



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 20

GZ. RV/2947-W/02

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., inX, vertreten durch Dr. Stefan Gulner, 1010 Wien, Lugeck 7, gegen den Mitzahlungsbescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 23. Februar 1999, ErfNr. 111, BAP 222, StNr. 333 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Strittig ist die Heranziehung des Verkäufers (Bw.) als Gesamtschuldner für die Grunderwerbsteuer von den Grund- und Renovierungskosten („Bauherrenmodell-Revitalisierung“) und ob aus der Tatsache der Ausstellung der Unbedenklichkeitsbescheinigung an die Käufer der Bw. nicht mehr mit Grunderwerbsteuer belastet werden kann. Im Übrigen wendet der Bw. Verjährung ein.

Bw., der Berufungswerber, war grundbücherlicher Eigentümer von 1047/2000stel Anteilen und BW2 war grundbücherliche Eigentümerin von 953/2000stel Anteilen an der Liegenschaft EZ 444, KG A. Beide verkauften mit Kaufvertrag vom 17. Dezember 1986 ihre Anteile an mehrere Käufer, unter anderem an B. Im Kaufvertrag wurde festgehalten, dass sich auf der Liegenschaft ein denkmalgeschütztes Haus befindet und dass „im Hinblick auf die geplanten umfassenden Renovierungsarbeiten“ von den Käufern ein auf der Liegenschaft lastendes Pfandrecht ohne Anrechnung auf den Kaufpreis übernommen wird.

Zunächst wurde Grunderwerbsteuer auf Grund der Abgabenerklärungen nur von den im Kaufvertrag genannten Kaufpreisen erhoben.

Im Zuge einer Nachschau wurde dann aber folgender Sachverhalt festgestellt:

Ebenfalls am 17. Dezember 1986 bzw. in unmittelbarer zeitlicher Nähe dazu am 19. Dezember 1986 hatten die Käufer und auch B folgende Verträge geschlossen:

1. Am 17. Dezember 1986 untereinander einen Vertrag über die Instandsetzung und den Ausbau des Objektes sowie die Begründung von Wohnungseigentum, wobei sich dieser Vertrag ausdrücklich auf Baubeschreibungen und Planentwürfe bezog, die einen integrierenden Bestandteil dieses Vertrages bildeten; der genannte Vertrag legte eine Ausbaupflichtung und eine Verpflichtung der Miteigentümer fest, die Gesamtprojektkosten laut Kostenschema Anlage/D zu tragen. Außerdem wurde C mit der Durchführung des Nutzwertfeststellungsverfahrens und der Abfassung des Wohnungseigentumsvertrages beauftragt und entsprechend bevollmächtigt. In der Anlage /B zu diesem Vertrag wurden den einzelnen Miteigentümern bereits bestimmte Nutzflächen (Wohnungen bzw. Ordinationen) zugeteilt;

2. Am 19. Dezember 1986 mit B ein „Schließungsgarantievertrag“, wobei sich die Miteigentümer (vertreten durch C als Treuhänder) dabei als „Miteigentümergeinschaft D in Gründung“ bezeichneten.

Gegenstand dieses Vertrages ist auszugsweise die folgende Vereinbarung:

„Unter Zugrundelegung der vorläufigen Bau- und Ausstattungspläne des Architekten Dipl. Ing. E erfordert der Ankauf, die Instandsetzung, der Ausbau und die Verbesserung des auf der Liegenschaft befindlichen Hauses eine in Anlage ./C ausgewiesene Gesamtinvestition von netto S 14,984.000,00....Auf die einzelnen Miteigentümer entfällt je nach dem in Anlage ./D ausgewiesenen Kostenaufteilungsschlüssel ein....ausgewiesener Anteil am Gesamtfinanzierungsaufwand.....Herr B ist in Kenntnis sämtlicher, im Zuge des Projektes der MEG D abzuschließenden Verträge und Rechtsgeschäfte; sämtliche Vertragsunterlagen bilden einen integrierenden Bestandteil dieses Vertrages.“

Schließungsgarantie:

„Die einzelnen Miteigentümer der MEG D übernehmen je nach Grundanteil und übernommener Wohnung die Finanzierung eines bestimmten Eigentumsobjektes.....Sofern die Miteigentümer der MEG D bis spätestens 12. Dezember 1986 gemeinsam zumindest 70% der...Gesamtinvestitionen übernehmen, verpflichtet sich Herr B zum Erwerb der restlichen Grundanteile und zur Kostentragung der damit verbundenen anteiligen Investitionen und wird entsprechend diesem Anteil Wohnungseigentum an den nicht von Miteigentümern zur Finanzierung übernommenen Wohnungen begründen....“

Beitritt zur Miteigentümergeinschaft D :

