

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

28.03.1979

Geschäftszahl

0635/77

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Raschauer und die Hofräte Mag. Kobzina, Dr. Salcher, Mag. Onder und Dr. Närr als Richter, im Beisein der Schriftführerin Ministerialsekretär Mag. Papp, über die Beschwerde der A-GmbH in G, vertreten durch Dr. Josef Friedrich, Rechtsanwalt in Graz, Neutorgasse 50, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark vom 17. Jänner 1977, Zl. 42/1- 6/77, betreffend Grunderwerbsteuer, nach durchgeführter Verhandlung, und zwar nach Anhörung des Vortragenden des Berichters sowie der Ausführungen des Vertreters der Beschwerde, Rechtsanwalt Dr. Josef Friedrich, und des Vertreters der belangten Behörde, Rat Dr. AG, zu Recht erkannt:

Spruch**Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.**

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 3.017,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin ist seit dem Jahre 1952 gemeinnütziger Bauträger im Sinne des § 4 Abs. 1 Z. 1 lit. a Grunderwerbsteuergesetz 1955, BGBl. Nr. 140, in der für den vorliegenden Beschwerdefall maßgebenden Fassung (GrESTG). Am 9. April 1973 schlossen Stefan U. als Verkäufer und die Beschwerdeführerin als Käuferin einem vom nunmehrigen Vertreter der Beschwerdeführerin verfaßten Kaufvertrag mit folgendem wesentlichen Inhalt:

I.

"Einleitend wird festgestellt, daß die Beschwerdeführerin auf der dem Verkäufer eigentümlich gehörenden Liegenschaft EZ. 234 ... auf Grund im eigenen Namen und auf eigene Rechnung und Gefahr erteilter Bauaufträge aus eigenen Mitteln Wohnhäuser zu dem Zwecke errichtet hat, ihren Genossenschaftsmitgliedern Eigentum an Wohnungen zu verschaffen.

II.

Hiermit verkauft und übergibt Herr Stefan. U., im folgenden kurz Verkäufer genannt, an die Beschwerdeführerin, im folgenden kurz Käuferin genannt, und kauft und übernimmt diese von ersterem in ihr Eigentum die vorgenannte Liegenschaft EZ. 234 ..., bestehend aus den Grundstücken 40/1 Acker sowie 111 bis 158, je

Baufläche, ... im unverbürgten Flächenausmaß von 1 ha 25 ar, samt

allen rechtlichen und natürlichen Zubehör, mit allen Rechten, Befugnissen und Pflichten, Grenzen und Rainen, mit allem was daran erd-, mauer-, niet- und nagelfest ist, wie der Verkäufer diese Liegenschaft besessen und benützt hat oder doch zu besitzen und zu benützen berechtigt war, um den vereinbarten und angemessenen Preis von S 10.000.000,-- (...)

III.

Festgestellt wird, daß auf dem Kaufobjekt auf Grund des Pfandbestellungsanbotes vom 11. 8. 1972 sowie der Annahme vom 11. 8. 1972 in Verbindung mit ... das Pfandrecht für die Kreditforderung des Bankhauses K. im Höchstbetrag von S 18.000.000,-- einverleibt ist. Von diesem mit S 15.000.000,-- ausnützbaaren und auch ausgenützten Kredit flossen dem Verkäufer S 10.000.000,-- und der Käuferin S 5.000.000,-- zu.

In Abdeckung des vereinbarten Kaufpreises von S 10.000.000,-- übernimmt hiemit die Käuferin vorgenannten, dem Verkäufer zugekommenen Kreditteilbetrag von S 10.000.000,-- in ihr alleiniges

Zahlungsversprechen und verpflichtet sich somit, den Verkäufer hinsichtlich der vollen Kreditforderung vollkommen klag- und schadlos zu halten.

Der Verkäufer erteilt dem Bankhaus K. hiemit die unwiderrufliche Anweisung, den Beschluß des BG . . . vom 8. Mai 1972, . . . über die vollzogene Anmerkung der Rangordnung für die beabsichtigte Veräußerung des Kaufobjektes an den Vertragsverfasser . . . auszufolgen, mit dem unwiderruflichen

Auftrag, von diesem Beschluß erst nach Rechtswirksamkeit dieses Vertrages Gebrauch zu machen.

IV.

Die Übergabe und Übernahme des Kaufgegenstandes mit Nutzen, Last und Gefahr in den physischen Besitz der Käuferin gelten mit der Unterfertigung dieser Urkunde als vollzogen . . .

VI.

Der Verkäufer errichtet auf den Grundstücken Nr. 46/Wald und Nr. 60/1 Wiese, beide ... EZ. 1004 ... eine vollbiologische

Kläranlage, damit die Wohnhäuser auf dem Kaufobjekt und ... daran

angeschlossen werden und verpflichtet sich, diese Kläranlage und den Anschluß zum Pumpenschacht auf den Grundstücken Nr. 40/1 Acker ... bis längstens 15. Oktober 1973 auf seine Kosten fertigzustellen.

X.

Die Käuferin erklärt sich damit einverstanden, daß für die Grundstücke des Verkäufers ... sämtliche ... EZ. 236, auf dessen

Kosten der Stromanschluß über das Grundstück. 40/1 Acker ... der

Käuferin ... hergestellt wird.

..."

Diese Vertragsurkunde wurde vom Vertragsverfasser am 10. April 1973 gemäß § 18 GrEStG dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern in Graz mit den Antrag auf Ausnahme von der Besteuerung gemäß § 4 Abs. 1 Z. 1 lit. a GrEStG vorgelegt. Nach Aufforderung durch die genannte Behörde teilte ihr Rechtsanwalt Dr. Wilfrid St. namens der Beschwerdeführerin im wesentlichen folgendes mit: Voreigentümer der Liegenschaft EZ. 234 ... sei Stefan U. gewesen. Dieser habe die Liegenschaft mit notariellem Kaufvertrag vom 16. April 1971 aus dem Eigentum seiner Schwiegermutter, seines Schwagers und seiner Gattin erworben gehabt. Stefan U. habe am 21. April 1971 mit der Beschwerdeführerin den im Original angeschlossenen Betreuungsvertrag abgeschlossen gehabt. Auf Grund dieses Vertrages habe sich die Beschwerdeführerin verpflichtet gehabt, auf der Liegenschaft EZ. 234 ... im eigenen Namen und auf eigene Rechnung Reihenhäuser zu errichten. Dieser Vereinbarung habe die Beschwerdeführerin entsprochen. Mit Kaufvertrag vom 9. April 1973 habe Stefan U. die Liegenschaft EZ. 234 ... an die Beschwerdeführerin verkauft, und zwar nur Grund und Boden, weil die Häuser als Superädifikate bereits im Eigentum der Beschwerdeführerin gestanden seien. Die Beschwerdeführerin habe diese Häuser im eigenen Namen und auf eigene Kosten errichtet. Der Betreuungsvertrag vom 21. April 1971, der nach Rechtsmeinung der Vertragsteile nicht gebührenpflichtig sei, sei aus diesem Grund auch nicht zur Vergebührung angezeigt worden. Zur Vorsicht werde mit Wirkung für die Vertragsteile und alle Beteiligten hiemit Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG erstattet. Die mit Betreuungsvertrag überschriebene Urkunde weist im wesentlichen folgenden Inhalt auf:

I.

Herr Stefan U. ist außerbücherlicher Eigentümer der... neu vermessenen Flst ...

Er beabsichtigt, auf diesen Grundstücken Wohnbauten mit 72 Appartements zu errichten.

Die Beschwerdeführerin übernimmt es hiemit, dieses Bauvorhaben des Herrn Stefan U. zu betreuen und verpflichtet sich diesem gegenüber, das Bauvorhaben gemäß dem angeschlossenen ebenfalls einen integrierenden Bestandteil dieser Urkunde bildenden Bebauungsplan samt Bauplänen und Baubeschreibung zur Ausführung zu bringen. Sie wird binnen sechs Wochen nach erfolgter Fertigung dieser Urkunde und Erteilung der behördlichen

Baubewilligung ... das gesamte Bauvorhaben errichten bzw. schlüsselfertig stellen.

II.

Die Beschwerdeführerin wird die Bauaufträge im eigenen Namen und auf eigene Rechnung und Gefahr erteilen und verpflichtet sich Herrn Stefan U. gegenüber, pro m² Wohnungsfläche keinen höheren Preis als S 4.500,- zuzüglich einer Betreuungsgebühr von 10 % anzulasten. Ausgenommen sind die Kosten der

Sanierung der zur Verbauung gelangenden Grundstücke, der Vertiefung der anschließenden Seefläche und der Herstellung der Wasserversorgung bis zum Grundstück sowie die Kosten der zu errichtenden

Trafostation und die Kosten der Brücke über den ... bach; letztere

nur soweit diese S 120.000,- übersteigen. Diese Kosten bzw. Mehrkosten der letzterwähnten Brücke hat Herr Stefan U. gesondert zu tragen.

...

III.

Die Vertragsteile kommen überein, den Abverkauf der zu errichtenden Appartements samt Grundanteilen ausschließlich über

die Kanzlei Dris. Wilfrid.St. ... vorzunehmen. Die

Beschwerdeführerin begibt sich des Rechtes, während der Dauer eines Jahres, gerechnet vom Tage der Schlüsselfertigstellung des Bauvorhabens, auf die Gestaltung des endgültigen Kaufpreises Einfluß zu nehmen, sofern dieser mindestens jenen Betrag erreicht, der laut Artikel II. als Baukosten samt Betreuungsgebühr ... an die Beschwerdeführerin zu bezahlen ist.

Nach diesem Zeitpunkt ist die Beschwerdeführerin zur Hereinbringung ihrer Auslagen und Abwendung eines Schadens berechtigt, die Appartements samt Grundstücksanteilen zu den bestmöglichen Preisen zu veräußern ...

IV.

Herrn Stefan U. wird die zur Verbauung gelangenden Grundstücke planieren, den See im Bereich der Uferlinie derselben derart vertiefen, daß eine gute Bademöglichkeit besteht und die Wasserversorgung bis zum Grundstück herstellen.

Die Beschwerdeführerin verpflichtet sich, die hiemit verbundenen Kosten bis zum Höchstbetrage von S 500.000,- (...) vorläufig aus eigenem zu tragen, jedoch gegen spätere Verrechnung dieser Kosten mit dem Zeitpunkte des Verkaufes der einzelnen Appartements.

VI.

Herr Stefan U. verpflichtet sich, auf der für die zu verbauenden Grundstücke neu zu eröffnenden Grundbuchseinlage die Anmerkung der beabsichtigten Veräußerung zu erwirken und die einzige Ausfertigung des hierüber ergehenden Grundbuchsbeschlusses der Beschwerdeführerin auszuhändigen.

...

VIII.

