



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 10

GZ. RV/0549-L/05

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der KM, geb. X, Adresse, vom 20. Dezember 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch Gottfried Buchroithner, vom 17. November 2004 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit in Notariatsaktform geschlossenem Übergabsvertrag vom 16. Dezember 1997 übergab KK (nunmehr KM, in der Folge kurz: Die Bw) ihrem Ehegatten JK die ihr gehörigen ideellen Hälftenanteile der Liegenschaften EZ 14, 360 und 361 des Grundbuchs O gegen Übernahme der dort näher angeführten Verbindlichkeiten und gegen Zahlung eines ergänzenden, wertgesicherten Unterhaltes von 100,00 S monatlich.

In Punkt Neuntens wurde u.a. vereinbart, dass die Übergabe und Übernahme der Vertragsobjekte vorbehaltlich der Rechtskraft des Ehescheidungserkenntnisses in Ansehung der beabsichtigten Ehescheidung der Ehegatten JK und KK mit heutigem Tag als vollzogen gelte.

In Punkt Zwölftens dieses Übergabsvertrages wurde festgehalten, dass alle mit der Errichtung, Genehmigung und grundbürgerlichen Durchführung dieses Vertrages im Zusammenhang stehenden Kosten, Gebühren und Steuern JK zu tragen habe.

Mit Bescheid vom 23. April 1998 schrieb das Finanzamt JK für diesen Rechtsvorgang Grunderwerbsteuer in Höhe von insgesamt 177.592,00 S vor.

Die gegen diesen Bescheid eingebrachte Berufung wurde in der Folge zurückgenommen und die Berufung mit Bescheid vom 24. September 1998 als gegenstandslos erklärt.

Nachdem JK weder die Grunderwerbsteuer noch die vorgeschriebenen Aussetzungszinsen und den auf Grund der Nichtzahlung festgesetzten Säumniszuschlag entrichtet hatte, wurde ein Rückstandsausweis ausgestellt und er am 15. Dezember 1998 zur Zahlung der vollstreckbaren Abgabenschuld in Höhe von 183.071,00 S aufgefordert.

Eine weitere, nunmehr einen um Stundungszinsen auf 189.519,00 S angewachsenen vollstreckbaren Abgabenrückstand umfassende Zahlungsaufforderung erging am 23. September 1999 an JK. Beide Zahlungsaufforderungen verliefen ergebnislos.

Mit Beschluss des LG Ried im Innkreis wurde am 11. Oktober 1999 über das Vermögen von JK das Konkursverfahren eröffnet.

Mit Beschluss vom 13. Jänner 2004 zeigte der Masseverwalter an, dass die Konkursmasse nicht ausreiche, um die Masseforderungen zu erfüllen.

Am 17. November 2004 erging auf Grund des am 16. Dezember 1997 mit JK abgeschlossenen Übergabsvertrages an die Bw die bescheidmäßige Aufforderung zur Entrichtung eines Grunderwerbsteuerbetrages in Höhe von 12.906,12 € (entspricht 177.592,00 S) unter Zugrundelegung der im Bescheidspruch dargestellten Bemessungsgrundlage. In der Bescheidbegründung führte das Finanzamt aus, dass die Grunderwerbsteuer auch dem Erwerber vorgeschrieben worden sei, diese jedoch nur einmal zu entrichten sei. Gemäß § 9 Abs. 1 GrEStG seien sowohl der Erwerber als auch der bisherige Eigentümer Steuerschuldner. Wegen des über das Vermögen des Erwerbers eröffneten Konkursverfahrens sei die Einbringung beim Erwerber nicht möglich, sodass die Bw als weitere Vertragspartnerin herangezogen werde.

