

Verwaltungsgerichtshof

Zl. 82/16/0163

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 Beschwerde des Dr. B G, vertreten durch C, Rechtsanwalt in X, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol vom 24. September 1982, Zl. 60.948-6/82, betreffend Grunderwerbsteuer, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 2.400,-- 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 :

Auf Grund des zwischen dem Beschwerdeführer als Ver-käufer und der durch den zeichnungsberechtigten Geschäftsführer W G vertreten gewesenen Dr. G Wohnbau-Gesellschaft m.b.H. als Käuferin abgeschlossenen Kaufvertrages vom 15. September 1972 hatte diese Gesellschaft um einen Kaufpreis von S 5,140.000,-- das Eigentum an der Liegenschaft EZ. 416 II des Grundbuches der KG XY Stadt erworben. Nach Punkt X. dieses Kaufvertrages hatte sich die Käuferin u.a. zur Bezahlung sämtlicher Steuern verpflichtet. In der hinsichtlich dieses Erwerbsvorganges gemäß dem § 18 GrEStG erstatteten Abgabenerklärung vom 19. September 1972 war Grunderwerbsteuerbefreiung gemäß § 4 „Abs. 2,“ lit. a GrEStG beantragt worden. Mit Beschluß der Generalversammlung der Käuferin vom 19. September 1972 war die Firma auf C Wohnbau-Gesellschaft m.b.H. geändert worden. Nach Aufforderung durch das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Innsbruck vom 17. Oktober 1972 hatte die C ... mit ihrer Erklärung vom 20. Oktober 1972 bekanntgegeben, daß der gegenständliche

Kaufvertrag zur Schaffung von 50 Arbeiterwohnstätten abgeschlossen worden sei, und u.a. die Kenntnis der Bestimmungen der §§ 4 Abs. 2 sowie 18 Abs. 3 Z. 5 GrEStG bestätigt. Die Aufforderung desselben Finanzamtes vom 18. Dezember 1973 beantwortete die C ... mit Schreiben vom 2. Jänner 1974 dahingehend, daß die ursprünglich in Aussicht genommene Planung zur Errichtung von Arbeiterwohnstätten von der Stadtgemeinde abgelehnt worden sei und nun eine neue Einreichung hinsichtlich einer öffentlichen Förderung (Wohnförderung 1968) erfolgen müsse. Mit Schreiben vom 25. Juli 1975 teilte die C ... dem genannten Finanzamt mit, daß für den gegenständlichen Grunderwerb die Befreiungsbestimmung nach § 4 Abs. 1 Z. 2 lit. a GrEStG (Arbeiterwohnstätten) in Anspruch genommen worden sei. Zwischenzeitig sei eine rechtskräftige Baubewilligung zur Errichtung von Arbeiterwohnstätten bei der Stadtgemeinde nicht erreichbar gewesen. Die C ... sei daher gezwungen gewesen, die Liegenschaft an die N gemeinnützige Wohnungs- und Siedlungsgesellschaft - Ges.m.b.H. (um einen Kaufpreis von S 3.700.000,--) weiterzuverkaufen. Die N ... habe sich verpflichtet, die Fortsetzung des begünstigten Zweckes zu betreiben und innerhalb der Achtjahresfrist gerechnet ab dem Zeitpunkt „unseres“ Ersterwerbes Arbeiterwohnstätten zu errichten. Sie bitte daher, die Erfüllung des begünstigten Zweckes durch die N ... in Evidenz zu nehmen. Punkt VI. des diesbezüglichen Kaufvertrages vom 18. Juli/13. August 1975 hatte folgenden Wortlaut:

„Festgestellt wird, daß für den Kaufvertrag vom 15.9.1972, mit dem die Verkäuferin die kaufgegenständliche Liegenschaft erworben hat, seitens des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Innsbruck zu BRP 22.585/72 die Befreiung von der Grunderwerbsteuer nach § 4, Abs. 1, Zl. 2, lit. a Grunderwerbsteuergesetz 1955 erteilt wurde. Dieser Grunderwerbsteuerbefreiung liegt die Erklärung zugrunde, daß die Verkäuferin innerhalb von acht Jahren - gerechnet vom Abschluß des Rechtsgeschäftes - 50 Arbeiterwohnstätten im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes 1955 schafft.

