

TE Vwgh Erkenntnis 1991/6/27 90/16/0169

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 27.06.1991

Index

20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);

32/04 Steuern vom Umsatz;

32/06 Verkehrssteuern;

Norm

ABGB §1053;

ABGB §1151;

ABGB §825;

GrEStG 1955 §1 Abs1 Z1;

GrEStG 1955 §1 Abs1 Z4;

GrEStG 1955 §1 Abs1 Z5;

GrEStG 1955 §1 Abs2;

GrEStG 1955 §11;

GrEStG 1955 §4 Abs1 Z2 lit a;

GrEStG 1955 §4 Abs1 Z3 lit a;

GrEStG 1987 §1 Abs1 Z1;

GrEStG 1987 §1 Abs1 Z4;

GrEStG 1987 §1 Abs1 Z5;

GrEStG 1987 §1 Abs2;

GrEStG 1987 §4 Abs1;

GrEStG 1987 §5 Abs1 Z1;

GrEStG 1987 §5;

UStG 1972 §12 Abs1 Z1;

UStG 1972 §6 Z9 lit a;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Karlik und die Hofräte Dr. Närr, Mag. Meini, Dr. Kramer und Dr. Karger als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Klebel, über die Beschwerde des Mag. M in Wien gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 25. Jänner 1990, GZ. 11-25/8/90, betreffend Wiederaufnahme eines Grunderwerbsteuerverfahrens mit erhöhter Festsetzung der Grunderwerbsteuer, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 3.035,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Nach Lage der Akten des Verwaltungsverfahrens hatte die P + R Genossenschaft für Vermittlung privater Geldanlagen & Co GmbH 1060 Wien im Herbst 1987 als Initiator in einem gedruckten Emissionsprospekt das "Bauherrenmodell" angeboten, wonach (von einer noch zu errichtenden Miteigentümergeinschaft) in Wien, U-Gasse 5, ein Wohnhaus mit ca. 18 bis 22 Wohnungen (Gesamtnutzfläche ca. 1350 m²) und 13 Parkplätzen zum Zwecke der Vermietung errichtet werden sollte. In dem Prospekt, mit dem die genannte Gesellschaft Anleger warb, ist ein genauer Lageplan des Grundstücks mit einer Beschreibung der Wohnungen enthalten. Weiters ist darin ausgeführt, daß auf der konstituierenden Miteigentümersammlung über die Planung des Gebäudes, die Auftragsvergabe für die Planung, Bauführung und Vergabe an sonstige Unternehmer und Unternehmungen, welche im Zusammenhang mit dem Investitionsvorhaben stünden, beraten werde und die notwendigen Beschlüsse gefaßt würden. Nach der "Konzeption" des Prospekts entstünden für die Miteigentümer durch die Neuerrichtung des Wohnhauses im Zusammenhang mit der damit verbundenen begünstigten Abschreibung und den erhöhten Werbungskosten im Jahre 1987 negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, die mit ca. 158,64 % des Eigenmitteleinsatzes angegeben sind. Unter dem Punkt "Projekt" wird im Prospekt ausgeführt, daß durch den gemeinschaftlichen Ankauf von Liegenschaftsanteilen eine Miteigentümergeinschaft entstehe, welche das Altgebäude U-Gasse 5 erwerbe und ein Wohngebäude mit ca. 18 bis 22 Wohnungen, die dem modernen gehobenen Standard entsprächen, errichte. Die Kosten der Gesamtfinanzierung bis 31. Dezember 1987 (Kaufpreis der Liegenschaft inkl. Nebenkosten, kalkulierte Kosten der Errichtung einschließlich aller Honorare, Zwischenfinanzierungskosten und sonstiger Werbungskosten) sind mit 42,668.232 S (Eigenmittel 10,700.000 S, Fremdmittel 31,968.232 S) angegeben. Weiters wird ausgeführt, daß die ET

Liegenschaftsverwaltungs-Treuhandgesellschaft m.b.H. (mit gleicher Anschrift wie der Initiator; im folgenden: ET genannt) bei der Abwicklung des Bauvorhabens die Treuhänderin der Miteigentümergeinschaft U-Gasse 5 sei und die Einzahlungen der Eigenmittel von den Miteigentümern auf das Treuhandkonto der ET bei der E-Bank in Wien zu leisten seien. Unter "Steuerliche Grundlagen" wird im Prospekt u.a. ausgeführt, daß im Jahre 1987 Werbungskosten und die Zehntelabsetzung für die Assanierungsmaßnahmen geltend gemacht würden. Der daraus resultierende Verlust werde den Miteigentümern im Verhältnis ihrer Gesamtaufwendungen zugerechnet und sei nach den derzeit gültigen Bestimmungen voll mit anderen Einkünften ausgleichbar. Die Veräußerung der Miteigentumsanteile sei nach Ablauf der Spekulationsfrist steuerfrei, soweit der Liegenschaftsanteil im Privatvermögen gehalten werde. Im Punkt "Kreditbedienung" wird ausgeführt, jeder Miteigentümer nehme zur Finanzierung seines Bauvorhabens je 100.000 S Eigenmittel und ein Darlehen in Höhe von 298.769 S mit einer Laufzeit von 20 Jahren auf. Weiters sind in diesem Prospekt eine "Ergebnisvorschau" sowie Angaben über eine künftige "Wertentwicklung" enthalten. Als Bauherr ist die Miteigentümergeinschaft "U-Gasse 5", vertreten durch die ET angegeben.

