

# TE Vwgh Erkenntnis 1992/7/2 91/16/0071

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 02.07.1992

## Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;  
10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG);  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
32/06 Verkehrsteuern;

## Norm

BAO §20;  
BAO §200 Abs1;  
BAO §209 Abs1;  
BAO §276 Abs1;  
BAO §290 Abs1;  
BAO §6 Abs1;  
B-VG Art130 Abs2;  
GrEStG 1955 §1;  
GrEStG 1955 §17 Z4;  
GrEStG 1955 §4 Abs1 Z2 lita;  
GrEStG 1955 §4 Abs1;  
GrEStG 1955 §4 Abs2;  
VwRallg;

## Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden): 91/16/0073 91/16/0072

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Iro und die Hofräte Dr. Närr, Dr. Kramer, Dr. Höfinger und Dr. Kail als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Kirchmayr, über die Beschwerden 1.) der K in W, 2.) der Z in W und 3.) der A in W, alle vertreten durch Dr. H, Rechtsanwalt in G, gegen die Bescheide der FLD für OÖ je vom 19. April 1991, 1. Zl. 359/1-9/Mü-1990

(hg. Zl. 91/16/0071), 2. Zl. 172/4-9/Mü-1991

(hg. Zl. 91/16/0072), und 3. Zl. 358/1-9/Mü-1990

(hg. Zl. 91/16/0073), je betreffend Grunderwerbsteuer, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die angefochtenen Bescheide werden im angefochtenen Umfang, das ist die Festsetzung der Grunderwerbsteuer, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat den Beschwerdeführerinnen Aufwendungen in der Höhe von JE S 11.600,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

### **Begründung**

Mit den jeweils trennbaren - für die vorliegenden

verwaltungsgerichtlichen Verfahren allein wesentlichen - Teilen

der angefochtenen, im Spruch dieses Erkenntnisses näher

bezeichneten - gesondert ausgefertigten -

Berufungsentscheidungen gab die Finanzlandesdirektion für

Oberösterreich (in der Folge: belangte Behörde) der jeweiligen

Berufung der nunmehrigen drei Beschwerdeführerinnen gegen den

jeweils sie betreffenden - gesondert ausgefertigten - Bescheid

des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern in Linz (in der

Folge: FA) vom 15. (richtig: 13.) November 1989

(Verlassenschaft nach Franz K... zu Handen der offensichtlich

DAMALS ERST als zur Hälfte ERBSERKLÄRTEN Erbin

Erstbeschwerdeführerin), 5. Juni 1989 (Zweitbeschwerdeführerin)

und vom 15. (richtig: 13.) November 1989 (Verlassenschaft nach

Franz K... zu Handen der offensichtlich DAMALS ERST als zur

Hälfte ERBSERKLÄRTEN Erbin Drittbeschwerdeführerin), mit denen gegenüber den Genannten aus noch näher darzustellenden Gründen jeweils Grunderwerbsteuer festgesetzt worden war, keine Folge, und zwar im wesentlichen jeweils mit folgender gleichlautender (wiederholt durch Zusätze in Klammer vom Verwaltungsgerichtshof verdeutlichter) Begründung:

Mit Kaufvertrag vom 10. September 1979 habe eine Wohnbaugesellschaft (m.b.H.) von der Zweitbeschwerdeführerin (der Tante der Erst- und Drittbeschwerdeführerin) und Franz K..., dem (in der Folge verstorbenen Vater der Erst- und Drittbeschwerdeführerin) je die Hälfte einer in Oberösterreich gelegenen Liegenschaft erworben.

(Auch) in der über diesen Kaufvertrag am 13. September 1979 (gemäß § 18 GrEStG 1955 - in der Folge: GrEStG) erstatteten Abgabenerklärung sei Grunderwerbsteuerbefreiung nicht beantragt worden. Mit Bescheid vom 16. Oktober 1979 habe das FA gegenüber der (nach Punkt VI. Abs. 1 des Kaufvertrages u.a. zur alleinigen Tragung der Steuern verpflichteten) Wohnbaugesellschaft Grunderwerbsteuer (mit einem Betrag von S 209.305,--) festgesetzt.