„Herr B tritt hinsichtlich der von ihm aufgrund der Schließungsgarantie übernommenen Grundanteile bzw. Investitionen der MEG D bei und unterwirft sich den entsprechenden Vertragsbestimmungen bzw. den Beschlüssen der Miteigentümerversammlung. Herr Bkann die Mittelaufbringung nach eigenem Ermessen bewerkstelligen....“

Ausübung der Schließungsgarantie:

„.....Sofern die durch Miteigentümer übernommene Quote der Gesamtfinanzierung nicht 70% beträgt, hat der Treuhänder unter gleichzeitiger Bekanntgabe der von Miteigentümern zur Finanzierung und Wohnungseigentumsbegründung übernommenen Objekten Herrn B aufzufordern, innerhalb derFrist zu erklären, ob Herr B die Schließungsgarantie über die vertraglich zugesicherte Quote hinaus übernommen hat.“

3. Am 19. Dezember 1986 mit B einen Mietgarantievertrag, in welchem die Schaffung von 12 Wohneinheiten zum Zwecke der Vermietung zwecks Erzielung von Einkünften vereinbart wurde und B gegen ein Honorar von S 375.000,00 für fünf Jahre ab Fertigstellung die Vermietung zu einem bestimmten Mietzins garantierte;

4. Am 17. Dezember 1986 einen Treuhandvertrag mit C . Bereits im Vorwort wird festgestellt, dass unter den Treugebern Übereinstimmung herrscht, gemeinsam die gegenständliche Liegenschaft von den derzeitigen Liegenschaftseigentümern Bw. und BW2 zu kaufen und das auf der Liegenschaft befindliche Haus nach diesem Vertrag, entsprechend der Baubeschreibung und den Planentwürfen instand zu setzen, auszubauen und eine Standardanhebung durchzuführen. Als Ziel wurde angegeben, dass in der Folge Einkünfte aus der Vermietung der revitalisierten Bestandsobjekte erzielt werden. Der Treuhänder wurde beauftragt, im Namen und für Rechnung der Treugeber den Beitritt zur Miteigentümergeinschaft, den Abschluss des Grundstückskaufvertrages, eines Kreditvertrages, usw. abzuschließen.

Aufgrund von Anfragen des Finanzamtes vom 8. Oktober 1987 gab einer der Käufer bekannt, er sei von „Herrn B1“ vom Verkauf der Liegenschaftsanteile verständigt worden, ein anderer Käufer habe erfahren, dass ein B mit der Revitalisierung eines Hauses in der F befasst sei; da dort aber keine Wohnung mehr frei gewesen sei, habe B das ebenfalls von ihm „bearbeitete“ Objekt D3 genannt. Im Zuge einer Nachschau seitens Finanzamtes kam hervor, dass das Bundesdenkmalamt bezüglich der gegenständlichen Liegenschaft der „Bauherrengemeinschaft Wien x, D - Gasse 1“ (z.B. Bescheid vom 1. Oktober 1986, Zl. 555) bereits vor dem 17. Dezember 1986 einen Ausbau gemäß einem vorgelegten Plan bewilligt und dass bereits am 13. Oktober 1986 ein ausführlich beschriebenes Projekt „Beteiligungsobjekt D 1“ bestanden hatte.

Daraufhin nahm das Finanzamt das Grunderwerbsteuerverfahren von Amts wegen wieder auf und setzte die Grunderwerbsteuer unter Zugrundelegung auch der für den Erwerb der Eigentumswohnungen anfallenden Kosten mit Bescheiden gemäß § 303 ff BAO am 17. März 1993 fest.

Die Abgabenbehörde 2. Instanz wies die dagegen erhobene Berufung des B mit Berufungsentscheidung vom 5. August 1996 als unbegründet ab, da sie ihn nicht als Bauherrn qualifizierte und setzte die Grunderwerbsteuer ausgehend von den anteiligen Gesamtprojektkosten laut Beilage /D fest. Die Gesamtprojektkosten inklusive des Liegenschaftskaufpreises betrugen S 14,983.998,00. Davon entfielen 35,61% auf B : $5,335.802,00 \times 8\% = \text{S } 426.864,00$.

B erhob gegen die Berufungsentscheidung Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof. Der Verfassungsgerichtshof lehnte mit Beschluss vom 26.11.1996, Zlen. B 3039/96, B 3040/96, B 3041/96, B 3042/96, B 3043/96, B 3044/96, B 3045/96, B 3046/96, 3047/96 die Behandlung der Beschwerde ab und trat sie dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung ab. Der Verwaltungsgerichtshof entschied darüber am 2. Juli 1998, zu den Zlen 97/16/0276 ua. und wies die Beschwerden als unbegründet ab.

Die Grunderwerbsteuer erwies sich bei B als uneinbringlich.

