

Verwaltungsgerichtshof

Zlen. 82/16/0158, 0159

## I M N A M E N D E R R E P U B L I K !

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Kobzina und die Hofräte Dr. Salcher, Dr. Närr, Mag. Meinl und Dr. Kramer als Richter, im Beisein des Schriftführers Richter Mag. Dr. Walter, über die Beschwerden des Dkfm. H G in K, vertreten durch Rechtsanwalt A in X, gegen die Bescheide der Finanzlandesdirektion für Kärnten je vom 10. August 1982, 1. GZ. 241/1-6/1982, und 2. GZ. 242-6/1982, je betreffend Wiederaufnahme eines Grunderwerbsteuerverfahrens mit erhöhter Festsetzung der Grunderwerbsteuer, zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.800,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

### E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e :

Da es sich bei den angefochtenen Bescheiden um sogenannte - im fortgesetzten Verfahren erlassene - Ersatzbescheide auf Grund der Beschwerden desselben Beschwerdeführers gegen die Bescheide der Finanzlandesdirektion für Kärnten je vom 30. Juni 1980, die der Verwaltungsgerichtshof mit seinem Erkenntnis vom 5. November 1981, Zlen. 16/3143, 3144/80, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben hat, handelt, wird zunächst zur Vermeidung von Wiederholungen hinsichtlich des Verwaltungsgeschehens bis einschließlich 30. Juni 1980 sowie des dem zitierten Erkenntnis zugrunde gelegenen Beschwerdeverfahrens und der vom Verwaltungsgerichtshof bereits dargelegten Rechtsansichten auf die Entscheidungsgründe des zitierten Erkenntnisses verwiesen.

Zum besseren Verständnis sei jedoch folgendes hervorgehoben: Der Verwaltungsgerichtshof hat damals - und daher gemäß dem § 63 Abs. 1 VwGG 1965 auch für die belangte Behörde und ihn bindend - die Zulässigkeit einer amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund einer abgabenbehördlichen Prüfung für den Fall der aktenmäßigen Erkennbarkeit, daß der Abgabenbehörde erst nachträglich die Tatumstände zugänglich gemacht wurden, von denen sie nicht schon Kenntnis hatte, bejaht. Konkret für das fortgesetzte Verfahren hat der Verwaltungsgerichtshof weiters ausgeführt, es könnte zur Beurteilung, ob der Beschwerdeführer „Schaffender“ im Sinne der Ausnahme von der Besteuerung nach dem § 4 Abs. 1 Z. 2 lit. a GrEStG gewesen sei, unter Umständen schon der (jeweilige) Kaufvertrag vom 14. Mai 1975 ausreichen. In bezug auf die Bemessungsgrundlage wäre es indes erforderlich, daß dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Klagenfurt im Erstverfahren der jeweils konkrete Baudurchführungsvertrag vorgelegen sei.

Diese zuletzt genannte Frage wurde von den im fortgesetzten Verfahren von der belangten Behörde dazu vernommenen vier Personen (dem Rechtsanwalt Dr. H P, dem Sachbearbeiter sowie dessen Gruppenleiter des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern in Klagenfurt und von I O) übereinstimmend verneint. Auch der Beschwerdeführer führte nach Gewährung des Parteiengehörs in seinem Schriftsatz vom 19. Juli 1982 in diesem Zusammenhang aus: „Aus dieser Betriebsprüfung war dem Finanzamt bereits die gesamte Vorgangsweise konkret bekannt, insbesondere der Vorgang der Errichtung eines Kaufvertrages einerseits und eines Baudurchführungsvertrages andererseits. Dies hat sich zwar nicht konkret auf die Projekte F-Straße und S-Gasse bezogen, ...“

Mit den nunmehr angefochtenen Bescheiden je vom 10. August 1982 wies die Finanzlandesdirektion für Kärnten jeweils die streitgegenständliche Berufung als unbegründet ab und sprach aus, daß die Grunderwerbsteuer für den Erwerb der Grundstücksanteile samt der damit verbundenen Eigentumswohnung laut Vertrag vom 14. Mai 1975 mit 8 % von 1. S 220.000,-- bzw. 2. S 700.000,--, somit in Höhe

von 1. S 17.600,-- bzw. 2. S 56.000,-- festgesetzt werde. Dies im wesentlichen unter Hinweis auf den § 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG mit folgender Begründung:

Der als Alleineigentümer der gegenständlichen Liegenschaft die Grundstücksanteile verkaufende Baumeister H O, mit dem auch der Baudurchführungsvertrag abgeschlossen worden sei, habe das zu errichtende Gebäude geplant und mit dessen Bau begonnen gehabt, als der jeweilige Vertrag mit dem Beschwerdeführer abgeschlossen worden sei. Das Bauansuchen sei bereits am 2. März 1973 durch Baumeister H O eingereicht worden. Die Baubewilligung sei an ihn durch „Bescheid der Landeshauptstadt Klagenfurt vom 23. August 1973 erfolgt“. Der Beschwerdeführer sei weder allein noch im Zusammenhang mit allen anderen Miteigentümern gegenüber der Baubehörde als Bauherr aufgetreten. Die Absicht des Verkäufers der Grundstücksanteile, Eigentumswohnungen zu bauen und zu verkaufen, werde auch durch zahlreiche in Kärntner Tageszeitungen erschienene Inserate erwiesen. Darin seien Käufer für ausstattungsmäßig und größenmäßig sowie auch preislich fixierte Eigentumswohnungen gesucht worden. Das gesamte Projekt sei auch in der geplanten Form durchgeführt worden. Der Kaufvertrag über den Erwerb des jeweiligen Grundstücksanteiles verbunden mit dem Wohnungseigentum an einer bestimmten Wohnung sei erst am 14. Mai 1975 abgeschlossen worden. Auch der jeweilige Baudurchführungsvertrag sei erst - nach Fixierung aller Einzelheiten des Bauvorhabens - am 7. November 1973 errichtet worden. Das Ansuchen um Erteilung der Benützungsbewilligung sei von der Firma O in deren Namen an die Baubehörde gestellt worden. Der Bauunternehmer habe sich auch ausdrücklich das Urheberrecht an allen Zeichnungen und Plänen vorbehalten (Punkt VIII. des jeweiligen Baudurchführungsvertrages). Dem Beschwerdeführer seien als Angestelltem der „Baufirma“ H O die kaufmännische Leitung und teilweise auch Planungstätigkeiten übertragen gewesen. Er habe in dieser Funktion jedoch nur als Angestellter der „Baufirma“ gewirkt. Die Firma H O selbst sei eine Einzelfirma gewesen. Durch die Tätigkeit des Beschwerdeführers im Rahmen der Firma sei noch nicht bewirkt worden, daß diese als Gesellschaft anzusehen sei. Unabhängig von den

persönlichen Verhältnissen sei nicht jeder an einem Bau oder an einer Projektierung mitwirkende Mitarbeiter auch als Bauherr anzusehen, auf dessen Risiko das Bauwerk errichtet werde. Der Beschwerdeführer habe ausgeführt, es seien dem jeweiligen Kaufvertrag mündliche Absprachen vorangegangen und auf seinen Wunsch zwei Wohnungen zu einer größeren zusammengezogen, Wände verlegt und Lichtkuppeln eingesetzt worden. Dies könne nicht als maßgebliche Bestimmung des Bauvorhabens gewertet werden. Der Verkäufer habe im vorliegenden Fall die Verpflichtung übernommen, auf dem Grundstück ein Bauwerk zu errichten. Die Veräußerung des jeweiligen Grundstücksanteiles wäre nicht ohne die Übernahme der Gebäudeherstellungspflicht vereinbart worden. Der Käufer hätte nach dem jeweiligen Kaufvertrag und nach dem jeweiligen Baudurchführungsvertrag auch bei Nichterfüllung der Verpflichtungen des Verkäufers nur die Gesamtvereinbarung kündigen können. Der Bau des Wohnhauses sei nicht von der Gesamtheit der späteren Miteigentümer veranlaßt und durchgeführt worden, sondern jeder einzelne Wohnungsinteressent habe Rechte und Pflichten nur für die von ihm zu erwerbende Wohneinheit übernommen. Die Begründung der Rechte in bezug auf die jeweilige Eigentumswohnung sei direkt zwischen dem einzelnen Käufer und der „Baufirma“ erfolgt, nicht aber durch eine Vereinbarung innerhalb einer Wohnungseigentümergeinschaft. Der Umstand, daß Rechtsanwalt Dr. P. gemeinsam mit dem Bauunternehmer Verfügungen über das Konto „Hausgemeinschaft F-Straße“, auf das die Wohnungswerber ihre Zahlungen zu leisten gehabt hätten, durchgeführt habe, könne keinen Hinweis auf die Bauherreneigenschaft geben, da Dr. P. mit der Vertragserrichtung und mit der rechtlichen Vertretung des Bauunternehmers H. O. betraut gewesen sei. Der Beschwerdeführer habe nach Punkt IV. des jeweiligen Baudurchführungsvertrages auf dieses Konto Zahlungen leisten sollen, jedoch weder allein noch durch eine Hausgemeinschaft darüber verfügen können. Die formelle Bildung einer Eigentümergeinschaft sei nicht erfolgt. Die „Wohnungseigentümergeinschaft F-Straße“ sei erst im Jahre 1975 gegründet worden, also zu einem Zeitpunkt, in dem das Wohnhaus bereits bezugsfertig gestellt gewesen sei. Sie habe eine reine

