



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Herrn HS, Adr.1, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 17. Mai 2004 zu ErfNr.xxx, St.Nr.xxx betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 13. 12.2001 erwarb Herr HS (der nunmehrige Berufungswerber, kurz Bw.) von der S-GmbH 53/1396 und 84/1396 (vorläufige) ideelle Miteigentumsanteile an der EZ-x KG L um die Wohnungen W 5/6 im Ausmaß von rund 53,48 m<sup>2</sup> und W 15 im Ausmaß von rund 83,89 m<sup>2</sup> im Wohnungseigentum zu erwerben.

Als Kaufpreis für diese Liegenschaftsanteile und den mit diesen untrennbar im Wohnungseigentum verbundenen Wohnungen im nicht sanierten Zustand wurde ein Kaufpreis von S 2.992.136,40 oder € 217.447,03 vereinbart.

In der Einleitung des Kaufvertrages wurde festgehalten, dass der Käufer in einem gesonderten Vertrag (Generalunternehmervertrag) der K-GmbH. den gesonderten Auftrag zur Sanierung der im folgenden erworbenen Wohnungen – bereits auf eigene Rechnung, Kosten, Gefahr und Zufall- erteilen wird.

Punkt II der Einleitung lautet wie Folgt:

*"a) Auf das gegenständliche Vertragsverhältnis finden daher insbesondere auch die gesetzlichen Bestimmungen des Wohnungseigentumsgesetzes (WEG) 1975, und die gesetzlichen Bestimmungen des Bauträgenervertragsgesetzes (BTVG), BGBl. 1997/7, Anwendung.*

b) An der vertragsgegenständlichen Liegenschaft wird Wohnungseigentum gemäß den gesetzlichen Bestimmungen des Wohnungseigentumsgesetzes 1975 begründet.

c) Der Käufer ist Erwerber gem. § 2 Abs. 3 BTVG.

d) Als Art der Besicherung des Käufers vereinbaren die vertragsschließenden Teile die Sicherung gem. § 10 BTVG (Ratenplan) im Generalunternehmervertrag, in Verbindung mit der Anmerkung gem. § 24 a, Abs. 2, WEG 1975 i.d.g.F., sowie der Anmerkung einer Veräußerungsrangordnung (§§ 9, Abs. 2, 7, Abs. 3 BTVG)

e) Der Käufer bestätigt, Generalunternehmervertrag, Grundrißplan und Ausstattungsbeschreibung der Wohnung, und eine Nebenkostenübersicht mehr als eine Woche vor Vertragsabschluß eingeschrieben zugesandt erhalten, bzw. persönlich übernommen zu haben, und in diesem Zusammenhang auch eingehend über die ihm zustehenden Rücktrittsrechte gem. § 5 BTVG (§ 3/3 a KSchG) informiert worden zu sein. Diese Unterlagen stellen daher, auch wenn sie dem Vertrag nicht angeschlossen sind, einen integrierenden Bestandteil desselben dar.

f) Im Hinblick auf die Art der Besicherung des Käufers laut vorstehendem Absatz d) wird der Urkundenverfasser zum Treuhänder gem. § 12 Abs. 1 BTVG bestellt."

Dieser Kaufvertrag wurde für die Verkäuferin durch deren Geschäftsführer, Herrn MBA AS, unterzeichnet.

Die Grunderwerbsteuer für diesen Kaufvertrag wurde von Herrn Notar Dr.X mit 3,5 % von € 217.447,03 = € 7.610,66 selbstberechnet.

Der ebenfalls am 13. Dezember 2001 abgeschlossene Generalunternehmervertrag des Bw. (im Vertrag als "Auftraggeber" bezeichnet) mit der K-GmbH (im Vertrag als "Auftraggeber" bezeichnet) wurde dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien am 18. Jänner 2002 angezeigt und dort unter ErfNr.yyy erfasst. Der Generalunternehmervertrag hat auszugsweise folgenden Inhalt:

#### *"EINLEITUNG*

##### *I:*

a) Der Auftraggeber hat mit unmittelbar vorher abgeschlossenem Kaufvertrag vom heutigen Tage 53/1396 (vorläufige) ideelle Miteigentumsanteile und 84/1396 (vorläufige) ideelle Miteigentumsanteile je an der Liegenschaft Einlagezahl-x Grundbuch-L, ..., erworben. Bei dieser Liegenschaft handelt es sich um das Grundstück mit einem Gesamtausmaß von rund 441 m<sup>2</sup> in Adr.2.

b) Dieses Wohnhaus umfaßt 13 Wohneinheiten und 6 Lokale. Zu jeder Wohnung gehört ein Einlagerungsraum.

