



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Fa. O, Adresse, vertreten durch Rechtsanwalt.S, vom 10. August 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 28. Juli 2004 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 30. Juni 2004 erwarb die Firma O (im Folgenden: Bw) von der Firma I.GmbH die Liegenschaft in EZ X Grundbuch Y bestehend aus der Gst. Nr. Z im Flächenausmaß von 2.241 m<sup>2</sup>. Unter Punkt III dieses Vertrages wurde hinsichtlich des Kaufpreises auszugsweise Folgendes vereinbart:

"Der einvernehmlich vereinbarte Kaufpreis beträgt Euro 1,200.000,00 (in Worten € einmillionzweihunderttausend 00/00), zusätzlich 20 % Mehrwertsteuer, sohin € 1,440.000,00. Festgehalten wird hierzu, dass beide Vertragsparteien hinsichtlich der Mehrwertsteuer vorsteuerabzugsberechtigt sind."

Das Finanzamt Innsbruck schrieb für diesen Vorgang mit dem bekämpften Bescheid Grunderwerbsteuer von einer Gegenleistung von 1,440.000 € vor. In die Bemessungsgrundlage wurde somit der Umsatzsteuerbetrag einbezogen.

Die gegen die Einbeziehung der Umsatzsteuer in die Bemessungsgrundlage erhobene Berufung bekämpft diese im Wesentlichen mit dem Vorbringen, die Käuferin habe tatsächlich 1,200.000 € einsetzen müssen, um dieses Grundstück zu erwerben. Die weiters bezahlte Umsatzsteuer sei nämlich nur ein reiner Durchlaufposten, den die Käuferin als Vorsteuer beim Finanzamt geltend machen könne, während die Verkäuferin diesen Betrag an das Finanzamt

abzuliefern habe. Daraus ergebe sich, dass die Umsatzsteuer eine Zahlung sei, die der Käufer nicht an den Verkäufer erbringe, weshalb diese nicht zur GrESt-Bemessungsgrundlage gehöre. Da es sich hierbei zudem bei der vorgeschriebenen Grunderwerbsteuer von der Mehrwertsteuer um eine Steuer von der Steuer handle, stehe diese damit auch nicht als Gegenleistung für das Grundstück in einem unmittelbaren Zusammenhang. Zudem sei es verfassungswidrig und rechtswidrig, wie im Streitfall gegeben eine Steuer von der Steuer anzusprechen. Dies entspreche auch nicht den EU- Richtlinien, die auch für Österreich Geltung hätten.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung stütze sich auf folgende Begründung:

"Gem. § 4 GrEStG ist die Grunderwerbsteuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Gegenleistung nach § 5 (1) GrEStG bei einem Kauf ist der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen. Im Berufungsfall wird dem Käufer die Umsatzsteuer in Rechnung gestellt. Dieser Betrag ist als weitere Leistung in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer einzubeziehen. Diese Tatsache wurde bereits in zahlreichen Erkenntnissen des VwGH festgestellt (siehe VwGH v. 26.1.1989, Zl. 88/16/0097, v. 14.2.1991, Zlen. 90/16/0103-0128, v. 20.2.1992, Zlen. 90/16/0160,0161, v. 3.6.1993, Zlen 92/16/0010,92/16/0036 u.va).

Wenn in der Folge vom Erwerber die Vorsteuer beim Finanzamt geltend gemacht werden kann, dann steht dies in keinem Zusammenhang mit den Leistungen an den Verkäufer und hat somit keinen Einfluss auf die Höhe der Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage.

Die Berufung war daher abzuweisen."

Die Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage ihres Rechtsmittels zur Entscheidung durch den unabhängigen Finanzsenat. Darin führte sie bezugnehmend auf die zitierte VwGH-Rechtsprechung noch aus, diese sei als überholt anzusehen, erging doch im Jahr 2003 eine Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes, wonach bei einem Autoimport aus dem Ausland (EU- Land) die Nova zwar zu bezahlen sei, aber der Zuschlag einer Mehrwertsteuer auf diese Nova verfassungswidrig sei, da es sich hierbei um eine Steuer von der Steuer handle. Der VfGH habe somit entschieden, dass die Steuer von der Steuer verfassungs- und gesetzwidrig sei. Gleiches gelte auch für den vorliegenden Streitfall, weil auch hier die Steuer von der Steuer berechnet werde.

