



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der S.M., inL., vom 12. Februar 1996 gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr vom 15. Jänner 1996 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 26. April/5. Mai 1993 erwarben die Ehegatten J.S. und M.S. (im Folgenden Berufungswerber genannt) von der Firma W. Gesellschaft m.b.H. ein Grundstück im Ausmaß von 1.428 m² um einen Kaufpreis von 542.640,00 S. Im Kaufvertrag wurde festgehalten, dass die Verkäuferin dafür haftet, dass das Grundstück als Baugrundstück gewidmet ist und iSd bei der Marktgemeinde L. aufliegenden Bebauungsplanes verbaut werden kann. Weiters wurde im Pkt. VIII dieses Vertrages vereinbart, dass sich die Käufer verpflichten, auf dem vertragsgegenständlichen Grundstück ein Fertighaus der Produktionsreihe der Verkäuferin zu errichten bzw. sind die Käufer verpflichtet, diese von ihnen eingegangene Verpflichtung im Fall der Weitergabe des Grundstückes aus welchem Titel und Grunde auch immer, auch auf ihre Rechtsnachfolger schriftlich zu überbinden. Die Verkäuferin behält sich, im Falle der Nichteinhaltung dieser Verpflichtung durch die Käufer bzw. deren Rechtsnachfolger, sämtliche Ansprüche, insbesondere Schadenersatzansprüche und Ansprüche aus entgangenem Gewinn, ausdrücklich vor.

Vom Finanzamt wurde den Erwerbern für diesen Rechtsvorgang mit vorläufigen Bescheiden gemäß § 200 Abs. 1 BAO vom 9. Juni 1993 die Grunderwerbsteuer vorgeschrieben. Die Bemessungsgrundlage wurde je aus der Summe der Hälfte des Kaufpreises für das Grundstück und der Hälfte der geschätzten Vertragserrichtungskosten ermittelt.

Durch weitere Erhebungen des Finanzamtes wurde festgestellt, dass vor Unterfertigung des Grundstück-Kaufvertrages bereits am 30. März 1993 zwischen der Firma W. Gesellschaft m.b.H. und den Käufern ein Vorvertrag über den Kauf des ggst. Grundstückes mit der Vereinbarung, dass mit dem Kauf dieses Baugrundstückes der Kauf eines W Fertighauses unwiderruflich verbunden ist, abgeschlossen wurde. Der Auftrag für ein Fertighaus System W wurde dann am 22. März 1995, lt. Rechnung vom 22. Juni 1995 in Höhe von 1.246.450,80 S, erteilt.

Vom Finanzamt wurde an Herrn J.S. am 11. Dezember 1995 ein endgültiger Bescheid gemäß § 200 Abs. 2 BAO erlassen, dessen Bemessungsgrundlage irrtümlich vom gesamten Grundstücks- und Fertighaus-Kaufpreis und nicht von dessen Hälfte ermittelt wurde. In der Folge erließ das Finanzamt am 13. Dezember 1995 einen berichtigten endgültigen Bescheid gemäß § 293 Abs. 1 iVm § 200 Abs. 2 BAO an Herrn J.S. und einen endgültigen Bescheid gemäß § 200 Abs. 2 BAO an Frau M.S. mit einer Bemessungsgrundlage von je der Hälfte des Grundstücks- und Fertighaus-Kaufpreises und der geschätzten Vertragserrichtungskosten. Da die Bescheidadressaten mittlerweile verzogen waren, mussten die Bescheide neuerlich an die richtige Adresse zugestellt werden.

