



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat (Graz) 7

GZ. RV/0158-G/12,
miterledigt RV/0159-G/12

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des X., Adr., vertreten durch Dr. Alexander Haas, 8054 Seiersberg, Haushamer Straße 1, vom 28. April 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 28. März 2011 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber, im Folgenden kurz Bw. genannt, und Frau Y. schlossen am 17. bzw. 20. November 2008 mit M und N einen Kaufvertrag über die ideelle Hälfte der EZ 123, bestehend aus einem Grundstück im Ausmaß von 818 m².

Punkt IX des Vertrages mit dem Titel „Parifizierung“ lautet auszugsweise: „Festgehalten wird, dass hinsichtlich des kaufgegenständlichen Grundstückes eine Parifizierung gemäß beiliegenden Plänen sowie die Errichtung der angeführten Häuser geplant ist. Über Auftrag von X/Y sowie Fa. GesmbH ist umgehend ein entsprechendes Parifizierungsgutachten zur Begründung von Wohnungseigentum zu beauftragen und sind nach Vorliegen des Parifizierungsgutachtens etwaig zwischen den Vertragsteilen und deren Rechtsnachfolger des gegenständlichen Vertrages zu verschiebende Miteigentumsanteile, welche zur Begründung von Wohnungseigentum erforderlich sind, unentgeltlich zwischen diesen zu übertragen....“

Die Rechtsnachfolger der Verkäufer tragen sohin die Kosten hinsichtlich des einen sowie X /Y hinsichtlich des anderen zu errichtenden Wohnungseigentumsobjektes. X /Y sind diesbezüglich in Kenntnis, dass die Verkäufer grundsätzlich beabsichtigen, ihre Miteigentumsanteile zu veräußern und die Errichtung des Hauses erst durch ihre Rechtsnachfolger erfolgen soll. Die Verkäufer verpflichten sich jedenfalls die entsprechende Verpflichtung zur Errichtung des entsprechenden Wohnungseigentumsobjektes sowie Tragung der damit einhergehenden Kosten auf die Käufer ihrer Miteigentumsanteile zu übertragen....“

Mit vorläufigen Bescheiden vom 20. Jänner 2010 schrieb das Finanzamt ausgehend von den Grundkosten die Grunderwerbsteuer vor. Ermittlungen des Finanzamtes ergaben sodann Folgendes: Am 10. September 2008 erfolgte die Auftragserteilung an die Fa. GesmbH zur Errichtung eines Kellers und eines Ziegelmassivhauses auf der Liegenschaft Straße 6a. Am 22. bzw. 23. Dezember 2008 wurde die zweite Liegenschaftshälfte von M und N an L. verkauft, der ebenfalls zuvor einen Auftrag zum Bau eines Ziegelmassivhauses auf der Liegenschaft Straße 6b an die Fa. GesmbH erteilt hatte. Am 23. März 2009 suchten X /Y und Herr L. um Baubewilligung für den Neubau von zwei Einfamilienhäusern an. Diese wurde ihnen am 1. April 2009 erteilt.

Mit Schreiben vom 6. Dezember 2010 ersuchte das Finanzamt unter Hinweis auf die Frage eines gemeinschaftlichen Eigentümerbeschlusses um eine ergänzende Stellungnahme. Mit Schreiben vom 7. Februar 2011 wurde der Vorhalt folgendermaßen beantwortet: „Herr L. und Herr X. kennen sich bereits seit vielen Jahren privat. Frau Y kennt die Familie M/N als Verkäuferin persönlich und hat die Kontakte zum Ankauf geknüpft. Da das Grundstück für die Familie X /Y als Einzelgrundstück zu teuer war, hat Herr X vorerst nur eine Hälfte angekauft. Zum Zeitpunkt der Kaufentscheidung war nicht beabsichtigt das Grundstück zu bebauen, sondern sollte lediglich eine Gartenhütte errichtet werden.