An diesem Wohnhaus wird Wohnungseigentum begründet.

#### *GEGENSTAND DES VERTRAGES*

##### *II.*

a) Gegenstand des Vertrages ist die Instandsetzung der Wohnung W 5/6 im Ausmaß von rund 53,48 m<sup>2</sup>, sowie der Wohnung W 15 im Ausmaß von rund 83,89 m<sup>2</sup> des Auftraggebers gemäß den genau bezeichneten Plänen, und der Bau- und Ausstattungsbeschreibung durch den Generalunternehmer. Der Generalunternehmer wird die Sanierung durchführen und dem Auftraggeber termingerecht die sanierten Wohnungen übergeben.

b) Die Sanierung ist nach den anerkannten Regeln der Baukunst unter Einhaltung sämtlicher derzeit geltender gesetzlicher Bestimmungen und behördlichen Auflagen, insbesondere nach den Bestimmungen der Wiener Bauordnung samt allen Nebengesetzen, sowie den entsprechenden Ö-Normen, durchzuführen. Auf das gegenständliche Vertragsverhältnis finden daher insbesondere auch die gesetzlichen Bestimmungen des Bauträgervertragsgesetzes Anwendung. Sämtliche Vorschriften und Erlässe, die das Sanierungsvorhaben betreffen, sind einzuhalten.

.....

f) Der Urkundenverfasser ist zum Treuhänder gem. § 12 Abs. I BTVG bestellt.

### PREISVEREINBARUNG

#### III.

a) Der Preis für die schlüsselfertige Sanierung der vertragsgegenständlichen Wohnungen W 5/6 und W 15 wird mit insgesamt..... ATS 696.960, --  
oder Eur 50.650,06 zuzüglich 20 % Umsatzsteuer von ..... ATS 139.392. --  
oder Eur 10.130,01 vereinbart,..... ATS 836.352. -  
oder Euro 60.780,07 und ist in folgenden Teilbeträgen zur Zahlung fällig: ....

#### V.

a) Führt der Generalunternehmer die im Punkt IV. näher beschriebene Sanierung mängelfrei aus, so gilt das Vertragsobjekt als schlüsselfertig.

b) Der Generalunternehmer übernimmt im Rahmen dieses Vertrages insbesondere folgende Verpflichtungen:

aa) die schlüsselfertige Sanierung des Vertragsobjektes gemäß den genannten Vertragsunterlagen;

bb) alle Abwicklungen vor Behörden im Zusammenhang mit den nach diesem Vertrag zu erbringenden Leistungen, sowie die Beantragung und Einholung erforderlicher Bewilligungen. Dementsprechend verpflichtet sich der Auftraggeber, bis zur Vollendung der Sanierung, Herrn MBA AS, ....., entsprechende Vollmacht zu erteilen, die zur Antragstellung vor Behörden und Gerichten im Zusammenhang mit der Sanierung des Vertragsobjektes erforderlich ist;

cc) die Beauftragung der Professionisten und Sonderfachleute auf eigene Gefahr, Rechnung und Haftung für alle Beauftragten gem. § 1313 a ABGB. Der Generalunternehmer vergibt sämtliche Aufträge im eigenen Namen und ist nicht zur Auftragsvergabe namens des Auftraggebers bevollmächtigt;

dd) die örtliche Bauaufsicht;

ee) sämtliche Vorkehrungen, daß das Vertragsobjekt vertragsgemäß termingerecht fertiggestellt wird, und übergeben werden kann;

ff) Prüfung aller für die Erfüllung der übernommenen Leistungen maßgeblichen Umstände. In diesem Zusammenhang gibt der Generalunternehmer nochmals die verbindliche Erklärung ab, daß mit den vereinbarten Sanierungskosten alle von ihm auch aufgrund dieses Vertrages zu erbringenden Leistungen abgegolten sind;

gg) der Generalunternehmer ist ab Sanierungsbeginn Planungs- und Baukoordinator im Sinne des Bundesgesetzes vom 15.1.1999 - Bauarbeiterkoordinationsgesetz.

