



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung, vormals der PGmbH (nunmehr AGmbH), vertreten durch Dr. Lorenz E. Riegler, 1010 Wien, Zelinkagasse 6, nunmehr des Dr. Jörg Beirer als Masseverwalter im Konkurs der AGmbH, 2700 Wiener Neustadt, Hauptplatz 32, gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden vom 11. Februar 2004, StNr. betreffend Bodenwertabgabe entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Einheitswertbescheid vom 9. Februar 2004, EW-AZ, stellte das Finanzamt Baden gegenüber der "PGmbH und Mitbes" für den Grundbesitz (unbebautes Grundstück) EZ,KG gemäß § 22 Abs. 1 BewG zum 1. Jänner 2001 nachträglich einen um 35% erhöhten Einheitswert in Höhe von € 15.333,97 fest, wobei der PGmbH ein Bruchteil von 1/6 zugerechnet wurde.

Bei den übrigen im Einheitswertbescheid als Miteigentümer angeführten Personen handelt es sich um natürliche Personen.

Mit an die "PGmbH und Mitbes" zu Händen der Hausverwalterin, der P.HoldingGmbH (nunmehr HoldingGmbH), adressierten Bescheid vom 11. Februar 2004 über die Bodenwertabgabe für das Jahr 2001 setzte das Finanzamt Baden für diesen Grundbesitz eine Bodenwertabgabe in Höhe von € 7,34 fest. Aus der im Akt einliegenden Zweitschrift geht

hervor, dass nur die Adressatin "PGmbH" im Bescheid namentlich genannt ist.

Es wurde lediglich unter Bezugnahme auf § 101 Abs 3 BAO darauf hingewiesen, dass mit der Zustellung an die vertretungsbefugte Person die Zustellung an alle Miteigentümer als vollzogen gelte.

In der gegen diesen Bescheid rechtzeitig eingebrachten Berufung wendete die "PGmbH und Mitbes." als Einschreiterin ein, dass sie eine Vereinigung sei, deren statutenmäßige Aufgabe ausschließlich die Schaffung von Wohnungseigentum sei und der Geschäftszweck sich ausschließlich auf die Ausübung des Bautränergewerbes beschränke. Bei der, dem bekämpften Bescheid zu Grunde liegenden Liegenschaft seien bereits sämtliche Reihenhauseinheiten abverkauft worden und die Begründung von Wohnungseigentum erfolgt. In sämtlichen Bauträgerverträgen werde darauf hingewiesen, dass der ausschließliche Vertragszweck der Ankauf sowie die Begründung von Wohnungseigentum sei.

Es liege der Ausnahmetatbestand des § 3 Abs. 2 lit c BodenwertabgabeG vor, sodass die Einschreiterin für das Jahr 2001 von der Entrichtung der Bodenwertabgabe befreit sei.

Nach Einsichtnahme in den Gesellschaftsvertrag der PGmbH wies das Finanzamt die Berufung mit der Begründung, dass die Schaffung von Wohnungseigentum im Gesellschaftsvertrag nur cursorisch im Punkt 8 erwähnt werde, als unbegründet ab. Daher sei die statutenmäßige Aufgabe der PGmbH nicht überwiegend die Schaffung von Wohnungseigentum.

Gegenstand des Unternehmens lt. dem vorgelegten Gesellschaftsvertrag ist:

- 1) das Bautränergewerbe,*
- 2) die Verwaltung und Verwertung von Liegenschaften,*
- 3) das Gewerbe der Baumeister und Zimmermeister,*
- 4) die Planung von Hoch- und Tiefbauten,*
- 5) die Gas-, Wasserleitungs- und Elektroinstallation,*
- 6) das Gewerbe der Fliesenleger, Maler und Anstreicher und Tapezierer,*
- 7) das Gewerbe der Immobilienmakler und Immobilienverwalter, der Innenausbau und die Sanierung von Bauwerken und Wohnungen,*
- 8) Realbesitz in Form von Immobilien und Mobilien anzuschaffen, zu verwalten und zur wirtschaftlichen Nutzung jeder Art zu verwerten, die Wahrnehmung von Baubetreuungs- und Bauorganisationsaufgaben jeder Art, einschließlich der Schaffung von Wohnungseigentum,*
- 9) Durchführung von Zeichenarbeiten,*
- 10) der Handel mit Waren aller Art, insbesondere der Groß- und Kleinhandel, sowie Import, Export und Durchführhandel,*
- 11) die Beteiligung an sowie die Geschäftsführung von Unternehmen mit gleichem oder ähnlichem Unternehmensgegenstand mit Ausnahme von Geschäften gemäß Paragraph eins Kreditwesengesetz".*

In dem dagegen eingebrachten Vorlageantrag wiederholte die Einschreiterin "PGmbH und Mitbes." ihr bisheriges Berufungsvorbringen, verwies dazu auf den vorgelegten Gesellschaftsvertrag und erklärte ergänzend, dass die Liegenschaft zum Zwecke der Begründung von Wohnungseigentum erworben worden sei.