Einige Zeit nach der Kaufentscheidung hat Herr X dann mit Herrn L über das Grundstück gesprochen und hat sich dieser dazu entschieden, die zweite Hälfte des Grundstückes zu kaufen.

Eine gemeinsame Planung war vorerst nicht beabsichtigt, sondern hat sich Herr X bzw. Herr M/N vorerst mit der Möglichkeit einer Bebaubarkeit auseinandergesetzt und verschiedenste Konzepte verfolgt und Angebote und Preise verschiedenster Firmen eingeholt. Erst in weiterer Folge wurde dann gemeinschaftlich mit Herrn L um eine Baubewilligung angesucht und wurde diese auch erteilt. Mit den Baufirmen wurde kein Fixpreis vereinbart, sondern lediglich das Leistungsvolumen detailliert fixiert.

Es wurden hinsichtlich der zu errichtenden Gebäudeteile jeweils mehrere Varianten kalkuliert und gezeichnet und das Leistungspaket während der Bauzeit mehrfach verändert, sodass nicht von einem Fixpreis gesprochen werden kann, da von Anfang an klar war, dass der ursprüngliche Auftrag lediglich einen Grundauftrag darstellt, welcher erweitert oder reduziert werden wird. Dies war auch so besprochen. Die einzelnen am Bau beteiligten Firmen wurden dabei teilweise durch die jeweiligen Grundstückseigentümer und teilweise durch die Firma Fa. GesmbH beauftragt. Dementsprechend erfolgte auch die Rechnungslegung teilweise an die Grundstückseigentümer und teilweise an die beauftragten Firmen. Eine Endabrechnung wurde durchgeführt.“

Mit endgültigen Bescheiden vom 28. März 2011 schrieb das Finanzamt nunmehr Grunderwerbsteuer von den Grundkosten plus Baukosten vor, weil der Bw. bereits vor dem Kauf der Liegenschaft an den Erwerb und die Errichtung eines Hauses gebunden war und eine Einbindung in ein Gesamtkonzept vorlag.

Gegen diese Entscheidungen richtet sich die Berufung. Bereits 3 Jahre vor dem endgültigen und grundbücherlich durchgeführten Kaufvertrag sei eine Vereinbarung mit den damaligen Besitzern über den beabsichtigten Erwerb abgeschlossen worden. Die Grundstücksverkäufer und die Käufer würden sich persönlich seit Kindheitstagen kennen. Die Käufer hätten jedoch nicht die finanzielle Kraft gehabt, das gesamte Grundstück zu erwerben und die Verkäufer hätten keine Teilflächen der Liegenschaft verkaufen wollen. So hätten sich die Käufer aktiv auf die Suche nach einer geeigneten Käuferfamilie für die 2. Hälfte gemacht und diese letztendlich in der Person des ebenfalls seit Kindheitstagen Bekannten gefunden.

Die Käufer hätten sich vor Abschluss des Bauauftrages Angebote und Preise von verschiedenen Unternehmen für die Errichtung des von ihnen selbst geplanten Hauses eingeholt und sich letztlich für die Firma Kärntner-Haus entschieden. Dass somit der Grundstückskaufvertrag und der Bauauftrag zeitlich zusammenfallen, sei purer Zufall und könne durch die Führung der Grundstücksverkäufer als Zeugen belegt werden.

Somit sei die Kaufentscheidung für das Grundstück bereits lange Zeit vor Kauf des Hauses vereinbart gewesen und bestehe kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Grundstückskauf und Hauskauf.

Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes sei Voraussetzung für die Einbeziehung der Baukosten in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer, dass die Errichtung des Gebäudes mit dem Grundstückserwerb in einer finalen Verknüpfung stehe. Die Behörde komme zu dem Schluss, dass der Bauträgervertrag vor dem Grundstückskaufvertrag abgeschlossen worden sei. Allein aus diesem Umstand ergebe sich für die Behörde (ohne dass

sie auf den konkreten Sachverhalt eingehe), dass im Zeitpunkt des Grundkaufes die Absicht, ein mit dem gesuchten Haustyp bebautes Grundstück zu erwerben, praktisch feststünde.