....

### Ausführung

#### VI.

- a) *Zuständiger Projektleiter des Generalunternehmers ist Herr MBA AS, der zur Vertretung des Generalunternehmers befugt ist, bzw. ein schriftlich namhaft gemachter Projektleiter.*
- b) *Dieser Projektleiter des Generalunternehmers ist bevollmächtigt, alle für die gesamte Vertragsabwicklung erforderlichen Erklärungen für und gegen den Generalunternehmer abzugeben oder entgegenzunehmen. Er ist verantwortlich für die Erstellung des Sanierungsvorhabens entsprechend der Baugenehmigung. Ebenso ist er verantwortlich für die Einhaltung sämtlicher öffentlicher Vorschriften, insbesondere der Bauordnung, der nachbarrechtlichen Bestimmungen und aller auf die Sanierung bezughabenden Vorschriften und Normen.*
- c) *Seine Leistungen hat der Generalunternehmer in eigener Unternehmensverantwortung auszuführen. Er hat alle dafür erforderlichen Zustimmungen, Abnahmen, Genehmigungen, Freistellungserklärungen, u.s.w., auf seine Kosten herbeizuführen.*
- d) *Der Generalunternehmer trägt im Verhältnis zum Auftraggeber die alleinige Verantwortung und Haftung für sämtliche Unfälle, Schäden und Nachteile, die durch sein Verschulden bei der Abwicklung des Vertrages ihm selbst, dem Auftraggeber oder Dritten entstehen. Der Generalunternehmer hat den Auftraggeber bei Verletzung von Nachbar- und sonstigen Rechten, für deren Erhaltung der Auftraggeber haftet, schad- und klaglos zu halten.*
- e) *Der Generalunternehmer hat dem Auftraggeber das Vorhandensein einer nach Deckungsumfang und -höhe ausreichenden Haftpflichtversicherung nachzuweisen und deren Aufrechterhaltung während der Sanierungszeit zu belegen.*

#### SANIERUNGSABLAUF

##### VII.

- a) *Die Vertragsteile vereinbaren gemäß § 833 ABGB, daß dem Auftraggeber - bis zur Übergabe des Vertragsobjektes und Begründung von Wohnungseigentum -, soweit im Rahmen des § 24 WEG gesetzlich zulässig, keine wie immer gearteten Miteigentümerrechte gem. §§ 825 ABGB an der vertragsgegenständlichen Liegenschaft zustehen.*
- b) *bis zur Übergabe des schlüsselfertigen Vertragsobjektes bestimmt der Generalunternehmer den Sanierungsablauf. Während der Sanierung obliegt dem Generalunternehmer damit auch die Verkehrssicherungspflicht.*
- c) *Bis zur schlüsselfertigen Übergabe des Vertragsobjektes ist der Auftraggeber – ohne einen Vertreter des Generalunternehmers – alleine nur auf eigene Gefahr, und nach vorheriger schriftlicher Verständigung des Generalunternehmers, und bei dessen vollkommenere Schad- und Klagloshaltung, berechtigt, das Vertragsobjekt zu betreten."*