Die mit der Errichtung dieser Urkunde und mit der Bewirkung der Veräußerungsanmerkung laut Artikel VI verbundenen Kosten und Gebühren aller Art trägt Herr Stefan U.

..."

Am 3. August 1973 forderte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern in Graz Dr. Wilfrid St. als Vertreter mehrerer Erwerber, die für den Erwerb von auf der Liegenschaft EZ. 234 ... gebauten Wohnhäusern gemäß § 4 Abs. 1 Z. 1 lit. c GrEStG die Ausnahme von der Besteuerung beantragt hätten, zur Ergänzung der Abgabenerklärungen auf, und zwar unter anderem durch Vorlage der Baubewilligungs- und Benützungsbewilligungsbescheide sowie durch Erklärung des Preisunterschiedes zwischen S 3.000. 000,- (Notariatsakt vom 16. April 1971 - Erwerb des Stefan U.) und S 10.000.000,- (Erwerb der Beschwerdeführerin). Eine solche Erklärung findet sich nicht in den Verwaltungsakten, hingegen wurden Ablichtungen der erwähnten Bescheide zu den Akten genommen. Mit Bescheid des Bürgermeisters von St. N. vom 23. Juli 1971 wurde das Ansuchen der Beschwerdeführerin vom 15. Juni 1970, ihr auf der gegenständlichen Liegenschaft den Bau von sechs zweigeschossigen, nicht unterkellerten Appartements (Wohnblöcken) mit je 12 Wohnungseinheiten (insgesamt 72 Wohnungseinheiten) zu bewilligen, unter anderem mit folgenden Vorschreibungen bewilligt: ... Mehrungsbeseitigung und Kehranlage ... Zufahrt über eigenen best. Privatweg. Stromanschluß Steg. Wasserversorgung - artesischer

Brunnen (Hauswasserleitung) ... Mit Bescheid des genannten

Bürgermeisters vom 20. Oktober 1972 wurde für dieselbe nunmehr abgeschlossene Bauführung die Benützungsbewilligung ab 19. Oktober 1972 erteilt und für die Behebung geringfügiger Mängel eine Frist bis Ende 1972 gesetzt. Bei der örtlichen Erhebung und Verhandlung am 19. Oktober 1972 seien die 72 Appartements fertiggestellt und bezugsfertig gewesen.

Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern in Graz machte darauf mit Bescheid vom 23. August 1973 gegen die Beschwerdeführerin für den erwähnten Erwerbsvorgang (Kaufvertrag vom 9. April 1973), von einer Bemessungsgrundlage von S 10.000.000,- ausgehend, 8 % Grunderwerbsteuer, also S 800.000,-, geltend. Als Begründung wurde angeführt, die Voraussetzungen für die in Anspruch genommene Begünstigungsbestimmung des § 4 Abs. 1 Z. 1 lit. a GrEStG lägen nach den getroffenen Feststellungen überhaupt nicht vor. Der gegenständliche Erwerbsvorgang betreffe ein Grundstück, auf dem sechs

Appartementshäuser mit je 12 Wohneinheiten in einem für sich abgeschlossenen Erholungsgebiet amsee bereits errichtet worden seien. Ein Grundstückserwerb zur Schaffung von Wohnungen zur Befriedigung der Wohnbedürfnisse für in diesem Gebiet etwa seßhaft werdender Erwerber liege nicht vor.

Gegen diesen Bescheid erhob die Beschwerdeführerin fristgerecht Berufung, worin sie im wesentlichen vorbrachte, auf der gegenständlichen Liegenschaft seien gemäß dem Betreuungsvertrag vom 21. April 1971 72 Eigenheime bzw. Kleinwohnungen errichtet worden und die Beschwerdeführerin habe sich verpflichtet, auf ihre Rechnung und Gefahr und in ihrem Auftrag diese Eigenheime bzw. Wohnungen errichten zu lassen. Gemäß den Bestimmungen des Wohnungseigentumsgesetzes - richtig wohl Gesetz über die Gemeinnützigkeit im Wohnungswesen vom 29. Februar 1940, DRGBI. I 437 (WGG) sei aus der Präambel dieses Gesetzes zu entnehmen, daß gemeinnützige Wohnungsunternehmen den Bau gesunder Wohnstätten und die Errichtung von Gemeinschaftsanlagen zu fördern hätten. Unter "Bau" sei die Tätigkeit des Bauherrn und nicht des Bauunternehmers zu verstehen. Die errichteten Bauten auf dem gegenständlichen Grundstück stellten Eigenheime bzw. Wohnungen im Sinne des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes und Wohnbauförderungsgesetzes dar und würden von den Nacherwerbern als Eigenheime zur Befriedigung ihrer Wohnbedürfnisse übernommen. Weiters werde festgestellt, daß sowohl im Baubewilligungsbescheid als auch im Benützungsbewilligungsbescheid die Beschwerdeführerin als Bauträger (richtig wohl Bauwerber) genannt worden sei. Schon daraus sei ersichtlich, daß die Auftragserteilung sowie sämtliche mit dem gegenständlichen Bauvorhaben in Verbindung stehende Ansuchen durch die Beschwerdeführerin erfolgt seien. Sie habe daher auch auf ihre eigene Rechnung und Gefahr und im eigenen "Auftrag" über das Grundstück zur Errichtung von Eigenheimen bzw. Kleinwohnungen verfügen können. Die Beschwerdeführerin verweise auf § 6 der Verordnung zur Durchführung des WGG vom 23. Juli 1940, DRGBI. I 1012 (WGGDV), wonach ebenfalls Geschäfte vorlägen, die unter den gemeinnützigen Zweck im Sinne des § 6 Abs. 1 fielen, wenn das Wohnungsunternehmen für Rechnung bestimmter Dritter Kleinwohnungsbauten, auf eigenem oder fremdem Grund technisch und wirtschaftlich vorbereite und von anderen Baufirmen herstellen ließe (Betreuung von Kleinwohnungsbauten), sowie die Herstellung überwache, die Abrechnung vornehme und sonstige damit zusammenhängende Verwaltungsarbeiten ausführe. In Entsprechung dieser Bestimmungen habe die Beschwerdeführerin alles getan. Hinzuzufügen sei noch, daß von Stefan U. eine Ranganmerkung für die beabsichtigte Veräußerung beantragt und der Beschwerdeführerin ausgehändigt worden sei. Nach Ablauf dieser Ranganmerkung am 1. Mai 1972 habe Stefan U. eine neuerliche "Veräußerungsanmerkung" eingebracht (gemeint offensichtlich erwirkt), die mit 8. Mai 1973 befristet gewesen sei. Der Verkauf der Liegenschaft EZ. 234 ... sei jedoch noch vor Ablauf der oben genannten Ranganmerkung erfolgt.

Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern in Graz wies die Berufung der Beschwerdeführerin mit Berufungsvorentscheidung vom 23. Jänner 1974 als unbegründet ab. Diese Berufungsvorentscheidung ist jedoch durch den fristgerechten Antrag der Beschwerdeführerin vom 19. Februar 1974, ihre Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen, aus dem Rechtsbestand ausgeschieden. In ihrem ergänzenden Schriftsatz vom 3. Juli 1974 betonte die Beschwerdeführerin unter Vorlage einer Ablichtung einer von der bereits mehrfach erwähnten Baubehörde erster Instanz am 26. Juni 1974 aufgenommenen Niederschrift im wesentlichen, Gegenstand des Kaufvertrages vom 9. April 1973 seien Liegenschaften gewesen. Zum Zeitpunkt des Liegenschaftserwerbes seien die Baulichkeiten zwar ausgeführt, jedoch als solche noch nicht fertiggestellt gewesen. Die Baubehörde erster Instanz habe mit Bescheid vom 20. Oktober 1972 eine Endkollaudierung der in Rede stehenden Bauobjekte durchgeführt. In diesem Bescheid werde auf eine noch zu errichtende vollbiologische Kläranlage, auf einen zwar existenten, jedoch noch nicht genehmigten artesischen Brunnen Bezug genommen. Zum Zeitpunkt des Liegenschaftserwerbes sei eine vollbiologische Kläranlage noch nicht errichtet gewesen. Sie sei erst in der Zeit von August 1973 bis Mai 1974 errichtet worden, jedoch bisher ohne Baubewilligung. Auch verfüge die gegenständliche Wohnhausanlage bisher über keine genehmigte Wasserversorgung. Am 26. Juni 1974 habe die gegenständliche Wohnhausanlage über keine eigene Zufahrt verfügt bzw. sei die vorgesehene Brücke über einen Bach bisher baurechtlich nicht genehmigt. Den für eine Endkollaudierung gemachten Vorschriften sei bisher nicht entsprochen worden. So gesehen habe die Beschwerdeführerin keinesfalls endkollaudierte Bauobjekte erworben, vielmehr Grundstücke im Zustand der Bebauung, also nicht bezugsfertige und einer Wohnbedürfnisbefriedigung (hier fehlt offensichtlich: nicht) zugängliche Bauobjekte. Im vorliegenden Fall seien alle Tatbestandsmerkmale des § 4 Abs. 1 Z. 1 lit. a GrEStG gegeben.

Die Finanzlandesdirektion für Steiermark führte daraufhin ein umfangreiches Ermittlungsverfahren durch. Nach Bekanntgabe der beabsichtigten Bemessungsgrundlage und Gewährung des Parteiengehörs gab die Finanzlandesdirektion für Steiermark der Berufung der Beschwerdeführerin gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrssteuern in Graz vom 23. August 1973 mit Bescheid vom 25. Mai 1976 nicht Folge und setzte die Grunderwerbsteuer, ausgehend von einer Bemessungsgrundlage nach § 11 GrEStG von S 23,750.682,18, mit 8 % gemäß § 14 Abs. 1 Z. 2 lit. b GrEStG mit S 1,900.054,-- fest, und zwar mit den entsprechenden Zusätzen über die Fälligkeit und Zahlungspflicht. Dieser Bescheid gehört jedoch dem Rechtsbestand nicht mehr an, weil ihn das Bundesministerium für Finanzen nach einer von der Beschwerdeführerin beim Verwaltungsgerichtshof erhobenen Beschwerde (hg. Zlen. 1897, 1898/76) gemäß § 299 Abs. 2 BAO wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufhob.

Daraufhin erklärte der Verwaltungsgerichtshof mit Beschluß vom 10. Dezember 1976, Zlen. 1897, 1898/76-11, die genannte Beschwerde der Beschwerdeführerin gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark vom 25. Mai 1976 als gegenstandslos und stellte das bei ihm anhängige Verfahren ein.