Im Grundstückskaufvertrag finde sich kein Verweis auf den Bauträgervertrag. Dies wäre auch nicht möglich gewesen, zumal die Grund- und Gebäudeverkäufer in keiner Beziehung zueinander stünden. Gleichzeitig sei aus keiner Bestimmung des Grundstückskaufvertrages eine Verpflichtung ersichtlich, auf dem Grundstück ein Haus durch die Firma Fa. GesmbH errichten zu lassen.

Zudem komme dem Bw. die Bauherreneigenschaft zu. Die Käufer seien nicht dazu verpflichtet gewesen, ein fixfertiges Konzept unveränderbar zu übernehmen. Es sei dem Bw. möglich gewesen, mehrere Elemente eigenständig zu ändern. Der Bw. habe an der Planung mitgewirkt und seien die Wünsche des Bw. berücksichtigt worden.

Es widerspreche auch dem EU-Recht über den freien Warenverkehr, wenn Leistungen, welche seitens eines Anbieters angeboten werden, in benachteiligender Weise mit einer erhöhten Steuer belegt würden.

Der Unabhängige Finanzsenat befragte den Veräußerer schriftlich. In seiner Zeugenaussage führte dieser aus: Im Herbst 2007 sei der Entschluss gefasst worden, die Liegenschaft zu verkaufen. Die Bewerbung sei privat erfolgt durch regelmäßige Einschaltungen in lokalen Printmedien. X /Y hätten aufgrund dieser Einschaltungen Interesse gezeigt, hätten sich aber die gesamte Liegenschaft nicht leisten wollen. Erst später – offensichtlich auch über die Einschaltungen - sei die Fa. GesmbH mit einer Projektidee auf sie zugekommen: Man plante zwei Reihenhäuser auf ihrer Parzelle und zwei weitere auf der nördlichen Nachbarliegenschaft. Die Suche nach Interessenten an diesen Reihenhäusern und die Realisierung habe die Fa. GesmbH selbst durchführen wollen und habe um ihr Einverständnis gebeten, dieses Projekt auf ihrer Liegenschaft zu bewerben. Sie seien einverstanden gewesen und hätten X /Y als mögliche Interessenten für ein Reihenhaus genannt. Zu L. sei der Kontakt über die Fa. GesmbH zustande gekommen. Erst durch das Projekt, das offensichtlich eine Teilung bedingte, seien X /Y wieder mit Kaufabsichten auf sie zugekommen. Die Absicht der Verkäufer sei es gewesen, die Liegenschaft nur in ihrer Gesamtheit zu verkaufen, da eine verbleibende Hälfte womöglich unverkäuflich gewesen wäre. In diesem Zusammenhang sei auch eine Vereinbarung zwischen der Fa. GesmbH und den Verkäufern am 10. November bzw. 4. Dezember 2008 errichtet worden, die die Folgekosten aus der Parifizierung und der Errichtung der Wohnungseigentumsobjekte einerseits X /Y und dem Erwerber der zweiten Hälfte zuweist. Die Bebauung der Liegenschaft sei nicht von den Veräußerern geplant worden. Vor Verkauf der Liegenschaft sei die Fa. GesmbH von sich aus mit dem Reihenhausprojekt auf die Verkäufer zugekommen. Die Bewerbung und Realisierung sei ausschließlich auf deren Kosten

