



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Ivo Fussenegger, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 22. August 2001 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Schreiben vom 17. Juli 2001 beantragte der Bw, die auf Grund eines Liegenschaftserwerbes (Kaufvertrag vom 22. Juni 2001, abgeschlossen zwischen dem Bw und Frau MM) angefallene und bereits entrichtete Grunderwerbsteuer in Höhe von 280.000,00 S (20.348,39 €) zur Gänze nachzusehen. Zur Begründung wurde auf die Gemeinnützigkeit des Bw verwiesen und sinngemäß ausgeführt, der steuerauslösende Liegenschaftserwerb diene

der Schaffung von Wohnraum für Menschen mit geistiger und mehrfacher Behinderung. Die Aufbringung der Mittel sei über Eigeninitiative sowie Spenden und Privatgeldern erfolgt. Die durch dieses Projekt erbrachten Leistungen und Dienstleistungen (Behindertenbetreuung) lägen im öffentlichen Interesse.

Mit Bescheid vom 22. August 2001 verneinte das Finanzamt das Vorliegen einer Unbilligkeit und wies das Nachsichtsansuchen ab. Zur Begründung wurde ausgeführt, der gegenständliche Grunderwerbsteueranfall stelle kein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ereignis dar, sondern sei lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage, die alle von dem betreffenden Gesetz erfassten Abgabepflichtigen in gleicher Weise treffe.

In der dagegen mit Schriftsatz vom 17. September 2001 eingebrachten Berufung führte der Bw im Wesentlichen aus, gemäß § 236 Abs. 2 BAO könnten auch bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten nachgesehen werden. Die Berechnung und Entrichtung der Grunderwerbsteuer im Wege der Selbstberechnung gemäß § 12 f GrEStG stelle nur die Art der Entrichtung dar. Dem Gesetz sei nicht zu entnehmen, dass bei einer solchen Entrichtungsart ein strengerer Maßstab anzulegen sei als bei der Nachsicht noch nicht entrichteter Abgabenschuldigkeiten. Insbesondere käme eine Nachsicht bereits entrichteter Abgabenschuldigkeiten dann in Betracht, wenn die Schuldigkeiten durch Zahlungen getilgt würden, die für die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung entsprechenden Gründe damit jedoch nicht beseitigt seien (verwiesen wird auf das VwGH-Erkenntnis vom 22. Februar 2000, 94/14/0144).

Der Bau des Wohnheimes auf der Kaufliegenschaft erfolge unter dem Projekt Neubau "WbO". Ziel dieses Projektes sei der Bau eines Wohnhauses für 22 Menschen mit geistiger und mehrfacher Behinderung in ihrer Heimatregion. Mehrere Unternehmen – primär aus dem Bau- und Nebengewerbe, aber auch aus anderen Branchen – sowie Privatpersonen hätten eine Initiative gestartet, um dem Bw den möglichst kostengünstigen Bau dieses Wohnhauses zu ermöglichen. Geplant sei, nicht nur engagierte Unternehmen und Privatpersonen, sondern möglichst die Bevölkerung der ganzen Region einzubinden. Gemäß dem vorliegenden Konzept könne die Initiative somit mit Geld, aber auch mit Zeitspenden unterstützt werden. Die betroffenen Unternehmen, welche ihre wirtschaftlichen Aktivitäten mit sozialem Engagement verbanden, würden ihre Arbeitsleistung kostenlos bzw. zu einem stark reduzierten Preis zur Verfügung stellen. Im Rahmen des Projektes fänden auch Landessammlungen in den Rheindeltagebieten zugunsten des Wohnhauses statt.

Bezüglich der Bemessung der Abgabenschuldigkeit sei insbesondere auf die Behinderung der Verkäuferin hinzuweisen, sowie auf den Umstand, dass als Abgeltung für die Liegenschaft

nicht ein Geldbetrag hingegeben, sondern gegenüber der Verkäuferin durch den Bw im Rahmen seiner Organisation Natural- und Pflegeleistungen erbracht würden. Im Einzelnen bestünde die Gegenleistung in der Einräumung eines Wohnungsgebrauchsrechtes in dem auf der Liegenschaft zu errichtenden neuen Wohnheim, in Unterhalt und Betreuungsaufwand einschließlich der Verköstigung, sohin im vollen Lebensunterhalt für die Verkäuferin auch im Falle ihrer Krankheit. Die Ausweisung eines betragsmäßigen Kaufpreises im Wert von 8.000.000,00 S (581.382,67 €) sei lediglich aus Gründen der Genehmigung der Liegenschaftstransaktion durch das Pflegschaftsgericht für die besachwaltete Verkäuferin erforderlich gewesen, damit der vom Gesetz für die unter besonderen Schutz stehenden Personen (Besachwaltete und Minderjährige) geforderte Vorteil und die Äquivalenz von Leistung und Gegenleistung nachgewiesen werden könne.