Nach Durchführung ergänzender Ermittlungen gab die Finanzlandesdirektion für Steiermark im zweiten Rechtsgang mit Bescheid vom 17. Jänner 1977 der Berufung der Beschwerdeführerin gegen den bereits mehrfach zitierten Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrssteuern in Graz vom 23. August 1973 nicht Folge und setzte die Grunderwerbsteuer, ausgehend von der Bemessungsgrundlage nach § 11 GrEStG von S 28,750.678,18, mit 8 % gemäß § 14 Abs. 1 Z. 2 lit. b GrEStG, d. s. S 2,300.054,-- fest, und zwar mit einem entsprechenden Ausspruch über die Fälligkeit und Zahlungspflicht.

In der Begründung dieses Bescheides setzte sich die Finanzlandesdirektion für Steiermark mit den für das vorliegende Beschwerdeverfahren noch wesentlichen Punkten der Berufung der Beschwerdeführerin wie folgt auseinander: II. (Gegenstand des Kaufvertrages sei nach Auffassung der Beschwerdeführerin lediglich der Grund und Boden ohne die darauf errichteten Appartementshäuser gewesen.) Für die Bauherrneigenschaft des Stefan U. und damit auch für den Kaufgegenstand im Grund und Boden in Verbindung mit den Appartementshäusern sprächen folgende Gründe: 1.) Schreiben der Beschwerdeführerin an Stefan U. mit Abrechnung vom 28. November 1972, wodurch Stefan U. mit der Gesamtforderung von

S 25,366.791,75 belastet worden sei. In diesem Betrag sei auch das Betreuungsentgelt von 10 % der Baukostensumme enthalten. Die Beschwerdeführerin möge zwar zunächst als Generalunternehmer die Appartementshäuser auf eigene Rechnung und Gefahr errichtet haben, aus dieser Belastung und auch aus dem Inhalt des Betreuungsvertrages sei jedoch evident, daß die Kosten auf Stefan U. überwält worden seien. Der Bau sei also letztlich auf Rechnung und Gefahr des U. durchgeführt worden und sei ihm daher die Bauherrneigenschaft zuzurechnen. 2.) Schreiben der Beschwerdeführerin an Dr. Wilfrid St. vom 2. Februar 1973, betreffend die Erhöhung der Baukosten. Schlüsselfertigstellung und Übergabe in feierlicher Form an Stefan U. am 29. September 1972.

3.) Bilanz 1972 (Seite 5): Das Bauvorhaben ... sei unter der

Position Forderung aus der Betreuungstätigkeit und Bezahlung der

S 5,000.000,-- unter der Position Verbindlichkeiten aus der Betreuungstätigkeit (Zahlung des Stefan U.) buchhalterisch erfaßt.

4.) Betreuungsvertrag in Verbindung mit der in der Sachverhaltsschilderung bereits erwähnten beabsichtigten Vorgangsweise. 5.) Die berufsgegenständlichen Wohnhäuser seien bei der Bewertungsstelle des Finanzamtes L. keineswegs als Gebäude auf fremdem Grund und Boden angezeigt. 6.) Aktenvermerk der Beschwerdeführerin vom 6. Dezember 1974 über die Abrechnung an U.

7.) Niederschrift vom 6. Februar 1975 mit Stefan U.: Belastung mit dem Bau und Planungskosten. Die Zahlung von S 5,000.000,-- stelle eine aconto Zahlung für den Bau des Appartementshauses dar. Dies entspreche auch dem auf dem Überweisungsbeleg angeführten Verwendungsgrund. Es sei eine Endabrechnung gelegt und eine feierliche Übergabe der Appartementshäuser an Stefan U. durchgeführt worden. 8.) Niederschrift vom 6. Juni 1975 mit U.:

Der Betreuungsvertrag entspreche der tatsächlichen Willensübereinstimmung und stelle die Zahlung von S 5,000.000,-- an die Beschwerdeführerin eine aconto Zahlung für die Errichtung der Appartementshäuser laut Betreuungsvertrag dar. 9.) Überprüfung der Baukostensumme durch von Stefan U. veranlaßtes Gutachten des Architekten Dipl.-Ing. Dr. Ernst H. über die Baukostenabrechnung an Stefan U. Laut Seite 4 des Gutachtens sei die Beschwerdeführerin Generalunternehmer gewesen. 10.) Der Antrag auf Abschluß der Feuerversicherung zur Versicherungspolizze vom 2. März 1972 sei am 1. Oktober 1971 durch Stefan U. gestellt worden. 11.) Diverse Schriftstücke aus den Bauakten der Beschwerdeführerin. a) Schreiben vom 24. Juli 1972 der Beschwerdeführerin an Dr. Wilfrid St.: Voraussichtliche Forderung der Genossenschaft bezüglich der Appartements S 24,222.000,--. b) Schreiben der Beschwerdeführerin vom 25. September 1972 an Stefan U.: Übergabe der Appartements für 27. September 1972 angekündigt.

c) Diverse Einladungen vom 25. September 1972: Die Übergabe der Appartements an den Liegenschaftseigentümer sei im Rahmen einer kleinen Feier angekündigt worden. d) Schreiben der Beschwerdeführerin vom 27. September 1972 an den Bürgermeister A.:

Die offizielle Übergabe sei für den 29. September 1972 vorgesehen. 12.) Auch aus dem Prüfungsbericht Nr. 3680 vom 7. Dezember 1972 des österreichischen Verbandes gemeinnütziger Bau-, Wohnungs- und Siedlungsvereinigungen gehe hervor, daß es sich lediglich um einen Betreuungsbau handle. Es gehe nicht an, einen Betreuungsbau mit einem Bau im Eigentum gleichzusetzen. So sei auch der Bau der Appartementshäuser in der Buchhaltung und in den Bilanzen der Beschwerdeführerin nicht als Anlagevermögen, sondern unter dem Titel Forderungen aus der Betreuungstätigkeit dargestellt worden. 13.) Die Beschwerdeführerin, vertreten durch die Steuerberatungsgesellschaft Dkfm. Dr. Th. Sch. Gesm.b.H., habe schließlich mit Schreiben vom 7. April 1976 die Vorlage des Revisionsberichtes des vorzitierten Prüfungsverbandes über den Zeitraum nach dem Jahre 1970 vor dem 30. Juni 1976 verweigert. Dieser Revisionsbericht sei dem erhebenden Organ des Finanzamtes unverständlicherweise nicht einmal zur Einsichtnahme und zur Ermöglichung von Auszügen

überlassen worden. Im Hinblick auf das bereits vorliegende Beweismaterial und die seit dem 27. September 1974 durchgeführten umfangreichen Erhebungen erscheine eine weitere Verzögerung nicht mehr vertretbar. Die Finanzlandesdirektion sehe darin einen Verstoß gegen die Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht der Beschwerdeführerin im Sinne des § 119 BAO und sei auch dieser Umstand nicht geeignet, die Glaubwürdigkeit der Behauptungen der Beschwerdeführerin zu verstärken. 14.) Sowohl im Schreiben vom 15. Dezember 1976 als auch in dem vom 3. Jänner 1977 sei durch die genannte Steuerberatungsgesellschaft mitgeteilt worden, daß Stefan U. für die Überlassung der S 5,000.000,-- das "Ansinnen" gestellt habe, ihm die bankmäßig angelaufenen Zinsen zu ersetzen. Darauf sei seitens der Beschwerdeführerin nicht eingegangen worden, da die Aufrechnung einer Gegenforderung angedroht worden sei. Der Umstand, daß für die Überlassung von S 5,000.000,-- eine Verzinsung nicht geleistet worden sei und ein derartiges Begehren geradezu als "Ansinnen" angesehen werde, und mit der Geltendmachung von Gegenforderungen gedroht worden sei, spreche kaum für die Annahme, daß es sich dabei um ein Darlehen oder immerhin ein darlehensähnliches Geschäft gehandelt habe, denn es entspreche weder den wirtschaftlichen Usancen, Beträge - noch dazu in dieser Größenordnung - ohne Verzinsung zur Verfügung zu stellen, noch, daß dem Gläubiger dieser Beträge Gegenforderungen entgegengehalten werden könnten. Dagegen sprächen sowohl die zinsenlose Überlassung des vorzitierten Betrages, als auch das Bestehen von Gegenforderungen für die Annahme, daß es sich um eine aconto Zahlung handle und Stefan U. Bauherr der Objekte gewesen sei. Die Finanzlandesdirektion für Steiermark sei daher der Auffassung, daß aus der Gesamtheit der vorzitierten Schriftstücke und Sachverhalte klar hervorgehe, daß das Bauvorhaben auf Rechnung und Gefahr des Stefan U. erfolgt sei und der Kaufgegenstand daher neben dem Grund und Boden nach § 297 ABGB auch die Bauwerke umfaßt habe. Für diese Auffassung spreche auch, daß Stefan U. in der Zwischenzeit in einer Reihe von Fällen über die Appartements durch Abverkäufe verfügt habe. Den Denkgesetzen würde es so beispielsweise insbesondere vollkommen zuwiderlaufen, daß die Beschwerdeführerin bei Aufrechterhaltung der Behauptung, sie habe für sich selbst gebaut, für diese Tätigkeit im eigenen Eigentum noch Betreuungskosten von 10 % bei U. verrechnet, daß etwa U. die Feuerversicherung für fremde Gebäude abschließe und sich für ein Bauwerk auf fremdem Grund und Boden, dessen über den vereinbarten Fixkosten liegende Baukosten ihn überhaupt nicht interessieren sollten, auf seine Kosten ein Gutachten erstellen lasse, um die Baukosten, die ihm nach dieser Fixierung gar nicht belasten sollten, zu überprüfen bzw. anzufechten.

III. (Die Baulichkeiten seien nach Auffassung der Beschwerdeführerin zum 9. April 1973 zwar ausgeführt, aber hinsichtlich genehmigter Wasserversorgung und Kläranlage noch nicht fertiggestellt gewesen. Es habe sich um Grundstücke im zustande der Bebauung, also nicht bezugsfertige und einer Wohnbedürfnisbefriedigung zugängliche Objekte gehandelt.) Dazu wurde im angefochtenen Bescheid weiters ausgeführt: Die Behauptung der Beschwerdeführerin, daß zum 9. April 1973 die Appartementhäuser weder über eine genehmigte Wasserversorgung noch Abwasserbeseitigung verfügt hätten, werde zu Recht erkannt. Tatsache sei jedoch, daß die biologische Kläranlage, wie aus dem Kaufvertrag hervorgehe, durch U. zu errichten gewesen sei, daß die Bauarbeiten an den Appartementhäusern im wesentlichen abgeschlossen gewesen seien und daß nach dem 9. April 1973 die Beschwerdeführerin keine Bauarbeiten in einem Umfang durchgeführt gehabt habe, die die Feststellung rechtfertigen würden, daß die Appartementhäuser nicht durch den Verkäufer U., sondern erst nach dem 9. April 1973 durch die Beschwerdeführerin als Käuferin geschaffen worden seien. die wesentlichsten noch durchzuführenden Arbeiten nach diesem Zeitpunkt hätten der Kultivierung der Außenanlagen, der Zufahrtsstraßen usw. gedient. Tatsache sei ferner, daß auf Grund der durchgeführten Erhebungen einzelne Appartements bereits ab dem Sommer 1973 bezogen worden seien.