Verwaltungstätigkeit ausgeübt. Es habe jeder Miteigentümer ohne vorherige Absprache oder Verbindung mit den anderen Anteilswerbern und auch ohne Fassung eines einheitlichen Entschlusses die „Baufirma“ O mit der Errichtung einer Wohneinheit beauftragt. Das Baurisiko sei nicht vom Beschwerdeführer, sondern von der „Baufirma“ O getragen worden. Aus dem jeweiligen Baudurchführungsvertrag ergebe sich, daß die Bausumme incl. Grundanteil und Ausstattung laut Ausstattungsblatt mit einem einheitlichen Betrag von S 220.000,-- bzw. S 700.000,-- bestimmt gewesen sei. Der Beschwerdeführer sei verpflichtet gewesen, diesen Betrag jeweils auf das Konto „Hausgemeinschaft F-Straße“ einzuzahlen. Im Punkt VII. des jeweiligen Baudurchführungsvertrages sei vorgesehen, daß auch die Kosten der Grundaufschließung sowie sonstige Nebenkosten in der Bausumme enthalten seien. Das Kostenrisiko sei durch die Fixpreisvereinbarung im jeweiligen Baudurchführungsvertrag ausgeschaltet worden. Der Beschwerdeführer sei nicht verpflichtet gewesen, eine Ausfallshaftung zu tragen, und bei Nichtverkauf einzelner Eigentumswohnungen hätte sich der von ihm zu entrichtende Kaufpreis nicht anteilmäßig erhöht. Eine Änderung der Baukosten oder zufällige Umstände, die eine Verzögerung in der Baufertigstellung nach sich gezogen hätten, wie auch der Nichtverkauf von Wohneinheiten hätten sich nur im Vermögen der „Baufirma“ O nicht aber im Vermögen des Beschwerdeführers ausgewirkt, der damit kein Risiko bezüglich des Gewinnes oder Verlustes betreffend das Gesamtprojekt getragen oder mitgetragen habe. Da nach dem Gesamtbild aller Rechtsvorgänge die Schaffung des Wohnhauses durch die „Baufirma“ H O und nicht durch den Beschwerdeführer und die anderen Miteigentümer erfolgt sei, sei die Grunderwerbsteuerbefreiung nach dem § 4 Abs. 1 Z. 2 lit. a GrEStG zu versagen und die Grunderwerbsteuer vom Grundanteil zusätzlich der angefallenen Baukosten vorzuschreiben gewesen.

Abschließend bejahte die Finanzlandesdirektion für Kärnten die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme gemäß dem § 303 Abs. 4 BAO, u. a. deshalb, weil als Kaufpreis im Kaufvertrag wie auch in der Abgabenerklärung

nur der Preis für den Grundstücksanteil offengelegt worden sei. Bei der Erfüllung seiner Anzeige- und Offenlegungspflicht nach dem § 123 BAO hätte der Beschwerdeführer auch die jeweiligen konkreten Baudurchführungsverträge dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Klagenfurt vorlegen oder die gesamte Bausumme im Kaufvertrag oder in der Abgabenerklärung anführen müssen. Auf Grund der Angaben der im fortgesetzten Verfahren vernommenen vier Personen sei erwiesen, daß im Jahre der Beendigung des erstinstanzlichen Verfahrens (Bescheid vom 18. September 1975) dem genannten Finanzamt der jeweilige Baudurchführungsvertrag des Beschwerdeführers vom 7. November 1973 sowie die vereinbarte Bausumme (incl. Grundanteil) unbekannt gewesen sei.

Gegen diese beiden Bescheide der Finanzlandesdirektion für Kärnten vom 10. August 1982 richten sich die vorliegenden Beschwerden, in denen jeweils Rechtswidrigkeit des Inhaltes geltend gemacht wird.