In der dagegen eingebrachten Berufung habe die Wohnbaugesellschaft vorgebracht, sie beabsichtige, auf dieser Liegenschaft Arbeiterwohnstätten - 15 Projekte mit einer Wohnfläche unter 130 m<sup>2</sup> - zu errichten. Sie beantrage daher die besondere Ausnahme dieses Kaufvertrages von der Besteuerung gemäß § 4 Abs. 1 Z. 2 (lit. a) GrEStG.

Das FA habe mit Berufungsvorentscheidung vom 31. März 1980 dieser Berufung der Wohnbaugesellschaft unter Hinweis auf die Berufungsausführungen stattgegeben.

Auf Grund einer an die Wohnbaugesellschaft zur Überprüfung der beantragten Steuerbefreiung gerichteten Anfrage (des FA) vom 31. August 1983 habe sie bekanntgegeben:

"Auf dem betreffenden Grundstück entsteht eine Gruppenwohnanlage bestehend aus 15 Einfamilienhäusern mit Wohnflächen zwischen 80 und 130 m<sup>2</sup>. 9 Häuser sind bereits bezogen. Mit dem Abschluß der Bauarbeiten kann bis Ende 1983 gerechnet werden."

In einem angeschlossenen Schreiben (vom 28. September 1983) habe die Wohnbaugesellschaft die Namen von neun Eigentümern bzw. Miteigentümern bekanntgegeben, die die bereits errichteten Häuser bezogen hätten.

Eine weitere Anfrage des FA vom 14. Mai 1986 zur Überprüfung der Voraussetzungen für die beantragte Grunderwerbsteuerbefreiung sei unbeantwortet geblieben; dem FA sei auf Grund einer Meldeanfrage (vom 23. Mai 1986) bekanntgegeben worden, daß der "Besitzer" der Wohnbaugesellschaft nach ... verzogen sei.

(Auf Grund einer Anfrage vom 8. Jänner 1987) habe das FA vom Finanzamt Wels erfahren, daß die Liegenschaft geteilt sei und alle Parzellen abverkauft worden seien.

Weitere Ermittlungen (insbesondere die schriftliche Antwort des Finanzamtes Wels vom 3. April 1989 auf die schriftliche Anfrage des FA vom 29. März 1988) hätten ergeben, daß die Wohnbaugesellschaft in den Jahren 1980 bis 1983 alle Parzellen der Liegenschaft unbebaut weiter veräußert habe. Die betreffenden Erwerber hätten jeweils Grunderwerbsteuerbefreiung wegen Errichtung einer Arbeiterwohnstätte beantragt und in der Folge die Häuser selbst errichtet.

Das FA habe (mit den eingangs erwähnten drei gesondert ausgefertigten Bescheiden) jeweils für den Kaufvertrag vom 10. September 1979 die Grunderwerbsteuer von der erklärten Gegenleistung (bei der Erst- und Drittbeschwerdeführerin je ein Viertel, bei der Zweitbeschwerdeführerin die Hälfte) festgesetzt, wobei es darauf verwiesen habe, daß gemäß § 17 (Z. 4) GrEStG die am Erwerbsvorgang beteiligten Personen Steuerschuldner seien und die Festsetzung erfolge, weil die Wohnbaugesellschaft den steuerbegünstigten Zweck nicht erfüllt habe.

In den Berufungen gegen diese Bescheide werde (zum Teil durch Verweisung auf die Berufung der Zweitbeschwerdeführerin) vorgebracht:

Die Liegenschaft sei mit Kaufvertrag vom 10. September 1979 veräußert worden. Der Verfasser des Kaufvertrages sei Rechtsanwalt Dr. ... gewesen. Die Beglaubigung der Unterschrift  
der Verkäufer sei durch den öffentlichen Notar Dr. ... erfolgt.

Den den Beschwerdeführerinnen übermittelten Ablichtungen des Kaufvertrages sei zu entnehmen, daß er direkt beim FA zur Gebührenbemessung am 13. September 1979 angezeigt worden sei.

Dem Kaufvertrag könne nicht entnommen werden, daß die Wohnbaugesellschaft Grunderwerbsteuerbefreiung begehre.