Die Käuferin übernimmt das Kaufsobjekt in Kenntnis dieser seinerzeitigen Erklärung unter dem ausdrücklichen Hinweis, daß sie ebenfalls eine gemeinnützige Wohnungs- und Siedlungsgesellschaft ist und das Kaufsobjekt zum Zwecke der Errichtung von Arbeiterwohnstätten im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes 1955 erwirbt.

In diesem Zusammenhang beansprucht die Käuferin ihrerseits die Befreiung von der Grunderwerbsteuer nach § 4, Abs. 1, Zl. 2, lit. a Grunderwerbsteuergesetz 1955.“

Auch in der hinsichtlich dieses Kaufvertrages gemäß dem § 18 GrEStG erstatteten Abgabenerklärung vom 14. August 1975 war Grunderwerbsteuerbefreiung gemäß dem § 4 Abs. 1 Z. 2 lit. a GrEStG beantragt worden. Am 30. Juli 1975 hatte das genannte Finanzamt Ermittlungen darüber eingeleitet, ob die C ... eine Vereinigung mit der statutenmäßigen Aufgabe der Schaffung von Wohnungseigentum im Sinne des § 4 Abs. 1 Z. 3 GrEStG sei.

Mit Bescheid vom 11. Februar 1976 hatte das genannte Finanzamt gegenüber der C ... als Gesamtschuldnerin unter Hinweis auf den § 6 BAO für den Erwerbsvorgang vom 15. September 1975 (ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von insgesamt S 5,166.250,--) Grunderwerbsteuer mit einem Betrag von S 413.300,-- festgesetzt, weil sie das Grundstück weiterveräußert habe und keine Vereinigung mit der statutenmäßigen Aufgabe der Schaffung von Wohnungseigentum sei.

Gegen diesen erstinstanzlichen Bescheid hatte die C ..., vertreten durch den Wirtschaftstreuhänder rechtzeitig Berufung eingebracht und Ablichtungen beglaubigter Abschriften aus dem Handelsregister vorgelegt.

Mit seinem Schreiben vom 2. November 1976 hatte der genannte Wirtschaftstreuhänder der Finanzlandesdirektion für Tirol u.a. mitgeteilt, der Beschwerdeführer werde gemäß dem § 257 BAO der Berufung beitreten, er beantrage, vor Fällung einer endgültigen Entscheidung den Beitritt abzuwarten und Gelegenheit zum Parteiengehör zu geben.

Mit Schreiben vom 17. Jänner 1977 hatte die N ... der Finanzlandesdirektion für Tirol auf Grund deren Anfrage vom 4. Jänner 1977 mitgeteilt, daß eine Verbauung der gegenständlichen Liegenschaft mit Kleinwohnungen bzw. Arbeiterwohnstätten bis zum 15. September 1980 infolge Fehlens der erforderlichen öffentlichen Mittel wahrscheinlich nicht möglich sei.

Am 8. Februar 1977 hatte - offensichtlich - ein Beamter der Finanzlandesdirektion für Tirol mit Aktenvermerk festgehalten, daß laut telefonischer Auskunft der „N ...“ offen sei, ob Miet- oder Eigentumswohnungen gebaut würden, falls öffentliche Mittel bereitgestellt würden.