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

Die Umsätze von Grundstücken iSd § 2 GrEStG sind nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit a UStG 1994 befreit. Im § 6 Abs. 2 UStG 1994 in der ab 19. Juni 1998 anzuwendenden Fassung des Budgetbegleitgesetzes 1998, BGBl I Nr. 79/1998, ist eine Optionsmöglichkeit zur Behandlung der Grundstückslieferungen als steuerpflichtig normiert, wodurch die Umsatzsteuer weiterverrechenbar ist (VwGH vom 31.8.2000, 2000/16/0608). Macht der veräußernde Unternehmer von § 6 Abs. 2 UStG 1994 idF BGBl. I Nr.79/1998 Gebrauch, ist auch die

Umsatzsteuer Teil der Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 6a zu § 5 GrEStG 1987)

Nach § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG ist Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 5 und 6 zu § 5 GrEStG, und die dort wiedergegebenen zahlreichen hg. Erkenntnisse) ist der Begriff der Gegenleistung im Grunderwerbsteuerrecht im wirtschaftlichen Sinn zu verstehen. Zur Gegenleistung gehört demzufolge jede Leistung, die der Erwerber als Entgelt für den Erwerb des Grundstückes gewährt, oder die der Veräußerer als Entgelt für die Veräußerung des Grundstückes empfängt. Insbesondere hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung (siehe nochmals Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 6a zu § 5 GrEStG, und die dort angegebenen zahlreichen hg. Erkenntnisse, zuletzt die VwGH- Erkenntnisse 31.8.2000, Zl. 2000/16/0608, VwGH 15.3.2001, 2001/16/0018 (nachdem vorher der VfGH mit Beschluss vom 27.11.2000, B 24/00 die Behandlung der Beschwerde abgelehnt hatte), VwGH 30.4.2003, 2000/16/0086, und VwGH 13. 4.2004, 2001/16/0017 und 2001/16/0434 bzw. Beiser in Recht der Wirtschaft 1998, Seite 424) ausgesprochen, dass bei Grundstückslieferungen gesondert in Rechnung gestellte Umsatzsteuerbeträge in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind. Konkret handelt es sich bei dieser um einen Teil des Kaufpreises, nicht um eine sonstige Leistung iS des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG.

Der einvernehmlich vereinbarte Kaufpreises laut Punkt III des Kaufvertrages und die im Zuge der Vorhaltbeantwortung vorgelegte Rechnung ergaben an Sachverhalt, dass bei diesem Kauf die verkaufende Unternehmerin von der Optionsmöglichkeit gem. § 6 Abs. 2 UStG idF Budgetbegleitgesetz 1998, BGBl I Nr. 79/1998 Gebrauch gemacht und diesen (ansonsten gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG steuerfreien) Grundstücksumsatz steuerpflichtig behandelt hat. Dies führte zur Ausstellung der Rechnung mit gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer für diese Grundstückslieferung verbunden mit der Vorsteuerabzugsmöglichkeit durch die Bw.

Bei der Entscheidung des vorliegenden Berufungsfalles war somit gestützt auf die angeführte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unbedenklich davon auszugehen, dass die für die gegenständliche Grundstückslieferung gesondert in Rechnung gestellte Umsatzsteuer einen Teil des Kaufpreises bildete und demzufolge vom Finanzamt zu Recht in die GrESt- Bemessungsgrundlage einbezogen worden war. Wenn die Bw. im Vorlageantrag den vom Finanzamt zur Stützung seiner Rechtsansicht zitierten VwGH- Entscheidungen im Wesentlichen mit dem Einwand entgegentritt, diese seien im Hinblick auf ein im Jahr 2003 ergangenes VfGH- Erkenntnis als "überholt" anzusehen, dann würde diesem Vorbringen allein

