



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat am 12. Dezember 2007 durch die Vorsitzende HR Dr. Hedwig Bavenek-Weber und die weiteren Mitglieder Johann Jungwirth, Gustav Anderst und Michael Haim über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Kristina Köck, 2136 Laa a. d. Thaya, Stadtplatz 62, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 23. März 2004, ErfNr. betreffend Grunderwerbsteuer nach der in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit am 21. Mai/3. Juni 2002 beurkundeten Kaufvertrag erwarb die Berufungserwerberin (Bw.), Frau Martina W., von der U.KEG 96/1555 mit Wohnungseigentum an der Wohnung W 25 verbundene Anteile an der Liegenschaft EZ 428 GB A. mit der Grundstücksadresse L.straße 109.

Lt. Pkt III des Kaufvertrages war der vereinbarte Kaufpreis von € 71.728,10 binnen 2 Wochen ab Unterfertigung Kaufvertrages beim Urkundenverfasser zu erlegen. Bei Nichtentrichtung des Kaufpreises innerhalb von 4 Wochen ab Unterfertigung dieses Kaufvertrages war die Verkäuferin berechtigt, von diesem Kaufvertrag ohne Setzung einer Nachfrist zurückzutreten.

Die Übergabe und Übernahme des Kaufobjektes in den Besitz und Genuss des Käufers erfolgte lt. Pkt. IV des Kaufvertrages mit Vertragsunterfertigung. Als Stichtag für die Verrechnung der Nutzung und Lasten wurde der 1. Juli 2002 vereinbart.

Im Pkt. V. des Kaufvertrages wurde festgehalten, dass die Wohnung in unsaniertem Zustand gekauft werde.

Auf Grund dieses Kaufvertrages wurde die Grunderwerbsteuer für diesen Rechtsvorgang vom Vertragserrichter mit 3,5 % des im Kaufvertrag ausgewiesenen Kaufpreises von € 71.728,10 somit mit € 2.510,48 selbstberechnet.

Auf Grund eines Vorhaltes des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (FAG) übermittelte die Bw. eine Kopie eines die gegenständlichen Wohnung betreffenden Bauauftrages der Bw., datiert mit 29. März 2002, an die "ARGE Ausbau L.straße 109 und D. Bau- und Handels GmbH c/o K&F" über € 178.775,17.

Darin wird als Termin für die voraussichtliche Fertigstellung der Arbeiten der 30. Juni 2002 genannt.

Lt. Pkt 2. des Bauauftrages hat dieser ua. nach Maßgabe und auf Grundlage der baubehördlichen Bewilligung vom 8. März 2001 und nach der von Arch. DI Gerhard Z. erstellten Gesamt-, Ausführungs- – und Detailplanung zu erfolgen.

Der Bauauftrag nimmt Bezug auf ein Kaufanbot vom 27. März 2002, gemäß dem die Bw. die hier gegenständliche Liegenschaft 1090 Wien, L.straße 109/ Top 25 erwerben werde.

Im Zuge von Verfahren beim Finanzamt für den 1. Bezirk zu Gz. betreffend die Gesellschafter der Verkäuferin erfolgte eine Beschlagnahme von Geschäftsunterlagen Darunter ua. folgende, den Erwerb der Eigentumswohnungen durch die Bw. betreffende Dateien vom Server der C.:

- "Kurzbeschr 99 L 109.doc", erstellt am 11. November 1999. In diesem, offensichtlich für Finanzierungszwecke erstellten Dokument ist ua. Folgendes ausgeführt:
"Projektvorhaben
Innerhalb der nächsten beiden Jahre soll vorerst die Entstehung zusätzlicher Freiflächen durch natürliche Abgänge, Überprüfung der gemeldeten Mieter und strenge Gestaltung von allfälligen Mietrückständen abgewartet werden.
In einem zweiten Schritt ist die Renovierung der leeren Wohneinheiten, der allgemeinen Hausteile (Fassade Hof, Stiegenhaus, Fenster) und der Ausbau des DG vorgesehen.
Diese Maßnahmen sollen wieder frei finanziert und mit einem entsprechenden Eigenkapitalanteil hinterlegt werden und werden zu einem späteren Zeitpunkt gesondert beantragt."
- "ARGE L 109 Bil 2000.doc", erstellt 24. März 2001, (Jahresabschluss 31. Dezember 2000, worin ua. Folgendes ausgeführt ist:
"IV Angaben über Organe, Arbeitnehmer und Gesellschaftskapital.
Gesellschafter der Arbeitsgemeinschaft sind seit Gründung (1.7.2000) die DF. KEG mit dem Firmensitz in Groß-Enzersdorf (50 %), und die U.KEG ebenfalls mit Firmensitz in Groß-Enzersdorf (50 %). Die Firma K&F 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 1.7.2000 unterzeichnet, die Geschäftstätigkeit wurde mit 1.7.2000 aufgenommen.

