Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

25.03.2004

Geschäftszahl

2003/16/0106

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):

2003/16/0107

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Höfinger, Dr. Köller und Dr. Thoma als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Siegl, über die Beschwerden 1. der G K und

2. der D K, beide in S und beide vertreten durch Dr. Maximilian Sampl, Rechtsanwalt in 8970 Schladming, Martin Luther Straße 154, gegen die Bescheide des Unabhängigen Finanzsenates je vom 27. Mai 2003, 1. Zl. RV/0273-G/02 (hg. Zl. 2003/16/106), und 2. Zl. RV/0272-G/02 (hg. Zl. 2003/16/0107), je betreffend Grunderwerbsteuer, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerinnen haben dem Bund Aufwendungen in der Höhe von je EUR 356,15 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das jeweilige Mehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

In den vorgelegten Verwaltungsakten finden sich die "Vereins-Statuten der Bürgerschaft S.", in denen es unter anderem heißt:

"§ 1:

NAME UND SITZ DES VEREINES

Der Verein besteht aus den Besitzern der in § 4 angeführten

Realitäten, führt den Namen "BÜRGERSCHAFT S." und hat seinen Sitz

in S.

§ 2:

ZWECK

Der Verein setzt sich zur Aufgabe, den Gemeinsinn seiner Mitglieder zu festigen, deren Angelegenheit, sowie das Wohl derselben zu wahren und das Vereinsvermögen zum gemeinsamen bestens zu verwalten. Dieser Zweck soll insbesonders erreicht werden:

1. Durch Vermietung, Verpachtung und Ankauf von Realitäten, deren Bewirtschaftung und Bebauung sowie durch Schaffung von Wohnungseigentum usw.

2. Durch Unterstützung bei außerordentlichen Unglücksfällen, sowie Zuweisung von unentgeltlichem Bauholz am Stock bei Bränden an die Mitglieder.

3. Durch Förderung von Unternehmen und Anstalten, welche den Mitgliedern des Vereines nutzbringend sein können, hiezu auch insbesondere Gründung von Gesellschaften und Genossenschaften, sowie Beteiligung an Unternehmungen, um so den größtmöglichen Nutzen für die Bürgerschaft zu erzielen.

§ 3:

MITTEL

Die Geldmittel werden aufgebracht und zwar:

1. Aus den Erträgnissen des der Bürgerschaft bereits gehörigen Vermögens und Vermögenswert besitzenden Rechten.

2. Durch die Jahresbeiträge der Mitglieder, welche alljährlich von der Vollversammlung bestimmt werden.

3. Durch die ebenfalls von der Vollversammlung zeitweiligen festzusetzenden Gebühr, je nachdem bestehenden Geldwert Verhältnisse, für einen allfälligen Besitzwechsel der im § 4 angeführten Liegenschaften, worunter auch die Abtretung von Anteilen an Zweite und Dritte inbegriffen ist.

4. Durch freiwillige Spenden, Schenkungen und dergleichen. § 4:

MITGLIEDER

Mitglieder können nur die jeweiligen Eigentümer der nachstehenden 75 Häuser, bzw. deren Grundbucheinlangenzahlen in der Stadt Schladming sein, doch kann mit Genehmigung der Vollversammlung eine Übertragung des Bürgerrechtes von einer Grundbuchseinlage auf eine andere zugelassen werden, wenn der Besitzer beider Grundbuchseinlagen ein und dieselbe Person ist.

...

Haus Nr.:	51	68	69	70
Grundb. EZ.:	177	43	48	52

...

§ 5:

RECHTE UND PFLICHTEN

Da das Vereinsvermögen ausschließlich Eigentum des Vereines als solches ist, so steht den einzelnen Mitgliedern ein Eigentumsrecht an diesem Vermögen nicht zu. Die Mitglieder haben jedoch gleichen Anspruch auf die Nutzung des Vereinsvermögens und ist dieser Anspruch mit jeder bürgerlichen Liegenschaft untrennbar verbunden.