Auf Vorhalt der Finanzlandesdirektion für Tirol vom 11. Februar 1977 hatte der genannte Wirtschaftstreuhänder u.a. geantwortet, der Beschwerdeführer sei vom Stand des Berufungsverfahrens in Kenntnis. Es obliege ihm, ob er gemäß dem § 257 BAO der Berufung beitrete. Dem Schreiben der N ... sei zu entnehmen, daß bis zum 15. September 1980 aller Voraussicht nach Wohnbauförderungsmittel für die Verbauung der von ihr angekauften Liegenschaft nicht zur Verfügung stehen würden. Werde die Vereinbarung Punkt VI. des zwischen der C ... als Verkäuferin und ihr als Käuferin geschlossenen Kaufvertrages nicht zugehalten, so sei die Befreiungsbestimmung nicht erfüllt und es falle die Grunderwerbsteuer an. In diesem Fall stehe aber der C ... ein Regreßrecht gegen die N ... zu.

Mit Bescheid vom 5. Mai 1977 hatte die Finanzlandesdirektion für Tirol der Berufung der C ... stattgegeben und von der Grunderwerbsteuer“vorschreibung“ im Betrage von S 413.300,-- zur Gänze abgesehen, weil die C ... laut Gesellschaftsvertrag folgende Aufgaben habe: „Erwerb von Liegenschaften, Schaffung von Eigentumswohnungen durch Erbauung von Wohnhäusern und Begründung von Wohnungseigentum sowie die Weiterveräußerung dieser Eigentumswohnungen.“ Die gewährte Steuerbefreiung sei jedoch insoweit noch nicht als endgültig anzusehen, als im Falle der Nichtfertigstellung der Arbeiterwohnstätten im Wohnungseigentum bis zum 15. September 1980 die Bestimmungen der §§ 4 Abs. 2 erster Satz und 18 Abs. 3 Z. 5 GrEStG zum Zuge kämen.

Auf Anfrage des genannten Finanzamtes vom 5. Juni 1979 hatte die N ... mit Schreiben vom 13. Juni 1979 mitgeteilt, daß sich die gegenständliche Liegenschaft nach wie vor in ihrem Besitz befinde und nach Zuteilung der erforderlichen Wohnbauförderungsmittel innerhalb der gesetzlichen achtjährigen Frist verbaut werde. Die in der Anfrage gemachte Mitteilung, daß die achtjährige Befreiungsfrist

für sie bereits ab dem Zeitpunkt des Erwerbes durch die C ... am 15. September 1972 beginne, beruhe auf einem Irrtum, da sie die Liegenschaft erst am 18. Juli 1975 erworben habe.

Auf neuerliche Anfrage desselben Finanzamtes vom 22. November 1980 hatte die N ... mitgeteilt, daß sich die gegenständliche Liegenschaft nach wie vor in ihrem Besitz befinde und innerhalb der gesetzlichen achtjährigen Frist zur Verbauung gelange.

Darauf setzte dasselbe Finanzamt mit Bescheid vom 20. Jänner 1981 gegenüber der C ... als Gesamtschuldnerin unter Hinweis auf den § 6 BAO für den Erwerbsvorgang vom 15. September 1972 Grunderwerbsteuer mit einem Betrag von S 413.300,-- fest, weil auf der Liegenschaft innerhalb der gesetzlichen Achtjahresfrist keine Arbeiterwohnstätten im Wohnungseigentum errichtet worden seien, weshalb gemäß dem § 4 Abs. 2 GrEStG die Grunderwerbsteuer nachzufordern gewesen sei.

Auf Grund eines Amtshilfeersuchens vom 18. Februar 1982 berichtete das Finanzamt Salzburg - Stadt, ein Vollstreckungsauftrag sei nicht erteilt worden, weil „lt. Referat 15 Daten gelöscht seit 31.12.81, Betreuung fruchtlos. Ein Guthaben das ha. noch besteht, wird umgebucht. Bitte bei Vertragspartner vorschreiben“.