Einiger Zweck der ARGE ist die Renovierung und der Ausbau des Immobilienprojektes in 1090 Wien, L.str.. 109, mit einem budgetierten Gesamtaufwand von rund S 12.000.000,-- zuzüglich Ust, und zwar betreffend das gesamte genannte Objekt inklusive der allgemeinen Haustelle und sämtliche Wohneinheiten.

Die Renovierungs- und Ausbaukosten sollen innerhalb eines Zeitraumes von drei 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 Durchsetzbarkeit am Markt – weiterverrechnet werden. Dementsprechend belaufen sich die geplanten Erlöse aufgrund des erweiterten Arbeitsumfanges auf S 14 - 16 Mio.

- "Ausstattungsbeschreibung L.str. Top25.doc", erstellt am 9. Oktober 2001, welche bereits auf eine Gesamt- Ausführungs- und Detailplanung des Arch. Dipl.Ing Gerhard Z. verweist.
- "VV L. 109.xls", erstellt am 15. Oktober 2001, worin in der Tabelle "Verkauf Berater 2001" die Wohnung Top 25 mit einem etwas geringeren Gesamtpreis von S 3.425.000,00 und einer "Mögl. Aufteilung – Kaufvertrag u. Bauauftragsrechnung" angeführt ist.

Mit Bescheid vom 23. März 2004 gemäß § 201 BAO setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien gegenüber der Bw. die Grunderwerbsteuer für den o.a. Kaufvertrag mit 3,5 % von € 250.503,27 = € 8.767,61 fest. Der in Form der Selbstberechnung durch den Vertragserichter abgeführt Betrag in Höhe von € 2.510,48 wurde angerechnet, womit sich eine Nachforderung von € 6.257,13 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 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>987.000,17</i>
<i>Baukosten inkl. USt</i>	<i>ÖS</i>	<i>2.459.999,97</i>
<i>richtige Bemessungsgrundlage</i>	<i>ÖS</i>	<i>3.447.000,15</i>
<i>dem entsprechen</i>	<i>€</i>	<i>250.503,27</i>

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

In der dagegen eingebrochenen Berufung wurde von der Bw. die Festsetzung der Grunderwerbsteuer mit einem Betrag von € 2.510,48 beantragt.

Dazu wurde eingewandt, dass es unrichtig sei, dass die Bw. die Absicht gehabt hätte, eine fertig renovierte Wohnung zu erwerben.

Die Bw. habe schon längere Zeit die Absicht gehabt, eine unsanierte Wohnung 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 Wohnung im März 2002 sei mit den allgemeinen Hausrenovierungsarbeiten bzw. mit Roharbeiten in der Wohnung der Bw. begonnen worden.

Die Bw. habe sich erst nach längeren Überlegungen entschlossen die "ARGE Ausbau L.straße 109" (in der Folge: ARGE) mit den konkreten Um- und Ausbauten der angekauften Tops zu beauftragen. Im Vergleich zu anderen Baufirmen sei der Bauauftrag sehr günstig erschienen. Als Bauherr im abgabenrechtlichen Sinn dürfe der Bw. die Grunderwerbsteuer nur vom Kaufpreis der Wohnung vorgeschrieben werden.