Mit Bescheid vom 23. Februar 1999 zog das Finanzamt den Bw. als Gesamtschuldner zur Mitzahlung der Grunderwerbsteuer heran. Bemessungsgrundlage B : S 5,335.802,00, anteilig entfällt auf den Bw. 52,35%, das sind $\text{S } 2,793.292,18 \times 8\% = \text{S } 223.463,00$.

Fristgerecht wurde dagegen Berufung erhoben. Eingewendet wurde, dass nicht von einer Gesamtgegenleistung in Höhe von S 5,335.802,00 laut Beilage D ausgegangen werden könne, denn eine solche Beilage liege dem Bw. nicht vor und sei auch nicht mit dem Bescheid übermittelt worden. Dem Empfänger sei es dadurch verwehrt, den Bescheid auf die Richtigkeit zu überprüfen. Des Weiteren sei unbestimmt, dass zwar von einem Kauf vom

17.12.1986 gesprochen werde, um welche genau zu bezeichnende Liegenschaft es gehe, lasse sich aus dem Bescheid nicht ableiten. Die tatsächliche Gegenleistung sei wesentlich geringer und könne höchstens S 3,086.000,00 betragen haben, was sich aus dem zwischen dem Bw. und den Käufern abgeschlossenen Kaufvertrag ergäbe. Der Bw. könne mit der Grunderwerbsteuer aus dem Liegenschafts Kauf auch nicht mehr belastet werden, da im April 1987 eine Unbedenklichkeitsbescheinigung zur Zahl BRP 111 ausgestellt worden sei. Im Übrigen sei der Anspruch auf Erhebung der Grunderwerbsteuer verjährt.

Dem Berufungsschreiben wurden der Kaufvertrag und die Unbedenklichkeitsbescheinigung vom April 1987 in Kopie beigelegt.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 14. November 2001 ab:

„Mit Kaufvertrag vom 17.12.1986 veräußerten die Berufungswerber diverse Anteile an der EZ 444 KG A . Grundstück y (x1 Wien, D2. 1).

Der Verkäufer wurde in seiner Eigenschaft als Gesamtschuldner in Anspruch genommen, weil die Abgabe beim Erwerber B nicht einbringlich war.

Dem Einwand der Verjährung kommt keine Berechtigung zu, weil gem. § 209 BAO jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung die Verjährung unterbricht. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen. So wurde die Verjährung nicht nur durch Vorhalte vom 8.10.1987 und 2.6.1992 durch Ermittlung des Finanzamtes für Gebühren zur Klärung der Frage, ob die Erwerber Bauherren sind, unterbrochen, sondern auch durch die Erlassung von Wiederaufnahmsbescheiden vom 17.3.1993 bzw. Berufungsentscheidungen vom 5.8.1996. Deshalb war bei Erlassung des nunmehr angefochtenen Bescheides vom 23.2.1999 noch keine Verjährung eingetreten. Unterbrechungswirkung tritt nach der Rechtsprechung sogar dann ein, wenn diese behördlichen Schritte der schließlich als Abgabenschuldner in Anspruch genommenen Person nicht zur Kenntnis gelangt sind.

Bei Bindung der Interessenten an vorgegebenes Baukonzept sind die das Baukonzept betreffenden Verträge in den grunderwerbsteuerlichen Vorgang einzubeziehen (97/16/0234-0238, 97/16/0239-0243, 97/16/0244-0248).

Dass es sich im gegenständlichen Fall um ein grunderwerbsteuerbares Rechtsgeschäft handelt, hat der VwGH in seinem Erkenntnis vom 2.7.1998, Zlen. 97/16/0276, 0277, 0278, bestätigt. (ÖStZB. 1.3.1999/Nr. 5: Bemessungsgrundlage die jeweils anteiligen Gesamtprojektkosten lt. beiliegender Beilage D bzw. beiliegende Berufungsentscheidung vom 5.8.1996)

Die Unbedenklichkeitsbescheinigung ist zwar eine öffentliche Urkunde, jedoch kein Bescheid, der Ausfolgung der Bescheinigung kommt daher nicht die Wirkung einer bescheidmäßigen Feststellung der Steuerfreiheit zu. Stellt die Abgabenbehörde also zunächst eine Unbedenklichkeitsbescheinigung aus, so ist sie dennoch berechtigt, nachträglich Grunderwerbsteuer vorzuschreiben (VwGH v. 28.3.1985, 83/16/0009).“

Der Bw. beantragte die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Er erstattete kein weiteres Vorbringen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Umfang der Gegenleistung bei der Grunderwerbsteuer

Gemäß § 10 Abs. 1 GrEStG 1955 (= § 4 Abs. 1 GrEStG 1987) ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Gegenleistung bei einem Kauf eines Grundstückes ist nach der Anordnung des § 11 Abs. 1 Z. 1 GrEStG 1955 (= § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG 1987) der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstige Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.

