

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

17.02.1978

Geschäftszahl

1207/77

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Raschauer und die Hofräte Dr. Reichel, Dr. Salcher, Dr. Närr und Meinel als Richter, im Beisein des Schriftführers Finanzoberkommissär Rosenmayr, über die Beschwerde des Dkfm. GP in W, vertreten durch Dr. Manfred Hintersteininger, Rechtsanwalt in Wien I, Riemergasse 11, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 29. März 1977, Zl. GA 11 - 1950/76, betreffend Freiheit von der Grunderwerbsteuer, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 900,--

innen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Mit Kaufvertrag vom 5./11. März 1971 verkaufte die E-KG von der ihr gehörigen Liegenschaft EZ. nn des Grundbuches über die KG. N der beschwerdeführenden Partei "die Eigentumswohnung Stiege II Tür Nr. 15 im Ausmaß von 93,37 qm bestehend aus 2 Zimmern, 2 Kabinette, Küche, Vorraum, Bad, WC" mit dem dieser Wohnung entsprechenden Liegenschaftsanteil. "Dieser Anteil" - so lautet Punkt II der über das Rechtsgeschäft errichteten Vertragsurkunde - "wird vorläufig mit 150/10.000 Anteilen an der ganzen Liegenschaft festgesetzt". Im Punkt III bezifferten die Vertragsteile den Kaufpreis einverständlich mit insgesamt S 473.693,-- und im Punkt I ist abschließend festgehalten, dass die E-KG auf der Liegenschaft ein Wohn-(Geschäfts-)haus mit ca. 57 Wohnungen, zwei Geschäftslokalen, 24 Einstellplätzen usw. laut beiliegender Baubeschreibung - an denen Wohnungs(Geschäfts)eigentum begründet wird - errichte.

In der über den Erwerbsvorgang erstatteten Abgabenerklärung nahm die beschwerdeführende Partei "wegen § 4 GrEStG (Arbeiterwohnstätte)" die Freiheit von der Grunderwerbsteuer in Anspruch, doch setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien nach Durchführung einer Nachschau in einem an die beschwerdeführende Partei gerichteten Abgabenbescheid vom 3. März 1976 von einer Bemessungsgrundlage von S 338.736,-- Grunderwerbsteuer in der Höhe von S 27.099,-- fest. In der Begründung dieses Bescheides führte das Finanzamt lediglich aus, die E-KG sei keine Vereinigung im Sinne des § 4 Abs. 1 Z. 3 lit. a des Grunderwerbsteuergesetzes 1955, BGBl. Nr. 140 (GrEStG), weshalb die begehrte Steuerbefreiung nicht habe gewährt werden können.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung bestritt die beschwerdeführende Partei zunächst die von der Abgabenbehörde erster Instanz vertretene Auffassung, die Verkäuferin sei nicht als begünstigte Vereinigung im Sinne des § 4 Abs. 1 Z. 3 lit. a GrEStG anzusehen, als rechts- und tatsachenwidrig. Alle im Gesellschaftsvertrag vorgesehenen Unternehmensgegenstände der Verkäuferin stünden ausschließlich im Zusammenhang mit deren Hauptaufgabe, nämlich mit der Schaffung von Wohnungseigentum. Auch tatsächlich beschäftige sich die "Vereinigung" (gemeint die Verkäuferin) ausschließlich mit dem Liegenschaftsverkauf, dem anteiligen Abverkauf an Wohnungseigentumsnehmer und der Schaffung von Wohnungseigentum unter Inanspruchnahme öffentlicher Mittel. Davon abgesehen sei die in der Rechtsprechung vertretene Auffassung, eine Personengesellschaft (wie die Verkäuferin) könne keine "Vereinigung" im Sinne des § 4 Abs. 1 Z. 3 lit. a GrEStG sein, weil darunter nur juristische Personen verstanden werden könnten, abzulehnen. Auch die Gesellschafter der Verkäuferin hätten sich, wie dem Gesellschaftsvertrag zu entnehmen sei, zu einer Kommanditgesellschaft "vereinigt", und im übrigen habe das Finanzamt die Grunderwerbsteuerbefreiung für den streitgegenständlichen Vertrag bereits gemäß § 4 Abs. 1 Z. 2 lit. a GrEStG gewährt. Eine Zurücknahme der