Für die Bauherrneigenschaft der Bw. würden folgende Tatsachen sprechen:

- Der Vertragswille der Vertragspartner sei gewesen, eine unsanierte Wohnung zu kaufen, um sie zu sanieren und zu vermieten;
- Die Bw. habe auf die Ausgestaltung der Wohnungen Einfluss nehmen können
- Die Bw. haben 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 Wohnung erstmals besichtigt und Vorverhandlungen geführt habe, sei erst mit den Vorbereitungen der Haussanierung begonnen worden. Die konkreten Renovierungs- und Ausbaurbeiten seien erst im März 2002 nach Abschluss des Bauauftrages begonnen worden. Die letzten Arbeiten seien erst fünf Monate später, nämlich Ende Juli 2002, abgeschlossen worden. Wesentlich sei, dass für die Bw. keine vertragliche Verpflichtung bestanden habe, den Bauauftrag der ARGE zu erteilen. Auf Grund der günstigen Konditionen habe sich die Bw. aber schließlich doch entschlossen, 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 trage. 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 verwiesen.

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 Bauherrneigenschaft einer Miteigentümergemeinschaft sei nur dann gegeben, wenn alle Miteigentümer gemeinsam tätig werden würden.

Die Aufteilung des Vertragswerkes in mehrere Urkunden auf mehrere Vertragspartner sei bedeutungslos, da nicht die äußere Form der Verträge maßgeblich sei, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt.

Vorliegendenfalls gebe es das Kaufanbot vom 27. März 2002, den Bauauftrag vom 29. März 2002 und den Kaufvertrag vom 3. Juni 2002.

Entgegen des Berufungseinwandes, erst nach Erwerb der Wohnung diese zu sanieren, sei der Bauauftrag schon vor dem Wohnungserwerb erteilt worden. Weiters führt die Bw. an, dass schon zum Zeitpunkt der Vorverhandlungen über den Wohnungskauf mit den allgemeinen Hausrenovierungsarbeiten bzw. Roharbeiten begonnen worden wäre.

Die Erteilung des Bauauftrages schon vor dem Kaufvertrag zeige, dass sich die Bw. in ein Vertragskonzept einbinden habe lassen. Nach dem Bauauftrag sei die Baubewilligung bereits am 8. März 2001 ausgestellt. Die Bw. sei gegenüber der Baubehörde nicht als Bau- und Konsenswerber aufgetreten. Weiters werde in dem Bauauftrag die Gesamt-, Ausführungs- und Detailplanung von Arch. Dipl.Ing. G. Z. genannt. Auch seien in dem Bauauftrag die Kosten für die Durchführung des Bauauftrages einvernehmlich festgestellt worden. Das von einem Bauherrn zu tragende Bau- und Finanzierungsrisiko sei hier nicht mehr gegeben.

Es bestehe ein sachlicher Zusammenhang zwischen den oben genannten Verträgen. Diesem Vertragsgeflecht zufolge sei auch der vertraglich begründete Bauauftrag in den grunderwerbsteuerrechtlichen 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 sie im Februar 2002 erstmals mit der C.-Gruppe in Kontakt getreten sei und ihre Verhandlungen am 27. März 2002 zur Unterfertigung eines Anbots zwecks Erwerb der unsanierten Roh-DG-Eigentumswohnung an die U.KEG geführt habe. Durch dieses Anbot, welches von der Handels KEG noch am selben Tag angenommen worden sei, sei die zivilrechtliche Willensübereinkunft, somit der Kauf der gegenständlichen Eigentumswohnungen zustande gekommen. Der Abschluss des

notariellen Kaufvertrages habe sich dann noch bis zum 3. Juni 2002 verzögert.

Selbstverständlich habe die Bw. die gegenständliche Roh-DG Wohnung nur mit einer bereits vorliegenden, rechtskräftigen Baubewilligung vom 8. März 2001 für die Sanierung der Wohnungen und den Ausbau des Gesamtobjektes erworben. Ein Erwerb ohne vorliegende Baubewilligung sei nicht in Frage gekommen, da die Bw. unbedingt einen umgehenden Ausbau der gegenständlichen Roh-DG-Wohnung aus betriebswirtschaftlichen Gründen in Auftrag geben wollte. Die Kosten für die vorhandene Baubewilligung sei auch bereits im Kaufpreis der unsanierten Wohnungen von Seiten der Verkäuferin inkludiert worden. Die grundsätzliche Willenübereinstimmung über die Erteilung des Bauauftrages zum Ausbau der Roh-DG-Wohnung sei relativ rasch noch im März 2002 erfolgt.