und Risiko erfolgt. Von Veräußererseite habe es keine Aufträge – weder an die Fa. GesmbH noch an andere Unternehmen - gegeben. Es habe auch keinen Auftrag an die Fa. S gegeben. Die Fa. GesmbH habe ihre Liegenschaft auf deren Kosten und Risiko für ihr Projekt auf unbestimmte Zeit bewerben dürfen. Als zeitlicher Horizont für die Findung potentieller Bauherren habe sich die Fa. GesmbH selbst nicht mehr als ein halbes Jahr vorgenommen. Dies erschien den Veräußerern für dieses ansprechende Projekt in Massivbauweise durchaus realistisch. Da sie in diesem Projekt eine gute Verwertungschance gesehen hätten, hätten sie die Fa. GesmbH ohne weitere Vereinbarungen parallel zu ihren eigenen Bemühungen mit dem Projekt beginnen lassen. Zur Fa. GesmbH habe keine vertragliche Bindung bestanden.

Diese Zeugenaussage wurde den Parteien zur Kenntnis gebracht und es erfolgte eine Einladung zu einer Stellungnahme. Eine solche wurde von keiner Seite abgegeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Einbeziehung der Baukosten in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer.

Aufgrund des durchgeführten Beweisverfahrens wird folgender Sachverhalt als erwiesen angenommen:

Im Herbst 2007 fassten die Veräußerer den Entschluss, die Liegenschaft zu verkaufen. Die Bewerbung erfolgte durch regelmäßige Einschaltungen in lokalen Printmedien. X /Y zeigten aufgrund dieser Einschaltungen Interesse, hatten aber nicht die finanzielle Kraft, das gesamte Grundstück zu erwerben und die Verkäufer wollten keine Teilfläche veräußern. Später – offensichtlich auch über die Einschaltungen - kam die Fa. GesmbH mit einer Projektidee auf die Veräußerer zu: man plante zwei Reihenhäuser auf ihrer Parzelle und zwei weitere auf der nördlichen Nachbarliegenschaft. Die Suche nach Interessenten an diesen Reihenhäusern und die Realisierung wollte die Fa. GesmbH selbst durchführen und bat um das Einverständnis, dieses Projekt auf der Liegenschaft zu bewerben. Die Veräußerer waren einverstanden und nannten X /Y als mögliche Interessenten für ein Reihnhaus. Erst durch das Projekt, das offensichtlich eine Teilung bedingte, kamen X /Y wieder mit Kaufabsichten auf die Veräußerer zu. Die Liegenschaftshälfte wurde sodann am 17. bzw. 20. November 2008 an sie verkauft. Der Verkauf der zweiten Liegenschaftshälfte an L. kam über die Fa. GesmbH am 23. Dezember 2008 zustande. Am 10. November bzw. 4. Dezember 2008 kam auch eine Vereinbarung zwischen der Fa. GesmbH und den Verkäufern zustande, wonach die Folgekosten aus der Parifizierung und der Errichtung der Wohnungseigentumsobjekte einerseits X /Y und dem Erwerber der zweiten Hälfte zugewiesen werden. Vor Verkauf der

Liegenschaft kam die Fa. GesmbH von sich aus mit dem Reihenhausprojekt auf die Verkäufer zu. Die Bewerbung und Realisierung ist ausschließlich auf deren Kosten und Risiko erfolgt. Als zeitlicher Horizont für die Findung potentieller Bauherren war nicht mehr als ein halbes Jahr vorgesehen. Die Veräußerer sahen in dem Projekt eine gute Verwertungschance und ließen die Fa. GesmbH ohne weitere Vereinbarungen parallel zu ihren eigenen Bemühungen mit dem Projekt beginnen. Die Bestellung des Fertigteilhauses samt Keller von X /Y erfolgte am 10. September 2008 bei der Fa. GesmbH, die des Herrn L am 3. Dezember 2008, wobei als Bauadresse bereits jeweils die Liegenschaft aufschien. Um Baubewilligung für 2 Einfamilienwohnhäuser suchten am 23. März 2009 X /Y und L. an. Am 1. April 2009 wurde sie ihnen erteilt. Der Wohnungseigentumsvertrag wurde zwischen X /Y und Herrn L. am 22. September 2009 errichtet. Über das Vermögen der Fa. GesmbH wurde mit 25. Juli 2012 das Konkursverfahren eröffnet.