Mit notariell beurkundetem Kaufvertrag vom 21. Dezember 1987 hatten neben dem von der P + R Genossenschaft für Vermittlung privater Geldanlagen & Co GmbH als Anleger im Rahmen des dargestellten Bauherrenmodells gewonnenen Beschwerdeführer weitere 40 namentlich genannte Käufer, alle vertreten durch die ET, von der X Wohnungseigentumsgesellschaft m.b.H. die Liegenschaft EZ 435 KG O zu den in der - einen Bestandteil dieses Vertrages bildenden - Anlage A angeführten Miteigentumsanteilen von 100/10700 oder einem Vielfachen davon erworben. Als Kaufpreis war ein Betrag in Höhe von 3,550.000 S angeführt worden, wovon 1,6 Millionen Schilling auf die Liegenschaft und 1,950.000 S auf das darauf errichtete Gebäude entfallen sollte.

Bereits am 21. Mai 1987 hatte die Grundeigentümerin der ET ein bis 31. Dezember 1987 befristetes Angebot zum Abschluß eines Kaufvertrages unterbreitet, welches laut Punkt VII. von der ET sowohl im eigenen Namen und auf eigene Rechnung als auch in Vertretung einer Bauherrngemeinschaft - also in deren Namen und auf deren Rechnung -, die beabsichtigt, das oder die auf der gegenständlichen Liegenschaft errichteten Gebäude instandzusetzen, angenommen werden konnte.

Auf Grund der hierüber am 14. Jänner 1988 erstatteten Abgabenerklärung hatte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern in Wien mit in Rechtskraft erwachsenem Bescheid vom 2. Mai 1988 gegenüber dem Beschwerdeführer für den Erwerb von 100/10700 Anteilen an der obbezeichneten Liegenschaft, ausgehend von einer

Bemessungsgrundlage in Höhe von 33.178 S (anteiliger Kaufpreis), 3,5 % Grunderwerbsteuer im Betrage von 1.161 S festgesetzt.

In der Folge vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien durchgeführte Ermittlungen hatten ergeben, daß dem Kaufvertrag vom 21. Dezember 1987 folgende Urkunden bzw. Verträge vorausgegangen bzw. nachgefolgt waren:

Nach Ausweis der Akten des Verwaltungsverfahrens war Ing. L, der Geschäftsführer der F + M Gesellschaft für Vermögensanlagen GmbH, welche nach dem Emissionsprospekt die rechtliche und steuerliche Konzeption und andere Dienstleistungen im Auftrag der Miteigentümer zu leisten hatte, bereits am 28. Juli 1987 bei der Baubehörde erster Rechtsstufe namens der (noch zu gründenden) Miteigentümergeinschaft um die Erteilung der Baubewilligung für das streitverfangene Wohnhaus eingekommen. Weiters war im Zuge der Ermittlungen hervorgekommen, daß der Beschwerdeführer nach der am 10. Dezember 1987 erfolgten Annahme seines Antrages durch die ET, für ihn einen Miteigentumsanteil am streitverfangenen Objekt zu erwerben, einen als "Eigenmittelbeitrag" bezeichneten Betrag in Höhe von 100.000 S zuzüglich 3.000 S Agio auf das Konto der ET bei der E-Bank AG umgehend zu überweisen hatte, welcher letzterer Umstand Voraussetzung für die Aufnahme in die Miteigentümergeinschaft war. Außerdem hatten die finanzbehördlichen Ermittlungen ergeben, daß der Beschwerdeführer (so wie die übrigen Miteigentümer) mehrere, im angefochtenen Bescheid im einzelnen näher dargestellte, umfassende Vollmachten (Vollmacht C vom 16. November 1987 an Rechtsanwalt Dr. K, notariell beglaubigte Vollmacht vom 7. Dezember 1987 an die ET und Vollmacht A ohne Datum an D c/o ET) erteilt und seine (ihre) bevollmächtigten Vertreter eine Fülle von miteinander verbundenen Verträgen ("Miteigentümergeinschafts-Vertrag" und "Auftragsvertrag" beide vom 22. Dezember 1987, "Beratungs- und Marketingvertrag" und "Konzeptionsvertrag" beide vom 23. Dezember 1987 sowie "Bauvertrag" mit der ARGE Plan + Bau ohne Datum) abgeschlossen hatten.