Die ARGE habe ihre Leistung des Umbaus deutlich billiger anbieten können, als alle Konkurrenten, weil sie in der gegenständlichen Liegenschaft nicht nur die Wohnung 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. Selbstverständlich habe die Bw. 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 Ausbaumaßnahmen in der von ihr erworbenen Roh-DG-Wohnung gesetzt gewesen. Lediglich die Sanierungsmaßnahmen an der Gesamtligenschaft 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 die Bw. von vordringlicher Bedeutung gewesen.

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. am 27. März 2002 eine unsanierte Roh-DG-Wohnung verkauft habe.
- Herrn Mag. E. als Geschäftsführer der ARGE zum Beweis dafür,
dass der Bauauftrag zum Umbau der Roh-DG-Wohnung im März 2002 beauftragt und in den folgenden Monaten realisiert worden sei.
- Herrn Ing. KK. als damaliger Geschäftsführer der D. Bau- und Handels GmbH, welche den Umbau dann im Auftrag der ARGE vorgenommen habe, zum Beweis dafür,

dass die tatsächlichen Bauführungen in ihrer Roh-DG-Wohnung im Zeitraum Mitte März bis Juli 2002 gesetzt worden seien.

Zu den oa. Anträgen auf Einvernahme des Herrn Johann F., des Herrn Mag. E. und Herrn Ing. KK. wurde der Bw im Zuge der Ladung Folgendes mitgeteilt:

"Herr Johann F. wurde am heutigen Tag in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der Verkäuferin der Eigentumswohnung zur mündlichen Berufungsverhandlung geladen. Hingegen wurde von einer Ladung des Herrn Mag. E. sowie des Herrn Ing. KK. Abstand genommen, weil die durch die Einvernahme unter Beweis zu stellende Tatsachen (nämlich, dass der Bauauftrag zum Umbau der unsanierten Wohnung im März 2002 erteilt wurde und dass die tatsächlichen Bauführungen in der Roh-DG-Wohnung im Zeitraum Mitte März bis Juli 2002 gesetzt worden sind) einerseits als richtig anerkannt werden und anderseits dem Zeitpunkt der Durchführung der Sanierungsmaßnahmen für die grunderwerbsteuerliche Beurteilung keine entscheidende Relevanz zukommt."

Zu der auf Antrag der Bw. am 12. Dezember 2007 stattgefundenen mündlichen Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat ist die Bw. nicht erschienen und hat auch keinen Vertreter entsandt.
Herr Johann F. ist ebenfalls nicht erschienen und hat auch keinen Vertreter entsandt.

Der Referent hat den oben dargestellten Sachverhalt und den bisherigen Verfahrensverlauf anlässlich der mündlichen Verhandlung vorgetragen.
Die Amtspartei hat auf ihr bisheriges Vorbringen verwiesen und beantragt die Berufung als unbegründet abzuweisen.

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 den Verkäuferinnen und der Bw. über den Ankauf der Eigentumswohnung bereits im März 2002 stattgefunden.

Das ergibt sich aus den Angaben der Bw. zum Sachverhalt im Vorlageantrag, wonach die Bw. im Februar 2002 erstmals mit der C.-Gruppe zum Zweck, die gegenständlichen Wohnungen

zur weiteren Vermietung zu erwerben, in Kontakt getreten ist, und wonach diese Verhandlungen am 27. März 2002 zur Unterfertigung eines Anbots der Bw. an die U.KEG und am selben Tag zur Annahme dieses Anbots führte und die grundsätzliche Willenübereinstimmung über die Erteilung des Bauauftrages zum Ausbau der Roh-DG-Wohnung relativ rasch noch im März 2002 erfolgt ist.

Dem entsprechend wurde der grunderwerbsteuerpflichtige Erwerbsvorgang nicht erst mit Unterzeichnung des Kaufvertrages am 3. Juni 2002, sondern bereits im März 2002 verwirklicht.

Das FAG ist im erstinstanzlichen Bescheid davon ausgegangen, dass der gegenständliche Erwerbsvorgang mit dem beurkundeten Kaufvertrag am 3. Juni 2002 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 am im März 2002, stattgefunden hat und es sich beim Kaufvertrag vom 3. Juni 2002 lediglich um eine spätere Beurkundung handelt.