Darauf setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Innsbruck mit Bescheid vom 26. April 1982 gegenüber dem Beschwerdeführer als Gesamtschuldner unter Hinweis auf den § 6 BAO für den Erwerbsvorgang vom 15. September 1972 unter Berücksichtigung des erwähnten Steuerguthabens der C ... im Betrage von S 13.500,-- Grunderwerbsteuer mit einem Betrag von S 399.800,-- fest, weil auf der Liegenschaft innerhalb der Achtjahresfrist keine Arbeiterwohnstätten im Wohnungseigentum errichtet worden seien. Gemäß dem § 4 Abs. 2 GrEStG sei deshalb die Grunderwerbsteuer nachzufordern gewesen. Da die Grunderwerbsteuer bei der C ... nicht habe eingetrieben werden können, werde gemäß dem § 17 GrEStG der Verkäufer zur Tilgung herangezogen.

In der gegen diesen erstinstanzlichen Bescheid eingebrachten Berufung führte der Beschwerdeführer im wesentlichen aus, es sei Bemessungsverjährung nach dem § 207 BAO eingetreten, weil es spätestens im Jahre 1973 offenkundig gewesen sei, daß der begünstigte Zweck nicht erreicht werde. Bis zum Jahre 1975 sei das Grundstück noch im Besitz der C ... gewesen. Zumindest durch Gewährung von Sicherheitsleistungen wäre die Einbringung der Grunderwerbsteuer problemlos gewesen. Weiters brachte der Beschwerdeführer unter Hinweis auf die §§ 17 GrEStG und 20 BAO sowie auf zwei Entscheidungen des Bundesfinanzhofes aus den Jahren 1961 bzw. 1962 vor, ein Ermessensmißbrauch sei eindeutig dann gegeben, wenn die veräußernde Partei fast 10 Jahre nach Abschluß des Kaufvertrages als Gesamtschuldnerin herangezogen werde, obwohl die Betreuung gegen die erwerbende Partei ohne Wissen und ohne Benachrichtigung der veräußernden Partei immer wieder verzögert worden sei und in der Zwischenzeit die Vermögensverhältnisse der erwerbenden Partei so geartet seien, daß die Einbringung dort unmöglich sei. Das gleiche gelte, wenn das Finanzamt, ohne sich Sicherheiten bestellen zu lassen, der erwerbenden Partei durch Erteilung der Unbedenklichkeitsbescheinigung die Möglichkeit gegeben habe, das erworbene Grundstück zu veräußern.

Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Innsbruck wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 18. Juli 1982 im wesentlichen unter Hinweis auf die §§ 4 Abs. 1 Z. 2 lit. a, Abs. 2 GrEStG und 207 BAO als unbegründet ab.

In seinem Antrag vom 10. September 1982 auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wiederholte der Beschwerdeführer im wesentlichen sein Vorbringen in der Berufung und ergänzte es unter Hinweis auf den § 160 BAO durch die Behauptung, die Unbedenklichkeitsbescheinigung hätte niemals erteilt werden dürfen. In diesem Punkt sei gegen die zwingende Vorschrift des § 160 Abs. 4 BAO verstoßen worden. Die Heranziehung des Veräußerers sei ein schwerwiegender Ermessensmißbrauch.

Es sei durchaus üblich, sich vor Ausstellung der Unbedenklichkeitsbescheinigung Sicherheiten geben zu lassen. Die Abgabenbefreiung sei keine absolute, sondern eine von einer Bedingung, nämlich der Errichtung eines Bauwerkes innerhalb gewisser Zeit, abhängige gewesen.