Nach dem, ebenfalls nachträglich hervorgekommenen, bei den Akten des Verwaltungsverfahrens erliegenden und von der Schriftführerin S unterfertigten Protokoll über die konstituierende Sitzung der Miteigentümergeinschaft "U-Gasse 5" hatte am 22. Dezember 1987 in der Zeit von 15.00 bis 16.00 Uhr im Hotel R die konstituierende Sitzung stattgefunden. Dabei wurde nach dem Inhalt des Protokolls von den 11 persönlich anwesenden Miteigentümern die anderen, wie auch der Beschwerdeführer, waren laut Anwesenheitsliste durch den von ihnen bevollmächtigten Rechtsanwalt Dr. K vertreten über Anregung des Miteigentümers Ing. H, es mögen pro Regelgeschoß eine Garconniere und zwei 3-Zimmer-Wohnungen hergestellt werden, dieser Vorschlag nach "längeren intensiven Beratungen" einstimmig als der beste Bebauungsvorschlag angenommen. Weiters wurde nach einer "lebhaften Diskussion" beschlossen, eine zentrale Wärmeversorgungsanlage zu installieren. Inhaltlich dieses Protokolls wurde darüber abgestimmt und einstimmig festgehalten, daß Dipl. Ing. N die komplette Planung für das gegenständliche Bauvorhaben einschließlich örtlicher Bauleitung um einen Betrag von 1,4 Millionen Schilling durchführt. Zu Unrecht dürfte im Protokoll festgehalten worden sein, daß auf Grund der stattgefundenen Abstimmung beschlossen worden sei, "die Firma Dipl. Ing. N mit den Generalunternehmerarbeiten zu beauftragen und gegen Bankgarantie Zahlung bis spätestens 31.12.1987 zu leisten." Dies deshalb, weil diese Passage weder mit dem bei den Akten des Verwaltungsverfahrens erliegenden Bauvertrag zwischen der Miteigentümergeinschaft vertreten durch die ET mit der ARGE Plan + Bau ohne Datum, demzufolge zunächst die ARGE Plan + Bau das streitverfangene Wohnhaus für 22 Millionen Schilling zuzüglich Umsatzsteuer zu errichten hatte, welche aber mit wörtlich übereinstimmendem (weiteren) Bauvertrag vom 20./23. Dezember die Bauunternehmung Dipl. Ing. Dr. A (gleiche Anschrift wie die Liegenschaftsverkäuferin) gegen ein Entgelt von 17,330.000 S zuzüglich Umsatzsteuer zum Generalbauunternehmer bestellt hatte, noch mit der Sachverhaltsdarstellung des Beschwerdeführers in der Beschwerde übereinstimmt.

Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien nahm daher in obgenannter Grunderwerbsteuersache mit Bescheid vom 22. Dezember 1988 das Verfahren von Amts wegen im Sinne der §§ 303 ff BAO wieder auf und hob den Grunderwerbsteuerbescheid vom 2. Mai 1988 auf. Gleichzeitig setzte es, ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von 398.769 S, die Grunderwerbsteuer gegenüber dem Beschwerdeführer mit nunmehr 13.957 S gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig fest und begründete dies damit, es sei die Tatsache neu hervorgekommen, daß der Beschwerdeführer nicht Bauherr sei. Seine Bauherreneigenschaft müsse in freier Beweiswürdigung mangels grundsätzlichen Einflusses auf die Baugestaltung verneint werden.

Die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland als Abgabenbehörde zweiter Instanz gab mit Bescheid vom 25. Jänner 1990 der Berufung des Beschwerdeführers, in der er die Einbeziehung des den

Grundstückskaufpreis übersteigenden Betrages in die Abgabenbemessungsgrundlage als rechtswidrig bezeichnete, weil die Miteigentümer außer der Bezahlung des Kaufpreises keine weiteren Verpflichtungen gegenüber der Verkäuferin eingegangen seien und es solcherart mangels einer Gegenleistung an einer weiteren steuerlichen Bemessungsgrundlage fehle, zumal die von den Miteigentümern in der Folge autonom beschlossenen Maßnahmen hinsichtlich der weiteren Gestaltung und Verwertung des erworbenen Grundstückes keine Gegenleistungen darstellten, keine Folge. Zur Begründung wurde nach Darstellung des Sachverhaltes und Verwaltungsgeschehens, soweit für die Beschwerde von Relevanz, ausgeführt, die belangte Behörde pflichte der Rechtsauffassung der Abgabenbehörde erster Rechtsstufe bei, daß der Beschwerdeführer einen Grundstücksanteil samt einem auf dem Grundstück zu errichtenden Gebäude erworben habe. Sie meine, daß der vom Finanzamt dargelegten Argumentation nicht der Realitätsbezug fehle, und dies u.a. insbesondere im Hinblick auf die - dem Finanzamt noch nicht bekannte - Tatsache, daß die Grundstücksverkäuferin bereits am 21. Mai 1987 an ET ein Kaufanbot und zwar für ET selbst oder von dieser namhaft gemachte Dritte gestellt habe. ET habe während der Dauer der zur Annahme des Kaufanbotes vereinbarten Frist bestimmen können, wer dem Grundstückseigentümer gegenüber als Käufer auftrete. Hiemit habe ET die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Grundstück erlangt. Die Frage nach dem Gegenstand des Erwerbsvorganges des Beschwerdeführers könne nicht damit beantwortet werden, daß der Grundstücksübergangsanspruch sich nur gegen die X Wohnungseigentumsgesellschaft m.b.H. als Grundstücksveräußerin richte. Entscheidend sei vielmehr, ob die Vereinbarungen, die der Beschwerdeführer eingegangen sei und die unter sich verflochten seien, ihm einen einheitlichen Leistungsgegenstand, nämlich ein bebautes Grundstück verschafften. Es könne in diesem Zusammenhang dahingestellt bleiben, so führte die belangte Behörde im Zusammenhang weiters aus, wer von den beteiligten Gesellschaften (ET,