Gegen diese Bescheide erhoben die Berufungswerber Berufungen mit der Begründung, dass die im Kaufvertrag getroffenen Vereinbarungen dazu dienen sollten, dass kein Fertighaus eines Konkurrenzunternehmens gebaut werden darf, sehr wohl aber hätte ein Massivhaus errichtet werden dürfen. Auch sei im Kaufvertrag kein Hinweis darauf, dass bereits ein Haus erworben worden sei oder ein Hauskauf mit dem Grundstückskauf verknüpft worden wäre. Beim Bauwerk handle es sich um kein Grundstück iSd § 2 GrEStG, wonach den Grundstücken Baurechte und Gebäude auf fremden Boden gleichzuhalten sind. Außerdem werde Grunderwerbsteuer auch von der im Kaufpreis für das Haus enthaltenen Umsatzsteuer vorgeschrieben, was eine unzulässige Doppelbesteuerung darstelle, auch sei die Bemessungsgrundlage nicht richtig ermittelt worden, da die Berufungswerber das Grundstück und das Haus je zur Hälfte erworben hätten. Weiters werde im Bescheid vom 13. Dezember 1995 ein Guthaben von 21.813,00 S ausgewiesen, was noch nicht ausgezahlt worden sei.

Das Finanzamt wies die Berufungen mit Berufungsentscheidung ab. Zu dem berichtigten endgültigen Bescheid gemäß § 293 Abs. 1 iVm § 200 Abs. 2 BAO wurde mitgeteilt, dass zuerst

auf Grund eines Eingabefehlers der Berufungswerber als Alleineigentümer behandelt wurde, und zusätzlich auf Grund der nicht vorhandenen aktuellen Adresse die Zustellung nicht richtig erfolgte, sodass der berichtigte Bescheid vor dem zu berichtigenden Bescheid zugestellt wurde und weiters im Bescheid vom 13. Dezember 1995 infolge Bescheidberichtigung ein Abschreibungsbetrag von 31.484,00 S entstand, welcher aber mangels Einzahlung des ursprünglich vorgeschriebenen Steuerbetrages nicht zu einem auszahlbaren Guthaben führen kann. Zur Grunderwerbsteuer wurde festgestellt, dass nach § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG im vorliegenden Fall nicht nur der Kaufpreis für das Grundstück, sondern auch der Kaufpreis für das Fertighaus als Gegenleistung in die Bemessungsgrundlage einbezogen wird und dass die Einbeziehung der Umsatzsteuer in die Bemessungsgrundlage nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht rechtswidrig ist.

Daraufhin stellten die Berufungswerber den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz mit der ergänzenden Begründung, dass im Grundstücks-Kaufvertrag lediglich die zivilrechtlich zu beurteilende Verpflichtung übernommen worden sei, auf dem Grundstück ein Produkt der Firma W zu übernehmen, ohne dass festgehalten worden wäre, wann und in welcher Weise dieses Produkt zu errichten sei. Diese Verpflichtung hätte auf den Kaufpreis keinen Einfluss. Vielmehr müsste die mit dieser Verpflichtung eingetretene Wertminderung des Grundstückes berücksichtigt werden. Weiters wäre es den Berufungswerbern freigestanden das Grundstück unbebaut zu lassen, unbebaut weiterzuveräußern oder eine Gartenhütte von der Firma W um 50.000,00 S zu errichten. Die Berufungswerber hätten von der Firma W mittels eines gesonderten Kaufvertrages einen Bausatz mit Teilmontage im April 1995 gekauft, da im Grundstücks-Kaufvertrag nicht vereinbar wurde, welches Produkt der Firma W zu beziehen wäre. Dieser Fertighausbausatz sei von den Berufungswerbern unter Beistellung von zwei Monteuren in 100 % Eigenregie aufgestellt worden. Dafür sei an die Firma W der zur Grunderwerbsteuer herangezogene Betrag bezahlt worden, der auch die Umsatzsteuer enthalte und eine unzulässige Doppelbesteuerung vorliege, wenn auch die Umsatzsteuer in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer miteinbezogen werde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 unterliegen der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen. Die Steuer wird nach § 4 Abs. 1 GrEStG vom Wert der Gegenleistung berechnet. Gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG ist die Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.

