



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch H. F., gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land, Gebühren und Verkehrsteuern betreffend Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO, Grunderwerbsteuer und Verspätungszuschlag vom 6. Juli 1999 entschieden:

Der Berufung hinsichtlich des Verspätungszuschlages wird stattgegeben und der Verspätungszuschlag mit EUR 0,00 festgesetzt.

Die Berufungen gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO und die Grunderwerbsteuer werden abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Bescheid festgesetzten Abgabe bleiben unverändert.

### **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**

Strittig ist die Bauherreneigenschaft der Bw betreffend das auf der Liegenschaft errichtete Ferienwohnhaus im Rahmen des Projektes K., welche im Rahmen des vom Finanzamt von Amts wegen wiederaufgenommenen Verfahrens verneint wurde und zu einer Grunderwerbsteuerfestsetzung basierend auf dem Kaufpreis und den Errichtungskosten für das Ferienwohnhaus einschließlich der darauf entfallenden Umsatzsteuer und der Vorschreibung eines Verspätungszuschlags führte.

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

Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand eines Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll. Das muss nicht notwendig der im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses gegebene Zustand sein. Entscheidend ist vielmehr der Zustand, in welchem das Grundstück zum Gegenstand des Erwerbsvorganges gemacht worden ist. Es ist daher zu fragen, in welchem körperlichen Zustand des Grundstücks der Rechtserwerb von der Grunderwerbsteuer erfasst wird (vgl. Fellner, Kommentar zu Gebühren und Verkehrsteuern, Band II Grunderwerbsteuer, § 5 Rz 88a und dort zitierter Rechtsprechung).

Dem Bauherrn obliegt es, das zu errichtende Haus zu planen und zu gestalten, der Baubehörde gegenüber als Bau- und Konsenswerber aufzutreten, die Verträge mit den Bauausführenden im eigenen Namen abzuschließen und die baubehördliche Benützungsbewilligung einzuholen. Dabei darf aber nicht verkannt werden, dass sich der Bauherr grundsätzlich einer Hilfsperson bedienen kann, die für ihn alle Behördenschritte unternimmt, sodass daraus allein noch keine zwingende Schlussfolgerung abgeleitet werden kann.

Im Gegenstandsfall wurde am 3.8.1994 durch den Veräußerer bei der Gemeinde ein Bauansuchen betreffend die Errichtung eines Ferienwohnhauses auf der Liegenschaft eingebracht. Als bauausführendes Unternehmen und Planverfasser scheint dort die E GesmbH auf, welche auch mit Schreiben vom 21.11.1994 die Anzeige gemäß § 12 lit.3 Baupolizeigesetz betreffend Baubeginn 1.10.1994 erstattete.

Nach ständiger höchstgerichtlicher Rechtsprechung stellt ein gewichtiges Indiz gegen die Annahme der Bauherreneigenschaft des Erwerbers dar, wenn nicht dieser, sondern der Veräußerer gegenüber der Baubehörde als Bauwerber auftritt, was im Gegenstandsfall auch geschehen ist (vgl. VwGH 17.10.2001, 2001/16/0230, 0231).

Am 6./9.3.1995, somit fast ein halbes Jahr nach Baubeginn des Ferienhauses erfolgte der Abschluss des Kaufvertrages betreffend die oben genannte Liegenschaft, welcher überdies gemäß Vertragspunkt IV. aufschiebend bedingt durch die grundverkehrsbehördliche Genehmigung seitens der Grundverkehrs-Landeskommission abgeschlossen und erst nach einem Berufungsverfahren vor dem Unabhängigen Verwaltungssenat genehmigt und laut Mitteilung des Notars und Kaufvertragsurkundenerrichters vom 8.4.1997 in Rechtskraft erwachsen ist. Mit gleichem Datum (6.3.1995) wurde mit der E GesmbH. ein Werkvertrag abgeschlossen, wobei für diesen Generalunternehmerauftrag zur Errichtung eines Ferienwohnhauses des Typs "A" eine Pauschalnettosumme von S 2,362.000,00,-- vereinbart worden war, welche auf einer von der Firma E GesmbH bereits am 15.9.1994, also noch vor dem berufsgegenständlichen Kaufvertrag bzw Werkvertrag erstellten Kostenzusammenstellung basiert und nach Baufortschritt zu zahlen ist.