IV. (Das vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern in Graz in der Berufungsvorentscheidung zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. November 1972, Zlen. 1063, 1064/72, beziehe sich nach Auffassung der Beschwerdeführerin auf die Errichtung von Arbeiterwohnstätten und könne nicht sinngemäß zu dem § 4 Abs. 1 Z. 1 lit. a GrESTG angewendet werden, da die Begriffsbestimmungen Arbeiterwohnstätte und Eigenheim verschieden seien und die Rechtsprechung diesbezüglich differenziere.) Dazu führte die belangte Behörde aus: Tatsache sei, daß das erwähnte Erkenntnis sich auf die Errichtung von Arbeiterwohnstätten beziehe. Zu § 4 Abs. 1 Z. 1 GrESTG, worin auf die Vorschrift über die Gemeinnützigkeit im Wohnungswesen - also auf das WGG und die WGGDV - Bezug genommen werde, werde folgendes bemerkt: Das WGG und die WGGDV seien auf Grund des Rechtsüberleitungsgesetzes vom 1. Mai 1945, StGBI. Nr. 6, in die österreichische Rechtsordnung übernommen worden und unterlägen damit dem verfassungsrechtlichen Kompetenztatbestand des Art. 11 Abs. 1 Z. 3 B-VG "Volkswohnungswesen". Daran seien Inhalt und Bedeutung dieser gesetzlichen Bestimmungen zu messen. Der Verfassungsgerichtshof habe in seinem Erkenntnis vom 28. Juni 1958, Slg. Nr. 3378, erklärt, daß unter "Volkswohnungswesen" "die Vorsorge für die Bereitstellung von Klein- und Mittelwohnungen - wie sie in der Regel für die minderbemittelte Bevölkerung in Betracht kommen und überwiegend zur Befriedigung des Wohnbedürfnisses breiter Schichten benützt werden - zu verstehen ist". Aus diesem Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes gehe hervor, daß die Klein-

und Mittelwohnungen für die minderbemittelte Bevölkerung ... zur

Befriedigung des Wohnbedürfnisses breiter Schichten "bestimmt sein müsse". In diesem Zusammenhang werde auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 5. Dezember 1974, Zl. 604/74, hingewiesen, worin in einer ähnlichen Sache (zu § 4 Abs. 1 Z. 2 lit. a GrESTG) festgestellt worden sei, daß "die Wohnung ... dem Wohnbedürfnis eines Durchschnittsarbeiters" dienen müsse und dann diesen Charakter nicht besitze, "wenn

Wohnungen in einem Gebiet geschaffen werden, welches schon seiner Lage nach den Schluß zuläßt, daß die Wohnungsinhaber die Wohnstätte vor allem zum Zwecke des Sportes, der Erholung und der Unterhaltung "erwerben". Die Beurteilung des Begriffes "Kleinwohnung" im Sinne der gemeinnützigkeitsrechtlichen Bestimmungen könne nach Ansicht der Finanzlandesdirektion für Steiermark nur im Zusammenhang mit der Auslegung des Begriffes "Volkswohnungswesen" unter Bedachtnahme auf vorstehende Erkenntnisse erfolgen. Demnach wären als maßgebende Kriterien nicht nur die Größe und Ausstattung, sondern auch die Zweckwidmung "zur Befriedigung des Wohnbedürfnisses - welche eine ständige Benützung wirtschaftlich schwacher Schichten voraussetzt -" anzusehen. Wie aus dem Webematerial hervorgehe, sei die Errichtung der Appartements zur Ferien-, Erholungs- und Kapitalanlagezwecken erfolgt und sei auch an die zeitweilige Vermietung der Objekte gedacht gewesen. Das Ausmaß von 48 m² Nutzfläche sei nicht geeignet, der dauernden Befriedigung eines Wohnbedürfnisses einer durchschnittlichen Arbeiterfamilie zu dienen. Die ursprüngliche Absicht (causa proxima) sei also nicht auf die Errichtung von Arbeiterwohnstätten gerichtet gewesen und es seien die Abverkäufe der Appartements zu einem Preis erfolgt, der es einem durchschnittlichen Arbeiter nicht ermöglichen würde, ein derartiges Objekt zu erwerben, um damit sein Wohnbedürfnis zu befriedigen. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erscheine es daher nicht möglich, die Appartements als "Arbeiterwohnstätten" zu qualifizieren. Obwohl § 4 Abs. 1 Z. 1 lit. a GrEStG die Definition der Arbeiterwohnstätte als Voraussetzung nicht enthalte und statt dessen die Schaffung einer "Kleinwohnung" zur Voraussetzung habe, würde nach Auffassung der Finanzlandesdirektion für Steiermark in Verbindung mit dem Begriff der Arbeiterwohnstätte und deren rechtlicher Behandlung eine Wohnung in der vorgeschriebenen Art, der Art nach nicht als Kleinwohnung, sondern als Luxuswohnung gemäß § 10 Abs. 5 WGGDV anzusehen sein. Nach Auffassung der Finanzlandesdirektion für Steiermark könne unter Berücksichtigung der Herkunft von den ursprünglichen legislatischen Grundlagen, der Begriffe der "Kleinwohnung" und der "Arbeiterwohnstätte", die Auslegung des Begriffes "Kleinwohnung" in keinem Falle weiter und somit für den Abgabepflichtigen großzügiger sein als die der "Arbeiterwohnstätte".

V. (Gegen die Feststellung, daß Stefan U. der Bauherr der gegenständlichen Bauten gewesen sei, spreche nach Ansicht der Beschwerdeführerin auch die Annahme der Betriebsprüfung anlässlich der Prüfung bei Stefan U.) Dazu bemerkte die belangte Behörde: In

dem Kommentar zur Bundesabgabenordnung von Reeger-Stoll, Seite 617, werde zu den §§ 185 ff BAO, gestützt auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. November 1948, Zl. 8/47, vom 2. Juli 1963 (richtig 1953), Zl. 2019/51, und vom 5. März 1964, Zl. 231/63, wörtlich ausgeführt: "Es entspricht dem System des geltenden Abgabenverfahrensrechtes, daß darüber, ob ein bestimmter Gegenstand oder eine bestimmte Person einer Abgabe unterliegt oder davon befreit ist, nicht in einem vom Besteuerungsverfahren abgesonderten Verfahren, sondern stets in dem entsprechenden, das Verfahren abschließenden Abgabenbescheid zu entscheiden ist, so daß insbesondere die Besteuerungsgrundlagen durchwegs in dem gleichen Verfahren ermittelt werden, das auf Erlassung des Abgabenbescheides gerichtet ist." Mit Ausnahme des Vorhandenseins von Feststellungsbescheiden sei also jeder abgabenrechtliche Vorgang für sich zu beurteilen. Es werde zum konkreten Fall also festgestellt, daß die Finanzlandesdirektion für Steiermark an Feststellungen der Betriebsprüfung im vorigen Fall nicht gebunden sei. Auf Grund der festgestellten Mängel wäre die Buchhaltung, davon abgesehen, als Beweismittel nicht brauchbar.

VI. (Die Beweisfeststellungen der Behörde hinsichtlich der Miteinbeziehung der Gebäudekosten in die Bemessungsgrundlage mögen der Beschwerdeführerin zur Äußerung bekanntgegeben werden.) Darauf entgegnete die belangte Behörde: Da einerseits das der Klärung des Sachverhaltes dienende Beweismaterial im wesentlichen von der Beschwerdeführerin stamme, oder ihr doch bekannt sei, und andererseits die aus dem Beweismaterial und dem Sachverhalt festgestellten Schlüsse der Beschwerdeführerin nicht vorzuhalten seien, sei eine weitere Verzögerung des Verfahrens nicht mehr vertretbar und unnötig. Dies auch deswegen, da diesem Berufungsverfahren ein weit über das übliche Maß hinausgehendes Ermittlungsverfahren bereits vorangegangen sei. Bemerkte, daß im Ermittlungsverfahren, das im übrigen durch eine Reihe von Fristverlängerungsansuchen sowie durch Intervention beim Bundesministerium für Finanzen ganz wesentlich verzögert worden sei, über die anhängigen Streitpunkte im wesentlichen bereits ausführlich diskutiert worden sei. Der Berufung sei daher nicht Folge zu geben, da einerseits den geschaffenen Appartementshäusern die Qualifikation einer Kleinwohnung im Sinne des § 4 Abs. 1 Z. 1 lit. a GrEStG nicht zukomme und andererseits die umfangreichen Ermittlungen ergeben hätten, daß die Schaffung der Objekte als Bauherr der Beschwerdeführerin nicht zuzurechnen sei.

Die Grunderwerbsteuer errechne sich wie folgt:

- | | |
|---|-----------------|
| 1.) Kaufpreis für den Grund und Boden lt. Kaufvertrag vom 9. 4. 1973 | S 10,000.000,-- |
| 2.) Kreditrestbetrag-Kreditschuldübernahme. -"- | S 5,000.000,-- |
| 3.) Forderungen gegen Herrn Stefan U. lt. Pkt. II des Betreuungsvertrages | |

vom 21. 4. 1971

a) Typ A 24 Einheiten a 30,02 m ² =	720,48 m ²
Typ B 48 Einheiten a 47,93 m ² =	2.300,64 m ²
Gesamtnutzfläche d. Wohnung zu einem fixierten m ² -Preis von S 4.500,-- ergibt	3.021,12 m ² S 13.595.040,--
gesetzl. Lohn- und Preiserhöhungen	
b) lt. Betreuungsvertrag:	
1971	S 1.033.955,24
1972	S 1.100.189,54
(sh. Gutachten Arch. Dipl.- Ing. Dr. Ernst H. S. 5 - 6 Erhöhung lt. Baukostenindex im Einvernehmen mit der AHG)	
c) anerkannte Mehrkosten für Pfahlfundamentierung durch Stefan U. lt. vorzit. Gutachten S. 7 im Einvernehmen zwischen Dr. Z. und Stefan U.	S 1.000.000,--
d) Mehrkosten, veranlaßt durch Stefan U. durch die Umstellung auf Ziegelmauer (sh. Seite 8 des obzit. Gutachtens)	<u>S 316.886,--</u> S 32.046.070,78
+ 10 % Betreuungsgebühr v. S 17.046.074,78	<u>S 1.704.607,40</u> S 33.750.678,18
ab a conto Zahlung Stefan U.	<u>S 5.000.000,--</u> <u>S 28.750.678,18</u>

Gegen diese Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Steiermark vom 17. Jänner 1977 richtet sich die vorliegende Beschwerde, in der Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht werden.