Jedes Bürgerschaftsmitglied hat jedoch die Möglichkeit, seinen Anteil an der Bürgerschaft an den Verein Bürgerschaft zu verkaufen. In diesem Falle würde der Anteil an der Bürgerschaft von der Grundbuchseinlage des scheidendes Mitgliedes getrennt werden und in die Gesamteinlage des Vereines übergehen, dadurch würde sich auch die Mitgliederzahl verringern.

Ein Verkauf des Bürgerschaftsanteiles allein kann nur an den Verein selbst erfolgen.

..."

Mit Kaufvertrag vom 31. Mai 2001 erwarben die Beschwerdeführerinnen je zur Hälfte 60/100 Anteile an der Liegenschaft EZ 177 Grundbuch S., bestehend aus dem Grundstück 220 mit dem darauf befindlichen Haus (Punkt I.1) des Vertrages). Nach Punkt I.3) ist mit dieser Liegenschaft gemäß § 4 der Vereinsstatuten die Mitgliedschaft an der Bürgerschaft S. verbunden, "welche ebenso kaufgegenständlich ist". Nach Punkt II.1) übernehmen die Beschwerdeführerinnen die genannten Anteile an der Liegenschaft

"mit allem rechtlichen und natürlichen Zubehör je zur Hälfte in ihren Besitz und in ihr Eigentum, so wie das Kaufobjekt liegt und steht, mit den gleichen Grenzen, Rechten und Pflichten, mit welchen der Verkäufer dasselbe bisher selbst besessen und benützt hat oder hiezu berechtigt gewesen wäre"

Nach Punkt II.2) setze sich der vereinbarte Kaufpreis von S 2,265.000,-- wie folgt zusammen:

"a) Grund	S 322,000,-- /(EUR) 23.400,65
b) Gebäude	S 1.223.000,-- /(EUR) 88.878,88
c) Mitgliedschaft Bürgerschaft S.	S 720.000,-- /(EUR) 53.324,44"

Mit gesondert ausgeführten Bescheiden je vom 5. Juli 2001 setzte das Finanzamt Graz-Umgebung gegenüber den Beschwerdeführerinnen für den dargestellten Erwerbsvorgang - ausgehend von einer Bemessungsgrundlage in der Höhe von je S 1,132.500,-- - Grunderwerbsteuer in der Höhe von je S 39.637,-

- fest.

Gegen diese Bescheide erhoben die Beschwerdeführerinnen gleich lautende Berufungen, in denen sie vorbrachten, dass vom Kaufpreis für die Liegenschaft ein Anteil von je S 360.000,-- auf die Mitgliedschaft bei der Bürgerschaft S. entfalle, weshalb dieser Teil des Kaufpreises nicht der Bemessungsgrundlage zur Festsetzung der Grunderwerbsteuer zuzurechnen sei.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 12. November 2001 wies die erstinstanzliche Behörde diese Berufungen ab. Zur Begründung führte sie im Wesentlichen aus, dass der Erwerb des Grundstückes untrennbar mit dem gleichzeitigen Erwerb der Mitgliedschaftsrechte am Verein Bürgerschaft S. verbunden gewesen sei; wegen dieses inneren Zusammenhanges sei die gesamte Gegenleistung der Beschwerdeführerinnen der Grunderwerbsteuer zu unterziehen gewesen.

In ihren Anträgen auf Entscheidung über die Berufung brachten die Beschwerdeführerinnen vor, die erstinstanzliche Behörde hätte neben dem hier maßgebenden "Stand der Statuten" feststellen müssen, ob der auf die Mitgliedschaft bei der Bürgerschaft S. entfallende Teil des Gesamtkaufpreises tatsächlich dem Verkäufer endgültig hätte zukommen sollen oder allenfalls von den Beschwerdeführerinnen dem Verein zu überweisen gewesen sei. Auch müsse der Veräußerer einer entsprechenden Liegenschaft dem Erwerber nicht notwendigerweise die Rechte und Pflichten als Mitglied des Vereines übertragen, sodass beim Erwerb einer solchen Liegenschaft nicht ohne weiteres ein innerer Zusammenhang mit dem Erwerb der Mitgliedschaft zur Bürgerschaft S. bestehe. Die Mitgliedschaft diene auch nicht dem Gebrauch der Liegenschaft.

