr anzusehen ist, wenn er

- a) auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann,
- b) das Baurisiko zu tragen hat, d.h. den bauausführenden Unternehmen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist und das finanzielle Risiko tragen muss, d.h. dass er nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen hat, sondern
- c) alle Kostensteigerungen übernehmen muss, aber auch berechtigt ist, von den bauausführenden Rechnungslegung zu verlangen.

Es obliegt dem Bauherrn insbesondere, das zu errichtende Haus (Bauwerk) zu planen und zu gestalten, der Baubehörde gegenüber als Bau- und Konsenswerber aufzutreten, die Verträge mit den bauausführenden Unternehmen im eigenen Namen abzuschließen und die baubehördliche Benützungsbewilligung einzuholen.

Im Berufungsfall ist der Bw. beizupflichten, dass aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes eindeutig nachvollziehbar ist, dass sie auf eigene Rechnung und Risiko den Dachbodenausbau durchführte.

So besteht schon ihre gewerbliche Tätigkeit grundsätzlich darin u.a. unausgebaute Dachböden anzukaufen, zu entwickeln und im Weiteren als einzelne Dachgeschoßwohnungen abzuverkaufen.

Eine andere Vorgangsweise lässt sich auch im gegenständlichen Fall nicht feststellen.

Die Bw. hat einen Rohdachboden im baubewilligten Zustand erworben (§ 5 des Vertrages).

Die Verträge im Zusammenhang mit dem Dachausbau mit den bauausführenden

Unternehmen wurden von der Bw. initiiert und im eigenen Namen abgeschlossen.

Dem Umstand, dass die Bw auch den Bauauftrag selbst erteilt hat, kommt dabei schon nach der Rechtsprechung des VwGH (5.8.1993, 93/14/0044; 22. April 1982, 81/16/0077) besondere Bedeutung zu, da sich daraus die den Bauherrn ausmachenden Risiken ergeben.

War nun aber die Bw. nach den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen und der ausführlich dargelegten rechtlichen Beurteilung als Erwerberin eines unausgebauten Rohdachbodens bzw. als Bauherr anzusehen, dann war es unzulässig, die Kosten des Dachbodenausbau des Grunderwerbsteuer zu unterziehen.

Der Berufung war daher statzugeben und spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 25. September 2012