



GZ. RV/0897-G/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Christian Diesenberger, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern in Linz betreffend Grunderwerbsteuer 1999 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Am 9. bzw. 10. Dezember 1991 schloss der Bw. und seine Ehefrau mit dem Ehepaar H. einen Kaufvertrag ab, wonach er anteilig eine auf der Liegenschaft X befindliche Eigentumswohnung erwarb. Als Kaufpreis wurde ein Betrag von 198.335,40 S vereinbart.

Das Rechtsgeschäft wurde mit Abgabenerklärung am 17. Dezember 1991 dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Linz zur Anzeige gebracht und mit Bescheid vom

8. Jänner 1992 wurde dem Bw. für dieses Rechtsgeschäft rechtskräftig Grunderwerbsteuer vorgeschrieben.

Mit Bescheid vom 2. November 1999 setzte das Finanzamt für "den Kaufvertrag vom 10. Dezember 1991, H. Franz und Rosa, beim Finanzamt erfasst unter Zl....." neuerlich - nunmehr ausgehend von einer Gegenleistung von 638.752,80 S - Grunderwerbsteuer in Höhe von 22.356,00 S fest, wobei die Vorschreibung gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erfolgte. Als Begründung wurde angeführt, dass bei einer Grunderwerbsteuernachschau am 15. Februar 1995 ein Vertrag zwischen dem Bw. und der Fa. C. zu Tage trat, der die Errichtung eines Gebäudes durch die Fa. C. auf dem mit Kaufvertrag vom 10. Dezember 1991 erworbenen Grundstücksanteil zum Inhalt hat. Unter Hinweis auf zwei Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes wurde die Auffassung vertreten, dass nicht nur der Kaufpreis, der auf Grund und Boden entfällt, sondern auch der auf das Gebäude bzw. Wohnungseigentumsrecht entfallende Teil im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 4 und 5 iVm § 1 Abs. 2 GrEStG als gesamte Gegenleistung heranzuziehen sei. Die Vorläufigkeit der Vorschreibung ergebe sich daraus, dass eine Kollaudierung noch nicht vorgenommen worden sei und sich der Preis der Eigentumswohnung dadurch noch ändern könne.

Gegen diesen Bescheid wurde Berufung erhoben und vorgebracht, dass für diesen Erwerbsvorgang bereits ein endgültiger rechtskräftiger Bescheid ergangen sei und dieser nicht neuerlich durch einen Bescheid gem. § 200 BAO ersetzt werden könne.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 29. Februar 2000 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und führte aus, dass im Rahmen der so genannten "Bauherrenmodelle" der Grunderwerbsteuer zwei getrennte Steuerfälle unterlägen, nämlich 1. der Verkauf des unbebauten Grundstückes durch den Grundstückseigentümer an den "Erwerber im Bauherrenmodell" zum Kaufpreis nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG und 2. die Verschaffung der Möglichkeit zum Kaufabschluss durch den verwertungsbefugten Initiator nach § 1 Abs. 1 Z 4 und 5 iVm § 1 Abs. 2 GrEStG, weshalb die gesonderte Festsetzung rechters sei.

Der Bw. beantragte die Entscheidung der Berufung durch die II. Instanz und führte im Wesentlichen aus, dass trotz zweier Verträge ein einheitliches Vertragsgeflecht vorliege und ein einheitlicher Vorgang nicht in zwei getrennte Steuerbescheide aufgeteilt werden könne.

Seit 1. Jänner 2003 liegt die Zuständigkeit nach dem Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz, BGBl. I Nr. 97/2002, beim unabhängigen Finanzsenat.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die im § 1 GrEStG 1987 aufgezählten Steuertatbestände handeln vom Erwerb inländischer Grundstücke oder grundstücksgleicher Rechte oder von der Erlangung wirtschaftlicher Verfügungsmacht über solche Grundstücke und Rechte. Unter Grundstücken im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes sind Grundstücke im Sinne des bürgerlichen Rechtes zu verstehen (§ 2 Abs. 1 GrEStG). Unter einem Grundstück ist damit ein Teil der Erdoberfläche zu verstehen, der durch seine flächenmäßige Begrenzung eine Einheit darstellt.

Es liegen dabei stets so viele Grunderwerbsteuerfälle vor, wie Grundstücke im Sinne des § 2 GrEStG übergegangen sind (VwGH 28.9.1998, 96/16/0135).

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.

Sind Verträge, die einen Erwerbsvorgang bekunden, getrennt abgeschlossen, so sind sie dann als Einheit aufzufassen, wenn alle Beteiligten trotz mehrerer (in einer oder mehreren Urkunden enthaltenen) getrennter Verträge eine einheitliche Regelung beabsichtigen und wenn zwischen den mehreren Verträgen ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht (VwGH 22.5.1980, 714/79; 9.10.1991, 89/13/0098).

Ergibt sich die Verpflichtung zur Übereignung des Grundstückes und zur Errichtung des Gebäudes zivilrechtlich zwar aus zwei (oder mehreren) an sich selbstständigen Verträgen, so ist grunderwerbsteuerlich Gegenstand des Erwerbsvorganges das Grundstück in bebautem Zustand (VwGH 28.9.1998, 96/16/0135). Die Annahme eines einheitlichen Vertragsgegenstandes "bebautes Grundstück" setzt neben dem Abschluss eines Grundstückskaufvertrages den Abschluss eines Vertrages über die Errichtung eines Gebäudes zwischen dem Erwerber und der Veräußererseite, dh entweder dem Grundstücksveräußerer oder einem mit diesem personell, wirtschaftlich oder gesellschaftsrechtlich bzw. durch vertragliche Abrede (Zusammenarbeit, abgestimmtes Verhalten) verbundenen Dritten voraus.