Die hier maßgebliche Frage ist die, ob die Käufer nur die Liegenschaft samt (renovierungsbedürftigem) Haus erwarben, oder ob sie in ein fertiges Paket, das Liegenschaft und renoviertes Haus beinhaltete, eingestiegen sind. Für die Grunderwerbsteuer macht das den Unterschied, dass dann, wenn der Wille des Käufers auf Liegenschaft samt renoviertem Haus gerichtet ist, nicht nur der Kaufpreis für die Liegenschaft, sondern auch die Renovierungskosten für das Haus in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind (z.B. VwGH 17.2.1983, 82/16/0143 ua.). Entscheidend ist der Zustand, in welchem das Grundstück zum Gegenstand des Erwerbsvorganges gemacht wird (VwGH 24.5.1971, 1251/69, Slg Nr. 4243/F).

Der Bw. wendet ein, dass die tatsächliche Gegenleistung wesentlich geringer gewesen sei und könne höchstens S 3,086.000,00 betragen haben, was sich aus dem zwischen dem Bw. und Käufern abgeschlossenen Kaufvertrag ergäbe.

Die Abgabenbehörde 2. Instanz beurteilte den gegenständlichen Kaufvertrag dahingehend, dass ein fertig geplantes Renovierungskonzept zeitlich vor dem Erwerb der Liegenschaftsanteile vorlag, dem B beitrug, und somit sämtliche Leistungen, die B zu erbringen hatte, um zum Erwerb der Liegenschaftsanteile zugelassen zu werden, das sind die anteilig übernommenen Gesamtprojektkosten von S 5,335.804,69, in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen waren.

Wie bereits festgehalten, hat der Käufer B gegen seine Heranziehung zur Grunderwerbsteuer in Höhe von S 426.864,00 Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof und an den Verwaltungsgerichtshof erhoben.

Der Verfassungsgerichtshof lehnte die Behandlung der Beschwerde ab und der Verwaltungsgerichtshof wies die Beschwerde als unbegründet ab und stellte fest, dass die Gesamtprojektkosten als Bemessungsgrundlage heranzuziehen sind. Im Folgenden werden diese Erledigungen der Höchstgerichte auszugsweise wiedergegeben.

1.1. Beschluss des Verfassungsgerichtshofes

Der Verfassungsgerichtshof lehnte mit Beschluss vom 26.11.1996, Zlen. B 3039/96, B 3040/96, B 3041/96, B 3042/96, B 3043/96, B 3044/96, B 3045/96, B 3046/96, 3047/96 die Behandlung der Beschwerde mit folgender Begründung ab:

„Der Verfassungsgerichtshof kann die Behandlung einer Beschwerde in einer nicht von der Zuständigkeit des Verwaltungsgerichtshofes ausgeschlossenen Angelegenheit ablehnen, wenn von der Entscheidung die Klärung einer verfassungsrechtlichen Frage nicht zu erwarten ist (Art. 144 Abs. 2 BVG). Ein solcher Fall liegt vor, wenn zur Beantwortung der maßgeblichen Fragen spezielle verfassungsrechtliche Überlegungen nicht erforderlich sind.

Die Beschwerden rügen die Verletzung der verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechte auf Unverletzlichkeit des Eigentums sowie auf Gleichheit vor dem Gesetz. Die gerügten Rechtsverletzungen wären im vorliegenden Fall aber nur Folge einer – allenfalls grob – unrichtigen Anwendung des einfachen Gesetzes. Spezifisch verfassungsrechtliche Überlegungen sind zur Beantwortung der aufgeworfenen Fragen nicht anzustellen.

Da die Angelegenheiten auch nicht von der Zuständigkeit des Verwaltungsgerichtshofes ausgeschlossen sind, wurde beschlossen, von einer Behandlung der Beschwerden abzusehen.“

1.2. Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes

Der Verwaltungsgerichtshof wies die Beschwerde mit Erkenntnissen vom 2. Juli 1998, Zlen 97/16/0276, 0277, 0278 und 97/16/0279, 0280 als unbegründet ab:

„Gemäß § 10 Abs. 1 des auf die Beschwerdefälle noch anzuwendenden GrEStG 1955 ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Nach § 11 Abs. 1 Z. 1 leg. cit. Ist Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen (vgl. dazu die im wesentlichen gleich lautende Bestimmung des § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG 1987).

Wie der Verwaltungsgerichtshof erst jüngst in seinen Erkenntnissen vom 28. Mai 1998, Zlen 97/16/0494-0500, und vom 29. April 1998, Zlen 97/16/0234-0238, unter Berufung auf seine ständige Rechtsprechung klargestellt hat, ist die Bauherreneigenschaft der Erwerber von Miteigentumsanteilen u.a. dann zu verneinen, wenn die Erwerber von vornherein in ein bereits fertiges Planungs-, Vertrags- und Finanzierungskonzept im Wege eines Vertragsgeflechtes eingebunden werden.