Auf Anfrage der Berufungsbehörde, ob der auf die "Mitgliedschaft Bürgerschaft S." entfallende Teil des Gesamtkaufpreises dem Veräußerer zugekommen oder "als Mitgliedstaxe" an den Verein zu überweisen gewesen sei, teilten die Beschwerdeführerinnen mit, dass dieser Betrag an den Veräußerer überwiesen worden sei.

Der Veräußerer der Liegenschaft gab auf entsprechende Fragen der Berufungsbehörde schriftlich bekannt, dass er keinen Einwand gegen die in den von den Beschwerdeführerinnen beigebrachten Vertragsentwürfen enthaltene Gliederung des Kaufpreises gehabt habe, weil der Gesamtpreis den Vereinbarungen entsprochen hätte.

Wörtlich meinte der Veräußerer weiter:

"Ich bin keinesfalls auf die Idee gekommen, einen Kaufpreis für die Mitgliedschaft Bürgerschaft S. in Höhe von ATS 720,000-- zu verlangen. Aus welchem Grunde dieser Passus in den Kaufvertrag aufgenommen wurde, entzieht sich meiner Kenntnis und kann nach meinem Dafürhalten nur der rechtskundige Vertragserrichter (Beschwerdeführerinnenvertreter) bzw. deren Mandanten beantworten. Ich habe einen Verkauf der Mitgliedschaft Bürgerschaft S. mit den Käufern meiner Liegenschaftsanteile EZ. 177 KG. S. nicht vereinbart, da ein gesonderter Verkauf des mit den Eigentum an der Liegenschaft zwangsläufig verbundenen Rechtes gar nicht möglich wäre."

Mit den angefochtenen Bescheiden wies die belangte Behörde die Berufungen der Beschwerdeführerinnen ab. Zur Begründung stellte die belangte Behörde den Gang des Verwaltungsverfahrens dar und gab einschlägige Rechtsvorschriften sowie dazu ergangene Rechtsprechung wieder. In rechtlicher Hinsicht führte die belangte Behörde zunächst aus, dass den Statuten der Bürgerschaft nicht zu entnehmen sei, dass beim Verkauf einer in § 4 genannten Liegenschaft auch die Mitgliedschaft beim Verein übertragen werden müsse. Ein Verkauf des Bürgerschaftsanteiles könne - ohne dazu gehörige Liegenschaft - nur an den Verein selbst erfolgen.

In der Folge nimmt die belangte Behörde den Inhalt der von den Beschwerdeführerinnen und vom Veräußerer der Liegenschaft im Berufungsverfahren erteilten Auskünfte als erwiesen an. Diesen Sachverhalt legt sie der - weiteren - rechtlichen Beurteilung zu Grunde, in der sie zu dem Schluss kommt, dass der in Rede stehende Teil des Kaufpreises dem Verkäufer für den Erwerb (nur) der Liegenschaft gewährt worden sei. Es sei nicht maßgebend, was die vertragschließenden Parteien als Kaufpreis bezeichnet, sondern was der Käufer nach dem Inhalt des Vertrages als Wert der Gegenleistung im maßgebenden Zeitpunkt des Erwerbsvorganges zu erbringen gehabt habe.

Gegen diese Bescheide richten sich die wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes erhobenen, im Wesentlichen gleichlautenden Beschwerden. Die Beschwerdeführerinnen erachten sich in ihrem Recht auf Nichteinbeziehung der jeweils auf sie entfallenden Hälfte des für die Mitgliedschaft an der Bürgerschaft S. im Gesamtkaufpreis enthaltenen Betrages von S 720.000,-- in die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage verletzt.