Dieser Sachverhalt wird rechtlich folgendermaßen beurteilt:

Nach [§ 1 Abs. 1 GrEStG 1987](#) unterliegen der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet. Die Steuer ist nach § 4 Abs. 1 leg. cit. vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Nach [§ 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987](#) ist die Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 1 Abs. 1 Z 1 und [§ 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987](#) kann Gegenstand eines Kaufvertrages auch ein künftige Sache bzw. eine Sache, hinsichtlich der ein bestimmter Zustand erst geschaffen werden muss (VwGH 26.6.2003, [2003/16/0074](#)). Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist somit der Zustand eines Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll. Entscheidend ist der Zustand, in welchem das Grundstück zum Gegenstand des Erwerbsvorganges gemacht worden ist. Gegenstand des Erwerbsvorganges ist das Grundstück in bebaute 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 (VwGH 9.8.2001, [2000/16/0772](#); VwGH 18.6.2002, [2001/16/0437](#); VwGH 6.11.2002, [99/16/0204](#); VwGH 19.3.2003, [2002/16/0047](#)).

Ein enger sachlicher Zusammenhang besteht auch dann, wenn der Abschluss des Liegenschafts Kaufvertrages und der Abschluss eines Vertrages über die Errichtung eines Gebäudes durch das Zusammenwirken des Veräußerers mit einem ihm durch Vertrag oder abgestimmtes Verhalten verbundenen Dritten zustande kommen (vgl. BFH vom 27. Oktober

1999, II R 17/99, DStR 1999, 2027). Dass in den Verträgen nicht wechselseitig aufeinander Bezug genommen wird, spricht in einem solchen Fall nicht gegen eine finale Verknüpfung. Dass in einem solchen Zusammenhang das Vertragswerk in mehreren Urkunden auf mehrere Vertragspartner aufgespaltet wird, vermag daran nichts zu ändern (VwGH 9.11.2000, [2000/16/0039](#), 0040; VwGH 22.2.1997, [95/16/0116](#)-0120).

Es ist auch nicht ausschlaggebend, dass der Grundstücksübereignungsanspruch und der Anspruch auf Errichtung des Gebäudes sich zivilrechtlich gegen verschiedene Personen richten. Entscheidend ist vielmehr, dass (auch) der den Grundstücksübereignungsanspruch begründende Vertrag in ein Vertragsgeflecht miteinbezogen ist, das unter Berücksichtigung aller Umstände darauf gerichtet ist, dem Erwerber als einheitlichen Leistungsgegenstand das Grundstück in bebautem Zustand zu verschaffen (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, § 5, Rz 88b).

Der Bw. behauptet, dass die Grundstücksverkäufer und die Errichter des Gebäudes in keiner Beziehung zueinander gestanden hätten. Dies ist durch die Zeugenaussage des Veräußerers widerlegt, wonach die Fa. GesmbH die Erlaubnis hatte, auf eigenes Risiko ihr Projekt einer Reihenhauseanlage zu bewerben. Wenn es dafür auch keinen schriftlichen Vertrag gegeben haben mag, ist ein Zusammenwirken der Veräußererseite mit der Fa. GesmbH, deren Geschäftszweig in der Beratung und dem Vertrieb von Fertigteil- und Ziegelmassivhäusern bestand, augenscheinlich, wenn die Veräußerer der Liegenschaft über Vermittlung der Fa. GesmbH ausschließlich mit jenen Personen vertragseinig werden, die bereits zuvor dem Bauvorhaben zugestimmt haben und ergibt sich dies auch aus der am 4. Dezember 2008 geschlossenen Vereinbarung über die Kostentragung bzgl. der Parifizierung. Lässt sich also ein verkaufsbereiter Grundstückseigentümer bewusst und gewollt in ein Vertragskonzept einbinden, das sicherstellt, dass nur solche Interessenten Grundstückseigentum erwerben können, die sich an ein im Wesentlichen vorgegebenes Baukonzept binden, so sind auch die betreffenden Verträge in den grunderwerbsteuerrechtlichen Erwerbsvorgang einzubeziehen (vgl. VwGH 31.3.1999, [96/16/0213](#); VwGH 29.7.2004, [2003/16/0135](#)).

