

# TE Vwgh Erkenntnis 2004/5/13 2002/16/0192

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 13.05.2004

## **Index**

20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
32/06 Verkehrsteuern;

## **Norm**

ABGB §1175;  
BAO §224 Abs1;  
BAO §289 Abs2;  
BAO §6 Abs2;  
GrEStG 1987 §9 Z4;

## **Beachte**

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):2002/16/0193

## **Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Dr. Höfinger, Dr. Kail, Dr. Köller und Dr. Thoma als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Siegl, über die Beschwerden des Z in B, vertreten durch Dr. Werner Kirchleitner, Rechtsanwalt in 8820 Neumarkt/Stmk, Hauptplatz 31, gegen die Bescheide der Finanzlandesdirektion für Steiermark vom 14. Juni 2002, Zlen. RV 564/1-7/01 und RV 563/1-7/01, betreffend Grunderwerbsteuer, zu Recht erkannt:

## **Spruch**

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 763,80 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## **Begründung**

Aus dem in der Sache ergangenen Erkenntnis vom 9. August 2001, Zlen.98/16/0377, 0378, auf dessen Entscheidungsgründe im Übrigen zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen wird, wird auszugsweise folgender Sachverhalt wieder gegeben:

"Die 'in Gründung befindliche L Ges.m.b.H.' schloss am 4. Oktober 1995 mit dem nunmehrigen Rechtsvertreter des Beschwerdeführers einen Treuhandvertrag ab, wonach letzterer als Treuhänder für die in Gründung befindliche GmbH (Treugeberin) die Liegenschaft in L von der K-OHG erworben habe und derzeit außerbücherlicher Eigentümer dieser

Liegenschaft sei. Nach dieser Vereinbarung sollte der Treuhänder die Liegenschaft auf Rechnung der Treugeberin innehaben. Er verpflichtete sich, sämtliche mit dem Vertragsgegenstand verbundenen Rechte ausschließlich über Weisung der Treugeberin auszuüben und sämtliche wie immer geartete Erträge des Vertragsgegenstandes unverzüglich und unaufgefordert an die Treugeberin herauszugeben. Die Treugeberin hatte sämtliche mit der Errichtung des Vertrages sowie mit künftigen Übertragungshandlungen des Vertragsgegenstandes verbundenen Kosten, Rechtsgeschäftsgebühren und Verkehrsteuern zu tragen. Der Vertrag enthält unmittelbar unter dem Text: 'Firma L Ges. m. b. H. in Gründung' die Unterschrift des Ing. L, daneben befindet sich die Unterschrift des Beschwerdeführers. Der Beschwerdeführervertreter unterfertigte den Vertrag 'als Treuhänder'. Der am selben Tag zwischen der K-OHG und dem Beschwerdeführervertreter abgeschlossene Kaufvertrag, für den Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG 1987 vorgeschrieben wurde, bildet den Gegenstand des hg. Erkenntnisses von heute, ZI. 98/16/0376.

Am 10. November 1995 unterfertigte der Beschwerdeführervertreter als Käufer einen Kaufvertrag mit der St-AG betreffend die Liegenschaft in L. Am selben Tag schloss wiederum die 'in Gründung befindliche L Ges. m. b. H.' mit dem Beschwerdeführervertreter einen Treuhandvertrag hinsichtlich dieser Liegenschaft ab, der auf erfolgten Erwerb dieser Liegenschaft durch den Beschwerdeführervertreter verweist und im Wesentlichen dem Treuhandvertrag vom 4. Oktober 1995 glich. Der Beschwerdeführer unterfertigte den Vertrag oberhalb des Textes:

'für die Firma L Ges.m.b.H. in Gründung'. Weiters enthielt der Vertrag gesondert die Unterschriften des Beschwerdeführers und des Ing. L sowie des Beschwerdeführervertreters 'als Treuhänder'."

Die Vorschreibung der Grunderwerbsteuer gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG, die sich auf die in den Treuhandverträgen eingeräumte Verwertungsbefugnis stützte, bildete den Gegenstand des Vorerkenntnisses. Der Verwaltungsgerichtshof verwies in seiner aufhebenden Entscheidung (wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften) zunächst darauf, dass die Treuhandverträge auf Treugeberseite nicht vom (auch nunmehrigen) Beschwerdeführer, sondern von einer in Gründung befindlichen GmbH abgeschlossen wurden. Zu diesem Zeitpunkt sei aber auch noch kein Gesellschaftsvertrag errichtet gewesen, sodass von einer bloßen Vorgründungsgesellschaft auszugehen sei. Die damals angefochtenen Bescheide hätten mit keinem Wort begründet, warum der Beschwerdeführer als Steuerschuldner herangezogen worden sei. Es sei auch nicht begründet worden, dass der Beschwerdeführer als Haftungspflichtiger herangezogen worden wäre.