Unter einer Gegenleistung ist auch alles zu verstehen, was der Erwerber über einen Kaufpreis für das unbebaute Grundstück hinaus aufwenden muss. Bringt ein Käufer im Hinblick auf die Bebauung eines Grundstückes neben einem als Kaufpreis bezeichneten Betrag weitere Leistungen - an wen auch immer - ist demnach zur Ermittlung der zutreffenden Bemessungsgrundlage auf den Besteuerungsgegenstand zurückzugreifen. Für die Beurteilung ist der Zustand des Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll; das muss nicht notwendig der im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses gegebene Zustand sein. Ist der Erwerber an ein bestimmtes, durch Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden, dann ist ein Kauf eines Grundstückes mit - herzstellendem - Gebäude anzunehmen, selbst wenn über diese Herstellung ein gesonderter Werkvertrag abgeschlossen wird (vgl. VwGH 26.1.1995, 93/16/0089, VwGH 22.2.1997, 95/16/0116 - 0120, VwGH 14.10.1999, 97/16/0219, 0220, VwGH 9.11.2000, 97/16/0281, 0282, VwGH 9.8.2001, 98/16/0392, 99/16/0158 und VwGH 21.3.2002, 2001/16/0429). Im hier zu beurteilenden Fall ist das Gesamtkonzept, wie sich nicht zuletzt aus den abgeschlossenen Verträgen ergibt, vorgegeben gewesen.

Gegenstand eines nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer unterliegenden Erwerbsvorganges ist das Grundstück in bebautem Zustand auch dann, wenn die Verträge über den Erwerb des unbebauten Grundstückes einerseits und des darauf zu errichtenden Gebäudes andererseits zwar nicht durch den Willen der Parteien rechtlich verknüpft sind, zwischen den Verträgen jedoch ein so enger sachlicher Zusammenhang besteht, das der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhält (vgl. VwGH 9.8.2001, 2000/16/0772 und VwGH 19.3.2003, 2002/16/0047).

Von den Berufungswerbern wurde eine Vereinbarung mit der Grundstücksverkäuferin über den Erwerb eines Fertighauses bereits vor dem gegenständlichen Grundstücks-Kaufvertrag abgeschlossen. Dieser Vertrag enthielt bereits die genaue Bezeichnung des Grundstückes, die Grundstücksgröße und den Grundstückspreis. Außerdem wurde im Grundstücks-Kaufvertrag vereinbart, dass sich die Käufer verpflichten, auf dem vertragsgegenständlichen Grundstück ein Fertighaus der Produktionsreihe der Verkäuferin zu errichten bzw. sind die Käufer verpflichtet, diese von Ihnen eingegangene Verpflichtung im Fall der Weitergabe des Grundstückes aus welchem Titel und Grunde auch immer, auch auf ihre Rechtsnachfolger schriftlich zu überbinden. Die Verkäuferin behält sich, im Falle der Nichteinhaltung dieser Verpflichtung durch die Käufer bzw. deren Rechtsnachfolger, sämtliche Ansprüche, insbesondere Schadenersatzansprüche und Ansprüche aus entgangenem Gewinn, ausdrücklich vor.

Somit standen der Erwerb des Hauses und der Erwerb des Grundstückes in einem derart engen sachlichen Zusammenhang, dass ein einheitlicher Vorgang gegeben war (vgl. VwGH 18.6.2002, 2001/16/0437).

Es stand also im Zeitpunkt des Grundstückskaufes die Absicht, ein mit Fertighaus bebautes Grundstück zu erwerben, fest.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes spielt es keine Rolle, dass das Gesamtvertragswerk in mehreren Urkunden auf mehrere Vertragspartner des Erwerbers aufgespalten wird. Für die Beurteilung der Gegenleistung kommt es ja nicht auf die äußere Form der Verträge, sondern auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt an, der nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu ermitteln ist (siehe VwGH 18.12.1995, 93/16/0072 und VwGH 9.11.2000, 2000/16/0039, 0040).