Mit Bescheid vom 17. Mai 2004 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien die Grunderwerbsteuer für den Kaufvertrag vom 13. Dezember 2001 gemäß § 201 BAO mit 3,5 % von € 278.227,10 = € 9.737,95 fest. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass die Festsetzung wegen unrichtiger Selbstberechnung erforderlich sei. Der Kaufvertrag vom 13. Dezember 2001 und der Generalunternehmervertrag vom 13. Dezember 2001 bilden gemäß § 2 (4) BTGV eine wirtschaftliche Einheit. Da Erwerbsgegenstand eine zu errichtende Wohnung sei, liege auch bei unterschiedlichen Vertragspartnern ein einheitliches Vertragswerk vor und seien sämtliche Aufwendungen dafür (Grundkosten S 2.992.136,40 + Renovierung S 836.752,00 = S 3.828.488,40, entspricht € 278.227,10) der GrESt zu unterziehen.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung wandte der Bw. ein, dass er die Wohnungen Top 14,15,5,6, zu einem Gesamtkaufpreis von € 397.538,00 erworben habe. Für

diesen Betrag sei vom Notariat auch die festgelegte Grunderwerbsteuer von insgesamt € 13.913,87 abgeführt worden. In weitere Folge sei die K-GmbH beauftragt worden, in den Wohnungen einige Arbeiten (Neugestaltung der Heizung, Fliesenarbeiten, Neusetzung von Raumteilern, neue Fester etc. ) durchzuführen. Für diese Tätigkeiten seien inklusive Material € 60.780,87 vertraglich vereinbart worden. Diese Renovierung habe nichts mit dem Kauf der Wohnungen zu tun und könne daher auch nicht zur Berechnung der Grunderwerbsteuer herangezogen werden. Er hätte die Wohnungen auch ohne Renovierung beziehen können und später Verbesserungsarbeiten durchführen können.

Diesem Vorbringen hielt das Finanzamt in der abweisenden Berufungsvorentscheidung entgegen, dass auf beide gegenständlichen Verträge (Kaufvertrag und Generalunternehmervertrag) das Bauträgervertragsgesetz anzuwenden sei. Das könne gemäß § 2 Abs. 4 BTVG nur dann der Fall sein, wenn beide Verträge eine wirtschaftliche Einheit bilden. Gemäß § 5 Abs. 5 BTVG gelte ein eventueller Rücktritt des Erwerbers im Sinne dieser gesetzlichen Bestimmung auch für beide Verträge. Damit stehe aber schon eindeutig fest, dass der Bw. durch den Abschluss beider Verträge in ein Gesamtkonzept eingetreten sei und der Erwerbsvorgang gemäß § 1 GrEStG auf den Erwerb von sanierten Wohnungen gerichtet gewesen sei.

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde 2. Instanz betonte der Bw. nochmals, dass beim Kauf der Wohnungen nicht auf die Sanierung der Wohnungen abgezielt worden sei, sondern mit einer anderen Firma verschieden Arbeiten, Neuverfließungen der Böden, Bäder, Streichen von diversen Türen vereinbart worden sei. Dies habe jedoch nichts mit dem Kauf der Wohnungen zu tun, der mit der Firma S-GmbH vereinbart worden sei. Es handle sich daher nicht um Verträge nach dem Bauträgervertragsgesetz, sondern um unabhängig vereinbarte Arbeiten. Es wäre zum Zeitpunkt des Kaufes keine Sanierung notwendig gewesen. Hier abzuleiten, es handle sich um Verträge nach dem Bauträgervertragsgesetz, sei daher nicht richtig.

Beweis wurde vom unabhängigen Finanzsenat noch erhoben durch Einsicht ins Firmenbuch zu FNxxx und FNyyy. Daraus ergibt sich, dass Frau SS einerseits die Alleingesellschafterin der K-GmbH und (neben Herrn AS und Herrn Dr. MS) Mitgesellschafterin der S-GmbH ist.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegt der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, soweit sich dieser Rechtsvorgang auf inländische Grundstücke bezieht.

Unter Grundstücken iSd des GrEStG 1987 sind dabei nach § 2 Abs 1 dieses Gesetzes Grundstücke iSd bürgerlichen Rechtes zu verstehen.

Gegenstand eines der Grunderwerbsteuer unterliegenden Rechtsvorganges kann insbesondere ein Grundstück (§ 2 Abs 1 GrEStG) oder ein Anteil an einem Grundstück (§ 2 Abs 3 Satz 2 GrEStG) sein. 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.