F + M-gesellschaft für Vermögensanlagen GmbH,

P + R-genossenschaft für Vermittlung privater

Geldeinlagen & Co GmbH, Commercial Beteiligung und Managementservice GmbH) letztlich intern "federführend" gewesen sei, und ob die drei Konzernbetriebe der R Vermögenstreuhand und Beteiligungs AG sich ihrerseits der ET bedient hätten oder umgekehrt. Jedenfalls scheine Ing. Mag. L, der im Jahre 1984 Prokurist bei ET gewesen sei, die Kontaktperson zwischen diesen Gesellschaften gewesen zu sein. Die offiziell ET eingeräumte wirtschaftliche Verfügungsmacht sei dahin genützt worden, daß die Verbauung der Liegenschaft - wie im Prospekt "Bauherrenmodell" präsentiert - vorbereitet worden sei. Bei dieser Sachlage seien alle an der Aufbereitung Beteiligten daran interessiert gewesen, daß das projektierte Modell in der vorbereiteten Form verwirklicht werde. Dies sei dadurch bewerkstelligt worden, daß von den Interessenten vor Abschluß des Kaufvertrages nicht nur die Unterfertigung eines Kreditantrages an die E-Bank AG, sondern auch die Erteilung einer Vollmacht an Rechtsanwalt Dr. K für die Teilnahme an der Miteigentümerversammlung und zum Abschluß des Miteigentümervertrages und eines Auftragsvertrages, und - dem Inhalt nach von wesentlicher Bedeutung - einer notariell beglaubigten Vollmacht an ET verlangt worden sei. Mit Erteilung dieser Vollmacht, die auf fünf Jahre unwiderruflich erteilt worden sei und über den Tod hinaus Geltung haben sollte, sei sichergestellt, daß insbesondere der Abschluß des Miteigentümervertrages, die Vergabe der Bauarbeiten und die Kreditaufnahme in der von den Projekterstellern vorbereiteten Form vorgenommen würden. Erst darnach habe ET den einzelnen Bewerbern gegenüber erklärt, den Antrag angenommen zu haben, für den jeweiligen Bewerber einen Miteigentumsanteil am Objekt Miteigentümergeinschaft "U-Gasse 5" zu erwerben, wobei Voraussetzung zur Aufnahme in die Miteigentümerschaft sei, daß der Eigenmittelbeitrag eingezahlt sei. Im Hinblick auf die durch die Erteilung der Vollmacht an ET am 7. Dezember 1987 gegebene Bindung an das vorbereitete weitere Vertragswerk sei in der Annahme des Antrages des Beschwerdeführers durch ET vom 10. Dezember 1987 die Willenseinigung darüber gelegen, daß der Beschwerdeführer einen Liegenschaftsanteil inklusive eines gemäß dem Prospekt zu errichtenden Gebäudes erwerbe. Ebenso sei davon auszugehen, daß sich der rechtsgeschäftliche Wille des Beschwerdeführers - und aller übrigen Erwerber von Miteigentumsanteilen der Liegenschaft - darauf gerichtet habe, die Anteile samt dem kompletten vorformulierten Vertragswerk zu erwerben und damit den in Aussicht gestellten finanziellen Erfolg sicher zu stellen. Er habe dabei vertraut, daß alle übrigen Erwerber von Miteigentumsanteilen dies in gleicher Weise tun würden. Daß der Beschwerdeführer und sein Vertragspartner ET hierüber Willenseinigung erzielt hätten, zeige die stattgehabte Korrespondenz: Gegenleistung für diesen komplexen Kaufgegenstand sei demnach der Eigenmittelanteil inklusive des anteiligen Kredites bei der E-Bank AG. In diese Betrachtung füge sich die Darstellung des Beschwerdeführers bei seiner Parteienvernehmung vor dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern in Wien,

daß er mit der Unterschrift unter den Kreditantrag an die E-Bank AG die Vereinbarung über seine Teilnahme am gegenständlichen Projekt (Kauf eines Grundes und Errichtung eines Gebäudes) zustande gekommen sehe. Die von den Projektanbietern in der Folge einen Tag nach Unterfertigung des Kaufvertrages (am 22. Dezember 1987) inszenierte Miteigentümersversammlung und die Errichtung der weiteren Verträge, die sämtliche das Datum 23. Dezember 1987 trügen, könnten, so führte die belangte Behörde abschließend aus, wohl nur als "Alibi-Handlungen" verstanden werden, um die Bauherreneigenschaft der Miteigentümergeinschaft zu dokumentieren. Daß dies so zu werten sei, zeige insbesondere die Tatsache, daß die Projektanbieter in der Miteigentümersammlung nur einen Bauunternehmer präsentierten, der mit der Durchführung des Bauvorhabens betraut werden konnte (und auch wurde).

Der Verfassungsgerichtshof lehnte die Behandlung der zunächst an ihn wegen Verletzung der verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechte auf Gleichheit vor dem Gesetz und Unverletzlichkeit des Eigentums gerichteten Beschwerde gegen den obgenannten Bescheid mit Beschluß vom 12. Juni 1990, B 359/90, ab, weil spezifisch verfassungsrechtliche Überlegungen zur Beantwortung der aufgeworfenen Fragen nicht erforderlich seien. Über nachträglichen Antrag des Beschwerdeführers wurde die Beschwerde mit Beschluß vom 3. August 1990, B 359/90, nach Art. 144 Abs. 3 B-VG dem Verwaltungsgerichtshof abgetreten.

Der Bundesminister für Finanzen legte die von der belangten Behörde erstattete Gegenschrift vor, in welcher die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragt wird; der Beschwerdeführer replizierte zur Gegenschrift.

Der Gerichtshof hat erwogen:

Im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof erachtet sich der Beschwerdeführer nach seinem Vorbringen in dem Recht auf Anerkennung der Bauherreneigenschaft und in seinem Recht auf richtige Berechnung der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer verletzt.