Genau das war auch in den nunmehr zu entscheidenden Beschwerdefällen der Fall, weil

- die Beschwerdeführer sich auf Grund eines schon vorher erarbeiteten Konzeptes für das Beteiligungsprojekt D1 engagiert haben;*
- die Beschwerdeführer in unmittelbarem zeitlichen Zusammenhang mit dem Kaufvertrag über die Liegenschaftsanteile im Wege des von ihnen beauftragten Treuhänders ein ganzes Bündel von Verträgen abgeschlossen haben...., deren Erarbeitung durch die Beschwerdeführer selbst in der Zeit zwischen 17. und 19.12.1986 abgeschlossen ist;*
- den Beschwerdeführern von vornherein der Erwerb des Objektes zum Zwecke des Ausbaus und der Schaffung von Eigentumswohnungen zum Zwecke der Vermietung präsentiert wurde.*

Insoweit die Beschwerdeführer dazu unter Berufung auf die hg. Erkenntnisse vom 5. August 1993, Zl. 93/14/0044, und vom 27. Juni 1991, Zl. 90/16/0169, ins Treffen führen, es müsse einen Bauherren geben, der im vorliegenden Fall nur in Gestalt der Miteigentümergeinschaft vorhanden sein könne, und der belangten Behörde in diesem Zusammenhang vorwerfen dazu trotz eines entsprechenden Beweisantrages den planenden Architekten nicht befragt zu haben, ist ihnen folgendes zu entgegnen: Im Wege der von den Beschwerdeführern selbst zitierten hg. Vorjudikatur, insbesondere durch das Erkenntnis Zl. 90/16/0169, Slg.N.F. 6614/F, wurde klargestellt, dass es in entsprechend gelagerten Fällen

denknotwendig zwingend (zwischen dem Grundverkäufer und dem Grunderwerber) einen dazwischen geschalteten Bauherren geben muss. Der Verwaltungsgerichtshof hat dabei aber keineswegs ausgesprochen, dass dieser denknotwendige Bauherr die Miteigentümergeinschaft sein müsse (wie dies die Beschwerdeführer darzustellen versuchen), sondern ganz im Gegenteil klarstellt, dass die Bauherrenrolle in den in Rede stehenden Konstellationen dem jeweiligen Initiator des Bauherrenmodelles zuzuordnen ist. Zur Vermeidung weitwendiger Wiederholungen wird dazu gemäß § 43 Abs. 2 VwGG auf die Entscheidungsgründe des zitierten Erkenntnisses Slg. N.F. 6614/F, verwiesen. Da sich auf Grund des von der belangten Behörde richtig beurteilten Vertragsgeflechtes eindeutig ergibt, dass die Bauherreneigenschaft in den vorliegenden Beschwerdefällen jedenfalls nicht den Beschwerdeführern in ihrer Gesamtheit zukommt, war die belangte Behörde im Verfahren betreffend die Beschwerdeführer auch nicht gehalten, weitere Ermittlungen darüber anzustellen, wer in den vorliegenden Fällen Initiator des Bauherrenmodelles war und kann in der Unterlassung einer Vernehmung des planenden Architekten daher der von den Beschwerden behauptete Verfahrensfehler nicht erblickt werden.

Da nach ständiger hg. Judikatur (siehe dazu das hg. Erkenntnis vom 28. Mai 1998, Zlen. 97/16/0494-0500, und die dort angeführte Vorjudikatur) Bemessungsgrundlage alles ist, was der Erwerber über den Kaufpreis hinaus für das Grundstück aufwenden muss, um es zu erhalten, hat die belangte Behörde frei von Rechtswidrigkeit die jeweils anteiligen Gesamtprojektkosten als Bemessungsgrundlage herangezogen."

Das sich konkret auf B beziehende Erkenntnis vom 2. Juli 1998, 97/16/0279, 0280 begründete der Verwaltungsgerichtshof folgendermaßen:

„Die Beschwerdefälle gleichen sich sowohl hinsichtlich des rechtserheblichen Sachverhaltes als auch hinsichtlich der strittigen Rechtsfragen den mit Erkenntnis vom heutigen Tag, Zlen 97/16/0276, 0277, 0278 entschiedenen Beschwerdefällen. Gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG wird auf die Entscheidungsgründe dieses Erkenntnisses verwiesen.

Aus den dort angeführten Gründen waren auch die gegenständlichen Beschwerden gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen...."

Da im vorliegenden Fall der Verwaltungsgerichtshof entschieden hat, dass die Gesamtprojektkosten als Bemessungsgrundlage heranzuziehen sind, kann der Einwendung des Bw. dass die tatsächliche Gegenleistung wesentlich geringer gewesen sei und höchstens S 3,086.000,00 betragen haben könne, was sich aus dem zwischen dem Bw. und Käufern abgeschlossenen Kaufvertrag ergäbe, nicht gefolgt werden.