bereits gewährten Begünstigung widerstreite dem § 294 BAO, da nicht die Rede davon sein könne, die dem Finanzamt überreichte Abgabenerklärung und der ihr angeschlossene Kaufvertrag hätten unrichtige oder irreführende Angaben enthalten.

Es treffe auch nicht zu - so lautet die Berufung weiter - wenn das Finanzamt behaupte, nicht die beschwerdeführende Partei selbst, sondern die Verkäuferin habe auf der Liegenschaft das Gebäude errichtet. Am 5. und 11. März 1971, dem Tag der Entstehung der Steuerschuld, habe eine "fertige Eigentumswohnung" weder im rechtlichen, noch im tatsächlichen Sinn bestanden. Es sei zwischen den Miteigentümern Wohnungseigentum weder vereinbart, noch grundbücherlich einverleibt gewesen und auf der Liegenschaft selbst habe sich eine Baustelle befunden, wobei der Gesamtbau erst zu 25 % hergestellt gewesen sei. Unter den Terminus "Schaffung einer Arbeiterwohnstätten falle laut Rechtsprechung aber auch die Fertigstellung eines angefangenen Bauwerkes. Schließlich sei auch noch zu erwähnen, dass die zu errichtende Wohnung im Rahmen der von der Wohnbauförderung 1968 genehmigten Ausstattung und der von der Wiener Landesregierung in Durchführung des Wohnbauförderungsgesetzes 1968 genehmigten Baukosten errichtet worden sei und daher nach einem Erlass des Bundesministeriums für Finanzen ohne jede weitere Prüfung als Arbeiterwohnstätte angesehen werden müsse.

Das Finanzamt gab dem Rechtsmittel der beschwerdeführenden Partei mit Berufungsvorentscheidung vom 6. Oktober 1976 keine Folge, doch gehört dieser Bescheid nicht mehr dem Rechtsbestand an, weil die beschwerdeführende Partei - ohne weitere Begründung - den Antrag stellte, ihre Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen.

Mit Bescheid vom 29. März 1977 hat sodann die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland die strittige Grunderwerbsteuer auf S 25.344,- herabgesetzt, im übrigen aber der Berufung keine Folge gegeben. In der Begründung der Rechtsmittelentscheidung hat die Finanzlandesdirektion der beschwerdeführenden Partei entgegengehalten, was die Ausnahme des streitgegenständlichen Erwerbsvorganges von der Besteuerung nach dem § 4 Abs. 1 Z. 3 GrEStG anlange, müsse es sich beim Verkäufer um eine begünstigte Vereinigung im Sinne dieser Gesetzesstelle handeln. Eine solche Vereinigung könne aber nur eine juristische Person sein. Mit Rücksicht darauf, dass es sich bei der Verkäuferin aber um eine Kommanditgesellschaft, also um eine Personengesellschaft und nicht um eine juristische Person handle, sei die Gewährung der Steuerbefreiung von vornherein ausgeschlossen. Aber auch die in der Berufung aufgestellte Behauptung, es sei für den angezeigten Vertrag die Grunderwerbsteuerbefreiung gemäß § 4 Abs. 1 Z. 2 lit. a GrEStG bereits gewährt worden, sei eine irrige Annahme, zumal eine derartige Befreiung bescheidmäßig niemals ausgesprochen worden sei, weshalb auch von der Zurücknahme einer Begünstigung gemäß § 294 BAO keine Rede sein könne.