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 die Bw. nicht gegenüber der Baubehörde aufgetreten und war es ihr (wie sie selbst vorgebracht hat), wesentlich, dass bereits vor dem Erwerb der Eigentumswohnungen eine Baubewilligung 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 Anbot 27. März 2002 und dem Bauauftrag 29. März 2002 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 engen zeitlichen Zusammenhang zwischen dem von der Bw. behaupteten Anbot und dem Bauauftrag, welcher lediglich zwei Tage nach dem Anbot beurkundet wurde.

Im Kaufvertrag 21. Mai/3. Juni 2002 mit der U.KEG über die Eigentumswohnung wurde als Stichtag für die Verrechnung der Nutzen und Lasten der 1. Juli 2002, also der Tag nach dem Fertigstellungsstichtag lt. Bauauftrag vereinbart, was ebenfalls auf einen einheitlichen Leistungsgegenstand hinweist.

Weiters ist auf die oa. vom Server der C. gezogenen Dateien hinzuweisen.

Aus dem Dokument "Kurzbeschr 99 L 109.doc", erstellt am 11. November 1999 geht hervor, dass das gegenständlich Projektvorhaben bereits damals auf eine Sanierung gerichtet war. Dem Bauauftrag lagen eine Gesamt- Ausführungs- und Detailplanung sowie die Baubewilligung vom 8. März 2001 zu Grunde, wobei die Ausführung, wie aus der "Ausstattungsbeschreibung Lichtensteinstr. Top25.doc" hervorgeht, bereits im Oktober 2001 vorgegeben war.

Weiters ist aus der Datei "VV L.109.xls", erstellt am 15. Oktober 2001 zu schließen, dass von vornhinein ein Verkauf mit einem auf Kaufvertrag und Bauauftrag gesplitteten Gesamtpreis beabsichtigt war.

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 der Bw. 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.

Daraus ergibt sich, 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.

Auch ist darauf zu verweisen, dass lt. *"Angaben über Organe, Arbeitnehmer und*

Gesellschaftskapital" sowie dem *"Lagebericht"* des oa. Jahresabschlusses die ARGE ausschließlich für die Renovierung und den Ausbau des gegenständlichen Immobilienprojektes mit einem bereits vorweg budgetierten Gesamtaufwand und geplanten Erlösen gegründet wurde.

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 der 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 Wohnung und die Erteilung des Bauauftrages bereits im März 2002 erfolgt sind, ist glaubwürdig, weshalb dem sachverhaltsbezogenen Vorbringen der Bw. 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 der Bauauftrag bereits im März 2002 erteilt wurde) bzw. sind unerheblich für die grunderwerbsteuerliche Beurteilung (Zeitpunkt der Durchführung der

Baumaßnahmen).

Auch ist unbestritten, dass Gegenstand des Kaufvertrages die unsanierte Wohnung war, was aber der Feststellung, dass auf Grund des sachlichen und zeitlichen Zusammenhangs zwischen Kaufvertrag und Bauauftrag, sowie der gegebenen organisatorischen Verbindung zwischen Wohnungsverkäuferin und der ARGE, ein einheitlicher Leistungsgegenstand gegeben war, nicht entgegensteht.

Zusammenfassend ist die Bauherreneigenschaft der Bw. somit hier wegen der im Zeitpunkt der Verwirklichung des Erwerbsvorganges vorhandenen finalen und zeitlichen Verknüpfung des Ankaufes der Eigentumswohnungen und der Vereinbarung zur Sanierung zu verneinen und es 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 im März 2002 verwirklicht, sodass der Abgabenanspruch vor dem 31. Dezember 2002 entstanden ist. Aus den oben dargelegten Gründen hat sich die durchgeführte Selbstberechnung nur von dem im Kaufvertrag ausgewiesenen Kaufpreis als unrichtig erwiesen, sodass vom Finanzamt zwingend eine bescheidmäßige Festsetzung der Grunderwerbsteuer von der gesamten Gegenleistung (Kaufpreis und Sanierungskosten) vorzunehmen war.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 21. Jänner 2008