Der Bundesminister für Finanzen legte die Verwaltungsakten sowie die die gegenständliche Wohnanlage betreffenden Bauakten und die von der belangten Behörde erstatteten Gegenschriften vor. In diesen wird die kostenpflichtige Abweisung der jeweiligen Beschwerde als unbegründet beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat die beiden anhängigen Beschwerdefälle wegen ihres engen sachlichen und persönlichen Zusammenhanges zur gemeinsamen Beratung und Entscheidung verbunden und hierüber erwogen:

Der Beschwerdeführer behauptet - dies ergibt sich durch Zusammenfassung seiner Ausführungen im Sinne des § 28 Abs. 1 Z. 4 VwGG 1965 (Beschwerdepunkte) auf Seite 3 und 13 der Beschwerde - „insbesondere“ in seinen Rechten 1. auf richtige Anwendung der Bestimmungen a) der §§ 1 und 4 GrEStG sowie b) des § 303 BAO im Zusammenhang mit den §§ 207 und 208 BAO und 2. auf Erlassung einer Berufungsentscheidung, die in ihrer Begründung für ihn auch hinsichtlich der Feststellungen, von denen die Behörde bei der Entscheidung ausgehe, überprüfbar sei (§ 288 BAO „in Verbindung mit § 60 AVG“), verletzt zu

sein. Hilfsweise stellt er den Antrag, die vorliegenden Akten zur Überprüfung der Verfassungsmäßigkeit der Bestimmung des § 208 BAO unter Bedachtnahme auf seine diesbezüglichen Argumente an den Verfassungsgerichtshof abzutreten und diesem zuzuleiten.

Vorweg ist zu bemerken, daß eine solche „Abtretung des Aktes“ an den Verfassungsgerichtshof zur Überprüfung der Verfassungsmäßigkeit (hier der Bestimmung des § 208 BAO) im Gesetz nicht vorgesehen ist (siehe z. B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. Dezember 1981, Zl. 16/3798/80). Zur Vermeidung von Mißverständnissen wird jedoch bemerkt, daß die Ausführungen des Beschwerdeführers in diesem Zusammenhang - ganz abgesehen von der Frage der Präjudizialität - nicht geeignet sind, im Sinne des Art. 89 Abs. 2 zweiter Satz in Verbindung mit Art. 135 Abs. 4 B-VG, Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit des § 208 BAO auszulösen. Der Beschwerdeführer bringt im Zusammenhang vor, gemäß dem § 207 Abs. 2 BAO betrage die Verjährungsfrist fünf Jahre, wobei allerdings § 208 BAO normiere, daß der Verjährungsbeginn erst einsetzen solle mit Beginn des auf die Verwirklichung des steuerbaren Tatbestandes folgenden Jahres. Letztere Bestimmung erscheine aber deutlich verfassungswidrig, weil dadurch der Gleichheitsgrundsatz des Art. 2 des Staatsgrundgesetzes verletzt erscheine.

Zunächst übersieht der Beschwerdeführer die Spezialbestimmung des § 208 Abs. 2 BAO in der hier maßgebenden Fassung vor Art. I Z. 83 der Novelle BGBl. Nr. 151/1980, wonach für den Fall, daß ein der Erbschafts- und Schenkungssteuer oder der Grunderwerbsteuer unterliegender Erwerbsvorgang nicht ordnungsgemäß der Abgabenbehörde angezeigt wird, die Verjährung des Rechtes zur Festsetzung dieser Abgaben nicht vor Ablauf des Jahres beginnt, in dem die Abgabenbehörde von dem Erwerbsvorgang (vollständige) Kenntnis erlangt. Dabei kann dem Beschwerdeführer durchaus darin beigelegt werden, daß die Grunderwerbsteuerpflicht auslösenden Rechtsgeschäfte in Wahrheit nicht die (nicht ordnungsgemäß angezeigten) Kaufverträge vom Jahre 1975, sondern bereits die (überhaupt nicht angezeigten) Baudurchführungsverträge vom 7. November 1973

gewesen seien. Dieser Umstand belastet die angefochtenen Bescheide jedoch weder mit Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit der belangten Behörde, weil nicht über eine andere „Sache“ im Sinne des § 289 BAO entschieden wurde (siehe u. a. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 3. Juni 1982, Zl. 81/16/0059), noch mit einer wesentlichen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften, zumal die belangte Behörde zu keinem anderen - für den Beschwerdeführer günstigeren - Bescheid hätte kommen können. Rechtswidrigkeit des Inhaltes infolge eines Widerspruches zwischen Spruch und Begründung liegt schon deshalb nicht vor, weil die Anführung der Kaufverträge vom 14. Mai 1975 im Spruch der angefochtenen Bescheide offensichtlich nur im Zusammenhang „samt der damit verbundenen Eigentumswohnung laut Vertrag vom 14. Mai 1975“ zu lesen ist, zumal dort - im Gegensatz zu den Baudurchführungsverträgen - eine ganz genaue Beschreibung der Wohnung enthalten ist. Im übrigen hat der Verfassungsgerichtshof in seinem zu dem § 209 Abs. 1 letzter Satz BAO („mit Ablauf des Jahres“) ergangenen Erkenntnis vom 17. Juni 1978, B 528/76, Slg. Nr. 8313, in diesem Zusammenhang keine unsachliche Regelung erblickt und auch andere Bedenken verneint.