Hinsichtlich der Bauherrnereignis der Verkäuferin - so lautet die Begründung der Berufungsentscheidung weiter - sei festzustellen, dass sich diese eindeutig aus Punkt I letzter Absatz des Kaufvertrages ergebe, wo ausdrücklich erklärt werde, dass auf der gegenständlichen Liegenschaft von der Verkäuferin ein Wohn-(Geschäfts-)haus mit ca. 57 Wohnungen, 2 Geschäftslokalen errichtet werde. Weiters erfolge laut Punkt VI des Vertrages die Übergabe und Übernahme der kaufgegenständlichen Eigentumswohnung mit der Erteilung der behördlichen Benützungsbewilligung bzw. einer allfälligen vorherigen Übergabe in die tatsächliche Benützung und Verwendung des Käufers. Daraus folge, dass sich die Verkäuferin zur Übergabe einer schlüsselfertigen Wohnung verpflichtet habe. Hiezu habe der Verwaltungsgerichtshof in seiner Rechtsprechung die Ansicht vertreten, dass ein einheitlicher, auf den Erwerb des Grundstückes und des Gebäudes gerichteter Kaufvertrag insbesondere dann anzunehmen sei, wenn die verkaufte Liegenschaft bzw. die Miteigentumsanteile an derselben, verbunden mit Wohnungseigentum, erst nach Fertigstellung des Gebäudes übergeben werden sollten. Was das Risiko der Bauführung betreffe, sei zu bemerken, dass der Beschwerdeführer nicht davon betroffen werde, zumal im Vertrag ein betragsmäßig genau fixierter Kaufpreis einschließlich der zu übernehmenden Baudarlehen aufscheine, wobei das Risiko, bei Lohn- und Materialpreiserhöhungen Nachzahlungen leisten zu müssen, unerheblich sei. Desgleichen könnten auch der Umstand, dass der Zeitpunkt der Fertigstellung der Wohnung nicht präzise bestimmt worden sei, sowie die Übernahme der Verpflichtung zur Bezahlung des Kaufpreises für die Eigentumswohnung, keineswegs als Risiko in preislicher Hinsicht gewertet werden. Wenn schließlich die baulichen Arbeiten im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses noch nicht beendet gewesen seien, so komme diesen Umstand keine wesentliche Bedeutung zu, weil nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes Gegenstand eines Kaufvertrages auch eine künftige Sache oder eine Sache sein könne, hinsichtlich welcher zur Erfüllung des Vertrages bestimmte Eigenschaften durch den Verkäufer erst geschaffen werden müssten. Mithin habe die Berufung, was die Ausnahme des Erwerbsvorganges von der Besteuerung anlange, als unbegründet abgewiesen werden müssen.

Gegen diese Berufungsentscheidung richtet sich die vorliegende, wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobene Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat darüber erwogen:

Im Einklang mit ihrem Vorbringen im Verwaltungsverfahren hält die beschwerdeführende Partei daran fest, die Abgabenbehörden hätten die Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung des § 4 Abs. 1 Z. 3 lit. a GrEStG auf den streitgegenständlichen Erwerbsvorgang zu Unrecht in Abrede gestellt. Nun ist nach dem Wortlaut der