In Ausführung des so bezeichneten Beschwerdepunktes trägt der Beschwerdeführer unter dem Gesichtspunkt einer inhaltlichen Rechtswidrigkeit im wesentlichen vor, wenn sich auch die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid nicht ausdrücklich auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zum sogenannten "Erwerb im Bauherrenmodell auf Grund eines Vertraggeflechts" stütze, die im Ergebnis ausschließlich auf einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise beruhe, so benütze sie dennoch den terminus "verflochtene Verträge" und vermeine so, allerdings zu Unrecht, eine Begründung für die Berechnung der Gegenleistung als Summe des Kaufpreises für den Liegenschaftsanteil und der anteiligen Errichtungskosten gefunden zu haben. Eine derartige Betrachtung stehe jedoch nach österreichischem Zivil- und Steuerrecht mit der Rechtslage nicht in Einklang. Die kritiklose Übernahme deutscher Judikatur aus rein fiskalistischen Überlegungen müsse schon an der anderen - und maßgeblichen - zivilrechtlichen Rechtslage in Österreich scheitern.

Diesem Vorbringen bleibt es verwehrt, eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides zu erweisen.

Der notariell beurkundete Kaufvertrag vom 21. Dezember 1987, mit dem der Beschwerdeführer einen ideellen Grundstücksanteil im Ausmaß von 100/10700 Anteilen um den (anteiligen) Kaufpreis von 33.178 S gekauft hat und mit welchem kein Wohnungseigentum an einer bestimmten Wohnung verbunden wurde, stellt einen dem Haupttatbestand des § 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG 1987 unterliegenden Rechtsvorgang dar. Die Steuer dafür bemißt sich nach dem Wert der Gegenleistung (§ 4 Abs. 1 leg. cit.). Gemäß § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG 1987 ist bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen die Gegenleistung. Gegenleistung ist alles, was der Erwerber über den Kaufpreis für das unbebaute Grundstück hinaus aufwenden mußte. Erbringt ein Käufer im Hinblick auf die Bebauung eines Grundstücks neben einem als Kaufpreis bezeichneten Betrag weitere Leistungen - an wen auch immer -, ist demnach zur Ermittlung der zutreffenden Bemessungsgrundlage auf den Besteuerungsgrund zurückzugreifen. Es ist zu fragen, in welchem körperlichen Zustand des Grundstücks der Rechtserwerb von der Grunderwerbsteuer erfaßt wird.

Nach dem Erkenntnis eines verstärkten Senats des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. Mai 1971, VwSlg. 4234/F, ist für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges 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 der Zustand, in welchem das Grundstück zum Gegenstand des Erwerbsvorganges gemacht

worden ist. Daß im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages am 21. Dezember 1987 auf dem streitverfangenen Grundstück ein Wohnhaus stand, welches abzubrechen war, steht der Annahme, daß die Vorstellungen der Vertragspartner auf den Verkauf bzw. Kauf von Anteilen an einem Grundstück mit einem - wie im Prospekt dargelegt - "dem modernen gehobenen Standard entsprechenden Wohngebäude" gerichtet waren, nicht entgegen. Denn Gegenstand eines Kaufvertrages kann nach dem obzitierten Erkenntnis eines verstärkten Senats ohne weiteres auch eine künftige Sache oder eine Sache sein, hinsichtlich welcher zur Erfüllung des Vertrages bestimmte Eigenschaften durch den Verkäufer erst geschaffen werden müssen. Ist der Grundstückserwerber an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammenarbeitenden Organisations VORGEGEBENES Gebäude GEBUNDEN, dann ist es nicht rechtswidrig, einen Kauf eines Grundstücks mit - herzustellendem - Gebäude anzunehmen, selbst wenn über dessen Herstellung ein gesonderter "Werkvertrag" (hier: "Bauvertrag") geschlossen wird.

Auch nach der Rechtsprechung der Zivilgerichte (OGH SZ 53/104 = MietSlg. 32.143/25; OLG Wien MietSlg. 35.130) kann, welchen Umstand der Beschwerdeführer verkennt, ein Grundstückskaufvertrag und ein davon gesonderter, die Bauerstellung regelnder Vertrag ein EINHEITLICHES Vertragswerk bilden, das auf die Verschaffung von ideellen Miteigentumsanteilen am Gemeinschaftsobjekt gerichtet ist.

Dieses Ergebnis einer zivilrechtlichen Betrachtung hat in steuerlicher Hinsicht zur Folge, 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 sind.

Wenn der Grundstückseigentümer ein unbebautes Grundstück liefert, der Käufer aber ein bebautes Grundstück erhält und rechtens nicht selbst als "Bauherr" anerkannt werden kann, so ist es denknotwendig zwingend, daß ein Bauherr zwischengeschaltet gewesen sein muß.

Als "Bauherr" - dieser Begriff ist für die Grunderwerb- und die Umsatzsteuer einheitlich auszulegen - ist nach der gefestigten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. erst jüngst das Erkenntnis vom 14. Feber 1991,

Zlen. 90/16/0103-0128, und das dort zitierte, die umfangreiche Rechtsprechung zusammenfassende Erkenntnis vom 8. Oktober 1990, Zl. 89/15/0112) der Käufer nur dann anzusehen, wenn er

a)

auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluß nehmen kann,

b)

das Baurisiko zu tragen hat, d.h. den bauausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist und

c) das finanzielle Risiko tragen muß, d.h. daß er nicht bloß einen Fixpreis zu zahlen hat, sondern alle Kostensteigerungen übernehmen muß, aber auch berechtigt ist, von den Bauausführenden Rechnungslegung zu verlangen.

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.