Die Finanzlandesdirektion für Tirol wies die Berufung des Beschwerdeführers mit Bescheid vom 24. September 1982 als unbegründet ab. Dies nach einer kurzen Darstellung des Verwaltungsgeschehens im wesentlichen unter Hinweis auf die §§ 1 Abs. 1 Z. 1, 4 Abs. 1 Z. 2 lit. a, Abs. 2, 16 Abs. 1, 18 Abs. 3 Z. 5 GrEStG, 207 Abs. 1, 208 Abs. 1 lit. a, Abs. 2 BAO sowie die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 1. April 1971, Zl. 1805/69, und vom 14. Dezember 1972, Zl. 1510/72 (Slg. Nr. 4472/F), mit der Begründung, Verjährung sei nicht eingetreten, zumal das Finanzamt in keiner Weise von einer angeblich schon im Jahre 1973 erfolgten Zweckaufgabe Kenntnis erlangt habe. Zum Vorwurf des Ermessensmißbrauches führte die Finanzlandesdirektion für Tirol unter Hinweis auf die §§ 6 und 20 BAO, 891 ABGB, 4 Abs. 2 und 17 Z. 4 GrEStG und die beiden bereits zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes sowie dessen Erkenntnis vom 28. Oktober 1971, Zl. 419/71, aus, es bleibe dem Veräußerer überlassen, sich gegenüber unreellen oder zahlungsschwachen Vertragspartnern durch entsprechende privatrechtliche Vereinbarungen davor abzusichern, daß ihm aus der möglichen Heranziehung als Abgabenschuldner nachträglich ein Schaden erwachse. Im vorliegenden Fall habe das Finanzamt nach Entstehen der Steuerschuld zunächst die C ... zur Entrichtung der Grunderwerbsteuer herangezogen. Erst als sich in der Folge herausgestellt habe, daß von diesem Gesamtschuldner die Entrichtung der Grunderwerbsteuer in einem Restbetrag von S 399.800,-- nicht mehr zu erwarten gewesen sei, habe das Finanzamt die Steuer dem Beschwerdeführer „vorgeschrieben“. In diesem Zeitpunkt sei ein anderer zahlungspflichtiger Gesamtschuldner aber nicht mehr vorhanden gewesen, sodaß das Finanzamt gar nicht mehr in der Lage gewesen sei, im Rahmen seines Ermessensspielraumes eine andere Entscheidung zu treffen. Dem Umstand, daß das Finanzamt hinsichtlich des

zunächst steuerfreien Grundstückskaufes zur Erwerbung des Eigentums eine Unbedenklichkeitsbescheinigung ausgestellt habe, komme bei der Beurteilung der Frage des Ermessensmißbrauches keine rechtserhebliche Bedeutung zu.

Gegen diesen Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol vom 24. September 1982 richtet sich die vorliegende Beschwerde, in der Rechtswidrigkeit des Inhaltes geltend gemacht wird.

Der Bundesminister für Finanzen legte die Verwaltungsakten und die von der belangten Behörde erstattete Gegenschrift vor. In dieser wird die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Wie der Verwaltungsgerichtshof schon wiederholt dargetan hat (siehe u.a. die Erkenntnisse vom 27. November 1978, Zl. 1342/78, Slg. Nr. 9701/A, und vom 7. Mai 1981, Zl. 16/1018/80), ist die nach dem § 28 Abs. 1 Z. 4 VwGG 1965 erforderliche Bezeichnung des Beschwerdepunktes nicht Selbstzweck, sondern allein unter dem Gesichtspunkt von rechtlicher Relevanz, daß es dem Verwaltungsgerichtshof nach der Anordnung des § 41 Abs. 1 VwGG 1965 nicht zu prüfen obliegt, ob irgendein subjektives Recht des Beschwerdeführers, sondern nur, ob jenes verletzt wurde, dessen Verletzung er behauptet. Nun enthält die vorliegende Beschwerde - trotz des auch diesbezüglich erteilten Mängelbehebungsauftrages - entgegen der ausdrücklichen Anordnung des § 28 Abs. 1 Z. 4 VwGG 1965 nicht die bestimmte Bezeichnung des Rechtes, in dem der Beschwerdeführer verletzt zu sein behauptet (Beschwerdepunkte). Dennoch war die Beschwerde nicht zurückzuweisen, weil sich aus den Beschwerdegünden (§ 28 Abs. 1 Z. 5 VwGG 1965) der zur klaren Abgrenzung des Prozeßthemas erforderliche Beschwerdepunkt mit hinreichender Deutlichkeit ergibt. Danach erachtet sich der Beschwerdeführer in dem Recht verletzt, daß ihm gegenüber als Gesamtschuldner der gegenständliche Grunderwerbsteuerebetrag nicht - bzw. nicht mehr - festgesetzt werde. Als Beschwerdegünde wiederholt der Beschwerdeführer seine im

Berufungsverfahren vorgebrachten Argumente, die er durch das erstmalige Vorbringen ergänzt, die Finanzbehörde habe es auch verabsäumt, gemäß dem § 9 Abs. 1 (offensichtlich BAO) den Geschäftsführer zur Haftung heranzuziehen.