Weder in der Berufung, noch im Vorlageantrag sind die "Mitbesitzer" namentlich angeführt.

In der Folge erfolgte vom Finanzamt im Hinblick darauf, dass das Bauvorhaben auf der gegenständlichen Liegenschaft bereits im Jahr 2001 fertig gestellt worden war, eine Erhebung über den Zustand der Bebauung zum 1. Jänner 2001.

Da diese Erhebung ergab, dass zum 1. Jänner 2001 noch kein relevanter Baufortschritt gegeben war, erfolgte jedoch keine Artfortschreibung des Einheitswertes.

Im Hinblick darauf, dass in der Berufung bzw. im Vorlageantrag als Berufungswerber die "PGmbH und Mitbes" angegeben wurden, aber die "Mitbesitzer" namentlich nicht genannt wurden, und dem Inhalt der Berufung nach, als Einschreiterin lediglich die PGmbH zu vermuten war, erfolgte eine Rückfrage beim Bevollmächtigten, der den Vorlageantrag eingebracht hat, welche ergab, dass der Vorlageantrag vom Bevollmächtigten lediglich für die PGmbH eingebracht wurde, zumal er andere Mitbesitzer nicht vertreten hat.

Zwischenzeitig wurde sowohl über das Vermögen der PGmbH (nunmehr AGmbH) wie auch über das Vermögen der Hausverwalterin, HoldingGmbH, Konkurs eröffnet.

Somit ist der Masseverwalter im Konkurs der AGmbH (Berufungswerber, Bw.) an die Stelle der PGmbH (nunmehr AGmbH) getreten.

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

Gemäß des § 1 BodenwertabgabeG sind die unbebauten Grundstücke gemäß § 55 des Bewertungsgesetzes 1955, BGBl. Nr. 148, einschließlich der Betriebsgrundstücke Gegenstand der Bodenwertabgabe.

Entsprechend dem Einheitswertbescheid vom 9. Februar 2004 handelte es sich bei dem gegenständlichen Grundbesitz zum hier maßgeblichen Stichtag 1. Jänner 2001 um ein unbebautes Grundstück und es war der Bw. zu diesem Stichtag ein Bruchteil des Grundbesitzes zugerechnet.

Auf Grund des § 3 Abs 2 Z 2 lit c BodenwertabgabeG entfällt die Entrichtung der Bodenwertabgabe für unbebaute Grundstücke die im Eigentum von Vereinigungen stehen, deren statutenmäßige Aufgabe überwiegend die Schaffung von Wohnungseigentum ist, sowie für unbebaute Grundstücke oder für Anteile an solchen Grundstücken, die durch physische oder juristische Personen von diesen Vereinigungen zum Zwecke der Bebauung oder zum Zwecke der Begründung von Wohnungseigentum erworben wurden.

Im Hinblick darauf, dass in der Berufung und im Vorlageantrag als Einschreiterin, bei der es sich um eine "Vereinigung mit der statutenmäßigen Aufgabe zur Schaffung von

Wohnungseigentum" handeln soll, die "PGmbH und Mitbes" genannt wurde, wird bemerkt, dass diese als "Vereinigung mit einer statutenmäßigen Aufgabe" gar nicht in Betracht käme, da eine Miteigentümergemeinschaft keine Statuten hat. Ebenso kommen die übrigen Miteigentümer als solche nicht als "Vereinigung" in Betracht, da es sich bei diesen um natürliche Personen handelt.

Unter einer Vereinigung mit der statutenmäßigen Aufgabe der Schaffung von Wohnungseigentum ist einer Rechtsperson zu verstehen, deren Organhandeln durch ein Statut (Verfassung) bestimmt ist (siehe VwGH 17.2.1977, 1519/74).

Auf Grund der oa. Rückfrage beim Vertreter der Einschreiterin ist jedoch geklärt, dass es sich bei dieser ausschließlich um die Gemeinschuldnerin handelt.

Der Begriff "Vereinigung mit der statutenmäßigen Aufgabe der Schaffung von Wohnungseigentum" fand sich auch im Grunderwerbsteuergesetz 1955 und ist in beiden Gesetzen grundsätzlich gleich (siehe VwGH 13.5.1965, 2100/64).