Bei richtiger rechtlicher Würdigung der tatsächlichen Geschehensabläufe kann diese Rolle, wenn nicht davon ausgegangen werden kann, daß der "Erwerber im Bauherrenmodell" zusammen mit seinen Miteigentümern das Grundstück bebaute, nur dem jeweiligen Initiator des Bauherrenmodells zugeordnet werden. Dabei muß selbstverständlich berücksichtigt werden, daß diese Bezeichnung rechtlich nicht definiert ist. Das Vertragsbündel des Bauherrenmodells besteht aus zahlreichen Verträgen zwischen dem (gegebenenfalls durch einen sog. Treuhänder vertretenen) "Bauherrn" auf der einen Seite und dem Grundstückseigentümer, Bauunternehmer, Baubetreuer sowie weiteren "Funktionsträgern" auf der anderen Seite. Trotz Verknüpfung im Entstehen und Bestand behält jeder Vertrag die Qualifikation und den Inhalt, der ihm zukommt. Ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung eines inländischen Grundstückes begründet (§ 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG 1987), wird außer mit

dem Grundstückseigentümer mit keinem der anderen Vertragspartner des Bauherrn abgeschlossen. Es ist aber zu prüfen, ob und inwieweit die Abhängigkeit der Einzelverträge eine Aussage verdeckt, welche zu einer anderen Qualifikation der Vertragsbeziehungen und zu einem anderen Grunderwerbsteuerstatbestand führt.

Aus Grunderwerbsteuerrechtlicher Sicht ist es das Ziel der "Bauherrenmodelle", einen Grunderwerbsteuerpflichtigen Zwischenerwerb des unbebauten Grundstücks durch den Bauträger zu vermeiden und dem Käufer den Erwerb eines unbebauten Grundstücks zu der entsprechend niedrigeren Bemessungsgrundlage zu ermöglichen (vgl. Reithmann-Brych-Manhart, Kauf vom Bauträger und Bauherrenmodelle5;

Stuhrmann-Wollny-Quast-Grützner, Besteuerung der Bauherrngemeinschaften; Nicknig, Erfahrungen mit der Abschreibungsbranche: Das Bauherrenmodell; Winter, Die Bauherrnproblematik im Steuerrecht, NZ 1984, S 165 ff). Dieses Ziel erreicht der sog. Initiator/Promotor dadurch, daß er sich das Grundstück rechtlich verbindlich "fest an die Hand" geben läßt. Er entwickelt den Plan und realisiert ihn, indem er als Dritter die Erwerber gewinnt und veranlaßt, Eigentum (Miteigentumsanteile) vom Grundstückseigentümer zu erwerben und in eigenem Namen die von ihm praktisch bis zum Baubeginn vorbereiteten und das Modellprojekt genau kalkulierenden Verträge mit den Bauunternehmern usw. zu schließen. Der Initiator erwirbt keinen Übereignungsanspruch, sondern läßt sich zumeist Kaufangebote mit Benennungsrecht machen. Der zum Kaufvertrag zugelassene "Erwerber im Bauherrenmodell" erwirbt das Eigentum daher nur vom Grundstückseigentümer, nicht vom Initiator. Es darf aber in diesem Zusammenhang nicht unberücksichtigt bleiben, daß der Initiator als verwertungsbefugter iSd § 1 Abs. 2 GrEStG 1987 den "Erwerber im Bauherrenmodell" zum Kaufvertrag zuläßt (Verschaffung des Kaufangebots nach § 1 Abs. 1 Z. 4 und 5 GrEStG 1987). Die Anwendung dieser Bestimmungen als Besteuerungstatbestand beruht darauf, daß der verwertungsbefugte Initiator/Promotor nicht das Grundstück (d.h. das Eigentum) verschafft, sondern nur den Zugang zum Kaufangebot des Grundstückseigentümers.

Im Rahmen der sogenannten "Bauherrenmodelle" unterliegen damit der Grunderwerbsteuer - als zwei getrennte Steuerfälle -

1) der Verkauf des unbebauten Grundstücks (Miteigentumsanteils) durch den Grundstückseigentümer an den "Erwerber im Bauherrenmodell" zum Kaufpreis nach § 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG 1987 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 1987). Als Bemessungsgrundlage des letztgenannten Erwerbs ist die gesamte Gegenleistung heranzuziehen, soweit sie über den Kaufpreis für das unbebaute Grundstück hinausgeht.

Nun hat es die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid "dahingestellt bleiben lassen, wer von den beteiligten Gesellschaften (ET, F + M, P + R, COM) letztlich intern federführend gewesen ist, und ob die 3 Konzernbetriebe der R Vermögenstreuhand und Beteiligungs AG sich ihrerseits der ET bedient haben oder umgekehrt", und solcherart nicht festgestellt, wem die oben dargestellte Verwertungsbefugnis im Beschwerdefalle tatsächlich zukam. Dieser Feststellungsmangel kann jedoch in Ansehung des Umstandes, daß nach dem oben dargestellten Verfahrensablauf im Beschwerdefall ein Projektanbieter vorhanden war, der das Grundstück "fest an der Hand hatte" und die Rechtsmacht besaß, die "Erwerber im Bauherrenmodell" (den Beschwerdeführer und die übrigen Miteigentümer) zum Kaufvertrag mit dem Grundeigentümer zuzulassen, sowie im Hinblick darauf, daß sich der Beschwerdeführer nach dem oben wiedergegebenen Beschwerdepunkt in dem Recht auf Anerkennung seiner Person als Bauherr und in dem Recht auf richtige Berechnung der Bemessungsgrundlage als verletzt erachtet, zu keiner Aufhebung des Bescheides wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften führen.