Die Beschwerde ist nicht begründet.

Vorweg ist folgendes zu bemerken: Gemäß dem § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können. Die Frage, ob die im Sinne des § 80 Abs. 1 BAO zur Vertretung der C ... berufenen Personen diese Pflichten schuldhaft verletzen, ist eine aus rechtlichen und tatsächlichen Elementen bestehende Frage (quaestio mixta). Somit erweist sich dieser erstmalige Einwand des Beschwerdeführers als eine für den Verwaltungsgerichtshof unbeachtliche Neuerung; denn nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fallen unter das Neuerungsverbot des § 41 Abs. 1 VwGG 1965 auch Rechtsausführungen, wenn deren Richtigkeit nur auf Grund von Tatsachenfeststellungen überprüft werden kann, die deshalb unterblieben, weil der Beschwerdeführer imilverwaltungsverfahren in dieser Hinsicht nichts vorbrachte (siehe z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. Mai 1978, Zlen. 2463, 2464/77, 1053, 1064/78, Slg. Nr. 5265/F).

Der Beschwerdeführer, dessen Beschwerdelegitimation eindeutig zu bejahen ist (siehe das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. April 1982, Zl. 81/16/0098, insbesondere Seite 16 Abs. 2 der betreffenden Erkenntnisausfertigung), verkennt, daß die Abgabenbehörden von Amts wegen verpflichtet sind, auf das Vorliegen von Voraussetzungen für eine Abgabenbefreiung zu achten (siehe u.a. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 13. November 1980, Zl. 2662/79, und vom 22. April 1982, Zlen. 16/3303, 3304/79). Daher war es nicht rechtswidrig, wenn die belangte Behörde trotz der von der C ... (und in der Folge auch von der N ...) geltend gemachten besonderen Ausnahme von der Besteuerung nach dem § 4 Abs. 1 Z. 2 lit. a GrEStG im Hinblick darauf, daß die

C ... eine Vereinigung mit der statutenmäßigen Aufgabe der Schaffung von Wohnungseigentum im Sinne des § 4 Abs. 1 Z. 3 GrEStG war, zusätzlich auch auf die Möglichkeit dieser besonderen Ausnahme von der Besteuerung (lit. a) Bedacht nahm. Nach dem § 4 Abs. 2 erster Satz GrEStG unterliegen u.a. auch die im Abs. 1 Z. 2 lit. a und Z. 3 lit. a bezeichneten Erwerbsvorgänge mit Ablauf von acht Jahren der Steuer, wenn das Grundstück nicht innerhalb dieses Zeitraumes zu dem begünstigten Zweck verwendet worden ist. Nach dem § 4 Abs. 2 letzter Satz unterliegen die im Abs. 1 Z. 1 bis 4 und Z. 7 bezeichneten Erwerbsvorgänge der Steuer, wenn der begünstigte Zweck innerhalb von acht Jahren aufgegeben wird. Die Veräußerung des Grundstückes durch den Erwerber stellt zwar grundsätzlich eine solche Aufgabe des begünstigten Zweckes dar (siehe u.a. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. Juni 1983, Zl. 16/3023/80). Nach dem § 4 Abs. 2 zweiter Satz GrEStG gilt aber ein Grundstück auch dann von einem gemeinnützigen Bauträger zu dem Zweck des Abs. 1 Z. 1 lit. a oder von einer Vereinigung mit der statutenmäßigen Aufgabe der Schaffung von Wohnungseigentum zu dem Zweck des Abs. 1 Z. 2 lit. a als verwendet, wenn es vom Bauträger oder von der Vereinigung vor Ablauf von acht Jahren veräußert wurde und noch innerhalb dieses Zeitraumes auf dem Grundstück Kleinwohnungen oder Arbeiterwohnstätten im Wohnungseigentum errichtet werden. Ganz abgesehen davon, daß die N ... - nicht nur ihrem Briefpapier entsprechend - offensichtlich ein gemeinnütziger Bauträger im Sinne des § 4 Abs. 1 Z. 3 GrEStG sein dürfte, hat der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinem Erkenntnis vom 5. November 1981, Zlen. 16/2814, 2909/80, dargetan, daß es ohne Bedeutung ist, von wem im Falle des § 4 Abs. 2 zweiter Satz GrEStG der begünstigte Zweck innerhalb der Achtjahresfrist letztlich erfüllt wird und diese Befreiungsbestimmung daher nicht nur bei späterer Errichtung der Kleinwohnungen bzw. Arbeiterwohnstätten abermals durch einen begünstigten Bauträger bzw. eine begünstigte Vereinigung zum Tragen kommen soll.