Im fortgesetzten Berufungsverfahren richtete die belangte Behörde an den Beschwerdeführer u.a die Frage, in welcher Eigenschaft er und Ing. L die Treuhandverträge unterfertigt hätten und ob diese Personen persönlich Gesellschafter der Vorgründungsgesellschaft gewesen seien.

Der Beschwerdeführervertreter antwortete namens des Beschwerdeführers in seinem Schreiben vom 18. März 2000, dass Ing. L und er persönlich Gesellschafter der Vorgründungsgesellschaft gewesen seien. Sie hätten nicht als Vertreter einer anderen (später tatsächlich protokollierten) Gesellschaft gehandelt.

Mit den angefochtenen Bescheiden setzte die belangte Behörde die Grunderwerbsteuer gemäß § 289 Abs. 2 BAO anders als das Finanzamt, aber in der selben Höhe wie anlässlich der Berufungsentscheidung im ersten Rechtsgang fest und gab den Berufungen abermals keine Folge. Sie stellte fest, dass der Beschwerdeführer persönlicher Gesellschafter der Vorgründungsgesellschaft gewesen sei und nicht als Vertreter eines der späteren Gesellschafter einer anderen Gesellschaft gehandelt hätte. Sie gründete die Steuervorschreibung auf § 1 Abs. 2 GrEStG, weil im Treuhandvertrag ausdrücklich festgehalten worden sei, dass die Liegenschaft das Treugut darstelle und dass der Treuhänder den Vertragsgegenstand nicht auf eigene Rechnung, sondern auf Rechnung der "in Gründung befindlichen Firma L GesmbH" (Treugeber) innehätte, sämtliche mit dem Vertragsgegenstand verbundenen Rechte, also insbesondere die Vermögens- und Verwaltungsrechte, ausschließlich über Weisung des Treugebers ausübe und sämtliche wie immer gearteten Erträge des Vertragsgegenstandes unverzüglich und unaufgefordert an den Treugeber herausgeben müsse. Damit sei ein Rechtsvorgang gesetzt worden, der es ohne Begründung eines Anspruches auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermögliche, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten.

Da im Zeitpunkt des Abschlusses des Treuhandvertrages noch kein Gesellschaftsvertrag existiert habe, habe es sich bei der in Gründung befindlichen L GesmbH um eine Vorgründungsgesellschaft gehandelt, die als Gesellschaft bürgerlichen Rechts zu beurteilen sei. Wenn eine solche GesBR als Außengesellschaft am Rechtsverkehr teilnehme,

hafteten ihre Gesellschafter für die eingegangenen Verbindlichkeiten persönlich, unbeschränkt und solidarisch. Es stehe fest, dass der Beschwerdeführer persönlicher Gesellschafter der Vorgründungsgesellschaft gewesen sei, sodass er hinsichtlich der diese Gesellschaft treffenden Abgaben Abgabenschuldner, und zwar Gesamtschuldner sei.

Gegenleistung gemäß § 5 GrEStG sei der seinerzeitige Kaufpreis, die Aufwendungen des Treuhänders an Anwaltskosten (Vertragserrichtungskosten, die grundbürgerliche Eintragungsgebühr und die Grunderwerbsteuer für den früheren Rechtsvorgang); auf dieser Basis erfolgte jeweils die Neubemessung.

Dagegen richten sich die vorliegenden Beschwerden, in denen sich der Beschwerdeführer erkennbar in seinem Recht auf Nichtvorschreibung der Grunderwerbsteuer bzw. auf Unterbleiben der vorgenommenen Erhöhung, verletzt erachtet.

Die belangte Behörde legte in beiden Fällen die Verwaltungsakten vor und erstattete jeweils eine Gegenschrift.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die wegen ihres persönlichen und sachlichen Zusammenhangs zur gemeinsamen Beratung und Entscheidung verbundenen Beschwerden erwogen:

Der Beschwerdeführer stellt nicht in Frage, dass die hier vereinbarte Treuhandschaft einen Rechtsvorgang im Sinne des § 1 Abs. 2 GrEStG darstellt (siehe die Darlegungen bei Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, 3. Teil, Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 282 zu § 1 GrEStG); offen blieb nach der Aufhebung durch den Verwaltungsgerichtshof die Frage, ob der Beschwerdeführer Steuerschuldner ist.

Der Beschwerdeführer trägt in beiden Beschwerdefällen vor, die L GmbH sei nie gegründet worden, es sei nie ein Gesellschaftsvertrag errichtet worden, der Beschwerdeführer habe den Treuhandvertrag auch nicht als Gesellschafter sondern lediglich als vorgesehener Geschäftsführer der nie gegründeten Gesellschaft unterfertigt.

Erstmals vor dem Verwaltungsgerichtshof wird vorgebracht, die Treuhandverträge seien nicht wirksam zu Stande gekommen, weshalb keine faktische Verwertungsbefugnis eingeräumt worden sei. Dies wird offenbar daraus abgeleitet, dass es zur Gründung der Gesellschaft nicht gekommen ist.