Zusammenfassend läge daher im konkreten Fall eine Unbilligkeit der Einhebung der Grunderwerbsteuer im Sinne des § 236 Abs. 1 BAO aus folgenden Gründen vor:

Der Bw habe die Liegenschaft als gemeinnütziger Träger erworben um darauf ein Wohnheim für Menschen mit geistiger und mehrfacher Behinderung in Form eines innovativen und kostengünstigen Projektes mit Eigeninitiativen und Spenden zu errichten. Die Verkäuferin sei selbst behindert und soll in diesem auf der Kaufliegenschaft zu errichtenden Wohnheim untergebracht werden. Es sei zudem kein Kaufpreis in Form einer Geldleistung geflossen.

Die obig dargelegte Nachsichtsmöglichkeit fände gemäß § 236 Abs. 2 BAO auch auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung.

Beantragt werde daher die Aufhebung des das Nachsichtersuchen abweisenden Bescheides, die gänzliche Nachsicht der im Wege der Selbstberechnung bereits entrichteten Grunderwerbsteuer in Höhe von 280.000,00 S (20.348,39 €) sowie die Rückerstattung dieses Betrages an den Bw.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 11. Oktober 2001 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und führte sinngemäß aus, vom Gesetzgeber sei eine Befreiung von der Grunderwerbsteuer für gemeinnützige Körperschaften nicht vorgesehen.

Dagegen beantragte der Bw die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Ergänzend wurde vorgebracht, beim gegenständlichen Projekt würden durch breites Engagement von privater Seite, aber auch von Institutionen und Behörden Geldmittel für das Projekt beschafft, welche sonst die öffentliche Hand bereitstellen müsste. In diesem Umfang werde die öffentliche Hand entlastet. Die Nachsicht von der Entrichtung der

Grunderwerbsteuer sei neben den Bestimmungen des § 236 Abs. 1 BAO nicht zuletzt unter diesem Aspekt zu sehen.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

*Gemäß § 236 Abs. 1 BAO können fällige Abgabenschuldigkeiten auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre.*

*Gemäß § 236 Abs. 2 BAO findet Abs. 1 auf bereits entrichtete Abgaben sinngemäß Anwendung. Ein solcher Antrag ist nur innerhalb der Frist des § 238 zulässig.*

Der Bw ist der Rechtsmeinung, im konkreten Fall läge eine sachliche Unbilligkeit der Einhebung der Grunderwerbsteuer im Sinne des § 236 Abs. 1 BAO vor. Diese Auffassung begründet er damit, dass er die Liegenschaft als gemeinnütziger Träger erworben habe um darauf ein Wohnheim für Menschen mit geistiger und mehrfacher Behinderung in Form eines innovativen und kostengünstigen Projektes mit Eigeninitiativen und Spenden zu errichten, dass die Verkäuferin zudem selbst behindert sei und in diesem auf der Kaufliegenschaft zu errichtenden Wohnheim untergebracht werden soll und dass kein Kaufpreis in Form einer Geldleistung geflossen sei. Nach Auffassung des Bw ist zudem auch der Aspekt zu beachten, dass beim gegenständlichen Projekt durch breites Engagement von privater Seite sowie von Institutionen und Behörden Geldmittel für das Projekt beschafft worden seien, welche sonst die öffentliche Hand bereitstellen müsste, die in diesem Umfang somit entlastet werde.

Nach der Rechtsprechung ist eine "sachliche" Unbilligkeit dann anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes im Einhebungsbereich aus anderen als aus "persönlichen" Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes (belastendes) unzumutbares und unverhältnismäßig wirkendes Ergebnis eintreten würde. Jedenfalls muss es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommen.