Geht man von dieser Rechtslage aus, so ergibt sich im vorliegenden Fall, daß das Finanzamt von der Aufgabe des begünstigten Zweckes frühestens durch das

Schreiben der N ... vom 13. Juni 1979 Kenntnis hatte, da der Abgabenbehörde mit dem eingangs zitierten Schreiben der C ... vom 25. Juli 1975 im wesentlichen mitgeteilt worden war, es werde innerhalb der Achtjahresfrist - gerechnet ab dem Zeitpunkt „unserers Ersterwerbes“ - der begünstigte Zweck von der N ... erfüllt, und in dem oben ebenfalls angeführten Schreiben vom 17. Jänner 1977 lediglich von einer Wahrscheinlichkeit der Unmöglichkeit der Verbauung die Rede gewesen war. Gemäß dem § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist für das Recht, Grunderwerbsteuer festzusetzen, fünf Jahre. Der Beschwerdeführer verkennt weiters, daß auch bei früherer Kenntnis der Aufgabe des begünstigten Zweckes seitens der C ... - selbst wenn dies entgegen der gesamten Aktenlage schon im Jahre 1973 der Fall gewesen wäre - für seinen Standpunkt nichts gewonnen werden könnte. Gemäß dem § 209 Abs. 1 BAO wird die Verjährung nämlich durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen. Die Verjährung des Bemessungsrechtes wird auch durch eine Handlung unterbrochen, die nicht gegen die schließlich als Abgabenschuldner in Anspruch genommene Person gerichtet ist. Nach dem Wortlaut des Gesetzes genügt es, daß das Finanzamt irgendeine Handlung zur Geltendmachung des Abgabenanspruches vornimmt, vorausgesetzt, daß diese Handlung nach außen hin in Erscheinung tritt. Dabei ist es rechtlich bedeutungslos, daß die Abgabenbehörde die Vorschreibung der Grunderwerbsteuer im Grunde des § 4 Abs. 2 GrEStG allenfalls bereits zu einem früheren Zeitpunkt hätte vornehmen können (siehe das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 7. Mai 1981, Zl. 16/1018/80, und die darin zitierte Rechtsprechung). In diesem Sinne sind die jeweiligen Unterbrechungshandlungen aus der eingangs gemachten genauen Darstellung des Verwaltungsgeschehens jeweils eindeutig zu entnehmen.

Der § 4 Abs. 2 GrEStG normiert nicht neue, von Abs. 1 unabhängige steuerpflichtige Tatbestände. Daher bleibt auch der Verkäufer des Grundstückes im Falle der nachträglichen Vorschreibung der Grunderwerbsteuer nach § 4 Abs. 2 GrEStG Steuerschuldner. Diesem Umstand muß der Verkäufer - auch wenn er keinen (weiteren) Einfluß auf die Schaffung der Arbeiterwohnstätten hat - entgegen der vom Beschwerdeführer vertretenen Auffassung bei Abschluß des Kaufvertrages Rechnung tragen und um eine entsprechende Sicherstellung seiner allfälligen Regreßforderungen gegenüber dem Erwerber bemüht sein (siehe z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 16. September 1982, Zl. 82/16/0022).