Der für den Umfang der Gegenleistung maßgebliche Gegenstand des Erwerbsvorgangs wird nicht nur durch das den Übereignungsanspruch begründende Rechtsgeschäft selbst bestimmt, sondern – gegebenenfalls – auch durch mit diesem Rechtsgeschäft in rechtlichem oder objektiv sachlichem Zusammenhang stehende Vereinbarungen, die insgesamt zu dem Erfolg führen, dass der Erwerber das Grundstück in bebaubarem Zustand erhält (vgl. Fellner; aaO, Rz 88a und dort angeführter Rechtsprechung).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sind bei Vorliegen eines derartigen Vertragsgeflechts auch die das Baukonzept betreffenden Verträge in den grunderwerbsteuerrechtlichen Erwerbsvorgang einzubeziehen. Es liegt in Wahrheit ein einheitliches Geschäft vor, bei dem die an sich getrennten Vereinbarungen in ihrem Bestand derart voneinander abhängig sind, dass sie miteinander "stehen und fallen" sollen (vgl. Fellner, aaO, Rz 88b und dort angeführter höchstgerichtlicher Rechtsprechung). Die unmittelbare Abhängigkeit der beiden Vertragswerke wird im Gegenstandsfall insbesondere durch Punkt IV. des Grundstückskaufvertrages, worin der Abschluss des Vertrages unter der aufschiebenden Bedingung der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung geregelt ist, und Punkt 18. des Werkvertrages dokumentiert, welcher festlegt, dass "bis zur Genehmigung durch die Grundverkehrslandeskommission die E GesmbH die gezahlten Kaufpreistraten durch Bankhaftbrief absichert und die Bw bei "Nichtgenehmigung" den Kaufpreis rückerstattet

erhält, bei Genehmigung sich der Bauherr aber zur Zurückgabe der Bankgarantie verpflichtet". Die Nichtgenehmigung des Kaufvertrages hätte also unmittelbar den Bestand des Werkvertrages beeinflusst und die Rückgängigmachung des Werkvertrages zur Folge gehabt. Ohne Bedeutung ist es, wenn der Erwerber zunächst den Grundstückskaufvertrag abschließt und erst danach – wenn auch in engem zeitlichen Zusammenhang – den zur Errichtung des Gebäudes notwendigen Vertrag. Denn bereits die Hinnahme des von der Anbieterseite- hier vom Veräußerer sowie der Baufirma E GesmbH – vorbereiteten einheitlichen Angebots durch den Erwerber indiziert einen objektiven engen sachlichen Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und dem Vertrag oder den Verträgen über die Gebäudeerrichtung unabhängig von der zeitlichen Abfolge der Vertragsabschlüsse, ohne dass es darauf ankommt, ob tatsächlich (oder rechtlich) auch eine andere als die planmäßige Gestaltung hätte vorgenommen werden können. Der Annahme eines objektiven engen sachlichen Zusammenhangs steht nicht entgegen, wenn der Erwerber die Möglichkeit gehabt hätte, nach Abschluss des Grundstückskaufvertrages den Vertrag über die Errichtung des Gebäudes nicht abzuschließen (vgl. Fellner, § 5 Rz 88b und dort zitierter BFH-Entscheidung vom 23.11.1994, II R 53/94, BStBl 1995 II 331). Die unmittelbare zeitliche Verflochtenheit zeigt sich im Gegenstandsfall überdies am selben Abschlussdatum von Kauf- und Werkvertrag.

Dass das Vertragswerk (Grundstückskaufvertrag und der die Bauerstellung regelnde Vertrag) in mehrere Urkunden auf mehrere Vertragspartner des Erwerbers aufgespaltet wurde, ist für die Beurteilung der Gegenleistung ohne Belang, weil nicht die äußere Form der Verträge maßgebend ist, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt, der nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu ermitteln ist. Nicht von entscheidender Bedeutung ist der Umstand, dass in den Vertragsurkunden Kaufvertrag/Werkvertrag aufeinander kein Bezug genommen wurde, weil schon durch den unmittelbaren zeitlichen und sachlichen Zusammenhang der Vertragsabschlüsse gewährleistet war, dass der Erwerber das Grundstück jedenfalls nur in bebautem Zustand erhalten werde (vgl. u. a. VwGH 14.10.1999, 97/16/0219, 0220).