Die erste für die Beschwerdeführerinnen nach außen hin erkennbare Amtshandlung des FA stelle der angeführte Bescheid vom 5. Juni 1989 dar. Das FA habe die Anfrage (der Zweitbeschwerdeführerin) vom 14. Juni 1989 - es sei gefragt worden, wann die im Sinne des § 18 Abs. 3 Z. 5 GrEStG vorgesehene Abgabenerklärung vorzulegen gewesen wäre bzw. der im § 4 Abs. 2 GrEStG angeführte Tatbestand verwirklicht worden sei - dahin beantwortet, daß zwischen September 1980 und August 1983 der Tatbestand des § 4 Abs. 2 GrEStG verwirklicht worden sei. Dieses Antwortschreiben des FA vom 22. Juni 1989 schließe mit dem Hinweis darauf, daß erst am 29. März 1989 nach umfangreichen Erhebungen dem FA die Aufgabe des begünstigten Zweckes bekannt geworden sei.

In diesem Antwortschreiben werde weiters mitgeteilt, daß die Erwerber der Parzellen jeweils die Befreiung gemäß § 4 Abs. 1 Z. 2 lit. a GrEStG beantragt hätten und dabei betont worden sei, Wohnungseigentum im Sinne des § 4 Abs. 1 Z. 1 (richtig wohl: 3) lit. a GrEStG nicht geschaffen werden sollte. Dazu sei noch eine Anfrage des FA vom 31. August 1983 ergangen, deren Beantwortung als ausreichend bzw. als nicht prüfungsbedürftig erachtet worden sei.

Nach Prüfung der zur Verfügung gestandenen Unterlagen seien die Beschwerdeführerinnen schlüßfolgernd zur Überzeugung gelangt, bereits im Jahre 1983 seien dem FA alle Unterlagen und Mitteilungen bzw. Erklärungen zur Verfügung gestanden, bei deren konsequenter rechtlicher Bewertung eindeutig erkennbar sei, daß die Wohnbaugesellschaft zwischen 1980 und 1983 den begünstigten Zweck nicht erfüllt habe. Das Recht zur Grunderwerbsteuerfestsetzung sei daher auch beim zuletzt geschlossenen Kaufvertrag am 31. Dezember 1988 abgelaufen, da die von den Erwerbern der Parzellen gestellten Anträge auf Befreiung gemäß § 4 Abs. 1 Z. 2 lit. a GrEStG zur eindeutigen Schlußfolgerung führen müßten, der Rechtsvorgang "beim" Vorerwerb sei nunmehr eindeutig der Grunderwerbsteuer zu "unterwerfen".

(Im gemeinsamen Vorlageantrag bzw.) in einer weiteren (unmittelbar an die belangte Behörde gerichteten) Eingabe (vom 28. August 1990) werde ergänzt:

Die hier in Rede stehende Grunderwerbsteuer sei bereits mit Bescheid vom 17. (richtig: 16.) Oktober 1979 festgesetzt

worden. Die dagegen eingebrachte Berufung vom 13. November 1979 sei erst am 20. August 1990 anlässlich der Akteneinsicht der Beschwerdeführerinnen im Sinne des § 97 BAO als "erledigt" zu betrachten. Eine nochmalige gesonderte Festsetzung der Abgabe gegenüber den gesamtschuldnerischen Grundstücksveräußerern sei daher nicht möglich. Im übrigen werde auf die Ausführungen der gleichzeitig eingebrachten Eingabe (vom 28. August 1990) an das FA verwiesen.

In der zuletzt angeführten Eingabe sei von den Beschwerdeführerinnen u.a. vorgebracht worden, daß Verjährung gemäß § 238 BAO eingetreten sei.

Über diese Berufungen habe die belangte Behörde - unter Hinweis auf die Bestimmungen der §§ 4 Abs. 1 Z. 2 lit. a, Abs. 2, 18 Abs. 1 und Abs. 3 Z. 5 GrEStG sowie 207 Abs. 2 und 208 Abs. 2 BAO - erwogen:

Wenn die Beschwerdeführerinnen die Auffassung vertrügen, hinsichtlich der Festsetzung der Grunderwerbsteuer für den hier in Rede stehenden Erwerbsvorgang sei Verjährung eingetreten, da die Wohnbaugesellschaft nicht die Absicht gehabt habe, den begünstigten Zweck im Sinne des § 4 Abs. 1 (GrEStG) zu erfüllen, so sei dem folgendes entgegenzuhalten:

Voraussetzung für die Steuerfreiheit eines Erwerbsvorganges nach § 4 Abs. 1 GrEStG sei das Bestehen der Absicht des Erwerbers, den begünstigten Zweck zu erfüllen. Für die Zuerkennung der Steuerfreiheit sei die Absicht des Erwerbers in dem Zeitpunkt maßgebend, in dem, wenn nicht ein Befreiungsgrund vorliege, die Steuerschuld entstehe, d.h. also im Zeitpunkt des Erwerbsvorganges. Die Absicht, auf dem Grundstück Arbeiterwohnstätten zu errichten, sei ein Willensentschluß und als solcher zunächst keine beweisbare Tatsache. Er werde dann zu einer - auch steuerlich erheblichen - Tatsache, wenn er durch eine Willenserklärung in die Außenwelt trete. Dabei treffe den Abgabepflichtigen keineswegs die Beweislast für das Vorhandensein seiner Absicht. Sei für einen Erwerbsvorgang die Steuerfreiheit nach der bezeichneten Gesetzesstelle in Anspruch genommen worden und könne die Behörde nicht beweisen, daß die Erfüllung des begünstigten Zweckes nicht beabsichtigt gewesen sei, dann entstehe die Steuerschuld erst, wenn der begünstigte Zweck aufgegeben werde oder seit dem Erwerbsvorgang acht Jahre verstrichen seien, ohne daß das Grundstück für den begünstigten Zweck verwendet worden sei. Dabei genüge es, wenn die Steuerbefreiung des § 4 GrEStG erst im Rechtsmittelverfahren geltend gemacht werde.

Im vorliegenden Fall habe das FA mit seiner Berufungsvorentscheidung vom 31. März 1980 zu erkennen gegeben, es halte die Absicht der Wohnbaugesellschaft, auf der erworbenen Liegenschaft Arbeiterwohnstätten zu errichten, für hinreichend dargetan. Darauf, daß es - retrospektiv betrachtet - einen Nachweis hätte führen können, die Wohnbaugesellschaft habe nicht die Absicht gehabt, den begünstigten Zweck zu erfüllen, komme es entgegen der von den Beschwerdeführerinnen vertretenen Auffassung nicht an. Aus welchem Grund die Abgabenbehörde den Gegenbeweis nicht führe, sei rechtlich ohne Bedeutung.

Im vorliegenden Fall habe die Wohnbaugesellschaft den begünstigten Zweck unbestrittenmaßen durch die in den Jahren 1980 bis 1983 erfolgte Veräußerung von Teilflächen der erworbenen Liegenschaft aufgegeben. Für die Beurteilung der Frage, wann die fünfjährige Verjährungsfrist zu laufen begonnen habe - mit Abverkauf des ersten Teilgrundstückes oder nach Abverkauf der letzten Parzelle -, sei es ohne rechtliche Bedeutung, mit welchem Zeitpunkt der Beginn angesetzt werde:

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO werde die Verjährung durch jede Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in dem die Unterbrechung eingetreten sei, beginne die Verjährungsfrist neu zu laufen. Wie aktenmäßig feststehe, sei die Verjährung durch die Anfragen vom 31. August 1983, vom

14. und 23. Mai 1986 unterbrochen worden. Die jeweilige Festsetzung der Grunderwerbsteuer sei somit innerhalb der Verjährungsfrist erfolgt.

Gegen die jeweils sie betreffende Berufungsentscheidung richten sich die vorliegenden, im wesentlichen gleichlautenden Beschwerden der Beschwerdeführerinnen, in denen die Aufhebung der jeweiligen Berufungsentscheidung wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes und wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften beantragt wird.

Der Bundesminister für Finanzen legte die Verwaltungsakten und die von der belangten Behörde erstatteten Gegenschriften vor. In diesen wird jeweils die Abweisung der betreffenden Beschwerde als unbegründet beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat die Verbindung der vorliegenden drei Rechtssachen wegen ihres persönlichen, sachlichen und rechtlichen Zusammenhangs zur gemeinsamen Beratung und Entscheidung beschlossen und danach erwogen:

Nach ihrem gesamten Vorbringen in ihren Beschwerden erachten sich die Beschwerdeführerinnen durch die sie betreffende Berufungsentscheidung im Sinne des § 28 Abs. 1 Z. 4 VwGG (Beschwerdepunkte) jeweils in ihrem subjektiv-öffentlichen Recht verletzt, daß ihnen gegenüber für den erwähnten Kaufvertrag Grunderwerbsteuer nicht (mehr) festgesetzt werde.