schon Folgendes entgegen. Der Verwaltungsgerichtshof hat nämlich in den weiteren Erkenntnissen je vom 13.5.2004, 2001/16/0017 und 2001/16/0434 (und damit auch noch nach Vorliegen des von der Bw. ins Treffen geführten nicht näher bezeichneten VfGH-Erkenntnisses) "in Anbetracht" bzw. "auf Basis" der ständigen Rechtsprechung durch einen gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 VwGG gebildeten Senat seinen Rechtsstandpunkt bestätigt, dass bei Grundstückslieferungen gesondert in Rechnung gestellte Umsatzsteuerbeträge in die GrESt-Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind. Besonders im Erkenntnis 2001/16/0434 hat dieses Höchstgericht unter Verweis auf das Erkenntnis vom 15.3.2001, Zl. 2001/16/0018, in dem es gleichfalls um einen nach dem 19. Juni 1998 abgeschlossenen Kaufvertrag ging, bei dem eine Liegenschaft um einen Kaufpreis zuzüglich Umsatzsteuer veräußert wurde, ausdrücklich zum Argument der Doppelbesteuerung ausgesprochen, dass jeder abgabenrechtliche Tatbestand selbständig und für sich zu beurteilen sei und ein Rechtsvorgang daher grundsätzlich mehreren Abgabenbelastungen unterworfen werden könne, soweit nicht ausdrücklich anderes normiert sei. So sei dem Steuerrecht ein Grundsatz, wonach ein Vorgang nur mit einer Verkehrssteuer belastet werden kann, fremd. Eine Doppelbesteuerung sei dabei an sich auch nicht verfassungswidrig. Somit könne mit dem Hinweis auf die "Steuer von der Steuer" die Unzulässigkeit der Einbeziehung der Umsatzsteuer in die GrESt-Bemessungsgrundlage nicht begründet werden. Die Ausführungen in den VwGH-Erkenntnissen je vom 13. Mai 2004 zeigen somit deutlich auf, dass entgegen dem Vorbringen im Vorlageantrag der in ständiger Rechtsprechung vom VwGH vertretene Rechtsstandpunkt, die (als Folge der ausgeübten Option) gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer sei in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, von der Rechtsprechung (und auch von der Lehre, siehe Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 6a zu § 5 GrEStG) weiterhin aufrechterhalten wird und ist somit keinesfalls als "überholt" anzusehen. Außerdem trifft der Berufungseinwand des "Überholt-Seins" der vom Finanzamt angeführten VwGH-Rechtsprechung – wie nachstehende Ausführungen zeigen- dem Grunde nach überhaupt nicht zu.

Im Vorlageantrag wurde dieses Vorbringen im Wesentlichen wie folgt begründet: *"Im Jahre 2003 erging nämlich eine Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes, wonach bei einem Autoimport aus dem Ausland (EU- Land) die Nova zwar zu bezahlen, aber der Zuschlag einer Mehrwertsteuer auf diese Nova verfassungswidrig ist, da es sich hierbei um eine Steuer von der Steuer handelt. Demnach wurde vom Höchstgericht entschieden, dass die Steuer von der Steuer verfassungs- und gesetzwidrig ist. Gleiches gilt sohin auch für den vorliegenden Fall, weil auch hier die Steuer von der Steuer berechnet wird."* Damit gesichert auf das von der Bw. tatsächlich gemeinte VfGH-Erkenntnis eingegangen wird, wurde die Bw. mit Bedenkenvorhalt vom 23. Dezember 2005 unter Punkt 2) um Bekanntgabe der Zahl jenes Verfassungsgerichtshoferkennntnisses ersucht, auf das im Vorlageantrag Bezug genommen worden war. In der Vorhaltbeantwortung vermochte die Bw.