Die belangte Behörde hat die Verwaltungsakten vorgelegt und eine Gegenschrift erstattet, in der sie die Abweisung der Beschwerde als unbegründet beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde unter Bedachtnahme auf die Gegenschrift nach Durchführung der von der Beschwerdeführerin beantragten Verhandlung erwogen:

Die Beschwerdeführerin behauptet zunächst allgemein, sie fühle sich in ihrem Recht auf gesetzmäßige Anwendung der Bestimmungen des Grunderwerbsteuergesetzes und der Bundesabgabenordnung verletzt.

Die Beschwerdeführerin verkennt schon mit diesem Vorbringen die Rechtslage. Gemäß dem § 28 Abs. 1 Z. 4 VwGG 1965 hat die Beschwerde als Beschwerdepunkt die bestimmte Bezeichnung des Rechtes zu enthalten, in dem die Beschwerdeführerin verletzt zu sein behauptet. Die vorliegende Beschwerde ermangelt sohin des Erfordernisses nach dieser Gesetzesstelle. Da der Verwaltungsgerichtshof nach der Anordnung des § 41 Abs. 1 leg. cit., in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 316/1976, nicht zu prüfen hat, ob irgendein subjektives Recht der Beschwerdeführerin, sondern nur, ob jenes verletzt wurde, dessen Verletzung sie behauptete, stellt dieser Mangel das Prozeßerfordernis der gesetzmäßigen Ausführung der Beschwerde in Frage. Aus den folgenden Beschwerdeausführungen kann jedoch als bestimmter Beschwerdepunkt im Sinne des § 28 Abs. 1 Z. 4 VwGG 1965 unschwer erkannt werden, daß sich die Beschwerdeführerin in ihrem Recht auf Ausnahme von der Besteuerung gemäß § 4 Abs. 1 Z. 1 lit. a GrEStG verletzt erachtet. Allein dieser Umstand entzieht die Beschwerde dem Schicksal ihrer Zurückweisung.

Als Beschwerdegründe im Sinne des § 28 Abs. 1 Z. 5 VwGG 1965 führt die Beschwerdeführerin an, die belangte Behörde habe zu Unrecht das Vorliegen von Kleinwohnungen im Sinne des § 4 Abs. 1 Z. 1 lit. a GrEStG verneint, ebenso deren Schaffung durch die Beschwerdeführerin vor und nach dem Erwerb der gegenständlichen Liegenschaft. Im einzelnen bringt die Beschwerdeführerin folgendes vor:

1. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Hinweis auf mehrere Erkenntnisse aus den Jahren 1966 bis 1974) schaffe ein Wohnhaus derjenige, für dessen Rechnung das Haus errichtet werde, der also als Bauherr das Baurisiko trage. In dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. November 1969, Zlen. 931 - 943/69, führe der Verwaltungsgerichtshof wörtlich aus:

"... weil es wie gesagt - für die Frage, wer ein Wohnhaus schafft, doch nur darauf ankommen kann, wer die wirtschaftliche Last des Hausbaues letztlich trägt." Bei Beurteilung des Sachverhaltes und der Beweisergebnisse

der damit zusammenhängenden abgabenrechtlichen Fragen sei jedoch "zufolge § 21 Abs.1 BAO in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und (richtig: nicht) die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend" (Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 14. Mai 1975, Zl. 532/74). Bei richtiger wirtschaftlicher Betrachtungsweise lösten sich die von der belangten Behörde aufgezeigten angeblichen Divergenzen zwischen einzelnen Urkunden und der Vereinbarung der Beschwerdeführerin mit Stefan U., daß diese auf ihre Rechnung und Gefahr die Bauwerke errichte, auf. Die Feststellung der belangten Behörde in der Begründung des angefochtenen Bescheides, wonach Stefan U. mit den Kosten der Bauführung der Beschwerdeführerin für die gegenständlichen Objekte "belastet" worden sei und diese Kosten auf Stefan U. abgewälzt worden seien, sodaß dieser der Bauherr gewesen sei, sei unrichtig. Die belangte Behörde übergehe die Aussagen Dris. Hans Z. laut Niederschrift vom 13. November 1974 und vom 20. März 1975 sowie des Ing. Hans St. vom 19. Juni 1975, welche übereinstimmend bekunden würden, daß die Mitteilung der "Abrechnung" (Aufwand der Beschwerdeführerin plus 10 %igem Zuschlag) an Stefan U. zu dem Zweck erfolgt sei, damit dieser, wenn er Objekte innerhalb der Frist laut III. der Vereinbarung vom 21. April 1971 im Hinblick auf die zeitweise Aufgabe des Veräußerungsrechtes der Beschwerdeführerin verkaufe, für sich den Kaufpreis kalkulieren könne. Nur in diesem Sinne sei auch der Preisansatz im zweiten Absatz von II. der bezogenen Vereinbarung zu verstehen. Auch unter dem Gesichtspunkt der Verletzung von Verfahrensvorschriften werde gerügt, daß die belangte Behörde diese Aussagen glatt übergegangen und nicht in ihre Beweiswürdigung einbezogen habe. Es fehle jede Begründung dafür, warum die belangte Behörde nicht den Angaben des Geschäftsführers Dr. Hans Z. und des Baumeisters Ing. Hans St. gefolgt sei. Die belangte Behörde gehe auch nicht auf den diesbezüglichen Teil der Aussagen ein, die sich mit der sogenannten "Übergabe" an Stefan U. in "feierlicher Form" befaßten. Eine faktische Übergabe der Objekte in die Verfügungsgewalt des Stefan U. habe nie stattgefunden und könne durch die zur Befriedigung des Geltungsbedürfnisses des Stefan U. in der kleinen Gemeinde unter Heranziehung des Bürgermeisters erfolgte "Feier", die für die Beschwerdeführerin immerhin den Sinn gehabt habe, die in III. der Vereinbarung vom 21. April 1971 normierte Jahresfrist in Gang zu bringen, nicht ersetzt werden. Maßgebend sei, daß die Bauwerke von der Beschwerdeführerin auf eigene Gefahr und Rechnung errichtet worden, die Kosten demnach nicht auf Stefan U. überwält worden seien und dieser nur infolge zeitweiser Aufgabe des Veräußerungsrechtes der Beschwerdeführerin die Möglichkeit gehabt habe, innerhalb einer Jahresfrist von sich aus die Objekte zu verkaufen und den über den Aufwand plus 10 % hinausgehenden Mehrerlös zu vereinnahmen. Das Recht zur Veräußerung sei aber letztlich nach Ablauf der Jahresfrist ausschließlich der Beschwerdeführerin zugestanden, sodaß sie auch aus diesem Gesichtspunkt letztlich das gesamt Risiko zu tragen gehabt und zu tragen habe. Wie vorerwähnt sei für die Beurteilung der gegenständlichen Sache in richtiger wirtschaftlicher Betrachtungsweise eben der wirtschaftliche Gehalt der Rechtsgeschäfte entscheidend und nicht die äußere Erscheinungsform. Diese äußere Erscheinungsform (angebliche Übergabe in feierlicher Form aus den obangeführten Gründen) sei somit unwesentlich. Den wahren wirtschaftlichen Gehalt habe auch das Finanzamt L. gar wohl richtig gewürdigt, indem es in dem es in den Einheitswertbescheiden ..., alle vom 27. April 1976 mit Feststellung zum 1. Jänner 1973, (somit vor Kaufvertragserrichtung) die gegenständlichen Objekte als Gebäude auf fremdem Grund und Boden qualifiziert habe (Hinweis auf die in Ablichtung mit der Beschwerde vorgelegten Bescheide). Diese Bescheide seien in Rechtskraft erwachsen und jedenfalls noch vor Erstellung der Berufungsentscheidung ergangen; im Berufungsverfahren seien sie daher von Amts wegen zu beachten gewesen. Die Nichtbeachtung werde auch unter dem Gesichtspunkt des Verfahrensmangels gerügt. Festzustellen sei jedenfalls, daß die Behauptung der belangten Behörde auf Seite 8 unter 5.) der Ausfertigung der nunmehrigen Berufungsentscheidung, daß die "berufungsgegenständlichen Wohnhäuser" bei der Bewertungsstelle des Finanzamtes L. nicht als Gebäude auf fremdem Grund und Boden angezeigt worden seien, unrichtig sei.

2. Unter II. der Begründung der Berufungsentscheidung führe nun die belangte Behörde jene Gründe an, die ihrer Meinung nach dafür sprächen, daß nicht die Beschwerdeführerin, sondern Stefan

U. Bauherr gewesen sei:

a) Zum Schreiben der Beschwerdeführerin an Stefan U. vom 28. November 1972: Die belangte Behörde behaupte, daß mit diesem Schreiben Stefan U. mit der "Gesamtforderung von

S 25.366.791,75 belastet wurde". Es sei festgehalten, daß in diesem Schreiben weder der Ausdruck "Forderung" noch der Ausdruck "belastet" enthalten sei. Das Schreiben sei betitelt mit "Abrechnung ..." und es werde in diesem Schreiben nur erwähnt, daß die Abrechnung des Bauvorhabens übermittelt werde, die Abrechnungssumme den vorgenannten Betrag ausmache und hierauf die Beschwerdeführerin bereits S 5.000.000,- erhalten habe. Hier sei auf das obige Vorbringen zu verweisen, daß die Mitteilung dieser "Abrechnung" an Stefan U. nur den Zweck verfolgt habe, damit dieser eine Kalkulationsgrundlage gehabt habe, denn gemäß III. der Vereinbarung vom 21. April 1971 habe sich die Beschwerdeführerin des Rechtes begeben, innerhalb des angeführten Zeitraumes, die von ihr auf ihre eigene Rechnung und Gefahr errichteten Objekte selbst zu verkaufen, und diese Verkaufsmöglichkeit Stefan U. eingeräumt. Daß er diesfalls, somit bei allfälligem Abverkauf der Objekte natürlich der Beschwerdeführerin deren Aufwand, erhöht um deren kalkulierten Bruttogewinn (10 %igen Zuschlag), vermindert jedoch um die zur besseren Liquidität der Beschwerdeführerin gewährte Darlehenssumme von S 5.000.000,- zu ersetzen hätte, sei selbstverständlich und ändere nichts daran, daß die Beschwerdeführerin Bauherrin gewesen sei und die Bauwerke auf eigene Gefahr und Rechnung errichtet habe. Die Beschwerdeführerin habe ja die Bauwerke nicht behalten wollen, sondern sie sollten natürlich an