Als Beschwerdegründe (im Sinne des § 28 Abs. 1 Z. 5 VwGG) behaupten die Beschwerdeführerinnen Festsetzungs(Bemessungs)- und Einhebungsverjährung, die Nichtbeachtung des § 290 BAO, wonach im Berufungsverfahren nur einheitliche Entscheidungen getroffen werden können, und die gesetzwidrige Erlassung eines neuerlichen Grunderwerbsteuerbescheides unter Hinweis auf § 17 Z. 4 GrEStG.

Die Parteien der nunmehrigen verwaltungsgerichtlichen Verfahren gehen stillschweigend, aber auf Grund des § 12 Abs. 2 erster Satz GrEStG 1987 zutreffend davon aus, daß auf den hier in Rede stehenden Kaufvertrag vom 10. September 1979 noch das GrEStG anzuwenden ist.

Gemäß § 4 Abs. 1 Z. 2 lit. a GrEStG ist beim Arbeiterwohnstättenbau der Erwerb eines Grundstückes zur Schaffung von Arbeiterwohnstätten von der Besteuerung ausgenommen.

Nach § 4 Abs. 2 dritter Satz GrEStG, der durch Abschnitt VIII des Abgabenänderungsgesetzes 1985, BGBl. Nr. 557, unberührt blieb, 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.

Gemäß § 16 Abs. 1 GrEStG entsteht die Steuerschuld, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist.

Ist die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges vom Eintritt einer Bedingung oder von der Genehmigung einer Behörde abhängig, so entsteht nach § 16 Abs. 2 GrEStG die Steuerschuld mit dem Eintritt der Bedingung oder mit der Genehmigung.

Abgesehen von den für den erwähnten Kaufvertrag nicht in Betracht kommenden Fällen des § 17 Z. 1 bis 3 GrEStG sind auf Grund des § 17 Z. 4 Steuerschuldner bei allen übrigen Erwerbsvorgängen die am Erwerbsvorgang beteiligten Personen.

Gemäß § 18 Abs. 1 GrEStG ist über Erwerbsvorgänge, die diesem Bundesgesetz unterliegen, binnen zwei Wochen nach Verwirklichung des Erwerbsvorganges dem Finanzamt unter Verwendung des amtlichen Vordruckes eine Abgabenerklärung in vierfacher Ausfertigung vorzulegen, und zwar auch dann, wenn ein Erwerbsvorgang vom Eintritt einer Bedingung oder von einer Genehmigung abhängig oder von der Besteuerung ausgenommen ist. Ist über den Erwerbsvorgang eine Schrift (Urkunde, Beschuß usw.) ausgefertigt worden, so ist der Abgabenerklärung eine Abschrift dieser Schrift anzuschließen.

Nach § 18 Abs. 3 Z. 5 GrEStG ist die Abgabenerklärung nach Abs. 1 binnen zwei Wochen auch dann vorzulegen, wenn einer der im § 4 Abs. 2 oder § 9 Abs. 2 angeführten Tatbestände eintritt.

§ 6 Abs. 1 BAO bestimmt, daß Personen, die nach Abgabenvorschriften dieselbe abgabenrechtliche Leistung schulden, Gesamtschuldner (Mitschuldner zur ungeteilten Hand, § 891 ABGB) sind.

Auf Grund des § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Gemäß § 93 Abs. 3 lit. a BAO hat der Bescheid ferner eine Begründung zu enthalten, wenn ihm ein Anbringen (§ 85 Abs. 1 oder 3) zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird.

Nach § 288 Abs. 1 lit. d BAO hat die Berufungsentscheidung die Begründung zu enthalten.

Auf Grund des § 207 Abs. 2 erster Satz BAO beträgt die Verjährungsfrist bei Zöllen und sonstigen Eingangs- und

Ausgangsabgaben, soweit die Abgabenschuld nicht kraft Gesetzes entstanden ist, ein Jahr, bei den Verbrauchsteuern drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben (einschließlich der Zölle und sonstigen Eingangs- und Ausgangsabgaben, soweit die Abgabenschuld kraft Gesetzes entstanden ist) und Beiträgen fünf Jahre.

Gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird.

