

GZ. RV/0137-F/2002

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Hermann Hager, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

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

Aufgrund eines am 25. März 1999 zwischen der Bw. als Käuferin und der Erbengemeinschaft M. als Verkäuferin abgeschlossenen Kaufvertrages wurde mit Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 1. Juni 1999 gegenüber der Bw. Grunderwerbsteuer in Höhe von 534.576,00 S (38.849,15 €) festgesetzt.

Mit Eingabe vom 31. März 1999 ersuchte die Bw. die angefallene Grunderwerbsteuer nachzusehen. Begründet wurde dieses Ersuchen sinngemäß Folgendermaßen:

Die Bw. habe eine Grundfläche von ca. 25.800 m² erworben, um ein Gebiet, in dem Baulandknappheit herrsche, der Bauerschließung zugänglich zu machen. Nach Erledigung der zur Erschließung notwendigen Meliorationsarbeiten (Umlegung einer Straße sowie des B.-Baches und Neuparzellierung) soll die Fläche an bauwillige und förderungswürdige Personen veräußert werden. Die landwirtschaftliche Fläche werde an einen Landwirt weitergegeben. Aufgrund der komplexen Zwischenarbeiten sei eine direkte Übertragung der Liegenschaften von der Erbengemeinschaft M. auf die Bauwerber nicht sinnvoll. Die Bw. habe die Liegenschaften ohne Gewinnabsicht erworben. Die Erschließung dieses Gebietes liege im öffentlichen Interesse, da durch die Zwischenschaltung der Bw. die Berücksichtigung der im Raumplanungsgesetz angeführten Ziele gewährleistet werde, was bei Kleinumlegung unter Privaten in der Regel nicht der Fall sei. Durch die Steuernachsicht könne verhindert werden, dass die Bauwerber durch Verrechnung der Steuer letztendlich zweifach belastet werden und eine Benachteiligung der gegenständlichen größeren, allgemein verträglicheren Umlegung gegenüber einer kleineren, direkten Veräußerung von weniger Miteigentümern vermieden werden.

Mit Bescheid vom 13. Juli 1999 wurde das Nachsichtsansuchen abgewiesen. Zur Begründung wurde ausgeführt, eine tatbestandsmäßige Unbilligkeit des Einzelfalles sei eben dann nicht gegeben, wenn lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vorliege, die alle von dem betreffenden Gesetz erfassten Abgabepflichtigen in gleicher Weise treffe. Nur wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintrete, könnte die Einziehung nach der Lage des Falles unbillig sein.

Mit Eingabe vom 6. August 1999 wurde gegen diesen Bescheid fristgerecht Berufung erhoben. Die Bw. verwies im Wesentlichen darauf, dass die erworbene Grundfläche, ein bis dato brachliegendes Gebiet, auf insgesamt 75 Personen aufgeteilt gewesen sei. Da das Grundstück direkt an Wohngebiet grenze, sei es raumplanerisch höchst sinnvoll, dieses Gebiet der Verbauung zuzuführen. Dafür seien jedoch vorab Erschließungsmaßnahmen erforderlich, weshalb sich die Übernahme durch die Gemeinde als einzige verwaltungsmäßig brauchbare Abwicklungsvariante herauskristallisiert habe. Die Gemeinde stehe zu ihrer Verantwortung als Mittlerin und sinnvolle Impulsgeberin. Allerdings stelle der durch die Mittlerfunktion entstehende Mehrfacherwerb eine zusätzliche Belastung der Gemeinde dar, wofür derzeit keine budgetären Mittel vorhanden seien, weshalb auch eine Ratenzahlung des Kaufpreises vereinbart werden musste. Diese durch sinnvolles Handeln verursachte Mehrbelastung sei