eben erwähnten Vorschrift beim Wohnungseigentum der Erwerb eines Grundstücksanteiles von einer Vereinigung mit der statutenmäßigen Aufgabe der Schaffung von Wohnungseigentum oder von einem gemeinnützigen Bauträger durch eine Person, die zur Schaffung eines Wohnhauses und zur Begründung des Wohnungseigentums den Grundstücksanteil erwirbt, von der Besteuerung ausgenommen. Dass die Verkäuferin der streitgegenständlichen Liegenschaft nicht als ein gemeinnütziger Bauträger anzusehen ist, steht außer Streit. Die beschwerdeführende Partei könnte mithin nur dann mit Erfolg einen Anspruch auf Ausnahme des streitgegenständlichen Erwerbsvorganges von der Besteuerung erheben, wenn die Verkäuferin im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld - also der Verwirklichung des Erwerbsvorganges am 11. März 1971 - als eine Vereinigung mit der statutenmäßigen Aufgabe der Schaffung von Wohnungseigentum anzusehen wäre. Nun hat aber der Gerichtshof schon in dem Erkenntnis vom 16. Oktober 1969, Slg. Nr. 3970/F, und erst jüngst - die E-KG selbst betreffend - in dem Erkenntnis vom 21. September 1977, Zl. 893/76, dargetan, dass eine Kommanditgesellschaft, also eine Personengesellschaft, nicht als eine Vereinigung im Sinne des § 4 Abs. 1 Z. 3 GrEStG angesehen werden kann. Von dieser Rechtsmeinung, die im übrigen auch durch das Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 17. Februar 1977, Zl. 1519/74, in diesem Punkte unberührt geblieben ist, abzugehen, bietet der vorliegende Fall keinen Anlass. Ist aber die Verkäuferin nicht als eine Vereinigung im Sinne des § 4 Abs. 1 Z. 3 GrEStG anzusehen, dann fehlt es an einer der gesetzlichen Voraussetzungen, um den Erwerbsvorgang vom 5./11. März 1971 nach der eben erwähnten Gesetzesstelle von der Besteuerung ausnehmen zu können, und es erübrigt sich auch, Entstehungsgeschichte und Gesellschaftszweck der E-KG zu erörtern.

Des weiteren meint die beschwerdeführende Partei, eine "nachträgliche Vorschreibung" der strittigen Grunderwerbsteuer sei "ohne Vorliegen der Voraussetzungen des § 294 der Bundesabgabenordnung unzulässig". Nach Anzeige des Erwerbsvorganges sei die geforderte Abgabenbefreiung dadurch tatsächlich gewährt worden, dass ungeachtet der gesetzlich normierten Entscheidungspflicht der Behörde durch einen erheblichen Zeitraum eine "Gebührevorschreibung" nicht erfolgt sei, was nur den zwingenden Schluss zulasse, dass dem Befreiungsansuchen seitens der Behörde entsprochen worden sei. Indes gibt die beschwerdeführende Partei auch mit diesem Vorbringen zu erkennen, dass sie die Rechtslage verkennt. Zum einen sind Bescheide der Abgabenbehörden erster Instanz, die auf Grund von Abgabenerklärungen zu erlassen sind (wie etwa Abgabenbescheide in Angelegenheiten der Grunderwerbsteuer - vgl. § 18 GrEStG), gemäß § 311 Abs. 2 BAO von der Entscheidungspflicht ausgenommen, zum anderen bestimmt § 294 Abs. 1 BAO, unter welchen dort näher umschriebenen Voraussetzungen Bescheide, die Begünstigungen, Berechtigungen oder die Befreiung von Pflichten betreffen, durch die Abgabenbehörde abgeändert oder zurückgenommen werden können. Dass nun im vorliegenden Fall ein Bescheid, mit dem die Freiheit des Erwerbsvorganges vom 5./11. März 1971 von der Grunderwerbsteuer ausgesprochen worden wäre, in der Tat ergangen und in der Folge wieder zurückgenommen worden wäre behauptet die beschwerdeführende Partei selbst nicht, noch ist derartiges den Verwaltungsakten zu entnehmen, ganz abgesehen davon, dass dem Gesetz eine durch "Verschweigen" zu Stande kommende Grunderwerbsteuerbefreiung, die einen Rechtsanspruch auf das Unterbleiben der Abgabenfestsetzung begründen würde, durchaus fremd ist.