Wird ein der Erbschafts- und Schenkungssteuer oder der Grunderwerbsteuer unterliegender Erwerbsvorgang nicht ordnungsgemäß der Abgabenbehörde angezeigt, so beginnt nach § 208 Abs. 2 erster Unterabsatz BAO die Verjährung des Rechtes zur Festsetzung dieser Abgaben nicht vor Ablauf des Jahres, in dem die Abgabenbehörde von dem Erwerbsvorgang Kenntnis erlangt; dies gilt sinngemäß auch für die gemäß § 18 Abs. 3 GrEStG zu erklärenden Umstände.

Auf Grund des § 209 Abs. 1 BAO wird die Verjährung 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.

Gemäß § 238 Abs. 1 BAO verjährt das Recht, eine fällige Abgabe einzuhaben und zwangswise einzubringen, binnen 5 Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe.

Auf Grund des § 290 Abs. 1 BAO können im Berufungsverfahren nur einheitliche Entscheidungen getroffen werden. Die Berufungsentscheidung wirkt für und gegen die gleichen Personen wie der angefochtene Bescheid.

Die Beschwerdeführerinnen scheinen hinsichtlich der Festsetzungs(Bemessungs)verjährung folgendes zu übersehen:

Selbst wenn die Wohnbaugesellschaft von Anfang an gar nicht die Absicht gehabt hätte, Arbeiterwohnstätten auf der betreffenden Liegenschaft zu errichten und die Steuerschuld hier - ganz abgesehen von der (im § 208 Abs. 2 BAO angeführten, hier) unerfüllt gebliebenen Verpflichtung gemäß § 18 Abs. 3 Z. 5 GrEStG - daher nicht erst mit der Aufgabe des begünstigten Zwecks im Sinne des § 4 Abs. 2 dritter Satz GrEStG (siehe z.B. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. Februar 1992, Zl. 90/16/0185, und vom 26. März 1992, Zl. 90/16/0220, je mit weiterem Hinweis), sondern bereits am 10. September 1979 (Verwirklichung des Erwerbsvorganges) entstanden wäre, wurde die Festsetzungsverjährung durch die an die Wohnbaugesellschaft gerichtete (von ihr am 18. September 1983 - ohne eine Aufgabe des begünstigten Zweckes erkennen zu lassen - beantwortete) Anfrage des FA vom 31. August 1983 im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO unterbrochen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat, unterbricht jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches von der Behörde unternommene, nach außen erkennbare Handlung die Verjährung auch dann, wenn sich diese Handlung nicht gegen die schließlich als Abgabenschuldner in Anspruch genommene Person gerichtet hat. Lediglich die eindeutig nur gegen einen Gesamtschuldner gerichtete FESTSETZUNG kann dem durch sie nicht berührten Gesamtschuldner nicht schaden (siehe z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 14. Februar 1991, Zl. 89/16/0218, mit weiterem Hinweis).

Es wird weiters vom Gesetz nicht gefordert, daß einer der im § 209 Abs. 1 BAO genannten Amtshandlung eine zutreffende Rechtsansicht zugrunde liegen müsse (siehe z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. März 1992,

Zl. 90/16/0217, 0218, mit weiterem Hinweis). Dazu ist für die vorliegenden Fälle folgendes zu bemerken:

Entgegen der z.B. in den Berufungsentscheidungen des FA vom 10. Juli 1990 vertretenen Auffassung wurde der Wohnbaugesellschaft mit der erwähnten Berufungsentscheidung vom 31. März 1980 die Grunderwerbsteuerbefreiung keineswegs vorläufig im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO zuerkannt. In der Berufung der Wohnbaugesellschaft vom 13. November 1979 wurde nur vorgebracht, da auf dieser Liegenschaft von der Käufersgesellschaft Arbeiterwohnstätten (15 Projekte mit einer Wohnfläche unter 130 m<sup>2</sup>) errichtet würden, sei der Kauf der Liegenschaft gemäß § 4 Abs. 1 Z. 2 GrEStG von der Besteuerung ausgenommen. Die Wohnbaugesellschaft stelle daher den Antrag, den Bescheid im Sinne ihrer Ausführungen zu berichtigen und die Grunderwerbsteuer bis zur Erledigung der Berufung zu stunden. Der sich auf den hier in Rede stehenden Kaufvertrag ausdrücklich beziehende Spruch der diese Berufung betreffenden (rechtskräftigen), nicht als "vorläufig" bezeichneten

Berufungsvorentscheidung lautet: "Der Berufung wird stattgegeben; die Abgabenschuldigkeit wird wie folgt festgesetzt: Grunderwerbsteuer bisher S 209.305,-- ... S 0."