Maßgebend für die Beurteilung ob ein einheitlicher Kaufvertrag oder zwei gesonderte Verträge geschlossen wurden, ist nicht die äußere Form der Verträge, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt der Verträge, der nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise (§ 21 BAO) zu ermitteln ist (VwGH 21. 12. 1970, 500/70). Es kommt also bei der abgabenrechtlichen Beurteilung des Erwerbsvorganges darauf an, welche Sache in welchem Zustand nach dem Willen der Vertragsparteien verkauft bzw gekauft werden soll (VwGH 29. 6. 1972, 753/71).

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

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist Gegenleistung auch alles, was der Erwerber über den Kaufpreis hinaus aufwenden muss, um das Grundstück zu erhalten. Leistungen auf Grund eines mit einem Dritten abgeschlossenen Vertrages sind in die Gegenleistung dann einzubeziehen, wenn die Leistung des Dritten dazu führen soll, das Grundstück in den Zustand zu versetzen, in dem es zum Gegenstand des Erwerbsvorganges gemacht worden ist (vgl. VwGH 31.3.1999, 99/16/0066).

§ 2 BTVG lautet wie Folgt:

*"(1) Ein Bauträgervertrag ist ein Vertrag über den Erwerb des Eigentums, des Wohnungseigentums, des Baurechts, des Bestandrechts oder eines sonstigen Nutzungsrechts einschließlich Leasings an zu errichtenden oder durchgreifend zu erneuernden Gebäuden, Wohnungen oder Geschäftsräumen.*

*(2) Bauträger ist, wer sich verpflichtet, einem Erwerber die in Abs. 1 genannten Rechte einzuräumen.*

*(3) Erwerber ist, wem Ansprüche auf den Erwerb der in Abs. 1 genannten Rechte gegen den Bauträger zustehen sollen.*

*(4) Ein Bauträgervertrag (Abs. 1) liegt auch dann vor, wenn zwar der Erwerber sein Recht an der Liegenschaft von einem Dritten erwirbt, dieser Vertrag aber mit dem Vertrag über die Errichtung oder durchgreifende Erneuerung des Gebäudes, der Wohnung oder des Geschäftsraums eine wirtschaftliche Einheit bildet."*

Im vorliegenden Fall wurden der Kaufvertrag und der Generalunternehmervertrag unmittelbar nacheinander abgeschlossen und besteht hinsichtlich der Gesellschafter der Verkäuferin bzw.

der Generalunternehmerin teilweise Personenidentität. Beide Verträge nehmen ausdrücklich aufeinander Bezug (laut Punkt II e) des Kaufvertrages bildet der Generalunternehmervertrag sogar einen integrierenden Bestandteil des Kaufvertrages) und wurde in beiden Verträgen von den Vertragspartnern auch ausdrücklich festgehalten, dass das Bauträgervertragsgesetz zur Anwendung kommt.

Die beiden Verträge sind daher als wirtschaftlich Einheit anzusehen und ist als Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer neben dem Kaufpreis in Höhe von € 217.447,03 auch der im Generalunternehmervertrag festgelegte Preis von € 50.650,06 anzusetzen. Somit erweist sich die von einer Bemessungsgrundlage von € 217.447,03 durchgeführte Selbstberechnung als unrichtig.

Wenn die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen ohne abgabenbehördliche Festsetzung der Abgabe zulassen, ist gemäß § 201 BAO in der Fassung vor BGBl. I 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.

Bis zur Novellierung der Bestimmung des § 201 BAO durch BGBl. I 97/2002 wurde dem Finanzamt für den Fall, dass sich eine Selbstberechnung als unrichtig erwies, kein Ermessen eingeräumt, sondern war zwingend eine Abgabenfestsetzung vorzunehmen. Da sich - wie oben näher ausgeführt - im vorliegenden Fall die vorgenommene Selbstberechnung als unrichtig erwies, hat das Finanzamt zu Recht die Grunderwerbsteuer gemäß § 201 BAO mit 3,5 % von € 278.227,10 = € 9.737,95 bescheidmäßig festgesetzt.

Es war daher die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 29. Juni 2006