Zentrale Frage der abgabenrechtlichen Beurteilung für die gegenständliche Berufung ist, von wem das Gebäude errichtet (geschaffen) wurde, wer also als Bauherr anzusehen ist.

Der von der Judikatur entwickelte Bauherrenbegriff umfasst drei wesentliche Kriterien.

Demnach ist ein Käufer nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er

a) auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann

b) das Baurisiko zu tragen hat, das heißt den bauausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist und

c) das finanzielle Risiko tragen muss, das heißt, dass er nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen hat, sondern alle Kostensteigerungen übernehmen muss, aber auch berechtigt ist, von den Bauausführenden Rechnungslegung zu verlangen (vgl. Fellner, aaO., Rz 90 und dort zitierter Rechtsprechung).

Die von der Judikatur erarbeiteten Kriterien für das Vorliegen der Bauherreneigenschaft müssen dabei kumulativ vorliegen (VwGH 29.1.1996, 95/16/0121 und 12.11.1997, 95/16/0176).

Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung:

Mit dem Bau des Ferienwohnhauses wurde lt. Baubeginnanzeige bereits am 1.10.1994, somit mehr als zwei Jahre vor Rechtskraft des Grundstückskaufvertrages (vgl. Mitteilung des Kaufvertragsverfassers vom 8.4.1997 über die Stattgabe der Berufung durch den Unabhängigen Verwaltungssenat) und noch vor Abschluss des Werkvertrages begonnen. Die Fertigstellung des Ferienwohnhauses wurde hierauf bereits am 5.9.1995 durch die E GesmbH angezeigt. Der in der Folge über Antrag des Veräußerers ergangene baubehördliche Benützungsbewilligungsbescheid vom 13.11.1995 wurde ebenfalls noch lange vor Rechtskraft des Grundstückskaufvertrages erlassen, worin überdies im Begründungsteil festgestellt wurde, dass der Neubau im Wesentlichen plan- und bescheidgemäß errichtet und zur Gänze benützungsfähig fertiggestellt wurde. Folgende Änderungen werden darin angeführt:

"Im UG wurde die Trennwand zwischen Wohnraum und Gästezimmer weggelassen und drei zusätzliche Fenster hergestellt. Im OG wurde der Eingang von der Nordseite auf die Ostseite verlegt und statt des Windfanges ein WC eingebaut. Auch in diesem Geschoß wurde ein zusätzliches Fenster auf der südlichen Seite hergestellt. Alle diese Änderungen erscheinen genehmigungsfähig und können dementsprechend nachträglich gleichzeitig mit der Benützungsbewilligung baurechtlich bewilligt werden."

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind die Käufer nur dann als Bauherren anzusehen, wenn sie auf die bauliche Gestaltung des Hauses, und zwar auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion Einfluss nehmen können. Dabei ist die Möglichkeit zu geringfügigen Änderungen in Einrichtung, Ausstattung, der Baustoffe, Fensterstöcke etc. nicht von Bedeutung (vgl. Fellner, aaO., Rz 92 und dort angeführter Judikatur). Die auch seitens der Baubehörde lediglich als geringfügige Abweichungen vom ursprünglichen seitens des Veräußerers erstellten Planes angeführten Änderungen wie Versetzen von Fenstern, Türen,

Änderung der Terrasse, etc. können daher auch für den Bereich der Grunderwerbsteuer nicht als wesentliche Einflussnahme der Bw auf die bauliche Gestaltung gewertet werden. Wenn die Bw eine Aufstellung der durchgeführten Planungsänderungen wie Erweiterung der Terrasse, Versetzen und Hinzufügen neuer Fenster, Änderungen an der Fassade, der Sanitäreinrichtung, der Elektroinstallationen etc. vorlegt, ist schließlich auf VwGH 30.4.1999, 97/16/0203 hinzuweisen, worin ausgeführt wird, dass "der Beschwerdeführer mit dem Vorbringen, es sei die Fassade durch den Einbau eines weiteren Fensters, eine wesentliche Vergrößerung der Terrasse und einen weiteren Kellerabgang vom Garten aus verändert, die Gas- und Stromanschlüsse umgeplant und die Zimmereinteilung beeinflusst worden, nicht dargetan hat, dass er auf die Gestaltung der Gesamtkonstruktion Einfluss nehmen habe". können