Gemäß dem § 17 Z. 4 GrEStG - Z. 1 bis 3 kommen im Beschwerdefall nicht in Betracht - sind Steuerschuldner die am Erwerbsvorgang beteiligten Personen. Als Verkäufer war daher der Beschwerdeführer gemeinsam mit der Käuferin gemäß dem § 6 Abs. 1 BAO Gesamtschuldner (Mitschuldner zur ungeteilten Hand, § 891 ABGB). Durch privatrechtliche Vereinbarung konnte das abgabenrechtliche Gesamtschuldverhältnis nicht ausgeschlossen werden; es war somit im Ermessen (§ 20 BAO) der Abgabenbehörde gelegen, ob sie das Leistungsgebot nur an einen, an mehrere oder an alle Gesamtschuldner richten wollte. Diese Regelung, die auch in Fällen der Steuernacherhebung gemäß dem § 4 Abs. 2 GrEStG gilt, begegnet keinen verfassungsgesetzlichen Bedenken. Die Behörde wird sich dabei im Rahmen der das Ermessen betreffenden Erwägungen von Billigkeit und Zweckmäßigkeit nicht ohne sachgerechten Grund an jene Partei halten dürfen, die nach dem vertraglichen Innenverhältnis die Steuerlast nicht tragen sollte; die andernfalls eintretende Gefährdung der Einbringlichkeit wird dies jedoch nahelegen. Wenn darüberhinaus aber, wie im Beschwerdefall, die Forderung bei der ebenfalls zur Steuerleistung herangezogenen Käuferin uneinbringlich wurde, liegt ein Ermessensspielraum in dieser Hinsicht für die Behörde nicht mehr vor. Die dem Beschwerdeführer vorschwebende Lösung, unter bestimmten, wie er glaubt, im Beschwerdefall zutreffenden Voraussetzungen könnte die Einhebung der Steuer im Festsetzungsverfahren nach Lage des Falles unterbleiben - wenn eine

Inanspruchnahme der Käuferin nicht mehr möglich ist und deren frühere Heranziehung in Betracht gekommen wäre -, findet hingegen im Gesetz keine Deckung, weshalb auch aus der von den dargelegten Grundsätzen in besonderen Einzelfällen abweichenden Judikatur des Bundesfinanzhofes, auf die sich der Beschwerdeführer bezieht, für die Lösung des vorliegenden Rechtsfalles nichts zu gewinnen ist (siehe das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. Juni 1983, Zl. 16/3023/80, und die darin zitierte Rechtsprechung beider Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts sowie der Literatur).

Der Beschwerdeführer meint schließlich, nach - seiner Meinung nach rechtswidriger - Ausstellung der Unbedenklichkeitsbescheinigung sowie nach Eintragung der Käuferin im Grundbuch könnte er als Verkäufer nicht mehr zur Steuerleistung herangezogen werden. Diese Ansicht ist unzutreffend. Unbedenklichkeitsbescheinigungen haben in keiner Hinsicht Bescheidqualität. Durch die Ausfolgung einer Unbedenklichkeitsbescheinigung allein ist über eine geltend gemachte Abgabefreiheit noch nicht entschieden; stellt die Abgabenbehörde zunächst eine Unbedenklichkeitsbescheinigung aus, so ist sie dennoch berechtigt, nachträglich Grunderwerbsteuer vorzuschreiben (siehe u.a. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. April 1982, Zlen. 16/3303, 3304/79).

Aus den dargelegten Erwägungen ergibt sich, daß die vorliegende Beschwerde unbegründet ist. Sie war deshalb gemäß dem § 42 Abs. 1 VwGG 1965 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.

- 14 -

W i e n , am 27. Oktober 1983