unter den Begriff der Unbilligkeit subsummierbar. Es werde daher ersucht, den möglichen Ermessensspielraum bei der Unbilligkeit zu Gunsten der Gemeinde auszulegen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 30. August 1999 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründet wurde die Abweisung damit, dass es sich bei dem der Besteuerung zugrunde liegenden Rechtsgeschäft um den Kauf von Grundfläche durch die Bw. von einer Erbengemeinschaft, somit um ein privatrechtliches Erwerbsgeschäft handle, welches zu den typischen im Grunderwerbsteuergesetz geregelten Erwerbvgängen zähle. Es sei nicht ersichtlich, weshalb die Besteuerung beim Kauf von Grundstücken durch eine Gemeinde zum Zwecke der Baulanderschließung dem Sinn und Zweck des Gesetzes widersprechen sollte. Dass das Erwerbsgeschäft für die Gemeinde "sinnvoll" sei, könne ebenfalls nicht als Argument gegen die Billigkeit der Abgabeneinhebung dienen. Insgesamt sei daher das Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit zu verneinen. Auch eine persönliche Unbilligkeit könne gegenständlich nicht angenommen werden, da die Bw. diesbezüglich lediglich ins Treffen führe, es seien keine budgetären Mittel vorhanden und der Mehrfacherwerb stelle eine zusätzliche Belastung der Gemeinde dar. Die Tatsache, dass sich die Bw. die getätigten Rechtsgeschäfte nicht habe "leisten" können, rechtfertige für sich allein nicht die Annahme einer persönlichen Unbilligkeit. Da somit weder eine sachliche noch eine persönliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung vorliege, habe die Abgabenbehörde keinen Ermessensspielraum für die Gewährung einer Nachsicht.

Am 1. Oktober 1999 langte beim Finanzamt Feldkirch eine Eingabe ein, mit dem die Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz begehrte. Darin wurde im Wesentlichen vorgebracht, die Weiterveräußerung müsse mangels budgetärer Mittel für die Bw. kostenneutral erfolgen. Die erworbene Fläche bestehe teilweise aus landwirtschaftlich genutztem Gebiet und teilweise aus Baugebiet, sodass der bezahlte Quadratmeterpreis einen Mischkaufpreis darstelle. Dieser sei relativ hoch. Bei einer Weiterverrechnung der Grunderwerbsteuer an die Erwerber bestehne die Gefahr, dass die Bauplätze nicht an bauwillige Personen vermittelt werden können. Bei einem Kaufpreis von 15.000.000,00 S (1.090.092,51 €) sei es der Bw. jedoch nicht möglich, die Liegenschaften so lange im Eigentum zu behalten, bis eine schadlose Veräußerung ermöglicht werde. Die einzelnen Parzellen müssten nach der Meliorisierung ehestbaldig zum Kauf angeboten werden. Im Hinblick auf das raumplanerisch sinnvolle Einschreiten und die angespannte Budgetsituation der Bw. erscheine daher eine subventionierte Weiterveräußerung des Baulandes und der Futterflächen unbillig. Die seitens der Bw. erworbenen Flächen seien überwiegend vererbt worden. Die Erbschaftssteuer werde vom erheblich niedrigeren Einheitswert berechnet. Die

Bw. hätte das gegenständliche Projekt – wäre sie nicht von seiner Kostenneutralität ausgegangen – nicht verwirklicht. Dann wäre überhaupt kein Grunderwerbsteuertatbestand verwirklicht worden. Sinn und Zweck des Grunderwerbsteuergesetzes könnte jedoch nicht sein, künftige Tatbestandsverwirklichungen hintan zu halten.

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 § 236 Abs. 1 BAO auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung. Ein solcher Antrag ist nur innerhalb von fünf Jahren nach Ablauf des Jahres, in dem die Abgabe entrichtet wurde, zulässig.

Die Bw. ist der Rechtsmeinung, im konkreten Fall läge eine Unbilligkeit der Einhebung der Grunderwerbsteuer im Sinne des § 236 BAO vor. Diese Auffassung wird damit begründet, dass die Liegenschaften ohne Gewinnabsicht erworben worden seien und durch diesen Erwerb ermöglicht werde, bisher brachliegendes Gebiet, dass direkt an ein Wohngebiet grenze, raumplanerisch sinnvoll der Bauerschließung zugänglich zu machen. Da dafür Erschließungsarbeiten erforderlich seien, wäre eine direkte Übertragung der Liegenschaften auf die Bauwerber ohne Zwischenschaltung der Bw. nicht möglich gewesen. Aufgrund der Baulandknappheit liege die Erschließung des Gebietes zudem im öffentlichen Interesse. Da der Ankauf und die Weiterveräußerung der Liegenschaften kostenneutral erfolgen müsse – der Bw. stünden dafür keine budgetären Mittel zur Verfügung – müsste die angefallene Grunderwerbsteuer den Bauwerbern verrechnet werden, die dadurch letztendlich zweifach belastet würden. Ohne die Mittlerrolle der Bw. hätte das Projekt nicht verwirklicht werden können, was zur Folge gehabt hätte, dass überhaupt keine Grunderwerbsteuer angefallen wäre. Sinn und Zweck des Grunderwerbsteuergesetzes könnte jedoch nicht sein, künftige Tatbestandsverwirklichungen hintan zu halten.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zu § 236 BAO setzt Unbilligkeit der Einhebung im allgemeinen voraus, dass die Einhebung in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen stünde, die sich aus der Einziehung für den Abgabepflichtigen oder für den Abgabegegenstand ergeben. Die im § 236 BAO geforderte Unbilligkeit kann persönlich oder sachlich bedingt sein.