Dass das Ferienwohnhaus des Typs "A" Teil des von Seiten des Veräußerers in Zusammenarbeit mit der Baufirma E GesmbH geplanten Projektes war, geht überdies aus der großzügigen Aufschließung des gesamten Bauareals mit Errichtung einer Tiefgarage für mehr als 100 Stellplätze, wovon auch der Bw der Garagenstellplatz Nummer 51 durch Bestellung einer Dienstbarkeit (vgl. Kaufvertragspunkt X.) zur Verfügung gestellt wurde, hervor, gefolgt von der Errichtung des im Rahmen des Generalunternehmerangebots der E GesmbH als Ferienwohnhausanlage K mit den Haustypen A,B, C bezeichneten Bauvorhabens. Auch im konkreten Berufungsfall oblag lt. Punkt 9. des Werkvertrages die Planung und Baustatik der E GesmbH. (vgl. VwGH 16.11.1995, 93/16/0017) auf Basis eines Werkplanes des Veräußerers, welcher ein Architekturbüro führte und von der Baubewilligung bis zur Benützungsbewilligung – wie übrigens fast zeitgleich ebenfalls für viele andere Ferienwohnhäuser der Anlage K – alle behördlichen Schritte erledigt hatte. Das Argument, dass sich die Datumsdifferenz zwischen Kaufvertrag (6.3.1995) und Bauansuchen (3.8.1994) darauf gründe, dass bereits vor Erstellung des schriftlichen Kaufvertrages mündlich über die einzelnen Vertragspunkte verhandelt worden und diese erst später schriftlich finalisiert worden seien, wird bereits dadurch widerlegt, dass zum Zeitpunkt des Bauansuchens längst das zwischen Veräußerer und E GesmbH entwickelte Baukonzept mit den Ferienwohnhäusern der Anlage K festgestanden hat und überdies im zweiten Halbjahr 1994 mit der Errichtung der Siedlung und damit auch des berufsgegenständlichen Ferienwohnhauses begonnen worden war.

Baurisiko:

Das Baurisiko trägt, wer den bauausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist. Werden Mängel am Bauwerk ausschließlich gegenüber dem Generalübernehmer nicht aber gegenüber den bauausführenden Unternehmern gerügt, so

kann daraus der Schluss gezogen werden, dass der Erwerber nicht ein Baurisiko getragen hat ( vgl. VwGH 12.11.1997, 95/16/0176 und Fellner, aaO., Rz 90).

Aus den maßgeblichen Bestimmungen Pkt. 8 und 10 des Werkvertrages, wonach der Auftragnehmer und Generalunternehmer die Fa. E GesmbH die Gewähr gemäß den einschlägigen Ö-Normen bei gleichzeitiger Vereinbarung eines Haftrücklasses übernimmt und er überdies für Leistungen, welche er innerhalb seines Auftrages durch die Subunternehmer erbringen lässt, so haftet, als hätte er selbst diese Leistungen erbracht, wobei der Generalunternehmer lediglich verpflichtet war, über Verlangen des Bw eventuelle Subunternehmer bekanntzugeben, geht hervor, dass nicht der Bw sondern der Generalunternehmer das Baurisiko trug. In dem von der Bw vorgelegten anlässlich der Hausübergabe am 14.9.1995 von der E GesmbH gemeinsam mit der Bw verfassten Protokoll mit einer Aufstellung der festgestellten Mängel wird festgehalten, dass, "oben erwähnte Mängel von den zuständigen Firmen nach erfolgter Terminvereinbarung behoben werden. Die Abnahme der behobenen Mängel erfolgt durch die örtliche Bauleitung bzw. durch den Eigentümer". Dies bedeutet überdies, dass Ansprechpartner für eine Mängelrüge am Ferienwohnhaus ausschließlich die E GesmbH in ihrer Eigenschaft als Generalunternehmer war und daher die Bw nicht das Baurisiko im Sinne der oben zitierten Rechtsprechung trug. Zum Einwand, dass im Falle der Insolvenz des Werkvertragsnehmers der Auftraggeber für die noch nicht beglichenen Leistungen der Subunternehmer einzustehen bzw. der Haftungsrücklass für die Schadensbedeckung nicht gereicht hätte, darf auf die VwGH-Judikatur verwiesen werden, wonach das Risiko, dass der Eigentümer infolge einer Insolvenz während der Bauführung den Bau durch Aufbringung eigener Mittel fortsetzen muss, kein typisches Baurisiko darstellt, welches über die Frage, wer als Bauherr anzusehen ist, Aufschluss geben könnte (vgl VwGH 27.1.1978, 2078/76, und 16.11.1995, 93/16/0017).