Ist davon auszugehen, dass die Absicht des Käufers der Liegenschaft auf den Erwerb eines Anteiles an einem künftig durch Bautätigkeit erst zu schaffenden bebauten Grundstückes gerichtet war, wäre hier ein einziger einheitlicher Erwerbsvorgang vorgelegen, und war dieser Umstand der Abgabenbehörde zunächst nicht bekannt, kann nur im Rahmen einer Wiederaufnahme des Verfahrens ein neuer Grunderwerbsteuerbescheid erlassen werden.

Diese Rechtsauffassung bestätigt auch das vom Finanzamt zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (27.6.1991, 90/16/0169), das die amtliche Wiederaufnahme nicht bemängelt, sondern ausführt, dass ein einheitliches Vertragswerk vorliegt, das in steuerlicher Hinsicht zur Folge hat, dass alle Aufwendungen eines vertraglich an ein bestimmtes Objekt gebundenen Käufers – auch für die Herstellung des Gebäudes – Bestandteil der Grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung und damit der Bemessungsgrundlage ist.

Ob im gegenständlichen Fall ein so genanntes Bauherrenmodell vorliegt, kann in diesem Rechtsmittelverfahren nicht Gegenstand sein, da Sache im Sinne des § 289 Abs. 2 BAO die Angelegenheit ist, die den Inhalt des Spruches der Behörde erster Instanz gebildet hat (VwGH 3.6.1982, 81/16/0059; 14.6.1991, 88/17/0016; 16.9.1991, 91/15/0064).

Durch den im "Betrifft" angeführten Rechtsvorgang wird jener Erwerbsvorgang konkret bestimmt, auf den sich die Steuervorschreibung bezieht und bildet dieser den Inhalt des Bescheidspruches.

Der angefochtene Bescheid vom 2. November 1999 machte – wie aus dem Spruch eindeutig zu entnehmen ist – wiederum den im Jahre 1991 erfolgten Erwerbsvorgang zum Gegenstand einer neuerlichen Besteuerung, wobei er von einer durch die Hauskosten erhöhten Bemessungsgrundlage ausging.

Festzustellen ist, dass über den Erwerbsvorgang "Kaufvertrag mit Franz und Rosa H. vom 10. Dezember 1991" bereits ein mit rechtskräftigem Bescheid vom 8. Jänner 1992 abgeschlossenes Abgabungsverfahren vorliegt. Kommen nachträglich Umstände gewichtiger Art zu Tage, die die Grundlagen des Bescheides im Sachbereich erschüttern, wie dies ein erst neu hervorgekommener mit dem Grundkauf zusammenhängender Vertrag über die Errichtung eines Gebäudes sein könnte, so kann nur im Wege einer Wiederaufnahme des Verfahrens im Sinne des § 303 BAO die durch Bescheid erledigte Rechtssache neuerlich Bescheidgegenstand werden.

Da der angefochtene Bescheid vom 2. November 1999 einen neuerlichen Sachbescheid über einen bereits rechtskräftig abgesprochenen Erwerbsvorgang darstellt, ohne dass das Steuerverfahren formell durch eine Wiederaufnahme eröffnet worden ist, haftet ihm Rechtswidrigkeit an, weshalb er aufzuheben war.

Wenn das Finanzamt auf zwei Judikate des Verwaltungsgerichtshofes (27.6.1991, 90/16/0169 und 19.4.1995, 89/16/0156) verweist, in denen bei so genannten "Bauherrenmodellen" davon gesprochen wurde, dass zwei getrennte Steuerfälle vorliegen können, so kann daraus nichts gewonnen werden, weil der angefochtene Bescheid nicht einen anderen zweiten

Erwerbsvorgang der Besteuerung unterzieht, sondern ganz offensichtlich noch einmal - quasi in einer indirekten Wiederaufnahme - den ersten Kaufvertrag über die unbebaute Liegenschaft als Anknüpfungspunkt für die Besteuerung heranzieht. Ob im gegenständlichen Fall überhaupt ein Anwendungsfall für einen Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 Z 4 GrEStG vorgelegen ist, dh. ob ein verwertungsbefugter Initiator dazwischengeschaltet war, muss dahingestellt bleiben und wird auf ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 9.8.2001, 2000/16/0772 verwiesen.

Sprechen die zwei vom Finanzamt angeführten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes zwar davon, dass im Falle eines dazwischen geschalteten verwertungsbefugten Initiators ein Steuertatbestand nach § 1 Abs. 1 Z 4 GrEStG verwirklicht werden kann und dass zwei getrennte Steuerfälle vorliegen, so kann dies nicht so verstanden werden, dass das auf Grund der zusammenhängenden Verträge einheitliche Abgabenverfahren (die Wiederaufnahme und die einheitliche Festsetzung wird vom VwGH nicht bemängelt) durch zwei Steuerbescheide zu splitten ist. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, 26. April 2004