Im vorliegenden Fall ist auch der Umstand ohne Belang, dass in den Vertragsurkunden jeweils aufeinander kein Bezug genommen wurde, weil schon durch den unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang der Vertragsabschlüsse gewährleistet war, dass der Erwerber das Grundstück jedenfalls nur in bebautem Zustand erhalten werde.

Entscheidend ist der gemeinsame Wille von Verkäufer- und Erwerberseite, dass dem Erwerber das Grundstück letztlich bebaut zukommt. Die Einbeziehung der Hauskosten in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer ist dann nicht rechtswidrig, wenn der einheitliche Vertragswille auf die Beschaffung des Grundstückes samt Haus gerichtet ist. Die hier unzweifelhaft gegebene Einbindung in ein von der Verkäuferseite vorgegebenes und vom Erwerber voll akzeptiertes Gesamtkonzept schließt es aus, dem Erwerber die Qualifikation eines selbständig "Schaffenden" zuzubilligen.

Für die Bemessungsgrundlage zur Berechnung der Grunderwerbsteuer wurden der Grundstücks-Kaufpreis, der Kaufpreis für das Fertighaus lt. Rechnung vom 22. Juni 1995 und die geschätzten Vertragserrichtungskosten herangezogen, da diese Kosten vom ggst. Vertragsgeflecht erfasst sind. Die weiteren Kosten für die Fertigstellung des Fertighauses sind bei der Berechnung der Grunderwerbsteuer nicht berücksichtigt worden, da die Aufwendungen, die die Erwerber in der Folge tätigten, von dem im gegenständlichen Fall zu beurteilenden Vertragsgeflecht nicht erfasst sind und daher nicht miteinbezogen werden können.

Abschließend wird zum Vorbringen in der Berufung, dass im vereinbarten Fertighaus-Kaufpreis die Umsatzsteuer enthalten sei und eine Doppelbesteuerung rechtswidrig wäre, ausgeführt, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes jede Leistung zur Gegenleistung gehört, die der Erwerber als Entgelt für den Erwerb des Grundstückes und des damit verbundenen Gebäudes gewährt, somit auch die im Kaufpreis enthaltene Umsatzsteuer.

Die Leistung der Umsatzsteuer ist Teil der eingegangenen Verpflichtung des Käufers und somit Teil der Gegenleistung (VwGH 15.3.2001, 2001/16/0018, VwGH 25.3.2004, 2003/16/0106, 0107, VwGH 17.3.2005, 2004/16/0278). Auch das von den Berufungswerbern herangezogene VwGH-Erkenntnis vom 3.6.1993, 92/16/0010 geht von dieser Rechtsansicht aus, da der Verwaltungsgerichtshof hier ausspricht, dass dem Steuerrecht ein Grundsatz, wonach ein Vorgang jeweils nur mit einer Verkehrsteuer belastet werden kann, fremd ist. Auch ein und derselbe Rechtsvorgang kann daher grundsätzlich mehreren Abgabenbelastungen unterliegen, zumal eine Doppelbesteuerung an sich auch nicht verfassungswidrig ist. Zur Unterstützung des Berufungsvorbringens, es liege nicht der Tatbestand eines einheitlichen auf Erwerb des Grundstückes und Gebäudes gerichteten Kaufvertrages bei dem hier gegenständlichen Sachverhalt vor, kann das zuletzt genannte VwGH-Erkenntnis nicht herangezogen werden, da es zu einem völlig anders gelagerten Sachverhalt ergangen ist.

Zum Berufungsvorbringen betr. das im Bescheid vom 13. Dezember 1995 ausgewiesenen Guthaben wird auf die Begründung der Berufungsverentscheidung verwiesen.

Auf Grund des im gegenständlichen Fall vorliegenden Sachverhaltes, der gesetzlichen Bestimmungen und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes war über die Berufung wie im Spruch zu entscheiden.

Graz, am 29. Juni 2006