Überdies wurde lt. Vertragspunkt 2. des Werkvertrages eine Pauschalsumme von Netto S 2,362.000,00,-- vereinbart, welche sich auf Grund von Sonderwünschen der Bw und Mehrleistungen laut Schlussrechnung vom 9.11.1995 um lediglich rund netto S 25.000,00 erhöhte. Zwar dürfen die Kriterien "Fixpreisvereinbarung" und Risikotragung" nicht isoliert betrachtet werden. Entscheidend ist für die Bauherrenfrage vielmehr, mit wem eine solche Fixpreisvereinbarung getroffen wird: Ist der Vertragspartner der Verkäufer oder ein Organisator und wird an diese Personen das Risiko der planmäßigen Ausführung überwält, dann spricht das gegen die Bauherreneigenschaft des Erwerbers (vgl VwGH 31.3.1999, 96/16/0213, 0214).

Im Gegenstandsfall wurde die Ferienhausanlage durch den Veräußerer und den Generalunternehmer gemeinsam entwickelt, wobei letzterer lt. Werkvertrag Pkt 1 sich zur Errichtung des Ferienhauses des Typs "A" basierend auf einer Kostenzusammenstellung vom 15.9.1994, genehmigten Einreichplan und geänderten Werkplan des Veräußerers sowie Baubescheid, Leistungsbeschreibung vom 3.2.1995 (vgl. Werkvertrag Pkt 4.) verpflichtete.

Durch die Pauschalpreisvereinbarung und durch die Vereinbarung lt. Pkt 10. des Werkvertrages, wonach für Leistungen, welche der Auftragnehmer innerhalb seines Auftrages durch Subunternehmer erbringen lässt, er genauso haftet, als hätte er selbst diese Leistungen erbracht, traf das finanzielle Risiko der Erhöhung der Baukosten nicht den Bw sondern den Generalunternehmer. Dass allenfalls Mehrleistungen über gesonderten Auftrag betreffend geringfügige Planänderungen nicht im Fixpreis enthalten sind, ändert nichts daran, dass die Baukosten als solche fix vereinbart waren (vgl. VwGH 19.4.1995, 90/16/0093).

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO (Bundesabgabenordnung) ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach ständiger höchstgerichtlicher Rechtsprechung (vgl. VwGH 19.9.1990, 89/13/0245, 26.11.2002, 99/15/0176) ist eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO nur dann zulässig, wenn aktenmäßig erkennbar ist, dass dem Finanzamt nachträglich Tatumstände zugänglich gemacht wurden, von denen es nicht schon zuvor Kenntnis hatte. Eine Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist nur dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nach Wiederaufnahme erlassenen Sachentscheidung hätte gelangen können.

Wenn in der Berufung ausgeführt wird, dass entsprechend der in Punkt 6 der Abgabenerklärung angeführten sonstigen Gegenleistungen des Erwerbers solche mit dem Käufer weder vereinbart noch für den Kauf des Grundes erbracht wurden, verkennt der Bw, dass nach der ständigen höchstgerichtlichen Rechtsprechung nicht die Bereicherung des Veräußerers sondern der Erwerb des Käufers besteuert wird, welcher hier nach der gesamten



Sachverhalts –und Vertragskonstellation in einem Grundstück einschließlich Gebäude zu sehen ist (vgl VwGH 18.12.1995, 93/16/0072).