Bauinteressenten verkauft werden, wobei sich die Beschwerdeführerin innerhalb der in III. normierten Jahresfrist des Rechtes zum Verkauf zugunsten des Stefan U. begeben habe. Das vom Baumeister Ing. Hans St. verfaßte Schreiben vom 28. November 1972 sei somit korrekt und auch nur in diesem Sinne zu verstehen. Die weitere Ausführung der belangten Behörde zu diesem Punkt, daß nämlich die Beschwerdeführerin zwar auf eigene Rechnung und Gefahr die Appartementshäuser errichtet habe, jedoch auch aus dem Inhalt des Betreuungsvertrages "evident" sei, daß die Kosten auf Stefan U. überwält worden seien, sei unrichtig und mit dem Inhalt des Betreuungsvertrages im Widerspruch. Im Betreuungsvertrag sei nirgends normiert, daß die Kosten auf Stefan

U. überwält würden, das hieße, daß dieser sie letztlich zu tragen habe, vielmehr stehe, wie schon mehrfach erwähnt, wörtlich, daß die Beschwerdeführerin die Bauaufträge nicht nur im eigenen Namen, sondern auch auf eigene Rechnung und Gefahr erteilen werde. Die belangte Behörde sei auch nicht in der Lage, den Passus des Betreuungsvertrages wörtlich zu zitieren, aus dem sie ihre Ansicht ableiten wolle.

b) Schreiben der Beschwerdeführerin an Dr. Wilfrid St. vom 2. Februar 1973: Dieses Schreiben knüpfe an die Kostenaufstellung vom 28. November 1972 an. Die Bemängelung des Stefan U. in Ansehung dieser Kostenerstellung sei natürlich verständlich gewesen, denn je höher die Kalkulationsgrundlage der Beschwerdeführerin, umso höher sei auch die Kalkulationsgrundlage für Stefan U. für den Weiterverkauf der Objekte innerhalb der normierten Jahresfrist, und umso geringer ein allfälliger Betrag, den Stefan U. bei Verkauf innerhalb dieser Frist für seine Bemühungen vereinnahmen habe können. Wie schon oben dargestellt, sei auf Grund der von der belangten Behörde übergangenen Beweise (Vernehmung des Geschäftsführers Dr. Hans Z. und des Baumeisters Ing. Hans St.) festzustellen, daß eine faktische Übergabe der Objekte in die Verfügungsgewalt des Stefan U. nie stattgefunden habe, daß die in III. der Vereinbarung vom 21. April 1971 normierte Jahresfrist in Gang gesetzt werde.

c) Auch die Bilanz der Beschwerdeführerin 1972 werde von der belangten Behörde unrichtig gewürdigt: Die Bemängelung, daß die Baukosten in der Bilanz nicht als Anlagevermögen ausgewiesen seien, gingen ins Leere, weil die Beschwerdeführerin nicht die Absicht gehabt und nicht habe, die Objekte zu behalten und selbst zu nutzen, sondern die Objekte zur Weiterveräußerung an Genossenschaftsmitglieder bestimmt gewesen seien. Daß im übrigen das gegenständliche Bauvorhaben in der Bilanz auf der Aktivseite unter "Forderung aus der Betreuungstätigkeit" ausgewiesen sei, erkläre sich daraus, daß in der Bilanz ein besonderer Bilanzposten für halbfertige Bauten nicht vorgesehen gewesen sei. Die Zahlung von S 5.000.000,-, die vom Bankhaus K. überwiesen worden sei, sei richtig unter Position Verbindlichkeit auf der Passivseite ausgewiesen. Es handle sich um eine Überweisung des Stefan U. mit Darlehenscharakter, die eine reine Verbindlichkeit der Beschwerdeführerin gegenüber Stefan U. darstelle. Wäre es richtig, daß es sich um eine Zahlung a conto Stefan U. zu leistender Rechnungsbeträge handeln würde, dann müßte die Position auf der Passivseite unter den Posten Anzahlungen ausgewiesen sein.

d) Zum Aktenvermerk vom 6. Dezember 1974: Dieser Vermerk enthalte eine Darstellung der Beschwerdeführerin über die Baukosten pro Wohneinheit, welche Darstellung die belangte Behörde abgefordert habe. Dieser Vermerk sei im übrigen lange nach Abschluß des gegenständlichen Veräußerungsgeschäftes verfaßt worden.

e) Niederschriften vom 6. Februar und 6. Juni 1975 mit Stefan U.: Vorweg sei festgestellt, daß Stefan U. bei seiner Vernehmung am 6. Juni 1975 ausdrücklich erklärt habe, der Betreuungsvertrag vom 21. April 1971 entspreche der tatsächlichen Willensübereinstimmung zwischen den Vertragspartnern (Beschwerdeführerin und U.), somit sei es auch insbesondere Wille der Vertragsteile gewesen, daß die gegenständlichen Objekte auf Rechnung und Gefahr der Beschwerdeführerin errichtet werden. Im übrigen sei hier folgendes vorzubringen: Auch Stefan U. habe, wie bereits im Schriftsatz des Steuerberaters der Beschwerdeführerin vom 17. Mai 1976 unter Punkt 2.1.1.4. dargestellt, in seinen Bilanzen per 31. Dezember 1972 und 31. Dezember 1973 die Gebäude nicht als sein Vermögen ausgewiesen, sondern in der Bilanz 1972 nur Grund und Boden und in der Bilanz zum 31. Dezember 1973 den sich aus der Veräußerung des Grundes und Bodens ergebenden Veräußerungsgewinn ohne Bedachtnahme auf die Gebäude. Diese beiden Bilanzen seien im Betriebsprüfungsverfahren des Finanzamtes

L. für den Prüfungszeitraum 1971 bis 1973 geprüft und hiebei festgestellt worden, daß diese Bilanzansätze zu Recht bestünden. Im Prüfungsbericht sei ausdrücklich festgehalten, daß diese Bilanzansätze ungeachtet der Tatsache, daß wegen buchhalterischer Mängel, die mit diesen Bilanzansätzen nicht im Zusammenhang stünden, der Verlustvortrag 1972 nicht anerkannt worden sei, richtig seien. Daher sei auch unter Zugrundelegung dieser Bilanzansätze der Veräußerungsgewinn 1973 über Stefan U. entsprechend ermittelt worden und die Abgabenbehörde habe rechtskräftig die Abgabenbescheide gegen Stefan U. auf der Grundlage dieser Betriebsprüfung erlassen. Darauf habe die belangte Behörde nicht Rücksicht genommen. Sie habe - was als weiterer Verfahrensmangel gerügt werde - sich mit diesen Ergebnissen des Betriebsprüfungsverfahrens Stefan U. nicht auseinandergesetzt. Im übrigen sei das Vorbringen des Stefan U. ins einem Schreiben vom 18. November 1974, welches dem Inhalt der Niederschrift entgegenstehe, nicht berücksichtigt worden. Die belangte Behörde hätte sich auch in der Berufungsentscheidung mit diesem Beweismittel auseinandersetzen müssen.

f) Gutachten des Architekten Dipl.-Ing. Dr. H.: Das Gutachten des genannten Architekten sei ausschließlich von U. eingeholt worden. Es habe natürlich zur Berechnung des von U. bei Eigenverkauf (innerhalb der Jahresfrist beginnend ab 27. bzw. 29. September 1972) zu berücksichtigenden Aufwandes der Beschwerdeführerin gedient. Im übrigen sei darauf hinzuweisen, daß der Architekt gar nicht in der Lage sei, die Rechtsfrage, welche Stellung die Beschwerdeführerin laut Betreuungsvertrag innegehabt habe oder innehave, zu beurteilen.

g) Feuerversicherung: Den Antrag bei der Feuerversicherung habe Stefan U. gestellt, weil er grundbücherlich noch als Eigentümer ausgewiesen gewesen sei.

h) Diverse Schriftstücke aus den Bauakten der Beschwerdeführerin: Die belangte Behörde übergehe, daß in dem Schreiben vom 24. Juli 1972 wie in allen übrigen Schreiben an Stefan U. oder an Rechtsanwalt Dr. Wilfrid St. die Beschwerdeführerin nie eine Zahlung von Stefan U. verlangt, sondern lediglich für die Kalkulation des Stefan U. den innerhalb der Jahresfrist notwendigen Aufwand ("Forderung") bekanntgegeben habe.

i) Prüfungsbericht Nr. 3680 vom 7. Dezember 1972: Die Behauptung der belangten Behörde, aus diesem Prüfungsbericht des österreichischen Verbandes gemeinnütziger Bau-, Wohnungs- und Siedlungsvereinigungen gehe hervor, daß es sich um einen Betreuungsbau handle, sei aktenwidrig. Abgesehen davon, daß lediglich der Ausdruck "Betreuungsvertrag" als Übernahme des Titels der Vereinbarung vom 21. April 1971 zitiert werde, weise nichts in diesem Bericht darauf hin, daß es sich hier um einen Betreuungsbau im wirtschaftlichen Sinne handle. Im Gegenteil, der Prüfungsverband beanstande das von der Beschwerdeführerin in dieser Vereinbarung vom 21. April 1971 übernommene wirtschaftliche Risiko.

j) Schreiben der Steuerberatungsgesellschaft Dkfm. Dr. Th. Sch. Ges.m.b.H. vom 7. April 1976: Die belangte Behörde behaupte aktenwidrig, daß mit dem angeführten Schreiben die Beschwerdeführerin die Vorlage des Revisionsberichtes des Prüfungsverbandes über den Zeitraum nach dem Jahre 1970 vor dem 30. Juni 1976 verweigert habe. Das gegenständliche Schreiben habe folgenden Wortlaut:

"In Erledigung des do. Auftrages wird mitgeteilt, daß zufolge eines Vorstandsbeschlusses die Vorlage des oben angeführten Revisionsberichtes des gesetzlichen Prüfungsverbandes für Wohnbaugenossenschaften Österreichs erst nach erfolgter Stellungnahme durch die Genossenschaft in etwa zum 30. 6. 1976 in Aussicht gestellt werden kann.