Eine sachlich bedingte Unbilligkeit ist 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 abnormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommen.

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, Sinn und Zweck des Rechtsvorganges oder Rechtsgeschäftes ist grundsätzlich – sofern nicht ein Befreiungstatbestand verwirklicht ist - belanglos. Das Argument der Bw. – der Liegenschaftserwerb sei ohne Gewinnabsicht erfolgt und liege im öffentlichen Interesse – 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, die der Bw. vorgeschriebene Grunderwerbsteuer müsse den Bauwerbern verrechnet werden, die dadurch letztendlich zweifach belastet würden, da der Ankauf und die Weiterveräußerung der Liegenschaften mangels entsprechender budgetärer Mittel der Bw. eine kostenneutrale Abwicklung des Projektes bedingten, kann eine Unbilligkeit der Einhebung nicht begründen. Partei des Nachsichtsverfahrens ist ausschließlich der bzw. bei einem Gesamtschuldverhältnis die Steuerpflichtigen. Umstände, die als Folgewirkung der Gewährung oder Verweigerung der Abgabennachsicht bei Dritten eintreten, sind für die Beurteilung, ob nach Lage des Falles beim Steuerpflichtigen ein Unbilligkeitstatbestand vorliegt oder nicht, grundsätzlich bedeutungslos. So hat der Verwaltungsgerichtshof es abgelehnt, eine Abgabennachsicht auch dann in Erwägung zu ziehen, wenn die Einhebung der Abgabenschuldigkeiten für Dritte zu Härten führen würde, weil nur der Abgabepflichtige es sein kann, bei dem der Tatbestand des § 236 BAO erfüllt sein muss (VwGH 9. 10. 1991, 90/13/0208; VwGH 19.4.1988, 88/14/0070).

Zu beachten ist auch, dass gegenständlich gemäß § 9 Z 4 GrEStG iVm § 6 BAO und § 891 ABGB ein Gesamtschuldverhältnis vorliegt. Auch wenn daher die Abgabenschuld zur Gänze der Bw. vorgeschrieben wurde und sich die 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. Aufgrund des bei der Nachsicht bestehenden Antragsprinzips ist es Sache des Nachsichtswerbers, von sich aus konkret und unter Ausschluss jeglicher Zweifel darlegen, ob bzw. weshalb die Einhebung auch bei den übrigen Gesamtschuldnern als unbillig anzusehen wäre. Seitens der Bw. wurde kein Vorbringen erstattet, aus dem geschlossen werden könnte, die Nachsichtsvoraussetzungen seien auch bei den Mitschuldnern (Verkäufern) zu bejahen. Selbst wenn daher das Vorliegen einer Unbilligkeit der Einhebung in der Sphäre der Bw. bejaht worden wäre, hätte der Berufung bereits aus diesem Grund nicht stattgegeben werden können.

Eine persönlich bedingte Unbilligkeit wäre zu bejahen, wenn bei Aufrechterhaltung der Steuerpflicht die Bw überhaupt nicht mehr in der Lage wäre, ihre Verpflichtungen im Interesse des Gemeinwohls zu erfüllen bzw. wenn sie dadurch in ihrem wirtschaftlichen Bestehen ernsthaft gefährdet wäre. Ein solcher Sachverhalt wurde nicht behauptet und ist auch aus den Akten nicht zu entnehmen.

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

Feldkirch, 19. Mai 2004