Im Beschwerdefalle konnte die bereits im Emissionsprospekt als Treuhänderin der (noch zu gründenden) Miteigentümergeinschaft aufscheinende ET gegenüber der Liegenschaftseigentümerin auf Grund deren Angebots vom 21. Mai 1987 den oder die Käufer, auch den Beschwerdeführer, benennen. Auf Grund der ihr vom Beschwerdeführer am 7. Dezember 1987 auf fünf Jahre unwiderruflich und über seinen Tod hinaus erteilten umfangreichen Vollmacht schloß sie für ihn einige Verträge, darunter den Grundstückskaufvertrag vom 21. Dezember 1987, den Bauvertrag mit der ARGE Plan + Bau ohne Datum, den Finanzierungsvertrag samt zugehöriger Einwilligung zur Einverleibung des Pfandrechts (Pfandurkunde) vom 29. Dezember 1989, den Beratungs- und Marketingvertrag mit der P + R-genossenschaft für Vermittlung privater Geldanlagen & Co GmbH sowie den Konzeptionsvertrag mit der Commercial Beteiligungs und Managementservice GmbH.

In Punkt VIII Abs. 4 des Miteigentümergeinschafts-Vertrages bevollmächtigte und beauftragte jeder der

Miteigentümer die Treuhänderin, für den Fall seines Zahlungs- oder sonstigen Verzuges länger als einen Monat oder für den Fall, daß in seinem Miteigentumsanteil Zwangsvollstreckung geführt oder ein Insolvenzverfahren eröffnet oder mangels kostendeckenden Vermögens nicht eröffnet wird, seinen Miteigentumsanteil an der Liegenschaft unter Überbindung aller Rechte und Pflichten aus diesem Vertrag an eine andere physische oder juristische Person im Namen und auf Rechnung des betroffenen Miteigentümers zu verkaufen (Notverkauf), wobei der Anteil vorrangig den anderen Miteigentümern anzubieten ist.

Aus dem Umstand, daß sich der Beschwerdeführer, der keineswegs eine bestimmte Eigentumswohnung für seine Person, sondern eine steuersparende, gewinnbringende Kapitalanlage anstrebte und nach seiner eigenen niederschriftlichen Aussage vom 7. November 1988 hinsichtlich des Betrages von 103.000 S "nicht genau überlegt hatte, ob dieser Betrag nur für den Grunderwerb oder auch für den Bau aufgewendet wurde", diesem ihm angebotenen umfangreichen Vertragskonzept unterwarf, hat die belangte Behörde in nicht rechtswidriger Weise erschlossen, daß es dem solcherart unwiderruflich vertraglich gebundenen Beschwerdeführer möglich war, entweder das gesamte Bündel der Verträge zu übernehmen oder sich nicht zu beteiligen. Hätten der Beschwerdeführer oder die Gesamtheit der Miteigentümer wesentlichen Einfluß auf die Vertragsgestaltung oder Vertragsdurchführung nehmen können, wäre der Vertragszweck nicht zu erreichen.

Bei dieser Sachlage bot die Person der Treuhänderin dem im Prospekt aufscheinenden Initiator (Projektanbieter) des in bautechnischer und finanzieller Hinsicht ganz konkret bis zur Baureife vorgeplanten Bauvorhabens Gewähr dafür, daß es nach Erteilung der erforderlichen Vollmachten zum Abschluß aller Durchführungsverträge kommen würde. In der Tat hat der Beschwerdeführer durch die Unterfertigung von zwei Vollmachten, nämlich jener vom 16. November 1987 an Rechtsanwalt Dr. K sowie jener vom 7. Dezember 1987 an die ET das gesamte Vertragswerk übernommen. Seine Tätigkeit erschöpfte sich in der Leistung von zwei Unterschriften und in der Zahlung des Eigenkapitals in Höhe von 100.000 S zuzüglich 3.000 S Agio.

Dem kann aus der Sicht der Einflußnahme auf die bauliche Gestaltung nicht entgegengehalten werden, anlässlich der am 22. Dezember 1987 stattgefundenen konstituierenden Sitzung sei iSd Punktes V. Abs. 2 des Miteigentümergeinschafts-Vertrages vom gleichen Tage die endgültige Gestaltung des streitverfangenen Gebäudes wesentlich beeinflusst worden.

Das Projekt war, wie sich aus dem bei den Akten des Verwaltungsverfahrens erliegenden Werbeprospekt der P + R Genossenschaft für Vermittlung privater Geldanlagen & Co GmbH ergibt, schon vor der Aufnahme des Beschwerdeführers in die Miteigentümergeinschaft, die nach dem Schreiben der ET vom 10. Dezember 1987 von der Einzahlung der Eigenmittel in Höhe von 100.000 S zuzüglich 3.000 S Agio abhängig gemacht worden war, in allen Einzelheiten bis zur Finanzierung geplant. Zudem war von Anfang an vorgesehen, das streitverfangene Gebäude für die Erwerber zu vermieten, sodaß - wie auch das Ergebnis der oben dargestellten einstündigen Gründungssitzung zeigt - für die zum größten Teil gar nicht anwesenden Mitglieder kein Anlaß bestand, weitreichende Sonderwünsche hinsichtlich der Baugestaltung zu äußern. Das bloße Versetzen von Zwischenwänden und die Installation einer zentralen Wärmeversorgungsanlage genügen nicht. Zudem macht der von der Bauunternehmung, Dipl. Ing. Dr. A, hiefür mit Rechnung vom 14. Juli 1989, Nr. 458, in Rechnung gestellte Betrag in Höhe von 77.096,45 S nur 3 Promille des bei der Gründungssitzung beschlossenen Bauvolumens von 22 Millionen Schilling aus.