Unstrittig ist der Bw als begünstigte Körperschaft iSd §§ 34 ff BAO anzusehen. Zwar ist in den nationalen Abgabengesetzen grundsätzlich kein Verfahren vorgesehen, mit dem einer Körperschaft a priori ein Begünstigungsstatus zuerkannt wird; vielmehr hat das zuständige Finanzamt im jeweiligen Besteuerungsverfahren vor Erlassung eines Steuerbescheides das Vorliegen der Begünstigung als Vorfrage zu beurteilen. Im Streitjahr kann jedoch aus der vorliegenden Rechtsgrundlage und der tatsächlichen Geschäftsführung des Bw auf die Erfüllung der Gemeinnützigkeits- und Mildtätigkeitskriterien der BAO geschlossen werden.

Zutreffend ist auch das Vorbringen des Bw, der Liegenschaftserwerb diene der Erfüllung begünstigter Zwecke sowie die dadurch bedingte Entlastung der öffentlichen Hand.

Gegenständlich wurde die Grunderwerbsteuerpflicht durch ein Rechtsgeschäft iSd § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG ausgelöst. Diese Norm stellt lediglich darauf ab, ob ein Rechtsvorgang oder eine Rechtsvorschrift einen rechtsgültigen Übereignungsanspruch begründet, die Art des Rechtsvorganges oder Rechtsgeschäftes ist belanglos. Das Argument des Bw, es sei kein Kaufpreis in Form einer Geldleistung geflossen, geht daher ins Leere, weil das Grunderwerbsteuergesetz zum Ziel hat, alle Vorgänge zu besteuern, mit denen in irgendeiner Weise ein Grundstücksverkehr verbunden ist. Dass das vorliegende Rechtsgeschäft der Grunderwerbsteuer unterworfen ist, ist somit lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage, keine infolge der besonderen Umstände des Einzelfalles eingetretene, besonders harte Auswirkung dieses Gesetzes, die der Gesetzgeber, wäre sie vorhersehbar gewesen, vermieden hätte.

Auch der Einwand des Bw, sie sei eine begünstigte Körperschaft iSd §§ 34 ff BAO und der Liegenschaftserwerb diene der Erfüllung begünstigter Zwecke, kommt nicht zum Tragen, da das GrEStG im Gegensatz zu anderen materiellen Abgabengesetzen keine allgemeine Befreiungs- bzw. Begünstigungsbestimmung für begünstigte Rechtsträger kennt. Dies entspricht auch der Intention des Gesetzgebers, da das GrEStG 1987 im Gegensatz zum GrEStG 1955, welches einen umfangreichen Ausnahmekatalog enthielt, in seinem § 3 stark eingeschränkte Befreiungsbestimmungen enthält. Aus den Erläuterungen der Regierungsvorlage zum GrEStG 1987 (109 Blg NR 17. GP) ist dazu zu entnehmen, dass die Reduktion der Begünstigungsbestimmungen zugunsten einer Herabsetzung des allgemeinen Steuersatzes, dem Prinzip der Steuergerechtigkeit und der Senkung des Verwaltungsaufwandes durchgeführt wurde.

Vom Gesetzgeber vorgenommene Abgrenzungen der Grundtatbestände von befreienden Ausnahmetatbeständen können an den Nahtstellen des Bereiches der Regelbesteuerung und des der speziellen anspruchsmindernden Gestaltungsordnungen zu subjektiv empfundenen Unbilligkeiten führen. Dabei handelt es sich jedoch um Folgen allgemeiner Regelungen und nicht um solche Unbilligkeiten, die dem an der Besonderheit des Einzelfalles orientierten § 236 BAO zugeordnet werden könnten (siehe dazu VwGH vom 21. 5. 1992, 91/17/0118).

Zudem trifft diese mit der Abgabenleistung verbundene Vermögenseinbuße alle iSd §§ 34 ff BAO begünstigten Körperschaften im gleichem Maße, sodass auch insofern nicht von einer individuellen, einzelfallbedingten Einhebungsunbilligkeit gesprochen werden kann.

Zu beachten ist auch, dass gegenständlich gemäß § 9 Z 4 GrEStG ein Gesamtschuldverhältnis vorliegt. Auch wenn sich daher der Bw vertraglich zur Tragung der Grunderwerbsteuer verpflichtet hat, kommt eine Nachsicht bei einem Gesamtschuldverhältnis nur dann in Betracht, wenn die Nachsichtsvoraussetzungen bei allen Gesamtschuldnern erfüllt sind.