Die belangte Behörde hat die Verwaltungsakten vorgelegt und Gegenschriften erstattet, in denen sie die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat beide Rechtssachen wegen ihres persönlichen, sachlichen und rechtlichen Zusammenhanges zur gemeinsamen Beratung und Entscheidung verbunden und über die Beschwerden erwogen:

Die Beschwerdeführerinnen haben in ihren Beschwerden die Aufhebung der angefochtenen Bescheide wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften beantragt (Punkt IV. 1)); in der Anfechtungserklärung ist dagegen nur von der Aufhebung wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes die Rede. Auch in den Beschwerdegründen finden sich nur Argumente für das Vorliegen des zuletzt genannten Aufhebungsgrundes. Wegen des Fehlens von Ausführungen zur Verfahrensrüge blieben die von der belangten

Behörde getroffenen Feststellungen unbekämpft. Bei der inhaltlichen Überprüfung des angefochtenen Bescheides ist daher von dem von der belangten Behörde angenommenen Sachverhalt auszugehen (vgl. § 41 Abs. 1 VwGG).

Vorweg ist festzuhalten, dass sich dieser Sachverhalt im Beschwerdefall von jenem, der dem - sowohl von der belangten Behörde als auch von den Beschwerdeführerinnen zur Unterstützung jeweils ihres Standpunktes herangezogenen - hg. Erkenntnis vom 25. Juni 1992, Zlen. 91/16/0037, 0038, zu Grunde gelegen ist, unter anderem dadurch unterscheidet, dass dort die Mitgliedschaft an der "Marktbürgerschaft" nicht nur nominell als Teil des Kaufpreises ausgewiesen, sondern tatsächlich Gegenstand des Kaufes und damit auch der Preisvereinbarung gewesen ist. Dort hob der Verwaltungsgerichtshof den angefochtenen Bescheid zur Nachholung von Feststellungen darüber auf, ob der auf die "Mitgliedschaft an der Marktbürgerschaft G" entfallende Teil des Gesamtkaufpreises tatsächlich der Verkäuferin (etwa als Ersatz ihrer "verfallenen" Mitgliedstaxe) endgültig zukommen sollte oder von ihr als Mitgliedstaxe der Erwerber dem Verein zu überweisen war.

Im Beschwerdefall steht dagegen fest, dass der im Kaufvertrag nominell als "Mitgliedschaft Bürgerschaft S." ausgewiesene Betrag von S 720,000,-- - entgegen dieser Bezeichnung - nicht als Gegenleistung für die Überlassung der Mitgliedschaftsrechte vereinbart worden ist, sondern Teil des Kaufpreises (nur) für die Liegenschaft war (Grundstück samt Gebäude) und als solcher ausschließlich dem Verkäufer zugute gekommen ist. Schon wegen des unterschiedlichen Sachverhaltes stellen sich - entgegen der Meinung der belangten Behörde und auch der Beschwerdeführerinnen - die im genannten Erkenntnis vom 25. Juni 1992 entscheidenden Rechtsfragen im Beschwerdefall nicht.

Wenden sich die Beschwerdeführerinnen in ihrer Rechtsrüge zunächst gegen die von der belangten Behörde geäußerte Rechtsansicht, die Leistung des Entgeltes für einen Mitgliedschaftsanteil "Bürgerschaft S." stehe in einem inneren Zusammenhang mit dem Erwerb der Liegenschaft, übersehen sie, dass die belangte Behörde zwar zum Abschluss ihrer rechtlichen Beurteilung resümierend auf einen solchen Zusammenhang hingewiesen hat, ihre Entscheidung tragend aber auf den Umstand gestützt hat, dass der im Kaufvertrag nominell als "Mitgliedschaft Bürgerschaft S." ausgewiesene Betrag von S 720,000,-- keine Gegenleistung für die Überlassung solcher Mitgliedschaftsrechte war, sondern - entgegen dieser Bezeichnung - Teil des Kaufpreises für die Liegenschaft (Grundstück samt Gebäude).