Wie wenig die Miteigentümer in die tatsächliche Abwicklung des Projektes eingebunden waren, zeigt der Umstand, daß in der konstituierenden Sitzung vom 22. Dezember 1987 beschlossen worden war, die ARGE Plan + Bau um einen Betrag von 22 Millionen Schilling zuzüglich Umsatzsteuer zum Generalbauunternehmer zu bestellen, welche am 4. April 1989 auch die Schlußrechnung in Höhe von 21,6 Millionen Schilling zuzüglich Umsatzsteuer legte.

Die von den Miteigentümern zum Generalbauunternehmer bestellte ARGE Plan + Bau hatte ihrerseits mit Bauvertrag vom 20./23. Dezember 1987 die Bauunternehmung, Dipl. Ing. Dr. A, ein mit der Grundeigentümerin verbundenes Unternehmen, um einen Betrag in Höhe von 17,330.000 S zuzüglich Umsatzsteuer zur Generalunternehmerin für den Neubau des streitverfangenen Hauses bestellt.

Es liegt also doch nahe, daß entgegen den Ausführungen des Beschwerdeführers in dem den Vorhalt der belangten Behörde beantwortenden Schriftsatz vom 28. Dezember 1989 die in dem bei den Akten des Verwaltungsverfahrens erliegenden, allerdings nicht unterfertigten Schreiben der Grundstückseigentümerin vom 21. Mai 1987 erhobene Bedingung, das übergebene und unterfertigte Kaufanbot vom gleichen Tage gelte nur, wenn "die Bauunternehmung

Dipl. Ing. Dr. A einen Bauauftrag als Generalunternehmer für dieses Bauhaben mit Baukosten von 13.200 S zuzüglich Umsatzsteuer je Quadratmeter Wohnnutzfläche erhält", auch tatsächlich Vertragsgegenstand war (1350 m² x 13.200 S = 17,820.000 S), und somit Grundstücksverkauf und Bauausführung durch Unternehmen erfolgten, die eng miteinander verbunden sind.

Gerade durch diese Pauschal- oder Festpreisvereinbarung mit dem Generalbauunternehmer und durch die Vereinbarung, daß dieser gemäß Punkt III 3. des Bauvertrages berechtigt war, den Auftrag ganz oder teilweise an Subunternehmer weiterzugeben, traf, welchen Umstand der Beschwerdeführer in seiner Replik verkennt, das finanzielle Risiko (Erhöhung der Baukosten), welches das wesentlichste Merkmal der Bauherrnereignenschaft darstellt (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 11. April 1991, Zlen. 90/16/0094, 0095), nicht den Beschwerdeführer, sondern den Generalbauunternehmer. Zusätzlich war das Risiko einer nicht rechtzeitigen Fertigstellung durch ein Tagespönale in Höhe von 4.500 S, höchstens jedoch mit insgesamt 3 Millionen Schilling gesichert. Dadurch und durch die Zahlung des vereinbarten Festpreises nach Baufortschritt war auch das Konkursrisiko des Beschwerdeführers soweit wie möglich gemindert. Ein Finanzierungsrisiko bestand von vorneherein nicht, weil die E-Bank AG die Finanzierung schon vor der Aufnahme des Beschwerdeführers in die Miteigentümergeinschaft mit Kreditpromesse vom 30. September 1987 zugesagt hatte.

Im Beschwerdefall hatte sich der Beschwerdeführer im Auftragsvertrag vom 22. Dezember 1987 zur Leistung eines auf seine Miteigentumsanteile entfallenden Festbetrages in Höhe von 398.769 S (Eigenmittel 100.000 S, Fremdmittel 298.769 S) verpflichtet. Es war daher nicht rechtswidrig, von dieser Gegenleistung als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer auszugehen.

Letztlich kommt auch der Rechtsrüge, die belangte Behörde habe zu Unrecht stillschweigend die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes zum "Bauherrenmodell" ihrer Berufungsentscheidung zugrundegelegt, deshalb keine Berechtigung zu, weil der Verwaltungsgerichtshof erst jüngst in seinem bereits obzierten Erkenntnis vom 14. Feber 1991 dargelegt hat, daß diese lebensnah und einleuchtend begründete Judikatur des Bundesfinanzhofes mit der in Österreich geltenden Rechtslage im Ergebnis nicht im Widerspruch steht.

Da bei der aufgezeigten Sach- und Rechtslage die Auffassung der belangten Behörde über die Einbeziehung der über den Kaufpreis für das unbebaute Grundstück hinausgehenden (Bau-)Kosten in die Bemessungsgrundlage nicht rechtswidrig ist, war schon aus diesem Grunde auf die Verfahrensrüge, die belangte Behörde habe in einigen Punkten den Sachverhalt aktenwidrig festgestellt, nicht näher einzugehen. Die vorliegende Beschwerde erweist sich daher insgesamt als unbegründet, weshalb sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen ist.

Die Zuerkennung des Aufwandsatzes gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Pauschalierungsverordnung des Bundeskanzlers BGBl. Nr. 104/1991, insbesondere deren Art. III Abs. 2.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1991:1990160169.X00

Im RIS seit

30.01.2001

Zuletzt aktualisiert am

20.07.2015

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at