2. Gesamtschuldverhältnis

Gemäß § 17 Z. 4 GrEStG 1955 (= § 9 Z. 4 GrEStG 1987) sind Steuerschuldner bei allen übrigen Erwerbsvorgängen die am Erwerbsvorgang beteiligten Personen. In dieser Bestimmung wird festgelegt, wer als Steuerschuldner in Betracht kommt, wer also zur Entrichtung der Grunderwerbsteuer verpflichtet ist. Jedenfalls schulden nach der Bestimmung mehrere Personen die Steuer. Personen, die ein und dieselbe abgabenrechtliche Leistung schulden, sind nach § 6 Abs. 1 BAO Gesamtschuldner (Fellner, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz, zu § 9, RZ 11, August 2008). Liegt ein Gesamtschuldverhältnis vor, so hängt es gemäß § 891 Abs. 2 ABGB vom Gläubiger ab, ob er von allen, oder von einigen Mitschuldners das Ganze, oder nach von ihm gewählten Anteilen oder ob er das Ganze von

einem einzigen fordern will. Der Gläubiger kann daher jeden der Mitschuldner nach seinem Belieben in Anspruch nehmen, bis er die Leistung vollständig erhalten hat. (Fellner, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz, zu § 9, RZ 12, August 2008). Wenn ein Gesamtschuldverhältnis wie hier nach § 6 Abs. 1 BAO in Verbindung mit § 9 GrESTG bereits unmittelbar kraft Gesetzes entstanden ist, ist es ohne Bedeutung, an welchen Gesamtschuldner die Abgabenbehörde das Leistungsgebot richtet. Es ist also in die Hand der Finanzbehörde gelegt, an welchen Gesamtschuldner sie sich halten will (Fellner, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz, zu § 9, RZ 13, August 2008, UFS vom 30.9.2008, RV/0675-G/05).

Die Auswahl der zur Leistung der Abgabenschuld heranzuziehenden Gesamtschuldner liegt im Ermessen der Behörde (VwGH 4.3.1999, 96/16/0221). Das Gesetz räumt der Abgabenbehörde sohin einen Ermessensspielraum ein, in dessen Rahmen sie ihre Entscheidung gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen hat (ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, VwGH 28.11.2001, 2000/13/0025; Fellner, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz, zu § 9, RZ 21, August 2008).

Ein derartiger Spielraum für eine solche Ermessensausübung liegt aber nicht mehr vor, wenn die Finanzbehörde zunächst den Erwerber eines Grundstückes herangezogen hat und hernach wegen offenkundiger Uneinbringlichkeit der Forderung bei diesem Gesamtschuldner die Steuer dem Verkäufer vorschreibt (Fellner, Kommentar zur Grunderwerbsteuer, zu § 17, 9 Dff; Fellner, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz, zu § 9, RZ 23, August 2008).

Über die Auskunftserteilung des Bw. wurde am 15. Mai 1991 eine Niederschrift aufgenommen. Danach führte er im Sommer 1986 Verkaufsgespräche mit "Herrn B1". Der Bw., zum Bescheid des Bundesdenkmalamtes vom 1. Oktober 1986 befragt, gab dazu an, keine Planung in Auftrag gegeben zu haben. In diesem Bescheid Zl. 555 entschied das Bundesdenkmalamt über den Antrag der Bauherrengemeinschaft Wien x, D1 1 auf Veränderung des Objektes (Wien x, D1 1). In diesem Zeitpunkt war aber der Bw. noch Eigentümer der Liegenschaft und im Kaufvertrag vom 17.12.1986 heißt es unter Punkt II, vorletzter Absatz, dass im Hinblick auf die geplanten umfangreichen Renovierungsarbeiten die Käufer die Verpflichtung zur Erfüllung des Bauauftrages und das Pfandrecht ohne Anrechnung auf den Kaufpreis übernehmen. Diesem Pfandrecht lag ein Bauauftrag des Magistrates der Stadt Wien, das an die Liegenschaftseigentümer im Jahr 1981 erteilt wurde, zugrunde. Diese Punkte hätten ohne Zusammenwirken auf Veräußererseite nicht Kaufvertragsbestandteil werden können. Wie der Verwaltungsgerichtshof unter anderem für den Erwerb durch B festgestellt hat, waren für diesen Erwerbsvorgang neben dem Kaufpreis auch die Renovierungskosten in die Gegenleistung miteinzubeziehen. Da infolge des Zusammenwirkens

auf Veräußererseite einheitlicher Vertragsgegenstand ein Grundstück mit renoviertem Haus war, wurde der Bw. in diesem Umfang als Gesamtschuldner herangezogen.