Überdies konnte erst auf Grund umfangreicher Erhebungen, etwa Einsicht in den Bauakt, aus dem der Bauwerber, Baubeginn, Benützungsbewilligung bzw das Gesamtkonzept des Projektes etc hervorgeht, bzw Kenntnis des Werkvertrages der zeitliche und rechtliche Konnex mit der Schlussfolgerung hergestellt werden, dass im Gegenstandsfall Gegenstand des Erwerbsvorgangs nicht ein unbebautes Grundstück sondern nur ein Grundstück mit darauf errichtetem Gebäude sein kann. Die Kenntnis dieser Umstände rechtfertigt die Wiederaufnahme des Verfahrens und in Abänderung zum Erstbescheid die Vorschreibung der Grunderwerbsteuer auf Basis der Grundstücks- und Gebäudeerrichtungskosten.

Hinsichtlich der grundsätzlichen Einbeziehung der Umsatzsteuer wird folgendes ausgeführt:

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH sind bei Grundstückslieferungen gesondert in Rechnung gestellte Umsatzsteuerbeträge in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen (vgl VwGH 28.9.1998, 96/16/0135).

Die Beträge, die der veräußernde Unternehmer gemäß § 12 Abs 14 UStG gesondert ausweisen darf, sind ein Teil des Kaufpreises und keine zusätzlich zu diesem übernommenen sonstigen Leistungen des Empfängers iSd § 11 Abs 1 Z 1 GrEStG (vgl VwGH 26.1.1989, 88/16/0097).

Der Verwaltungsgerichtshof hat zur Problematik der Einbeziehung der Umsatzsteuer in die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage in einem Erkenntnis vom VwGH 15.3.2001, 2001/16/0018 folgendes ausgeführt:

"Aus der Beschwerdeschrift und der vorgelegten Ausfertigung des angefochtenen Bescheides ergibt sich übereinstimmend, dass die Beschwerdeführerin mit einem Kaufvertrag vom 7. Juli 1998 eine Liegenschaft um den Kaufpreis von S 90,000.000,-- zuzüglich 20 % Umsatzsteuer erworben hat. Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Linz schrieb für diesen Vorgang Grunderwerbsteuer von einer Bemessungsgrundlage vor, in die der Umsatzsteuerbetrag einbezogen wurde. Die dagegen von der Beschwerdeführerin erhobene Berufung wurde von der belangten Behörde unter Hinweis auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes als unbegründet abgewiesen. Die Behandlung der gegen diesen Bescheid erhobenen Beschwerde wurde vom Verfassungsgerichtshof mit Beschluss vom 27. November 2000, B 24/00, abgelehnt. In der Begründung dieses Beschlusses verwies der Verfassungsgerichtshof insbesondere auf die unterschiedliche Stellung von Unternehmern und privaten Verkäufern sowie den Umstand, dass die Höhe der Bemessungsgrundlage immer

vom Kalkül des auf das Einverständnis des Erwerbers angewiesenen Verkäufers abhängt und dieser auch im Fall der Umsatzsteuerfreiheit gegebenenfalls die dann ihn belastende Vorsteuer im Kaufpreis berücksichtigen müsste.

Vor dem Verwaltungsgerichtshof, an den die Beschwerde vom Verfassungsgerichtshof mit dem vorgenannten Beschluss abgetreten wurde, erachtet sich die Beschwerdeführerin dadurch in ihren Rechten verletzt, dass die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer nicht mit S 90,000.000,-- bestimmt wurde. Der Verwaltungsgerichtshof hat in einem gemäß § 12 Abs 1 Z 2 VwGG gebildeten Senat erwogen:

Gemäß § 5 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 ist Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes 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 (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, 3. Teil, Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 5 und 6 zu § 5 GrEStG, und die dort wiedergegebenen zahlreichen hg Erkenntnisse). Insbesondere hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgesprochen, dass bei Grundstückslieferungen gesondert in Rechnung gestellte Umsatzsteuerbeträge in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind (vgl. die bei Fellner, aaO, Rz 6a angeführten zahlreichen hg Erkenntnisse, insbesondere das hg. Erkenntnis vom 31. August 2000, Zl. 2000/16/0608).