In einer als Einspruch bezeichneten Berufung brachte die Bw vor, dass die Bezahlung der Grunderwerbsteuer deshalb unterblieben sei, weil der Masseverwalter im Konkursverfahren über das Vermögen ihres Ex-Gatten den Betrieb zu Unrecht lahm gelegt habe. Auf Grund der Publizität und der Sicherheit gemäß § 155 MinroG des Beschlusses des BG M bitte sie, die Einhebung des in Streit stehenden Betrages bis zur endgültigen Grundbuchsdurchführung auszusetzen. Sie verweise auf die Bekanntgabe und den Antrag des Rechtsanwaltes Dr. W vom 9. Februar 2004, aus dem hervorgehe, dass der Masseverwalter zwei Bescheide in Rechtskraft habe erwachsen lassen, die gesetzwidrig und nichtig seien.

Der Berufung beigelegt wurden das erwähnte, in der Konkursache JK ergangene Schreiben des Rechtsanwaltes Dr. W vom 9. Februar 2004 sowie ein Beschluss des BG M vom 15. November 2004, mit dem im Grundbuch der KG O hinsichtlich der EZ 360, 361 und 14 auf den dort näher beschriebenen Grundstücken die Ersichtlichmachung des Bergbaugebietes gemäß § 155 MinroG angeordnet worden war.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 31. Mai 2005 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Im Wesentlichen verwies es nach Anführung der einschlägigen Gesetzesbestimmungen und des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 14.11.1996, 95/16/0082, darauf, dass die Uneinbringlichkeit beim Erstschuldner keine Voraussetzung für die Heranziehung eines weiteren Gesamtschuldners zur Entrichtung der Abgabenschuld sei. Bei Uneinbringlichkeit bleibe für eine Ermessensentscheidung kein Raum. Beim Erwerber JK seien aktenkundige Vollstreckungsversuche erfolglos geblieben. Der Abgabenbehörde sei keine Verpflichtung auferlegt, im Falle der Konkurseröffnung über das Vermögen des Erstschuldners die Abgabenforderung anzumelden, abzuwarten, welche Konkursquote erzielt werde, und erst anschließend den weiteren Gesamtschuldner für den verbleibenden Rest der Abgabenforderung heranzuziehen. Spätestens dann, wenn bei Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen des Erstschuldners das Vorliegen von Zahlungsschwierigkeiten offensichtlich sei, könne der nach der privatrechtlichen Vereinbarung nicht mit der Abgabenschuld zu belastende Verkäufer als Gesamtschuldner zur Entrichtung der Abgabenschuld herangezogen werden.

Die Bw stellte daraufhin fristgerecht einen als Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz zu wertenden Einspruch. Sie wisse nicht, wie sie die ihrem Ex-Mann vorgeschriebene Steuer bezahlen solle. Sie habe diesem alles geschenkt und bekomme keinen Cent dafür, obwohl sie 45 Jahre gearbeitet und ihr Elternhaus verlassen habe. Ihr Ex-Mann könnte ausreichend Schotter verkaufen, wenn er abbauen dürfte, und könnte davon die Steuer leicht bezahlen. Sie sei der Meinung, das Finanzamt solle das Geld bei ihm und nicht bei ihr, die nichts habe, holen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 9 Z 4 GrEStG sind die am Erwerbsvorgang beteiligten Personen Steuerschuldner. Demnach sind bei einem ein inländisches Grundstück betreffenden Kauf- oder Übergabsvertrag sowohl der Erwerber als auch der Veräußerer Steuerschuldner. Schulden mehrere Personen die Steuer, sind sie Gesamtschuldner (§ 6 Abs. 1 BAO).

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

Das Wesen der Gesamtschuld ist somit, dass der Gläubiger die Mitschuldner nicht nur anteilmäßig in Anspruch nehmen darf, sondern dass er auch die gesamte Schuld nur einem einzigen der Gesamtschuldner gegenüber geltend machen darf.

Im bürgerlichen Recht liegt die Inanspruchnahme von Gesamtschuldern im Belieben des Gläubigers, im Abgabenrecht hingegen liegt sie im Ermessen (§ 20 BAO) des Abgabengläubigers.

Die Einräumung eines Ermessensspielraumes für die Behörde bedeutet, dass sie ihre Entscheidung in diesem Rahmen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen hat. Bei Auslegung des § 20 BAO ist dabei der Gesetzesbegriff "Billigkeit" in der Bedeutung von "Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei" zu sehen. Unter dem Begriff "Zweckmäßigkeit" ist im Allgemeinen das "öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben" zu verstehen.