Mit der Bodenwertabgabegesetz-Novelle, BGBl.Nr. 4/1962 wurde § 3 Abs. 2 Z 2 lit c BodenwertabgabeG jedoch dahingehend geändert, dass von der Bodenwertabgabe nur solche unbebauten Grundstücke befreit sind, die im Eigentum von Vereinigungen stehen, deren statutenmäßige Aufgabe überwiegend die Schaffung von Wohnungseigentum ist (siehe VwGH 14.5.1962, 1504/61 und VwGH 17.2.1977, 1519/74).

Ob die Schaffung von Wohnungseigentum die überwiegende statutenmäßige Aufgabe einer Vereinigung darstellt, ist nicht nach der tatsächlichen Tätigkeit dieser Vereinigung oder aus Bauträgerverträgen zu beurteilen, sondern ausschließlich aus den Statuten, im gegebenen Fall also nach dem Gesellschaftsvertrag der Gemeinschuldnerin (siehe dazu VwGH 15.12.1983, 83/16/0152 und 23.2.1984, 83/16/0055, 0057).

Aus dem Gesellschaftsvertrag geht hervor, dass die Schaffung von Wohnungseigentum eine von vielen und zum Teil in keinem sachliche Zusammenhang mit der Schaffung von Wohnungseigentum stehenden Aufgaben der Gemeinschuldnerin darstellt, sodass nicht davon gesprochen werden kann, dass die statutenmäßige Aufgabe der Gemeinschuldnerin überwiegend die Schaffung von Wohnungseigentum wäre.

Eine Befreiung nach § 3 Abs. 2 Z 2 lit. c BodenwertabgabeG kommt daher nicht in Betracht.

Im Hinblick darauf, dass der gegenständliche Abgabenfestsetzungsbescheid an die "PGmbH und Mitbes" gerichtet ist, aber neben der Gemeinschuldnerin andere Mitbesitzer nicht namentlich genannt sind, der Bescheid aber einen Hinweis auf die Bestimmung des § 101 Abs. 3 BAO enthält und als Berufungswerber zwar die "PGmbH und Mitbes" auftreten, aber

der Parteienvertreter, der den Vorlageantrag eingebracht hat, lediglich die Gemeinschuldnerin vertreten hat, wird Folgendes ausgeführt:

Abgabeschuldner nach § 5 Abs. 1 BodenwertabgabeG ist derjenige, der für den im § 1 bezeichneten Abgabegegenstand gemäß § 9 des Grundsteuergesetzes 1955, BGBl. Nr. 149, Schuldner der Grundsteuer ist.

Nach § 9 Abs. 1 Z 1 GrStG idF BGBl. Nr. 149/1955 ist der Eigentümer oder, wenn der Steuergegenstand ein grundstücksgleiches Recht ist, der Berechtigte Steuerschuldner. Gehört der Steuergegenstand mehreren, so sind sie nach Abs. 2 leg.cit. Gesamtschuldner. Ist der Steuergegenstand bei der Feststellung des Einheitswertes (§ 12) einem anderen als dem Eigentümer (bei grundstücksgleichen Rechten einem anderen als dem Berechtigten) zugerechnet worden, so ist der andere an Stelle des Eigentümers (Berechtigten) Steuerschuldner im Sinne der Abs. 1 und 2.

Ist ein unbebautes Grundstück mehreren zugerechnet, so ist jeder, dem mit geltendem Einheitswertbescheid für den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld der Bodenwertabgabe ein Bruchteil des Grundbesitzes zugerechnet wurde, Steuerschuldner der Bodenwertabgabe zur ungeteilten Hand.

Dazu ist auf die Individualzurechnung nach § 24 Abs. 1 lit e BAO zu verweisen, wonach Wirtschaftsgüter, die mehreren Personen ungeteilt gehören, diesen so zuzurechnen sind, als wären sie nach Bruchteilen berechtigt.

Steht ein Wirtschaftsgut mehreren Personen zu, so ist sein Wert auf Grund des § 3 BewG im Ganzen zu ermitteln. Der Wert ist auf die Beteiligten nach dem Verhältnis ihrer Anteile zu verteilen, soweit nicht nach dem maßgebenden Steuergesetz die Gemeinschaft selbständig steuerpflichtig ist.

§ 9 GrStG normiert jedoch keine Steuerpflicht der Gemeinschaft, sondern eine Steuerpflicht der einzelnen Miteigentümer bzw. derjenigen, denen ein Bruchteil des Grundbesitzes zuzurechnen ist.