Als Treugeber der gegenständlichen Treuhandverträge trat die "in Gründung befindliche Firma L GesmbH mit dem Sitz in W, T-Straße 50" auf. Im Treuhandvertrag wird dazu festgehalten, dass der Gesellschaftsvertrag dieser Gesellschaft "bereits errichtet" sei und die Gesellschafter über den Inhalt des Gesellschaftsvertrages den Konsens vollständig hergestellt hätten; die Unterzeichnung des Gesellschaftsvertrages könne aus Termingründen jedoch erst zu einem späteren Zeitpunkt stattfinden.

Damit wurde deutlich klargelegt, dass sich der Beschwerdeführer und Ing. L gegenseitig verpflichtet haben, die L GesmbH zu gründen; da zu diesem Zeitpunkt der formelle Abschluss des Gesellschaftsvertrages noch nicht erfolgt war, lag, wie schon im Vorerkenntnis ausgeführt, eine so genannte Vorgründungsgesellschaft vor. Eine solche Vorgründungsgesellschaft ist als GesBR zu beurteilen; wenn sie als Außengesellschaft am Rechtsverkehr teilnimmt, indem sie mit Dritten Rechtsgeschäfte im Namen der zu gründenden GmbH abschließt, haften ihre Gesellschafter für die eingegangenen Verbindlichkeiten persönlich unbeschränkt und solidarisch (siehe die Nachweise in den Entscheidungen des OGH vom 21. April 1998, 2 Ob 2254/96a sowie vom 29. Juni 1999, 1 Ob 70/99x und vom 24. Februar 2000, 8 Ob S 49/00i). Jedenfalls durch die gegenständlichen Treuhandverträge mit dem Beschwerdeführervertreter ist diese GesBR als Außengesellschaft in Erscheinung getreten, sodass sie die in den Treuhandverträgen dokumentierte Verwertungsbefugnis erlangt hat.

Von einem Nichtzustandekommen des Treuhandvertrages kann somit keine Rede sein. Zurechnungssubjekte für die im Treuhandvertrag vereinbarten Rechte und Pflichten, insbesondere die eingeräumte Verwertungsbefugnis, sind die Gesellschafter (vgl. OGH vom 9. April 1992, 8 Ob 5/90, WBI 1992, 265). Der Beschwerdeführer war, wie auf Grund seiner Angaben im Berufungsverfahren festgestellt wurde, Gesellschafter.

Steuerschuldner für die Grunderwerbsteuer sind nach § 9 Z. 4 GrEStG die am Erwerbsvorgang beteiligten Personen, wobei inter partes die Steuertragung durch die Treugeberin vereinbart war. Daher findet die Bestimmung des § 6 Abs. 2 BAO Anwendung, wonach Personen, die gemeinsam zu einer Abgabe heranzuziehen sind, Gesamtschuldner sind, wobei dies insbesondere auch für die Gesellschafter einer nach bürgerlichem Recht nicht rechtsfähigen Personengemeinschaft hinsichtlich jener Abgaben gilt, für die diese Personenvereinigung als solche abgabepflichtig ist. Die Abgabenfestsetzung gegenüber den Gesellschaftern hinsichtlich der Abgaben, bezüglich derer die Personenvereinigung selbst als solche materiell-rechtlich abgabepflichtig wäre, bildet die Voraussetzung, die

Gesellschafter unmittelbar als Schuldner heranzuziehen; eines Haftungsbescheides bedarf es nicht (Stoll, BAO-Kommentar, 93).

Die Steuervorschreibung an den Beschwerdeführer als einen der Gesellschafter erfolgte somit zu Recht; der Beschwerdeführer bekämpft auch die in Anwendung des § 289 Abs. 2 BAO erfolgte "Verböserung" durch Ausweitung der Bemessungsgrundlage. Er erachtet sich diesbezüglich aber nur deshalb beschwert, weil er im Berufungsverfahren "die Höhe der ursprünglich festgesetzten Grunderwerbsteuer (auf Basis der Grundstückskaufpreise, die der Treuhänder den Verkäufern bezahlt hat) nicht bekämpft hätte". Damit verkennt er jedoch die Bestimmung des § 289 Abs. 2 BAO, aus der sich die Befugnis und die Verpflichtung der Berufungsbehörde ergibt, den Bescheid in allen Punkten, auch in den die über die geltend gemachten Berufungspunkte und über das Berufungsbegehren hinausgehenden, sowohl zu Gunsten wie auch zu Ungunsten des Berufungswerbers abzuändern (Stoll, a.a.O., 2797). Weitere Beschwerdeausführungen betreffend die Höhe finden sich nicht.

Damit erwiesen sich die Beschwerden insgesamt als unbegründet, sodass sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen waren.

Der Ausspruch über den Kostenersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VerordnungBGBI. II Nr. 333/2003, insbesondere deren § 3 Abs. 2.

Wien, am 13. Mai 2004

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2004:2002160192.X00

**Im RIS seit**

22.06.2004

**Zuletzt aktualisiert am**

16.05.2013

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)