Der Abgabengläubiger ist daher in Ausübung dieses Ermessens berechtigt, solche Schritte zu setzen, die dazu führen, den Abgabenanspruch zeitgerecht, sicher, auf einfachstem Wege unter Umgehung von Erschwernissen und unter Vermeidung von Gefährdungen hereinzubringen. Vor allem die Regelungen im Innenverhältnis dürfen nicht unberücksichtigt bleiben.

Die Abgabenbehörde darf sich deswegen grundsätzlich nicht ohne sachgerechten Grund an die Person halten, die nach dem vertraglichen Innenverhältnis die Steuerlast nicht tragen soll. Liegen aber Umstände vor, die eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe erkennen lassen, wird eine Vorschreibung an den Gesamtschuldner, der nach dem Innenverhältnis die Abgabe nicht tragen sollte, nahe liegen.

Ein Spielraum für eine Ermessensübung liegt dann nicht mehr vor, wenn die Abgabenbehörde zunächst den Grundstückserwerber herangezogen hat und danach wegen offensichtlicher Uneinbringlichkeit der Schuld bei diesem die Steuer dem Verkäufer als weiterem Gesamtschuldner vorschreibt. Im Hinblick darauf, dass in diesem Zeitpunkt kein anderer zahlungspflichtiger Gesamtschuldner mehr vorhanden ist, ist die Abgabenbehörde gar nicht mehr in der Lage, im Rahmen eines Ermessensspielraumes eine andere Entscheidung zu treffen, um ihrer Verpflichtung, für die Einbringung der ausstehenden Abgabe zu sorgen, nachzukommen (vgl. VwGH 11.12.1992, 91/17/0171).

Für den vorliegenden Berufungsfall ergibt sich daraus, dass JK, dem die Bw die o.a. Liegenschaftshälften übertragen hat, auf Grund des Punktes Zwölftens des Übergabsvertrages an sich zur Tragung der Grunderwerbsteuer verpflichtet gewesen wäre. Dieser entrichtete die ihm vorgeschriebene Grunderwerbsteuer jedoch weder bis zum Fälligkeitstag noch führten

zwei an ihn gerichtete Zahlungsaufforderungen zum Erfolg. Am 11. Oktober 1999 wurde über das Vermögen des JK das Konkursverfahren eröffnet. Die Konkurseröffnung bewirkte eine Exekutionssperre (§ 10 KO), sodass ab diesem Zeitpunkt Einbringungsmaßnahmen nicht mehr zulässig waren.

Nachdem der Masseverwalter Masseunzulänglichkeit angezeigt hatte und damit feststand, dass die Konkursgläubiger keine Quote erhalten würden und die JK vorgeschriebene Grunderwerbsteuer objektiv uneinbringlich sein würde, zog das Finanzamt die Bw als weitere Gesamtschuldnerin zur Abgabenleistung heran.

Die Abgabenbehörde ist weder berechtigt noch in der Lage, wie es der Bw und ihrem Ex-Gatten in einem gemeinsamen, an das Finanzamt gerichteten Schreiben vom 28. Juni 2005 offenbar vorschwebt, die Rechtmäßigkeit des Konkursverfahrens einer Überprüfung zu unterziehen. Ob daher das Konkursverfahren über das Vermögen von JK zu Recht oder Unrecht eröffnet bzw. durchgeführt worden ist und ob er – theoretisch – in der Lage wäre, Schotter abzubauen und aus dem Verkaufserlös die Grunderwerbsteuer zu entrichten, ist für das gegenständliche Verfahren nicht entscheidungswesentlich. Entscheidend ist vielmehr, dass der Bescheid, mit welchem die Grunderwerbsteuer gegenüber JK festgesetzt worden ist, vom 23. April 1998 datiert und es der Abgabenbehörde bislang nicht gelungen ist, auch nur einen geringen Teil dieser Abgabenschuld bei ihm einbringlich zu machen.