augenscheinlich selbst nicht ein derartiges Verfassungsgerichtshofurteil zu benennen, wird doch darin wörtlich ausgeführt: *"Zum Erkenntnis wird auf die Entscheidung vom 19.4.2004 (gemeint wohl 29.4.2004), EuGH Rs C-387/01 und auch EuGH vom 15.12.1995 C-415/93, worin deklariert ist, dass der Zuschlag zur NoVa auf eingeführte Gebrauchsfahrzeuge gegen das Gemeinschaftsrecht verstößt."*

Wie die Bw. selbst ausführt, wurde jedenfalls in der EuGH- Entscheidung C-387/01 darüber abgesprochen, dass der Zuschlag von 20 % zur NoVa auf eingeführte gebrauchte Kraftfahrzeuge gegen das Gemeinschaftsrecht verstoße. In dieser Entscheidung wurde aber in keiner Weise die Gemeinschaftswidrigkeit darin gesehen, dass "eine Steuer von der Steuer" erhoben wurde. Aus den Randnummern 87 bis 88 dieser Entscheidung vom 29.4.2004 ergibt sich vielmehr deutlich, warum eine Abgabe wie die Zusatzabgabe von 20 % (siehe § 6 Z 6 NoVAG) nicht mit Artikel 90 EG vereinbar ist. Diesbezüglich wurde nämlich in Randnr. 87 Folgendes ausgeführt:

*"Die Zusatzabgabe von 20 % kommt aber im Allgemeinen nur zu derjenigen NoV- Grundabgabe hinzu, die auf eingeführte gebrauchte Kraftfahrzeuge erhoben wird, und nur ausnahmsweise zu derjenigen NoV- Grundabgabe, die auf rein inländische Vorgänge erhoben wird. Soweit diese Zusatzabgabe von 20 % bezwecken sollte, angebliche Wettbewerbsverfälschungen zu verhindern, ist daran zu erinnern, dass eine Abgabe, die auf die Ausschaltung eines Wettbewerbsvorteils eingeführter Waren gegenüber inländischen Waren abzielte, offensichtlich Artikel 90 EG zuwiderliefe."*

Wenn aber im Vorlagebeschluss (Randnr. 33) vom VwGH ausdrücklich festgehalten wurde, *"die Nova bilde grundsätzlich einen Teil der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer"* und wurde vom EuGH diesbezüglich keine gegenteilige Aussage getroffen, dann wurde augenscheinlich darin keine Gemeinschaftswidrigkeit erkannt. Aus diesem EuGH- Urteil vom 29.4.2004, C-387/01 lässt sich daher für die Entscheidung des gegenständlichen Berufungsfalles unbedenklich folgern, dass der EuGH in keiner Weise einen Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht sieht, wenn durch die Einbeziehung der NoVa in die USt-Bemessungsgrundlage eine "Steuer von der Steuer" erhoben wird. Aus diesen EuGH-Erkenntnissen kann daher für den Standpunkt der Berufungswerberin überhaupt nichts gewonnen werden.

Zurückkommend auf das im gegenständlichen Streitfall vorliegende Verhältnis Grunderwerbsteuer- Umsatzsteuer bleibt überdies noch festzuhalten, dass keine Vorschrift des Gemeinschaftsrechtes einen Mitgliedstaat daran hindert, einen gemäß der Sechsten MWSt-Richtlinie 77/388/EWG der Mehrwertsteuer unterliegenden Vorgang zusätzlich mit weiteren Verkehrsteuern zu belegen, sofern diese Steuern nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben ( EuGH vom 8.7.1986, Rs 73/85 Hans - Dieter und Ute Kerrut, VwGH 31. 8.2002, 2000/16/0608). Nach der ausdrücklichen Bestimmung des Art. 33 der Sechsten MWSt-Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 (6. MWSt-RL) ist die Erhebung von Grunderwerbsteuer neben der Umsatzsteuer zulässig (vgl. auch VwGH 30.4.2003,