Mit der Bitte um Kenntnisnahme zeichnet"

Im übrigen könne aus der Verweigerung der Vorlage des Revisionsberichtes nicht eine Verletzung der Denkgesetze abgeleitet werden, daß damit bewiesen wäre, die Beschwerdeführerin sei nicht Bauherrin. Soweit nun die belangte Behörde in der Nichtvorlage einen Verstoß gegen die Offenlegungspflicht der Beschwerdeführerin erblicke, sei ihr entgegenzuhalten, daß sie nach der Aktenlage eine Vorlage des Berichtes nach dem 30. Juni 1976 nicht begehrt bzw. nicht urgiert habe.

k) Schreiben der vorgenannten Steuerberatungsgesellschaft vom 15. Dezember 1976 und 3. Jänner 1977: Diese beiden Schreiben seien inhaltlich völlig klar und mit dem Wort "Ansinnen" sei nichts anderes zu verstehen, als daß Stefan U. einen Anspruch geltend gemacht habe. Es gehe aus beiden Briefen klar hervor, daß Stefan U. die bankmäßigen Zinsen ersetzt haben wollte. Da bereits aktenkundig sei, daß er einen Kredit beim Bankhaus K. eingeräumt erhalten und aus diesem Kredit zur besseren Liquidität der Beschwerdeführerin ihr einen Betrag von S 5.000.000,- zur Verfügung gestellt habe, habe er naturgemäß die ihm vom Bankhaus

K. angelasteten Zinsen verlangt. Die Beschwerdeführerin sei auf dieses Begehren, wie im Schreiben vom 3. Jänner 1977 dargestellt, nicht eingegangen, weil sie ihrerseits beträchtliche Gegenforderungen aus einem anderen Teil aufzurechnen angedroht und eingewendet habe, daß eine Vereinbarung über den Ersatz der bankmäßigen Zinsen nicht getroffen worden sei. Die Beschwerdeführerin habe ausdrücklich in dem Schreiben vom 15. Dezember 1976 vorbringen lassen, daß sie in ihren Bilanzen nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung, und zwar schon in der Bilanz vom 31. Dezember 1972, die die belangte Behörde eingesehen habe, für die allfälligen Zinsenaufwendungen eine Rückstellung vorgesehen habe. Diese Tatsache habe die belangte Behörde überhaupt in der Begründung des angefochtenen Bescheides übergangen. Allein aus der Tatsache, daß es zu keiner Leistung von Zinsen durch die Beschwerdeführerin an Stefan U. gekommen sei, könne die belangte Behörde nicht ableiten, daß Stefan U. entgegen dem klaren Inhalt des Betreuungsvertrages Bauherr der Objekte gewesen sei.

3. Zusammenfassend sei somit der belangten Behörde zu entgegnen, daß bis zum Abschluß des gegenständlichen Veräußerungsgeschäftes (Kaufvertrag vom 9. April 1973) die Beschwerdeführerin gar wohl wirtschaftliche Eigentümerin der gegenständlichen Objekte gewesen sei, und zwar seit Baubeginn, und daß sie ausschließlich verfügungsberechtigt gewesen sei, daher gar wohl als Bauherr das wirtschaftliche Risiko getragen habe und die gegenständlichen Bauten daher auch der Beschwerdeführerin als Bauherr zuzuordnen seien. In diesem Zusammenhang müsse noch darauf hingewiesen werden, daß schon in der Berufung die Beschwerdeführerin vorgebracht habe, sie sei im Bauverfahren als Konsenswerberin und als Bauherr eingeschritten und in den Bauakten auch ausgewiesen. Die belangte Behörde habe es unterlassen, sich mit diesem Vorbringen zu befassen, was nicht nur einen Begründungsmangel bedeute, sondern auch insofern einen Verfahrensmangel als die belangte Behörde es unterlassen habe, von der Baubehörde die Bauakten beizuschaffen, aus denen sie die behaupteten Tatsachen hätte feststellen können.

4. Selbst wenn man aber entgegen den obigen Ausführungen annehmen würde, daß bis zum Abschluß des Kaufvertrages vom 9. April 1973 die Beschwerdeführerin noch nicht Bauherr gewesen sei, so wäre trotzdem die Grunderwerbsteuerfreiheit nach der in Anspruch genommenen Gesetzesstelle gegeben, und zwar aus folgenden Gründen: Der Rechtsirrtum der belangten Behörde liege darin, daß sie vermeine, es sei unwesentlich, ob eine Benützbarkeit der Objekte zum Zeitpunkt des Erwerbes des Grund und Bodens gegeben gewesen sei oder nicht, sondern daß es nur darauf ankomme, ob noch reine Bauarbeiten offen gewesen seien oder nicht. Die belangte Behörde führe nämlich in der Berufungsentscheidung ausdrücklich aus: "Eine Benützbarkeit war zu diesem Zeitpunkt offenbar tatsächlich noch nicht voll gegeben." In der Begründung des angefochtenen Bescheides III. werde nur von den Bauarbeiten an den Appartementshäusern gesprochen und im übrigen aktenwidrig vorgebracht, daß zum Zeitpunkt des Verkaufes nur noch Arbeiten, die der Kultivierung der Außenanlagen, der Zufahrtsstraßen usw. gedient hätten, durchzuführen gewesen seien. Mit Zitaten aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. November 1969, Zlen. 931 - 943/69, behauptet die Beschwerdeführerin weiters unter Hinweis auf im einzelnen zitierte Ergebnisse des Beweisverfahrens, daß im vorliegenden Fall zum Zeitpunkt des Kaufvertragsabschlusses (9. April 1973) noch folgende wichtigen Arbeiten durchzuführen gewesen seien: Grundstücksplanung, Zaunerrichtung, Schaffung und Ausbau der Zufahrtsstraße, die Abwasserbeseitigung einschließlich der Kläranlage, diverse Elektroinstallationen, die Wasserinstallation einschließlich Pumpanlage, die Errichtung der ostseitigen Treppen und der Haussprechanlage. Alles Einrichtungen und Anlagen, die noch einen großen Zeit- und Kostenaufwand erfordert hätten, sodaß von einer tatsächlichen Benützbarkeit der Objekte zum Zeitpunkt des Kaufabschlusses keine Rede sein könne. Dies gebe ja schließlich auch die belangte Behörde mit ihrem eingeschränkten Eingeständnis zu: "Eine Benützbarkeit war zu diesem Zeitpunkt offenbar tatsächlich noch nicht voll gegeben."

Daran ändere auch nichts, daß der Bürgermeister der Gemeinde St. N. als zuständige Baubehörde erster Instanz einen Benützungsbewilligungsbescheid im Oktober 1972 erlassen habe, der somit zu Unrecht ergangen und im übrigen von ihm als Baubehörde in der Folge auch wieder aufgehoben worden sei. Ausgehend davon, daß die gegenständlichen Wohnobjekte erst nach Abschluß des Kaufvertrages vom 9. April 1973 fertiggestellt und benützbar geworden und damit erst nach diesem Zeitpunkt von der Beschwerdeführerin "geschaffen" worden seien, verschlage es nicht, daß die Bauführung schon vor Kaufabschluß von der Beschwerdeführerin begonnen und vorangetrieben worden sei (Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 5. Oktober 1955, Zl. 3102/53, das nach Auffassung der Beschwerdeführerin einen rechtlich gleichgelagerten Fall betreffe).

5. bis 8. Die Beschwerdeführerin betont weiters, daß sie nicht Grunderwerbsteuerfreiheit wegen Schaffung von Arbeiterwohnstätten, sondern Grunderwerbsteuerfreiheit wegen Schaffung von "Kleinwohnungen" (gemäß § 4 Abs. 1 Z. 1 lit. a GrEStG) in Anspruch genommen habe. Es sei ein weiterer Rechtsirrtum der belangten Behörde, daß sie davon ausgehe, die Begriffe "Kleinwohnung" und "Arbeiterwohnstätte" seien gleichzusetzen. Schon aus diesem Grund könne die belangte Behörde nicht die zum Begriff "Arbeiterwohnstätte" ergangene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf den Begriff "Kleinwohnung" zum Nachteil der Beschwerdeführerin übertragen. Im übrigen sei die Behauptung, daß die gegenständlichen Wohnobjekte nur für Ferien-, Erholungs- und Kapitalzwecke und zur zeitweiligen Vermietung gedacht seien, durch die Ergebnisse der Erhebungen der belangten Behörde in den Parallelverfahren (Berufung der einzelnen Wohnungskäufer) widerlegt. In diesem Zusammenhang wird der belangten Behörde auch die Verletzung der §§ 17 (richtig wohl 87) Abs. 4 und 115 Abs. 1 und 3 BAO vorgeworfen.

9. Als weiterer wesentlicher Verfahrensmangel werde im besonderen geltend gemacht, daß die belangte Behörde ihre eigenen Erhebungen anlässlich des Lokalaugenscheines vom 22. November 1974 mit Stillschweigen übergangen habe. So ergebe sich aus dem diesbezüglichen Aktenvermerk der belangten Behörde, am Tag der Besichtigung seien keine Anzeichen dafür festgestellt worden, daß auch nur eine der Wohnungen bewohnt gewesen sei.

10. Als weiterer Verfahrensmangel werde im besonderen geltend gemacht, daß die belangte Behörde auf die Schriftsätze des Stefan

U. nicht Bedacht genommen habe, so auch nicht auf dessen Eingabe vom 18. November 1974, in welcher er unter anderem festgehalten habe, daß die Wohnhausanlagen zur Gänze auf Rechnung und Gefahr der Beschwerdeführerin errichtet worden seien und das finanzielle Risiko der Beschwerdeführerin in der Tragung der Baukosten bestanden habe. Ferner ergebe sich aus dem Schreiben vom 30. Dezember 1976, daß Stefan U. die bankmäßigen Kreditzinsen von der Beschwerdeführerin begehrt habe und auch noch weiterhin begehre und auch seinem Rechtsfreund den Auftrag gegeben habe, seine Ansprüche zu verfolgen.

Das Beschwerdevorbringen erweist sich aus folgenden Erwägungen als unbegründet:

Nach dem im vorliegenden Fall von der Beschwerdeführerin allein geltend gemachten und auch allein in Betracht kommenden Tatbestand des § 4 Abs. 1 Z. 1 lit. a GrEStG ist beim Kleinwohnungsbau im Sinne der Vorschriften über die Gemeinnützigkeit im Wohnungswesen der Erwerb eines Grundstückes zur Schaffung von Kleinwohnungen durch ein Unternehmen, das als gemeinnütziges Wohnungsunternehmen oder als Organ der staatlichen Wohnungspolitik anerkannt ist (gemeinnütziger Bauträger), von der Besteuerung ausgenommen. Die wesentliche Frage ist also hier die, wer hinsichtlich der gegenständlichen Kleinwohnungen Bauherr war, bzw. wer sie "geschaffen" hat. Da dem Begriff "Schaffung" im Bereich des Grunderwerbsteuergesetzes stets die gleiche Bedeutung zukommen muß (vgl. das von der Beschwerdeführerin mehrfach zitierte Erkenntnis des

Verwaltungsgerichtshofes vom 27. November 1969, Zlen. 931 bis 943/69, Slg. Nr. 3983/F), ist hier auch auf die vom Verwaltungsgerichtshof zur Frage der Schaffung von Arbeiterwohnstätten erarbeiteten Grundsätze Bedacht zu nehmen. Nach den von der belangten Behörde getroffenen Feststellungen war Stefan U. Bauherr der gegenständlichen Kleinwohnungen. Aber selbst wenn man dieser Annahme nicht folgen würde, wäre für die Beschwerdeführerin nichts gewonnen, weil zumindest eine gemeinsame Schaffung dieser Kleinwohnungen durch die Beschwerdeführerin und Stefan U. von Anfang an auf Grund der gesamten Sach- und Rechtslage angenommen werden muß, wofür schließlich auch die von der Beschwerdeführerin selbst - auch noch in der Verhandlung vor dem Verwaltungsgerichtshof besonders betonten - wiederholt gemachten Ausführungen sprechen, wonach Stefan U. auf Grund der Vereinbarung VI. in dem gegenständlichen Kaufvertrag von den nach Abschluß dieses Kaufvertrages durchzuführenden und durchgeführten Arbeiten mit einer Kostenhöhe von insgesamt S 5,691.430,47 diejenigen für die Kläranlage und Kabelleitungen sowie für die Reinigung der Tiefenbehälter auf eigene Kosten (S 1,874.646,-) durchführen ließ (siehe die Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 22. Jänner 1975 in Verbindung mit ihrer am 12. März 1975 beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern in Graz eingelangten berechtigten Abgabenerklärung). Insofern ist die in der Beschwerde aufgestellte Behauptung, die gegenständlichen Wohnobjekte seien erst nach Abschluß des Kaufvertrages fertiggestellt und benützlich geworden und damit erst nach diesem Zeitpunkt von der Beschwerdeführerin "geschaffen" worden, als Tatsache gesehen eine gemäß § 41 Abs. 1 VwGG 1965, in der Fassung des Bundesgesetzes vom 23. Juni 1976, BGBl. Nr. 316, unzulässige Neuerung und als Rechtsausführung gewertet unrichtig.