Gemäß dem § 307 Abs. 1 BAO ist mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden. Wenn auch diese Bestimmung die Verbindung des Wiederaufnahmebescheides mit dem neuen Sachbescheid anordnet, so ist doch jeder dieser Bescheide für sich einer Berufung zugänglich, wie auch jeder dieser Bescheide für sich der Rechtskraft teilhaftig werden kann (siehe u. a. Stoll, Bundesabgabenordnung, Handbuch, 1980, Seite 733 Abs. 2 und die dort zitierte Rechtsprechung). Daraus ergibt sich, daß auch die Begründung einer solchen verbundenen Entscheidung - in logischer Reihenfolge - Ausführungen zum *iudicium rescindens* (Wiederaufnahmeverfahren oder Aufhebungsverfahren) und zum

iudicium rescissorium (wiederaufgenommenes Verfahren oder Erneuerungsverfahren) zu enthalten hat.

Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinem den ersten Rechtsgang beendenden Erkenntnis vom 5. November 1981, Zl. 16/3143, 3144/80, dargetan hat, war für die Beurteilung der Rechtmäßigkeit oder Rechtswidrigkeit der gegenständlichen Wiederaufnahme die Frage jedenfalls in bezug auf die Bemessungsgrundlage von Bedeutung, ob dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Klagenfurt der jeweilige konkrete Baudurchführungsvertrag vorgelegen war. Da dies nach den unbedenklichen Feststellungen der belangten Behörde, denen auch der Beschwerdeführer nichts entgegenzusetzen vermag, nicht der Fall war, so sind durch diese Baudurchführungsverträge Tatsachen und Beweismittel hervorgekommen, die im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO im Verfahren nicht geltend gemacht worden waren. Schon die Kenntnis der in den konkreten Baudurchführungsverträgen angeführten Bausummen allein, geschweige denn in Verbindung mit dem Ergebnis des sonstigen Verfahrens, hätte im Sinne der zuletzt zitierten Gesetzesstelle einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt. In diesem Zusammenhang übersieht der Beschwerdeführer bei seinen Ausführungen, wonach dem genannten Finanzamt schon im Erstverfahren allgemein die Kombination von Kaufvertrag und Baudurchführungsvertrag bekannt gewesen sei, daß es - wie bereits dargetan - für die Wiederaufnahme jeweils auf den konkreten Baudurchführungsvertrag und u. a. auf die nur darin konkret enthaltene Bausumme ankommt. Schon deshalb kann dem Argument des Beschwerdeführers, das genannte Finanzamt hätte aus der Gegenüberstellung des Kaufpreises einerseits mit der im Kaufvertrag genau geschilderten Wohnungseigentumseinheit samt Garage andererseits wissen müssen, daß der im Kaufvertrag genannte Kaufpreis sich ausschließlich auf den Grundanteil beziehe, rechtliche Relevanz nicht zukommen. Wie bereits im zitierten hg. Erkenntnis vom 5. November 1981, Zlen. 16/3143, 3144/80, dargetan, ist es für die amtswegige Wiederaufnahme unmaßgeblich, ob die neuen Umstände im Erstverfahren unverschuldet nicht berücksichtigt worden sind