Das Vorbringen der Beschwerdeführerin ist nicht geeignet, den Verwaltungsgerichtshof zu einem Abgehen von dieser Auffassung zu veranlassen: Wenn die Beschwerdeführerin die Meinung vertritt, die Belastung ein und desselben Umsatzes mit zwei Verkehrsteuern - Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer - sei unzulässig, so übersieht sie zunächst, dass jeder abgabenrechtliche Tatbestand selbstständig und für sich zu beurteilen ist. Ein und derselbe Rechtsvorgang kann daher grundsätzlich mehreren Abgabenbelastungen unterliegen, soweit nicht ausdrücklich etwas anderes normiert ist. So ist dem Steuerrecht ein Grundsatz, wonach ein Vorgang nur mit einer Verkehrsteuer belastet werden kann, fremd. Eine Doppelbesteuerung ist dabei an sich auch nicht verfassungswidrig (vgl. das hg Erkenntnis vom 3. Juni 1993, Zlen 92/16/0010, 92/16/0036 m.w.H.). "

Die Einbeziehung der Umsatzsteuer in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer verstößt nicht gegen Art 33 der 6. MWST-RL (vgl. VwGH 31.8.2000, 2000/16/0608 und

15.3.2001, ZI 2001/16/0018, sowie Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, 3. Teil, Grunderwerbsteuergesetz 1987 Rz 6a zu § 5 GrEStG).

Keine Vorschrift des Gemeinschaftsrechts hindert einen Mitgliedstaat daran, einen gemäß der Sechsten MWSt-RL 77/388/EWG der Mehrwertsteuer unterliegenden Vorgang zusätzlich mit weiteren Verkehrsteuern zu belegen, sofern diese Steuern nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben. (vgl VwGH 31.8.2000, 2000/16/0608 unter Bezugnahme auf EuGH vom 8. Juli 1986, Rs 73/85 Hans-Dieter und Ute Kerrutt).

Der Umsatzsteuer haften sowohl Merkmale einer Verkehrsteuer als auch einer Verbrauchsteuer an. Die Umsatzsteuer knüpft – im Gegensatz zur Grunderwerbsteuer – nicht an das Verpflichtungsgeschäft, sondern an das Erfüllungsgeschäft an (vgl Fellner Rz 16 zu § 1 GrEStG).

Nach der ausdrücklichen Bestimmung des Art 33 der 6. MWSt-Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 ist die Erhebung von Grunderwerbsteuern neben der Umsatzsteuer zulässig. Darüberhinaus folgt aus der ständigen Rechtsprechung des EuGH (Urteile vom 7. Mai 1992, Rs C-347/90, Aldo Bozzi und vom 16. Dezember 1992, Rs C-208/91, Raymond Beaulande), dass unter dem im Art 33 6. MWSt-RL gebrauchten Begriff "Charakter von Umsatzsteuern" nicht 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 Vorsteuerabzugsfähigkeit belastet, weist sie nicht den Charakter einer Umsatzsteuer iS des Art 33 der 6. MWSt-RL auf (vgl VwGH 15.3.2001, 2000/16/0018 sowie Fellner, Rz 16 zu § 1 GrEStG).

Wie oben ausgeführt, wurde bereits die Problematik der Einbeziehung der Umsatzsteuer in die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage im Rahmen des oben zitierten Beschlusses des Verfassungsgerichtshofes vom 27. November 2000, B 24/00, thematisiert und die Behandlung der Beschwerde abgelehnt. Die in der gegenständlichen Berufung angeführte Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes geht somit ins Leere.

Bei dieser Sach- und Rechtslage konnte der Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens und Vorschreibung der Grunderwerbsteuer von den Errichtungskosten kein Erfolg beschieden sein.

Der Berufung gegen den Verspätungszuschlag war stattzugeben, da die Tatbestandsvoraussetzung des § 135 BAO (Verspätungszuschlag) der nicht entschuldbaren Nichtabgabe bzw. verspäteten Abgabe der Abgabenerklärung nicht gegeben ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, 9. Juli 2003