2000/16/0086). Darüber hinaus folgt aus der ständigen Rechtsprechung des EuGH (Urteile vom 7.5. 1992, RS C-347/90 und vom 16.12.1992, Rs C- 208/91), dass unter dem im Art. 33 6. MWSt- RL gebrauchten Begriff "Charakter von Umsatzsteuern" nicht gleich jegliche Steuer auf Umsätze des Rechtsverkehrs, sondern allein Steuern in der Art einer Mehrwertsteuer, also einer Nettoallphasenumsatzsteuer, zu verstehen ist. Da die Grunderwerbsteuer lediglich Rechtsvorgänge in Bezug auf unbewegliches Vermögen betrifft, sie somit keine Steuer mit allgemeinem Charakter ist und da sie als Bruttosteuer den vollen Wert der Gegenleistung ohne Vorsteuerabzugsmöglichkeit belastet, weist sie nicht den Charakter einer Umsatzsteuer iS des Art 3 der 6. MWSt- RL auf (VwGH vom 15.3.2001, 2000/16/0018, VwGH 13.5.2004, 2001/16/0434; siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 16 zu § 1 GrEStG 1987).

Zusammenfassend war daher unter Beachtung der ständigen Rechtsprechung des VwGH bei der Entscheidung des vorliegenden Berufungsfalles davon auszugehen, dass das Finanzamt zu Recht die vom veräußernden Unternehmer als Folge der Ausübung der Option gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 idF. BGBl.Nr. 79/1998 in der Rechnung vom 27. Juli 2004 gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer für die Grundstückslieferung in die GrESt- Bemessungsgrundlage einbezogen hat, wodurch sich die Bemessungsgrundlage von 1,440.000 € (Kaufpreis von 1,200.000 € +USt 240.000 €) ergab. Vermochte somit das Berufungsvorbringen eine Rechtswidrigkeit des bekämpften Grunderwerbsteuerbescheides nicht aufzuzeigen, war die Berufung wie im Spruch angeführt als unbegründet abzuweisen.

Aus verfahrensrechtlicher Sicht bleibt noch anzuführen, dass ein Rechtsanspruch auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung einen rechtzeitigen Antrag des Berufungswerbers voraussetzt. Anträge, die vom Bw. nicht gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO idF. Abgaben- Rechtsmittel- Reformgesetz, BGBl. I Nr. 97/2002 in der Berufung oder im Vorlageantrag, sondern in einem (eigenen) ergänzenden Schriftsatz gestellt werden, begründen keinen Anspruch des Bw. auf mündliche Verhandlung (VwGH 10.08.2005, 2005/13/0078, siehe auch Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 3. Auflage, Rz. 1 und 2 zu § 284 BAO). Dies gilt selbst dann, wenn dieses Schreiben innerhalb der Berufungsfrist eingebracht wird (VwGH 16.2.1994, 90/16/0071). Im Gegenstandfalls wurde zweifelsfrei in dem ergänzenden Schreiben vom 11. August 2004 zur Berufung, somit außerhalb der Berufung oder des Vorlageantrages, der Antrag auf mündliche Verhandlung gestellt. Dieser Antrag vermittelte daher unter Beachtung der Bestimmung des § 284 Abs. 1 Z 1 BAO der Bw. keinen Rechtsanspruch auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung. Da es sich im Streitfall um die Entscheidung über eine reine Rechtsfrage (Einbeziehung der in der Rechnung ausgewiesenen Umsatzsteuer in die GrESt- Bemessungsgrundlage) handelte, wobei der entscheidungsrelevante Sachverhalt unbestritten blieb, hielt im Übrigen der Referent die

Anberaumung einer "amtswegigen" mündlichen Verhandlung (§ 284 Abs. 1 Z 2 BAO idF. Abgaben- Rechtsmittel- Reformgesetz, BGBl. I Nr. 97/2002) für nicht erforderlich. Die Entscheidung über diesen Berufungsfall wird daher ohne mündliche Verhandlung getroffen.

Innsbruck, am 27. Jänner 2006