3. Unbedenklichkeitsbescheinigung

Gemäß § 160 Abs. 1 BAO dürfen Eintragungen in das Grundbuch, denen Rechtsvorgänge über den Erwerb von Grundstücken zugrunde liegen erst dann vorgenommen werden, wenn eine Bescheinigung des Finanzamtes vorliegt, dass der Eintragung hinsichtlich der Grunderwerbsteuer Bedenken nicht entgegenstehen.

Unbedenklichkeitsbescheinigungen sind öffentliche Urkunden, aber keine Bescheide. Die Ausstellung einer Unbedenklichkeitsbescheinigung stellt kein Hindernis für eine spätere Abgabenvorschreibung z.B. von Grunderwerbsteuer dar. Die Unbedenklichkeitsbescheinigung ist eine bloße Mitteilung an das Gericht (Ritz, BAO³, § 160, Tz 1 und die dort angeführte Rechtsprechung wie VwGH 24.5.1991, 90/16/0011,; 19.4.1995, 93/16/0031 ua., und Literatur).

Die Unbedenklichkeitsbescheinigung wurde im Jahr 1987 für die damaligen Käufer ausgestellt. Eine Unbedenklichkeitsbescheinigung hat lediglich Mitteilungscharakter, sie ist kein Bescheid, mit welchem die Grunderwerbsteuer in irgendeiner Weise festgeschrieben wird. Daher kann der Bw. aus der Ausstellung der Unbedenklichkeitsbescheinigung, wenn auch die Grunderwerbsteuer betreffend, nicht ableiten, dass er deshalb aus dem Liegenschafts Kauf nicht mehr mit Grunderwerbsteuer belastet werden kann.

4. Verjährung

Aus § 6 BAO ergibt sich, dass das abgabenrechtliche Gesamtschuldverhältnis – ebenso wie das Einzelschuldverhältnis – nach den Grundsätzen des § 4 mit Verwirklichung des Tatbestandes - aus dem Gesetz entsteht. Ebenso wie der Abgabenanspruch aus dem Einzelschuldverhältnis ist aber die aus dem Gesamtschuldverhältnis abzuleitende Abgabeforderung mit Abgabenbescheid (Leistungsgebot) festzusetzen, damit sie fällig gestellt, eingehoben und eingebracht werden kann (vgl. Stoll, Steuerschuldverhältnis, 216ff; Stoll, BAO-Kommentar, 2197; 2. Band, zu § 209).

Gemäß § 207 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, grundsätzlich der Verjährungsfrist von fünf Jahren (Die Grunderwerbsteuer gehört zu den „übrigen Abgaben“ iSd § 207 Abs. 1 Satz 1 BAO [Arnold/Arnold, Kommentar zum GrEStG 1987, Einleitung, TZ 24]).

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2004, BGBl. I Nr. 180 (AbgÄG 2004) verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des

Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen werden. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Gemäß § 209a Abs. 1 BAO steht einer Abgabefestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

Nach § 323 Abs. 18 BAO in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2004, BGBl. I Nr. 180 (AbgÄG 2004) gilt § 209a Abs. 1 und Abs. 2 für den Fall der Verkürzung von Verjährungsfristen durch die Neufassungen des § 207 Abs. 2 zweiter Satz durch BGBl. I Nr. 57/2004, des § 209 Abs. 1 durch BGBl. I Nr. 180/2004, des § 209 Abs. 3 durch BGBl. I Nr. 57/2004 sowie des § 304 durch BGBl. I Nr. 57/2004 sinngemäß.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 209 Abs. 1 BAO (in der Fassung vor dem AbgÄG 2004) ist nach außen erkennbare Amtshandlung eine nach außen in Erscheinung tretende Amtshandlung im Sinne von im Außenbereich wahrnehmbarer behördlicher Maßnahme, die auf die Geltendmachung eines Abgabenanspruches oder Feststellung von Abgabepflichtigen zumindest im Ergebnis gerichtet sind. Amtshandlungen sind (bei Zutreffen der weiteren gesetzlichen Voraussetzungen) nur dann unterbrechungswirksam, wenn sie in ihrer rechtlichen Gestalt als Behördenmaßnahmen über den Amtsbereich der Behörde hinaustreten und hierfür ein aktenmäßiger Nachweis besteht. Die Amtshandlung muss, um Unterbrechungswirkung zu haben, nach außen wirksam und nach außen einwandfrei erkennbar sein (Erkenntnis vom 7.9.2006. 2006/16/0041; Ritz, BAO-Kommentar³, zu § 209, RZ 2ff).

Die Verjährungsfrist wird beispielsweise durch erstinstanzliche Bescheide, Berufungsvorentscheidungen, Berufungsentscheidungen und Wiederaufnahmebescheide verlängert (Ritz, BAO-Kommentar³, zu § 209, RZ 10).