Auch wenn Frau Y persönlich mit den Veräußerern bekannt war und sich bereits vor 2008 für das Grundstück interessierte, so kam es doch erst aufgrund des von der Fa. GmbH organisierten Projektes zum Ankauf der Liegenschaft, weil dieser Plan einer Anlage von zwei Einfamilienhäusern im Wohnungseigentum den finanziellen Vorstellungen des Bw. entsprach und von den Veräußerern eine Teilung der Liegenschaft – weil wirtschaftlich nicht vorteilhaft – nicht akzeptiert worden wäre.

Der Abschluss der Bauverträge beider Interessenten vor Abschluss der Liegenschafts Kaufverträge ist ein weiteres Indiz für ein zusammenhängendes

Vertragsgeflecht, das ermöglichen sollte, die Liegenschaft in bebaubem Zustand zu erwerben (VwGH 18.6.2002, [2001/16/0437](#)). Zudem ist auch aus der Vertragsbestimmung des Punktes „IX. Parifizierung“ über die künftige Bebauung und Begründung von Wohnungseigentum zu schließen, dass der Liegenschafts Kaufvertrag untrennbar mit dem Werkvertrag über die Eigenheimerrichtung verbunden war.

Der Bw. (wie auch Herr L.) erwarb über Vermittlung der Fa. GesmbH (siehe die Zeugenaussage und die Vereinbarung zwischen dem Ehepaar M/N und der Fa. GesmbH vom 4. Dezember 2008) die Liegenschaftsanteile, wobei sie bereits zuvor das Bebauungskonzept der Fa. GmbH akzeptiert hatte. Damit ließ sie sich in ein Gesamtkonzept eines Organisations einbinden, das ihr ermöglichte das Grundstück letztlich bebaut zu erhalten. Als eine selbständig „Schaffende“ ist sie schon aus diesem Grund nicht anzusehen (vgl. VwGH 22.2.1997, [95/16/0116](#)).

Bezüglich des Einwandes der Ungleichbehandlung größerer Anlagen, bei denen mehrere Objekte nebeneinander errichtet werden, mit von Baumeistern errichteten Einzelhäusern und der Behauptung einer damit einhergehenden Wettbewerbsverzerrung, ist zu sagen, dass der Bau eines einzelnen Hauses durch einen Baumeister in den meisten Fällen wohl auf einem vom Erwerber bereitgestellten Grundstück erfolgt und ein sachlicher Zusammenhang zwischen Liegenschaftserwerb und Erwerb des Fertighauses die Ausnahme darstellen wird. Wird ein Baumeister allerdings ebenfalls als Organisator tätig und zielt der Erwerb auf eine mit einem Haus erbaute Liegenschaft ab, kann ein einheitlicher Leistungsgegenstand auch nur hinsichtlich einer Parzelle vorliegen und wären die Rechtsvorgänge der gleichen Grunderwerbsteuerlichen Beurteilung zu unterziehen wie ein von einem Bauträger durchgeführtes größeres Projekt.

Nach der dargestellten Sach- und Rechtslage war davon auszugehen, dass der Bw. durch Abschluss beider Verträge einen einheitlichen Leistungsgegenstand, nämlich ein mit einem bestimmten Haustyp bebautes Grundstück erhalten sollte, und waren daher bei der Berechnung der Grunderwerbsteuer zu Recht die Grundstückskosten zusammen mit den Hauserrichtungskosten als Bemessungsgrundlage anzusetzen, weshalb die Berufung abzuweisen war.

Graz, am 25. September 2013