oder ob jemanden hieran eine Schuld - z. B. durch die Unterlassung weiterer Ermittlungen auf Grund des Kaufvertrages hinsichtlich der Höhe der Baukosten - trifft. Entgegen der vom Beschwerdeführer - offensichtlich unter dem Blickwinkel des § 307 Abs. 2 BAO, wonach in der Sachentscheidung eine seit Erlassung des früheren Bescheides eingetretene Änderung der Rechtsauslegung, die sich auf ein Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes oder Verwaltungsgerichtshofes oder auf eine allgemeine Weisung des Bundesministers für Finanzen stützt, nicht zum Nachteil der Partei berücksichtigt werden darf - dargelegten Auffassung kommt jedoch der Frage, ob die Behörde bei Kenntnis der Baukosten zum damaligen Zeitpunkt - offensichtlich gemeint tatsächlich - anders entschieden hätte oder nicht, schon deshalb keine Bedeutung zu, weil bereits nach der früheren Rechtsprechung der Kaufpreis für eine noch nicht fertiggestellte Eigentumswohnung Teil der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer war, wenn der Verkäufer sich anlässlich des Abschlusses eines Kaufvertrages über einen ideellen Miteigentumsanteil zur Fertigstellung des bereits begonnenen Baues verpflichtete und die Übergabe des Liegenschaftsanteiles erst nach Fertigstellung des Gebäudes erfolgen sollte (siehe u. a. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 3. Februar 1964, Zl. 105/63, Slg. Nr. 3019/F). Wenn der Beschwerdeführer vermeint, es käme der Tatsache, daß nicht einmal die vernommenen Zeugen (Sachbearbeiter und Gruppenleiter des genannten Finanzamtes) behaupteten, sie hätten bei Kenntnis der Höhe der Baukosten eine anderslautende Entscheidung erlassen bzw. veranlaßt, so verkennt er die Rechtslage. Es genügt nämlich die Möglichkeit eines Einflusses des Wiederaufnahmsgrundes auf die Sachentscheidung (siehe u. a. Stoll, a. a. O., Seite 725 f und die dort zitierte Rechtsprechung).

Entgegen der vom Beschwerdeführer vertretenen Auffassung verfügte die belangte Behörde mit den angefochtenen Bescheiden somit in nicht rechtswidriger Weise durch die Abweisung der Berufungen des Beschwerdeführers gegen die Bescheide des genannten Finanzamtes vom 20. November 1978 als unbegründet die Wiederaufnahme der durch die Bescheide desselben Finanzamtes vom

16. September 1975 bzw. vom 11. August 1975 rechtskräftig abgeschlossen  
gewesenen Grunderwerbsteuerverfahren.

Obwohl der Beschwerdeführer in den mit den zuletzt zitierten Bescheiden aus  
dem Jahre 1975 rechtskräftig abgeschlossen gewesenen Grunderwerbsteuerverfahren  
die Versagung der besonderen Ausnahme von der Besteuerung beider  
gegenständlicher Erwerbsvorgänge nach dem § 4 Abs. 1 Z. 2 lit. a GrEStG nicht  
bekämpft hatte, war es ihm nicht verwehrt, in den nunmehrigen  
wiederaufgenommenen Verfahren zu behaupten, nicht der Veräußerer der  
Grundstücksanteile, sondern er sei Schaffender der Arbeiterwohnstätten gewesen.

Auf Grund der von der belangten Behörde getroffenen unbedenklichen  
Feststellungen ergibt sich jedoch - wie noch näher zu begründen sein wird - das  
Gegenteil.

Zunächst ist dem Beschwerdeführer entgegenzuhalten, daß Verweisungen auf  
den Inhalt eines in einem anderen Verfahren eingebrachten Schriftsatzes keine  
gesetzmäßige Darlegung der Beschwerdegründe im Sinne des § 28 Abs. 1 Z. 5  
VwGG 1965 darstellen und unbeachtlich sind (siehe aus der übereinstimmenden  
Rechtsprechung beider Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts das Erkenntnis des  
Verwaltungsgerichtshofes vom 29. März 1982, Zl. 81/12/0194, und das Erkenntnis  
des Verfassungsgerichtshofes vom 23. Februar 1978, G 43/76, Slg. Nr. 8241).

Gemäß dem § 4 Abs. 1 Z. 2 lit. a GrEStG ist von der Besteuerung u. a. beim  
Arbeiterwohnstättenbau der Erwerb eines Grundstückes zur Schaffung von  
Arbeiterwohnstätten ausgenommen. Nach ständiger Rechtsprechung des  
Verwaltungsgerichtshofes ist dafür, wer als „Schaffender“ im Sinne dieser  
Gesetzesstelle anzusehen ist, nicht nur maßgebend, in wessen Vermögen sich das  
wirtschaftliche Risiko der Bauführung auswirkt; bei einem Erwerb von  
Liegenschaftsanteilen einer Liegenschaft, mit denen das Wohnungseigentum  
verbunden werden soll, kommt vielmehr noch hinzu, daß nur von der  
Eigentümergeinschaft der Auftrag zur Errichtung eines Wohnhauses erteilt

werden kann, wofür von vornherein die Fassung eines gemeinsamen, darauf abzielenden Beschlusses erforderlich ist (siehe das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. Dezember 1981, Zl. 16/3798/80, und die darin zitierte Rechtsprechung).