Die Begründung dieser Berufungsvorentscheidung lautet:

"Stattgabe laut Antrag."

Die Bezeichnung "vorläufig" im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO ist aber ein Bestandteil des Spruches und die zitierte Bestimmung hat zur Voraussetzung, daß der Bescheid als "vorläufiger" bezeichnet werden muß (siehe z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. Februar 1992, Zl. 90/16/0170, mit weiterem Hinweis).

Im Hinblick auf das - in der Folge noch unter einem anderen Gesichtspunkt zu behandelnde - gemäß § 17 Z. 4 GrEStG begründete Gesamtschuldverhältnis unterbrechen Amtshandlungen im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO die Verjährung gegenüber allen am zu versteuernden Erwerbsvorgang beteiligten Personen (siehe z. B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Oktober 1990, Zl. 88/16/0148, mit weiterem Hinweis).

Die vorstehenden Ausführungen gelten auch für die zur Überprüfung der beantragten Steuerbefreiung an die Wohnbaugesellschaft gerichtete Anfrage des FA vom 14. Mai 1986, die mit dem Vermerk "Empfänger verzogen" vom Postamt Steinakirchen a.d. Traun dem FA zurückgesandt wurde, in Verbindung mit der an das Gemeindeamt F... gerichteten (von diesem am 28. Mai 1986 beantworteten) "Wohnungsermittlung" vom 23. Mai 1986.

Durch diese neuerlichen Unterbrechungshandlungen war das vom FA im Jahre 1989 in Anspruch genommene Recht, gegenüber den Beschwerdeführerinnen für den erwähnten Kaufvertrag vom 10. September 1979 Grunderwerbsteuer festzusetzen, jedenfalls nicht verjährt.

Im Hinblick auf den klaren Wortlaut des oben zitierten § 238 Abs. 1 BAO ("... keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe") kann in den vorliegenden Fällen auch von Einhebungsverjährung nicht die Rede sein.

Entgegen der von den Beschwerdeführerinnen vertretenen Auffassung konnte in ihren Fällen die Anwendung des § 290 Abs. 1 BAO schon deshalb nicht in Betracht kommen, weil diese Bestimmung notwendigerweise zur Voraussetzung hat, daß zumindest eine gleichzeitige Entscheidung von Berufungen im Berufungsverfahren möglich wäre.

Die Tatsache, daß sowohl Veräußerer als auch Erwerber am Erwerbsvorgang gleichermaßen wesentlich beteiligt sind, erlaubt eine Gleichbehandlung auch im Bereich des § 4 Abs. 2 GrEStG. Auch im Falle der nachträglichen Festsetzung der Grunderwerbsteuer nach dieser Gesetzesstelle bleibt der Verkäufer Steuerschuldner. Diesem Umstand muß er - auch wenn er keinen (weiteren) Einfluß auf die Erfüllung des begünstigten Zweckes hat - bei Abschluß des Kaufvertrages Rechnung tragen und um eine entsprechende Sicherstellung seiner allfälligen Regreßforderung gegenüber dem Erwerber bemüht sein (siehe z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 31. Oktober 1991, Zl. 90/16/0150, mit weiterem Hinweis).

In dem zuletzt zitierten Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof (ebenfalls mit weiterem Hinweis) auch dargetan, daß sich die Behörde bei der Vollziehung des § 17 Z. 4 GrEStG im Rahmen der das Ermessen betreffenden Erwägungen von Billigkeit und Zweckmäßigkeit nicht ohne sachgerechten Grund an jene Partei halten dürfen wird, die nach dem vertraglichen Innenverhältnis die Steuerlast nicht tragen sollte; die andernfalls eintretende GEFÄHRDUNG der Einbringlichkeit wird es jedoch nahelegen.