Nicht nur das Abgabenkonto des JK weist einen hohen, fälligen Abgabenrückstand auf, der eine Entrichtung der Grunderwerbsteuer in absehbarer Zeit nicht erwarten lässt, sondern aus der Abgabendatenbank ist auch ersichtlich, dass JK zumindest seit dem Jahr 1998 – mit Ausnahme geringfügiger, im Jahr 2005 erzielter Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit – offensichtlich über kein Einkommen mehr verfügt.

Die dargestellten Umstände rechtfertigten es daher, die Grunderwerbsteuer der nach der privatrechtlichen Vereinbarung nicht zur Entrichtung der Abgabenschuld heranzuziehenden Bw als Veräußerin vorzuschreiben. Die Abgabenbehörde war diesfalls gar nicht mehr in der Lage, im Rahmen eines Ermessensspielraumes eine andere Entscheidung zu treffen.

Dem Einwand der Bw, sie besitze nichts und habe alles ihrem Ex-Gatten geschenkt, ist zu erwidern, dass die Heranziehung eines Gesamtschuldners zur Abgabenleistung unter dem Gesichtspunkt zu überprüfen ist, ob die Grunderwerbfestsetzung dem Gesetz entspricht. Die Frage, ob, inwieweit und auf welche Weise diese Abgabenschuld in weiterer Folge bei der Bw eingebbracht werden kann, ist nicht im Abgabenfestsetzungsverfahren zu entscheiden, sondern wird erst im Abgabeneinhebungsverfahren zu entscheiden sein. Gegenstand dieses Berufungsverfahrens ist nicht die Einhebung, sondern die Festsetzung der Grunderwerbsteuer.

Nicht zuletzt wurde die in Streit stehende Grunderwerbsteuer der Bw innerhalb offener Verjährungsfrist vorgeschrieben.

Das Recht, Grunderwerbsteuer festzusetzen, unterliegt gemäß § 207 Abs. 1 und 2 BAO der Verjährung binnen fünf Jahren, die gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, beginnt.

Nach § 8 Abs. 1 GrEStG entsteht die Steuerschuld, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist.

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO idF vor dem ab 1. Jänner 2005 zur Anwendung gelangenden Abgabenänderungsgesetz 2004, BGBl I 180/2004, wird die Verjährung durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches 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.

Der vorletzte Satz des § 323 Abs. 18 BAO stellt sicher, dass die durch das Abgabenänderungsgesetz 2004 normierte Verkürzung der Verjährungsfristen keine Auswirkung auf offene Berufungsverfahren hat. Meritorische Berufungserledigungen bleiben daher stets dann möglich, wenn der jeweils zu Grunde liegende Abgabenanspruch bei Erlassung des angefochtenen Bescheides nach den zum jeweiligen Zeitpunkt geltenden Bestimmungen unverjährt war.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - so z.B. VwGH vom 9.11.2000, 2000/16/0336, - 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. Derartige Handlungen schlagen auf das Gesamtschuldverhältnis insgesamt durch und wirken allen Gesamtschuldnern gegenüber verjährungsunterbrechend.

Die an JK am 23. September 1999 ergangene Zahlungsaufforderung zur Entrichtung der Grunderwerbsteuer unterbrach (auch) die Festsetzungsverjährung gegenüber der Bw als weitere Gesamtschuldnerin. Der an die Bw erlassene Bescheid vom 17. November 2004 erging innerhalb der nach erfolgter Verjährungsunterbrechung mit Ablauf des Jahres 1999 neu begonnenen fünfjährigen Verjährungsfrist, weshalb der Abgabenfestsetzung mit Bescheid vom 17. November 2004 die Bemessungsverjährung nicht entgegen stand.

Die Heranziehung der Bw als Gesamtschuldnerin erfolgte sowohl im Rahmen der angeführten gesetzlichen Bestimmungen als auch innerhalb der Verjährungsfrist, sodass spruchgemäß zu entscheiden war.

Linz, am 12. Mai 2006