Eine persönliche Unbilligkeit liegt bei der Verkäuferin nicht vor, da ihr Lebensunterhalt durch die Grundstückstransaktion gesichert wurde und sie sich im Falle einer steuerlichen Inanspruchnahme beim Bw regressieren könnte. Auch eine sachliche Unbilligkeit ist zu verneinen, da der Mangel einer gesetzlichen allgemeinen Ausnahmebestimmung für behinderte Personen als ein Ergebnis der allgemeinen Rechtslage, wie obig bereits ausgeführt, nicht unter den Tatbestand der individuellen, einzelfallbezogenen Unbilligkeit der Einhebung subsumiert werden kann.

In der am 29. Juli 2003 stattgefundenen Besprechung wurde seitens der rechtlichen Vertretung des Bw ergänzend auf den seitens der Judikatur formulierten Rechtssatz Bezug genommen, *„eine Nachsicht käme dann in Betracht, wenn die Einbringung der Steuerschuld in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen stünde, die sich aus der Einziehung für den Steuerpflichtigen oder für den Steuergegenstand ergeben würden“*.

Dieser Rechtsatz ist nicht in dem Sinne zu verstehen, dass eine Abwägung zwischen den im Einzelfall eingewendeten Interessen des Abgabenschuldners und den Interessen des Staates an der Einbringung der zur Erfüllung seiner Aufgaben erforderlichen Mittel durchzuführen ist. Eine solche Zweckmäßigkeitserwägung wäre erst nach Bejahung einer Unbilligkeit der Einhebung im Rahmen des Ermessens durchzuführen, wobei aber auch andere Zweckmäßigkeitserwägungen, wie beispielsweise der Grundsatz der Steuergerechtigkeit im Sinne einer Gleichmäßigkeit der Besteuerung, sowie die Billigkeitskriterien beachtet werden müssten. Nur unter diesem Aspekt käme somit das Argument des rechtlichen Vertreters des Bw, *„beim gegenständlichen Projekt seien durch breites Engagement von privater Seite sowie von Institutionen und Behörden Geldmittel für das Behindertenwohnheim beschafft worden, welche sonst die öffentliche Hand bereitstellen müsste, die in diesem Umfang somit entlastet werde“* zum Tragen.

Nach dem obigen seitens des rechtlichen Vertreters des Bw zitierten Rechtssatzes ist eine Unbilligkeit der Einhebung dann zu bejahen, wenn die Abstattung der Abgabenschuldigkeit mit ihren wirtschaftlichen Wirkungen außer Verhältnis zu den Folgen steht, die mit der Verwirklichung des abgabenauslösenden Tatbestandes und den damit verbundenen, durch die Einhebung bedingten Belastungsauswirkungen und Interesseneinbußen üblicherweise verbunden sind (Stoll, BAO-Kommentar, S. 2433). Die Einziehung muss somit im Einzelfall zu

einer anormalen Belastungswirkung führen bzw. verglichen mit ähnlichen Fällen muss es zu einem atypischen Vermögenseingriff kommen. Eine solche Fallkonstellation liegt jedoch gegenständlich nicht vor.

Der Einwand des Bw, gemäß §236 Abs. 2 BAO könnten auch bereits entrichtete Abgaben nachgesehen werden und es sei diesbezüglich kein strengerer Maßstab anzulegen als bei der Nachsicht noch nicht entrichteter Abgabenschuldigkeiten, ist zutreffend. Dieses Vorbringen geht jedoch ins Leere, da unabhängig von der Entrichtung das Vorliegen einer Unbilligkeit der Einhebung nicht bejaht werden konnte.