Der Beschwerdeführer erblickt einen Widerspruch in der Begründung der - diesbezüglich seiner Meinung nach unüberprüfbaren - angefochtenen Bescheide, weil einerseits festgestellt worden sei, eine Einflußnahme des Beschwerdeführers auf die Bauführung habe nur insoweit zugetroffen, als es sich hierbei um Änderungen in Einrichtung und Ausstattung der für den Beschwerdeführer vorgesehenen Wohnung handle, und andererseits ausgeführt werde, daß auf Grund der Veranlassung des Beschwerdeführers zwei Wohnungen zu einer größeren Wohnung zusammengezogen, Wände verlegt und Lichtkuppeln eingesetzt worden seien. Dieser behauptete Widerspruch besteht jedoch nicht. Vielmehr ist diese zusammengelegte Wohnung - im Zuge der Zusammenlegung erfolgte auch das Verlegen der Wände und Einsetzen der Lichtkuppeln - die größere der beiden vom Beschwerdeführer erworbenen Eigentumswohnungen. Dies ergibt sich sowohl aus der Berufung des Beschwerdeführers vom 19. Dezember 1978 als auch bereits aus dem betreffenden Kaufvertrag, in dem die Größe dieser Wohnung einschließlich der 140,65 m<sup>2</sup> großen Terrasse mit 326,98 m<sup>2</sup> angegeben wurde. In diesem Fall bedarf es schon wegen der dem Beschwerdeführer mangelnden Bauherreneigenschaft - siehe die folgenden Ausführungen - keiner weiteren Prüfung, ob die Nutzflächengröße dieser zusammengelegten Wohnung das für eine Arbeiterwohnstätte zulässige Höchstausmaß von 130 m<sup>2</sup> (siehe das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 15. September 1983, Zl. 83/16/0116, und die darin zitierte Rechtsprechung) übersteigt. Da der behauptete Widerspruch nicht vorliegt, kam die belangte Behörde keineswegs rechtswidrig zu der Auffassung, es handle sich nur um Sonderwünsche des Beschwerdeführers und nicht um seine Einflußnahme als Wohnungseigentumsbewerber auf die gesamte Konstruktion (siehe u. a. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 2. Juni 1982, Zl. 81/16/0059), an

deren Plänen dem Veräußerer überdies laut Punkt VIII. der Baudurchführungsverträge sein Urheberrecht verbleiben sollte.

Der Beschwerdeführer behauptet weiters, die Formulierung der Baudurchführungsverträge spreche eindeutig dafür, daß die Liegenschaftsmit- und späteren Wohnungseigentümer als „Schaffende“ im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes anzusehen seien, wobei insbesondere auf folgende Formulierungen verwiesen werde:

„a) Sämtliche Zahlungen seitens des Auftraggebers sind auf das Konto Nr. 2731 lautend auf Hausgemeinschaft F-Straße einzuzahlen;

b) ein Teil der Bauleistungen wird vom Auftragnehmer im Namen und für Rechnung des Auftraggebers vergeben;

c) der Auftragnehmer ist zur Wahrung der Rechte des Auftraggebers im Rahmen der ihm obliegenden Aufgaben berechtigt;

d) jeder Handwerker haftet für seine Leistungen unmittelbar den einzelnen Auftraggebern gegenüber, welche unter dem Titel ‚Hausgemeinschaft F-Straße‘ zusammengefaßt sind;

die Schlüsselübergabe erfolgt ... nach Abnahme der mängelfreien Wohnungen durch den Auftraggeber.“

Diese - überdies vom Beschwerdeführer im wesentlichen aus dem Zusammenhang gerissenen - Stellen vermögen seinen Standpunkt nicht zu stützen. Die belangte Behörde kam frei von Rechtsirrtum, insbesondere auf Grund der Stellung des Baumeisters H O, dem die Baubewilligung bereits geraume Zeit vor Abschluß der Baudurchführungsverträge erteilt worden war (siehe z. B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. Dezember 1981, Zl. 16/3798/80), im Bauverfahren und der fix vereinbarten Bausummen (siehe die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. April 1980, Zl. 177/79, und vom 17. Februar 1983, Zlen. 82/16/0143 - 0150) zu der Annahme, daß die Auftraggeber vom Auftragnehmer nicht nur den Liegenschaftsanteil, sondern auch jeweils eine vom Auftragnehmer zu errichtende Eigentumswohnung erwerben wollten.