Nach dem Wortlaut des § 4 Abs. 1 Z. 1 lit. a GrEStG ist eine der Voraussetzungen für die Gewährung der Grunderwerbsteuerbefreiung nach dieser Gesetzesstelle, daß die Kleinwohnungen von einem gemeinnützigen Bauträger geschaffen werden. Daraus ergibt sich, daß die Begünstigung dann nicht gewährt werden kann, wenn die Errichtung nicht ausschließlich durch einen gemeinnützigen Bauträger erfolgte. Im vorliegenden Fall haben aber die in Rede stehenden Kleinwohnungen die Beschwerdeführerin und Stefan U. - unbeschadet der wertmäßigen Anteile von Anfang an zumindest gemeinsam errichtet. Es bedarf wohl keiner weitwendigen Erörterung, daß Stefan U. kein gemeinnütziger Bauträger sein kann, weil es nur zwei Arten der Anerkennung als gemeinnütziges Wohnungsunternehmen gibt: Die Anerkennung einer juristischen Person als gemeinnützig und die Anerkennung einer Einrichtung als Organ der staatlichen Wohnungspolitik (vgl. Dorazil-Schwärzler, Das Grunderwerbsteuergesetz, S. 183). Daher erfolgte die Schaffung der gegenständlichen Kleinwohnungen durch einen Bauträger, der als ein Zusammenschluß (in welcher Rechtsform auch immer) einer begünstigten mit einer nichtbegünstigten Person anzusehen ist. In einem solchen Fall muß aber die Steuerbefreiung nach § 4 Abs. 1 Z. 1 lit. a GrEStG versagt werden. Diese den im Bereich des Grunderwerbsteuergesetzes stets gleichbedeutenden Begriff "Schaffung" betreffende Auffassung hat der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt vertreten (vgl. z.B. seine Erkenntnisse vom 23. November 1977, Slg. Nr. 5192/F, und vom 28. April 1978, Zl. 976/76).

Die Beschwerdeführerin scheint aber auch wesentliche Bestimmungen des ABGB zu verkennen. Die Vorschriften des ABGB über die Bauführung greifen nur insoweit ein, als zwischen dem Grundeigentümer und dem Bauführer kein Vertragsverhältnis besteht, das die sachenrechtlichen Folgen regelt. Im vorliegenden Fall wurde aber nicht nur in dem sogenannten Betreuungsvertrag (insbesondere VI.) ein solches Vertragsverhältnis begründet, sondern es wäre auch der gesamte gegenständliche Kaufvertrag vom 9. April 1973 unverstänglich, weil der Eigentumserwerb des redlichen Bauführers am Grundstück einer der wenigen Fälle des Eigentumserwerbes durch Verschweigung ist, wobei auch das Eintragungsprinzip durchbrochen wird (siehe z.B. Koziol-Welser, a. a. O., Seite 58 und 86).

Wie die belangte Behörde schon in dem angefochtenen Bescheid, aber auch in der von ihr erstatteten Gegenschrift, mit dem zutreffenden Zitat aus Reeger-Stoll, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, S. 617, Anmerkung 1) - entgegen der unrichtigen Auffassung der Beschwerdeführerin - dargetan hat, entspricht es dem System des geltenden Abgabenverfahrensrechtes, daß darüber, ob ein bestimmter Gegenstand oder eine bestimmte Person einer Abgabe unterliegt, oder davon befreit ist, nicht in einem vom Besteuerungsverfahren abgesonderten Verfahren, sondern stets in der entsprechenden das Verfahren abschließenden Abgabenbescheid zu entscheiden ist, so daß insbesondere die Besteuerungsgrundlagen durchwegs in dem gleicher Verfahren ermittelt werden, das auf Erlassung des Abgabenbescheides gerichtet ist. Abgabenbescheide oder Bescheide, denen keine Bindungswirkung im Sinne des § 192 BAO zukommt, vermögen keine Wirkung zu erzeugen, die der entspricht, wie sie Feststellungsbescheiden eigen ist. Daher gibt es etwa auch keine Wechsel- bzw. Gegenwirkung bezüglich Grunderwerb- und Erbschaftsteuerbescheiden, Grunderwerb- und Einkommensteuerbescheiden, Einkommen- und Erbschaftsteuerbescheiden, zwischen dem Lohnsteuer- und Einkommensteuerverfahren (siehe: z. B. Reeger-Stoll, Die Bundesabgabenordnung, S. 294)

Entgegen der von der Beschwerdeführerin vertretenen Auffassung ist demnach auch die Einstufung eines Gebäudes als Gebäude auf fremdem Grund in einem Einheitswertbescheid für die Entscheidung über die Grunderwerbsteuer nicht bindend. Diese Auffassung hat der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinem Erkenntnis vom 13. Oktober 1954, Slg. Nr. 1017/F, das im Hinblick auf die in diesem Zusammenhang inhaltlich unverändert gebliebene Rechtslage weiterhin Bedeutung hat, vertreten. Die Beschwerdeführerin übersieht bei ihren diesbezüglichen Ausführungen auch, das ihr Geschäftsführer am 13. November 1974 unter anderem selbst angegeben hat, das Bauobjekt sei von seiten der Beschwerdeführerin beim Finanzamt L. noch nicht als Bauwerk auf fremdem Grund und Boden angemeldet worden. Diesbezüglich wurde im gesamten Abgabenverfahren sonst

nichts mehr vorgebracht. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin war die belangte Behörde nicht verpflichtet, in dieser Richtung weitere Ermittlungen durchzuführen, zumal auch unter Berücksichtigung des § 115 BAO die Partei eine gewisse Mitwirkungspflicht trifft. Eine Verfahrensrüge des Abgabepflichtigen ist jedenfalls unbegründet, wenn er - wie in diesem Zusammenhang die Beschwerdeführerin - im Verwaltungsverfahren untätig geblieben ist und erst im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof seine Zurückhaltung ablegt und das Verwaltungsverfahren als mangelhaft bekämpft (siehe z.B. Reeger-Stoll, Die Bundesabgabenordnung, S. 167, und die dort zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes).

Aus den dargestellten rechtlichen Überlegungen erweist sich der gegen die belangte Behörde erhobene Vorwurf einer inhaltlichen Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides als nicht stichhältig.

Mit ihren Ausführungen zu der von ihr behaupteten Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften bekämpft die Beschwerdeführerin im wesentlichen die Beweiswürdigung durch die belangte Behörde.

Nach dem § 167 Abs. 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises. Nach § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde im übrigen unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet nicht, daß der in der Begründung des Bescheides niederzulegende Denkvorgang der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle nicht unterliegt. Er schränkt die Kontrolle des Verwaltungsgerichtshofes hinsichtlich des Sachverhaltes im Sinne des § 41 VwGG 1965 in keiner Richtung ein. Der Verwaltungsgerichtshof ist an den von der belangten Behörde angenommenen Sachverhalt insofern nicht gebunden, als dieser von der belangten Behörde in einem wesentlichen Punkt aktenwidrig angenommen wurde oder in einem wesentlichen Punkt der Ergänzung bedarf oder Verfahrensvorschriften außer acht gelassen wurden, bei deren Einhaltung die Behörde zu einem anderen Bescheid hätte kommen können.

Der von der belangten Behörde angenommene Sachverhalt ist im vorliegenden Fall weder aktenwidrig noch ergänzungsbedürftig. Der belangten Behörde können aber auch nicht Verletzungen solcher Verfahrensvorschriften angelastet werden, bei deren Einhaltung sie zu einem anderen (für die Beschwerdeführerin günstigeren) Bescheid hätte kommen können - dies gilt auch für den in der Verhandlung vor dem Verwaltungsgerichtshof wiederholten Vorwurf der Verletzung des § 17 (richtig § 87) BAO -, weil auch unter Berücksichtigung sämtlicher Ermittlungsergebnisse die den Erfahrungen des Lebens entsprechende und schlüssige Annahme, die im Ergebnis besagt daß die Schaffung der gegenständlichen Kleinwohnungen keineswegs durch die Beschwerdeführerin allein erfolgt sei, als richtig erkannt werden muß.

Wie der Verwaltungsgerichtshof schon bei seinen, den Beschwerdepunkt betreffenden Ausführungen dargetan hat, umfaßt dieser selbst bei für die Beschwerdeführerin günstigster Betrachtung nur die behauptete Verletzung des Rechtes auf Ausnahme von der Besteuerung gemäß § 4 Abs. 1 Z. 1 lit. a GrEStG. Daher konnte dem erst in der Verhandlung vor dem Verwaltungsgerichtshof gestellten Antrag des Vertreters der Beschwerdeführerin - dessen Zulässigkeit dieser selbst in Zweifel zog -, den angefochtenen Bescheid auch unter dem Gesichtspunkt einer Rechtswidrigkeit in Hinsicht auf die Höhe der festgesetzten Grunderwerbsteuer zu überprüfen, nicht entsprochen werden.

Aus allen angeführten Erwägungen war die vorliegende Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG 1965, in der Fassung des Bundesgesetzes vom 23. Juni 1976, BGBl. Nr. 316, als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG 1965 in der zitierten Fassung in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers vom 31. Oktober 1977, BGBl. Nr. 542, die auf Grund ihres Art. III Abs. 2 im vorliegenden Fall anzuwenden war.

Wien, am 28. März 1979