Seitens der rechtlichen Vertretung des Bw wurde überdies mit Schriftsatz vom 6. August 2003 ergänzend ein Eventualantrag eingebracht. Darin wird - wie bereits im Berufungsschriftsatz - sinngemäß auf den Umstand Bezug genommen, dass als Abgeltung für die Liegenschaft nicht ein Geldbetrag hingegeben, sondern gegenüber der Verkäuferin durch den Bw im Rahmen seiner Organisation Natural- und Pflegeleistungen erbracht würden. Im Einzelnen bestünde die Gegenleistung in der Einräumung eines Wohnungsgebrauchsrechtes in dem auf der Liegenschaft zu errichtenden neuen Wohnheim, in Unterhalt und Betreuungsaufwand einschließlich der Verköstigung, sohin im vollen Lebensunterhalt für die Verkäuferin auch im Falle ihrer Krankheit. Die Ausweisung eines betragsmäßigen Kaufpreises im Wert von 8.000.000,00 S (581.382,67 €) sei lediglich aus Gründen der Genehmigung der Liegenschaftstransaktion durch das Pflugschaftsgericht für die besachwaltete Verkäuferin erforderlich gewesen, damit der vom Gesetz für die unter besonderen Schutz stehenden Personen (Besachwaltete und Minderjährige) geforderte Vorteil und die Äquivalenz von Leistung und Gegenleistung nachgewiesen werden könne. Der geschilderte Sachverhalt sei rechtlich insofern von Bedeutung, als im Gebührenrecht bei Berechnung des Kapitalwertes von lebenslänglichen Nutzungen und Leistungen der Wert von auf die Lebenszeit einer Person beschränkten Nutzungen und Leistungen gemäß § 16 BewG nach dem Lebensalter dieser Person zu bestimmen sei. Gemäß § 16 Abs. 2 BewG sei beim Lebensalter der Berechtigten zwischen 50 und 55 Jahren (die Berechtigte, Jahrgang 1947 war zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses im Jahr 2001 54 Jahre alt) der 13fache Wert der jährlichen Leistung zu veranschlagen. Die Unterhalts- und Betreuungskosten inkl. Umsatzsteuer betrügen monatlich 49.456,00 S (3.594,11 €). Gemäß dem Kaufvertrag habe die Verkäuferin in die Betreuung und Verköstigung durch den Bw ihre Einkünfte einzubringen, was einem Betrag von monatlich 15.692,80 S (1.140,44 €) entspreche, sodass die Käuferin den unter Einbeziehung dieser genannten Einkünfte restlich verbleibenden Fehlbetrag auf die Betreuungs- und Unterbringungskosten abzudecken habe. Dies stelle die Gegenleistung für die Liegenschaft

dar, die sohin monatlich 33.763,20 S (2.453,67 €) betrage. Umgerechnet auf ein Jahr ergebe dies einen Betrag von 405.158,40 S (29.444,01 €), die für die Gebührenbemessung zugrundezulegende Bemessungsgrundlage - das 13fache dieses Jahresbetrages - betrage 5.267.059,20 S (382.772,12 €), die abzuführende Grunderwerbsteuer (3,5% der Bemessungsgrundlage) sohin 184.347,07 S (13.397,02 €). Gegenüber der bisher mit Selbstberechnung entrichteten Grunderwerbsteuer in Höhe von 280.000,00 S (20.348,39 €) ergebe dies einen Differenzbetrag von 95.652,93 S (6.951,37 €). In eventu werde daher der Antrag gestellt, gemäß der nach Bewertungsgesetz zugrundeliegenden Berechnung, die Grunderwerbsteuer mit dem verminderten Betrag von 184.347,00 S (13.397,02 €) zu bemessen und die aufgrund der Selbstberechnung geleistete Überzahlung in Höhe von 95.653,00 S (6.951,37 €) an den Bw zurückzuerstatten.

Auch dem Eventualantrag kann nicht entsprochen werden. Im Nachsichtsverfahren können keine Umstände berücksichtigt werden, die ihrer Natur nach Wiederaufnahmegründe darstellen, weil nicht Sinn des Nachsichtsverfahrens ist, Wirkungen von Verfahrenshandlungen, die versäumt wurden, auf diesem Wege herbeizuführen. Um eine Berichtigung des Grunderwerbsteuerbescheides herbeizuführen, müsste daher bei der zuständigen Abgabenbehörde erster Instanz ein Wiederaufnahmeantrag gestellt werden.

Gesamthaft konnte in den Berufungsvorbringen keine Unbilligkeit der Einhebung erblickt werden, weshalb für eine Ermessensentscheidung kein Raum blieb und die Berufung somit als unbegründet abzuweisen war.

Feldkirch, 13. August 2003