Daran vermag auch die vom Beschwerdeführer vorgetragene Behauptung, durch die Bevollmächtigung des Rechtsanwaltes Dr. P durch alle

Wohnungseigentumsbewerber, somit der Miteigentümer - und Hausgemeinschaft, sei schlüssig die Zustimmung zur gemeinsamen Errichtung des gesamten Objektes erteilt worden, nichts zu ändern. Mit diesen Ausführungen entfernt sich der Beschwerdeführer nämlich von den aktenkonformen Feststellungen der belangten Behörde, wonach jeder Wohnungseigentumsbewerber lediglich für die von ihm zu erwerbende Eigentumswohnung Rechte und Pflichten übernahm. Es könnte aber nur eine Willenseinigung der Wohnungseigentumsbewerber zur gemeinsamen Errichtung der gesamten Anlage unter gemeinsamer Tragung des gesamten Risikos und gemeinsamer Erteilung der hiezu erforderlichen Aufträge eine Bauherreneigenschaft des Beschwerdeführers begründen, wenn - wie im vorliegenden Fall - ein Wohnhaus durch ein einheitliches Bauvorhaben neu geschaffen wird (siehe das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 16. September 1982, Zl. 81/16/0117). Der Beschwerdeführer versucht weiters, die Beschwerde mit der Behauptung zum Erfolg zu führen, es sei unrichtig, daß die „Hausgemeinschaft (= Gesellschaft bürgerlichen Rechts)“ nach außen nicht in Erscheinung getreten sei. Tatsächlich hätten die Garantiebriefe sowie die Rechnungen der beauftragten Professionisten auf die Hausgemeinschaft gelaute und es sei ein Konto der Hausgemeinschaft vorhanden gewesen, über das die von ihr bevollmächtigten Personen zeichnungsberechtigt gewesen seien. Hier übersieht der Beschwerdeführer vor allem, daß die Bevollmächtigung nach den von der belangten Behörde getroffenen unbedenklichen Feststellungen nicht durch die Hausgemeinschaft, sondern durch die einzelnen Wohnungseigentumsbewerber erfolgte, und daß zum Vorliegen einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts als wesentliches Merkmal auch das organisierte Zusammenwirken der Gesellschafter gehört. Der Gesellschaftsvertrag ist ein Organisationsvertrag, der insbesondere Bestimmungen über Geschäftsführung und Vertretung zu enthalten hat. Auch daran fehlte es im vorliegenden Fall. Inhaltsgleiche Erklärungen der Miteigentümer vermögen den erforderlichen gemeinsamen, auf Errichtung des Bauwerkes abzielenden Beschluß der Eigentümergemeinschaft nicht zu ersetzen (siehe das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. Dezember 1981, Zl. 16/3798/80,

und die darin zitierte Rechtsprechung, sowie das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. Februar 1983, Zlen. 82/16/0143 - 0150, und die darin enthaltene Judikaturübersicht).

Bei seinen Ausführungen, es sei auch nicht richtig, „daß die Baufirma“ und nicht die Gemeinschaft der Wohnungseigentumsbewerber das Errichtungsrisiko getragen hätte, entfernt sich der Beschwerdeführer ebenfalls vom unbedenklich festgestellten Sachverhalt. Derjenige ist Bauherr, in dessen Vermögen sich das finanzielle und wirtschaftliche Risiko der Bauführung auswirkt. Demnach „schafft“ bei Vereinbarung eines Fixpreises bzw. bei einer fix vereinbarten Bausumme für die fertige Wohnstätte nicht der Erwerber, sondern der Veräußerer (siehe insbesondere das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. April 1980, Zl. 177/79, und die darin zitierte Rechtsprechung).

Aus den angeführten Erwägungen zeigt sich, daß die belangte Behörde die angefochtenen Bescheide auch hinsichtlich des wiederaufgenommenen Verfahrens nicht mit der behaupteten Rechtswidrigkeit belastete.

Die vorliegenden Beschwerden waren daher gemäß dem § 42 Abs. 1 VwGG 1965 als unbegründet abzuweisen.

Hinsichtlich der zitierten nichtveröffentlichten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes wird an Art. 14 Abs. 4 der Geschäftsordnung des Verwaltungsgerichtshofes, BGBl. Nr. 45/1965, erinnert.

Die Entscheidung über den Anspruch auf Ersatz des Aufwandes gründet sich auf die §§ 47 und 48 Abs. 2 lit. a und b VwGG 1965 in Verbindung mit Art. I B Z. 4 und 5 der Verordnung des Bundeskanzlers vom 7. April 1981, BGBl. Nr. 221.

W i e n , am 27. Oktober 1983