Die beschwerdeführende Partei erachtet sich aber auch dadurch in ihren Rechten als verletzt, weil der in Rede stehende Erwerbsvorgang nicht gemäß § 4 Abs. 1 Z. 2 lit. a GrEStG von der Besteuerung ausgenommen blieb. Nach dieser Gesetzesstelle ist beim Arbeiterwohnstättenbau der Erwerb eines Grundstückes zur Schaffung von Arbeiterwohnstätten von der Besteuerung ausgenommen. Der Verwaltungsgerichtshof hat nun diese Gesetzesstelle in ständiger Rechtsprechung (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 14. September 1972, Slg. Nr. 4425/F, und vom 5. Dezember 1974, Slg. Nr. 4764/F) dahin ausgelegt, dass "Schaffender" einer Arbeiterwohnstätte und somit der besonderen Ausnahme von der Besteuerung teilhaft nur derjenige sein kann, der auch als Bauherr der Arbeiterwohnstätte in Betracht kommt, was vor allem auf eine Person, die das Risiko der Bauführung nicht zu tragen hat, nicht zutreffen kann. Beim Erwerb von Miteigentumsanteilen an einer Liegenschaft, mit denen das Wohnungseigentum verbunden werden soll, kommt noch dazu, dass nur von der Eigentümergemeinschaft der Auftrag zur Errichtung eines Wohnhauses erteilt werden kann, wofür von vornherein die Fassung eines gemeinsamen, darauf abzielenden Beschlusses erforderlich ist. Misst man nun den Inhalt der Vertragsurkunde vom 5./11. März 1971 an diesen Grundsätzen, so zeigt sich - wie die Abgabenbehörden zutreffend erkannt haben -, dass von einer Bauherreneigenschaft der beschwerdeführenden Partei nicht die Rede sein kann. Aus den eingangs erwähnten Punkten I und II der Vertragsurkunde ergibt sich nämlich, dass nicht die Miteigentümergemeinschaft den Bauauftrag erteilt hat, sondern die Verkäuferin, und dass die beschwerdeführende Partei ohne rechtliche Verbindung mit den anderen Miteigentümern einen Grundstücksanteil erworben hat, mit dem das Wohnungseigentum an der von der Verkäuferin geplanten Wohnung verbunden werden sollte, ohne dass dem Käufer eine Einflussnahme auf die Gestaltung des Gesamtbauwerkes zustand - eines Bauwerkes, das die E-KG errichtet und das im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses (wie die beschwerdeführende Partei einräumt) bereits einen Bauwert von einem Viertel der projektierten Gesamtkosten erreicht hatte. Dem kann auch nicht entgegengehalten werden, die Rechtsmeinung der Abgabenbehörden wäre nur dann richtig, wenn das Gebäude zur Zeit des Vertragsabschlusses schon fertig gestellt gewesen sei, denn Gegenstand eines Kaufvertrages kann 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 (vgl. das Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 24. Mai 1971, Slg. Nr. 4234/F). Die Tatsache schließlich, dass der Bau nach den Vorschriften des Wohnbauförderungsgesetzes 1968, BGBl. Nr. 280/1967, mit öffentlichen Mitteln gefördert wurde - worauf die beschwerdeführende Partei

nachdrücklich hinweist -, weshalb nach einem Erlass des Bundesministeriums für Finanzen (vom 20. Dezember 1967, verlautbart im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung Nr. 11/1968) keine Grunderwerbsteuer angefordert werden dürfe, vermag der Beschwerde schon deshalb nicht zum Erfolg zu verhelfen, weil jener Erlass keine für den Gerichtshof beachtliche Rechtsquelle darstellt (vgl. in diesem Zusammenhang das hg. Erkenntnis vom 28. März 1977, Zl. 159/76).

Die vorliegende Beschwerde erweist sich somit in allen Punkten als unbegründet, weshalb sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG 1965 in der Fassung der Novelle BGBl. Nr. 316/1976, abzuweisen war.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf § 48 Abs. 2 lit. a und b VwGG 1965 im Zusammenhalt mit Art. I Z. 4 und 5 sowie Art. III Abs. 2 der Verordnung des Bundeskanzlers vom 31. Oktober 1977, BGBl. Nr. 542.

Wien, am 17. 2. 1978