Soweit die Beschwerdeführerinnen für ihren Standpunkt - offenbar wieder auf das oben zitierte Erkenntnis vom 25. Juni 1992 Bezug nehmend - weiter ins Treffen führen, die Mitgliedschaft diene nicht dem Gebrauch bzw. der vorteilhaften Nutzung der Liegenschaft, gehen sie von einer Gegenleistung für den Verkauf der Mitgliedschaft aus und entfernen sich damit vom festgestellten Sachverhalt, weshalb auf diese Argumente nicht einzugehen ist.

Ausgehend vom festgestellten Sachverhalt, stellt sich die Rechtslage wie folgt dar:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG unterliegen der Grunderwerbsteuer, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen, ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet.

Auf Grund des § 2 Abs. 1 GrEStG sind unter Grundstücken im Sinne dieses Gesetzes Grundstücke im Sinne des bürgerlichen Rechtes zu verstehen (erster Satz). Was als Zubehör des Grundstückes zu gelten hat, bestimmt sich nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes (zweiter Satz).

Nach § 4 Abs. 1 GrEStG ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Gegenleistung ist bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen (§ 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG). Zur Gegenleistung gehören auch Leistungen, die der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer neben der beim Erwerbsvorgang vereinbarten Gegenleistung zusätzlich gewährt (§ 5 Abs. 2 Z 1 GrEStG).

Der Begriff der Gegenleistung ist im wirtschaftlichen Sinne (§ 21 Abs. 1 BAO) zu verstehen (vgl. das Erkenntnis vom 26. März 1992, Zl. 90/16/0211, 0212, mit weiterem Hinweis). Nach § 21 Abs. 1 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Gegenleistung ist die Summe dessen, was der Käufer an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, dass er das Grundstück erhält; das ist jede nur denkbare Leistung, die vom Käufer für den Erwerb des Grundstückes versprochen wird; oder, mit anderen Worten, alles, was der Käufer einsetzen muss, um das Grundstück zu erhalten. Zur Gegenleistung gehört jede Leistung, die der Erwerber als Entgelt für den Erwerb des Grundstückes gewährt, oder die der Veräußerer als Entgelt für die Veräußerung des Grundstückes empfängt. Maßgebend ist nicht, was die Vertragschließenden als Kaufpreis bezeichnen, sondern was nach dem Inhalt des Vertrages der Käufer als Wert der Gegenleistung im maßgebenden Zeitpunkt des Erwerbsvorganges zu erbringen hat (vgl. das Erkenntnis vom 18. Dezember 1995, Zl. 95/16/0286, mwN).

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage ist im Beschwerdefall - ausgehend von den Feststellungen im angefochtenen Bescheid - nicht die im Kaufvertrag vorgenommene Aufgliederung des Kaufpreises entscheidend, sondern der Umstand, dass die Beschwerdeführerinnen den Kaufpreis "zur Gänze für den Liegenschaftserwerb

zu entrichten" hatten, während der Verkäufer für die - allenfalls erfolgte - Übertragung der Mitgliedschaft an der Bürgerschaft S. keine Gegenleistung verlangt und auch nicht erhalten hat. Demnach ist der gesamte Kaufpreis als Gegenleistung für den Erwerb des Grundstückes samt Gebäude zu werten.

Die belangte Behörde hat nach dem Gesagten den von den Beschwerdeführerinnen bezahlten Kaufpreis von je S 1.132.000,-- ohne Rechtsirrtum zur Bemessung der Grunderwerbsteuer herangezogen.

Nach dem Gesagten war die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz beruht auf den §§ 47 ff VwGG iVm der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2003, BGBl. II Nr. 333/2003. Der Ersatz

der Vorlagegebühr war (je zur Hälfte) nur einmal aufzuerlegen, weil die belangte Behörde nur einen, beide Verfahren betreffenden, Verwaltungsakt vorgelegt hat.

Wien, am 25. März 2004