Diese Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach wegen der Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabenforderung bei dem oder den anderen Gesamtschuldnern, wegen Eröffnung des Konkurses über dessen oder deren Vermögen oder wegen des Endes einer juristischen Person für die Inanspruchnahme des verbleibenden Gesamtschuldners kein Spielraum für die Ermessensübung bleibt, bezieht sich nur auf Fälle, in denen das Verbleiben eines oder mehrerer Gesamtschuldner durch außerhalb der Einflußsphäre der Abgabenbehörde gelegene Umstände eintrat, nicht aber auf Fälle, in denen dieses Verbleiben durch das Verhalten der Abgabenbehörden (z.B. Entlassung aus der Gesamtschuld oder rechtswidrige Festsetzung der Abgabe gegenüber einem oder mehreren anderen Gesamtschuldnern mit einem niedrigeren Abgabenbetrag oder gar mit Null) bewirkt wurde. Es kann dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden, daß er es den Abgabenbehörden - noch dazu ohne Kontrolle der Ermessensübung - überlassen wollte, durch derartige Entscheidungen schließlich "ohne Spielraum" den zuletzt verbleibenden

Gesamtschuldner heranzuziehen. Daher gehört es zu einer gesetzmäßigen Begründung der Ermessensübung, unter anderem auch die Erwägungen für das Abstehen von einer Inanspruchnahme der übrigen Gesamtschuldner und für die Einforderung der Grunderwerbsteuer von dem einen Gesamtschuldner darzulegen.

Nun hat die belangte Behörde bei der Erlassung der angefochtenen Berufungsentscheidungen weder zur Frage der Ermessensübung noch zu der - hier im Ergebnis aus noch anzuführendem Grund nicht wesentlichen - Frage, ob die Wohnbaugesellschaft "1986 gelöscht" wurde (so das Schreiben des FA vom 22. Juni 1989 an die Zweitbeschwerdeführerin) bzw. "seit September 1986 nicht mehr besteht" (Anfrage des FA an das Finanzamt Wels vom 29. März 1989) oder "im Handelsregister des Kreisgerichtes Wels unter der Zl. ... registriert" war (Berufung der Zweitbeschwerdeführerin vom 10. Juli 1989) - eine Gesellschaft m.b.H. endet überdies nicht mit der Auflösung (siehe z.B. Kastner-Doralt-Nowotny, Grundriß des österreichischen Gesellschaftsrechts5, Wien 1990, S. 445 Mitte, mit weiterem Hinweis, und S. 447) - eine Begründung im Sinne der §§ 93 Abs. 3 lit. a, 288 Abs. 1 lit. d BAO gegeben.

Der Verwaltungsgerichtshof, der gemäß § 41 Abs. 1 VwGG u.a. die Verletzung von Verfahrensvorschriften im Sinne des § 42 Abs. 2 Z. 3 VwGG von Amts wegen wahrzunehmen hat, vermag in den vorliegenden Fällen jedoch nicht auszuschließen, daß die belangte Behörde unter dem Druck ihrer Begründungspflicht zu anderen (für die Beschwerdeführerinnen günstigeren) Bescheiden hätte kommen können.

Es kommt nämlich nicht mehr auf die Gefährdung der Einbringlichkeit bei der Wohnbaugesellschaft oder darauf an, ob die Wohnbaugesellschaft noch besteht oder nicht, weil schon auf Grund der rechtswidrigen, aber rechtskräftigen und endgültigen Berufungsvorentscheidung des FA vom 31. März 1980 in bezug auf den hier in Rede stehenden Kaufvertrag gegenüber der Wohnbaugesellschaft Grunderwerbsteuer rechtmäßig weder (nochmals) festgesetzt noch eingehoben hätte werden dürfen.

Diese Berufungsvorentscheidung, deren Spruch klar und deshalb keiner Auslegung aus seiner Begründung bedürftig ist, schafft in bezug auf die nunmehr zu überprüfenden Grunderwerbsteuerfestsetzungsverfahren keine Bindungswirkung, es könnte aber in ihr nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes eine - einer unbegründeten (aber unwiderruflichen) Entlassung aus der Gesamtschuld zur Gänze im Sinne des § 237 Abs. 1 BAO im Ergebnis gleichkommenden - für die Beschwerdeführerinnen keineswegs unwesentliche Unbilligkeit im Sinne des § 20 BAO erblickt werden.

Die angefochtenen Berufungsentscheidungen sind daher im angefochtenen Umfang wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 lit. c VwGG aufzuheben.

Die Zuerkennung der Aufwandersätze gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBI. Nr. 104/1991.

## **Schlagworte**

Ermessen Individuelle Normen und Parteienrechte Rechtswirkungen von Bescheiden Rechtskraft VwRallg9/3

## **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1992:1991160071.X00

## **Im RIS seit**

11.07.2001

## **Zuletzt aktualisiert am**

22.09.2008

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>