Bei Gesamtschuldverhältnisses wirken Amtshandlungen fristverlängernd gegen alle Gesamtschuldner (Ritz, BAO-Kommentar³, zu § 209, RZ 32).

Das Finanzamt richtete mit Schreiben vom 8. Oktober 1987 Vorhalte an einige Käufer, mit der Bitte um Bekanntgabe und Nachweis darüber, in welcher Form sie vom Verkauf der gegenständlichen Anteile erfahren hätten. Am 15. Mai 1991 wurde eine Niederschrift über die Auskunftserteilung des Bw. betreffend Kaufvertrag s.o. aufgenommen. Am 12. Mai 1992 stellte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern ein Ersuchen um Ergänzung an die Miteigentümergeinschaft D 1, vertreten durch G.

Der Bescheid gemäß § 303 ff BAO erging am 17. März 1993 an B .

Die Berufungsentscheidung, mit welcher gegenüber B die Grunderwerbsteuer von S 426.864,00 festgesetzt wurde, stammt vom 5. August 1996.

Nach Anrufung der Höchstgerichte entschied der Verwaltungsgerichtshof über die Beschwerde am 2. Juli 1998. Der Bw. wurde mit Bescheid vom 23. Februar 1999 als Gesamtschuldner zur Zahlung der Grunderwerbsteuer herangezogen.

Die absolute Verjährungsfrist begann mit der Entstehung des Abgabenanspruches, das war der 17. Dezember 1986. Nach § 209 Abs. 3 BAO in der Fassung vor dem Abgabenänderungsgesetz 2004 verjährte das Recht auf Festsetzung der Abgabe spätestens 15 Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches. Die 15 Jahre hätten demnach am 17. Dezember 2001 geendet. Der Bw. wurde als Gesamtschuldner am 23. Februar 1999, nach der damaligen Regelung noch innerhalb der absoluten Verjährungsfrist, herangezogen.

Nach § 209 Abs. 1 BAO in der Fassung vor dem Abgabenänderungsgesetz 2004 begann die fünfjährige Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, neu zu laufen. Da die Berufungsentscheidung gegenüber B vom 5. August 1996 stammt, war die Heranziehung des Bw. als Gesamtschuldner mit Bescheid vom 23. Februar 1999 noch innerhalb der Verjährungsfrist.

Durch die Übergangsbestimmung des § 323 Abs. 18 vierter Satz BAO wird somit klargestellt, dass § 209a Abs. 1 und 2 sinngemäß für den Fall gilt, dass es durch die Neufassung der Verjährungsbestimmungen zu einer Verkürzung von Verjährungsbestimmungen kommt. Eine Bemessungsverjährung nach den bisher geltenden Bestimmungen kann daher nicht eintreten, solange sie nach den bis 2004 geltenden Bestimmungen nicht eingetreten wäre (UFS vom 2.8.2007, RV/0668-W/03). Die Verkürzung der Verjährungsfristen hat daher auf bereits anhängige Berufungen keinen Einfluss (Langheinrich/Ryda, Die neuen Verjährungsfristen, FJ 2006/87).

5. Zusammenfassende Schlussfolgerungen

Da im vorliegenden Fall der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnissen vom 2. Juli 1998, Zlen 97/16/0276, 0277, 0278 und 97/16/0279, 0280 und somit auch über die Beschwerde des Käufers B entschied, dass die Gesamtprojektkosten die Bemessungsgrundlage bilden, war infolge der Uneinbringlichkeit der Abgabe bei dem Letztgenannten der Verkäufer, der Bw., als (anteiliger) Gesamtschuldner für die Grunderwerbsteuer von den Grund- und Renovierungskosten („Bauherrenmodell-Revitalisierung“) heranzuziehen. Aus der Tatsache der Ausstellung der Unbedenklichkeitsbescheinigung an die Käufer kann der Bw. nicht ableiten, dass er nicht mehr mit Grunderwerbsteuer belastet werden kann, da die Unbedenklichkeitsbescheinigung zwar eine öffentliche Urkunde, aber kein Bescheid ist. Verjährung ist nicht eingetreten, da Unterbrechungshandlungen getätigt wurden.

Aus all diesen Gründen war der Berufung der Erfolg zu versagen.

Der Berufungsentscheidung sind folgende Beilagen in Kopie angeschlossen:

- Beschluss des Verfassungsgerichtshofes vom 26.11.1996, Zlen. B 3039/96, B 3040/96, B 3041/96, B 3042/96, B 3043/96, B 3044/96, B 3045/96, B 3046/96, 3047/96
- Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 2. Juli 1998, Zlen 97/16/0276, 0277, 0278 und 97/16/0279, 0280
- Berufungsentscheidung der FLD vom 5. August 1996, GA 9-z
- Niederschrift vom 15.5.1991 mit Bw. samt Erhebungsauftrag
- Beilage D

Wien, am 2. Juli 2009