Wer Steuerschuldner ist, ist nicht im Grundsteuerverfahren festzustellen, es sind vielmehr die Feststellungsergebnisse aus dem Einheitswertverfahren zu übernehmen. Da gemäß § 186 Abs. 3 BAO bei der Feststellung der Einheitswerte auch festzustellen ist, wem das Wirtschaftsgut steuerlich zuzurechnen ist, bedarf es im GrStG keiner weiteren Zurechnungsvorschrift. Der jedoch, dem das Grundstück zugerechnet wurde, ist Steuerschuldner (Langer, Das österreichische Grundsteuerrecht<sup>6</sup> S 55; siehe auch VwGH 28.4.05, 2004/16/0229).

Aus § 5 Abs. 1 BodenwertabgabeG im Zusammenhalt mit § 9 Abs 1 Z 1 und Abs 2 GrStG ergibt sich, dass Steuerschuldner der Bodenwertabgabe nicht etwa die

Miteigentümergeinschaft schlechthin, sondern die einzelnen Miteigentümer, wenn auch als Gesamtschuldner, sind (siehe VwGH 3.5.1977, 778/76 und VwGH 23.2.2006, 2005/16/0271).

Sind zur Entrichtung einer Abgabe mehrere Personen als Gesamtschuldner verpflichtet, so kann auf Grund des § 199 BAO gegen sie ein einheitlicher Abgabenbescheid erlassen werden, und zwar auch dann, wenn nach dem zwischen ihnen bestehenden Rechtsverhältnis die Abgabe nicht von allen Gesamtschuldnern zu tragen ist.

Der Spruch hat die Merkmale aufzuweisen, die Abgabenbescheide (§ 198 BAO) zu enthalten haben, jedenfalls aber die Namen der Personen, die als Gesamtschuldner herangezogen werden, also die Mitschuldner zu nennen (§ 93 Abs. 2 BAO).

Haben die (als Bescheidadressaten aufscheinenden) als Gesamtschuldner bezeichneten Personen einen gemeinsamen Bevollmächtigten der Abgabenbehörde gegenüber als vertretungsbefugte Person namhaft gemacht, so ist mit der Zustellung der (einzigen) Ausfertigung des gesamtschuldnerischen Bescheides an den Bevollmächtigten die Zustellung an alle Bescheidadressaten bewirkt (9 Abs 2 ZustG in der seinerzeit geltenden Fassung) und der Bescheid allen diesen Personen gegenüber wirksam (siehe Stoll, BAO-Kommentar, S 2094).

Es liegt im Ermessen der Behörde, ob sie das Leistungsgebot nur an einen der Gesamtschuldner richtet und an welchen Gesamtschuldner oder an mehrerer oder alle Gesamtschuldner richten will (VwGH 3.12.1971, 2215/70).

Die Verwendung der Beifügung "und Mitbes" nach dem Namen einer Person aus der Miteigentümergeinschaft bzw. der Gemeinschaft derjenigen, denen der Grundbesitz in Bruchteilen zugerechnet wurde, lässt nicht erkennen, gegenüber welchen anderen Adressaten das Finanzamt den Bescheid erlassen wollte.

Ist die Erledigung an mehrere Personen gerichtet, setzt dies ihre Nennung im normativen Teil des Bescheides voraus (siehe dazu VwGH 23.6.2003, 2002/17/0241; Ritz BAO-Kommentar<sup>3</sup>, Rz 2 zu § 97 BAO).

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde somit mangels namentlicher Nennung anderer Gesamtschuldner und da die Miteigentümergeinschaft als solche als Steuerschuldnerin nicht in Betracht kommt, das Leistungsgebot ausschließlich an die Gesamtschuldnerin "PGmbH" als alleinige Bescheidadressatin gerichtet und es hat auch nur die nach § 246 Abs. 1 BAO legitimierte Gemeinschaftsschuldnerin gegen diesen Bescheid eine Berufung eingebracht.

Der Hinweis auf § 101 Abs 3 BAO geht ins Leere, da sich diese Bestimmungen auf schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit oder an eine Personengemeinschaft gerichtet sind, bezieht.

Wird nur ein einzelner Miteigentümer als Schuldner herangezogen, dann ist dieses geübte Auswahlermessen zu begründen (VwGH 23.2.2006, 2005/16/0271 unter Hinweis auf Stoll, BAO-Kommentar, Band I, 93 ff).

Es liegt nunmehr im Ermessen, ob bzw. in welchem Umfang dieses Leistungsgebot gegenüber der Bw. aufrecht erhalten wird, zumal im Rahmen der Berufungsentscheidung Gesamtschuldner, an die (noch) kein Leistungsgebot ergangen ist, nicht erstmals als Schuldner herangezogen werden können.

Diese Ermessensentscheidung ist nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen (§ 20 BAO). Bei Auslegung des § 20 BAO wird somit in diesem Zusammenhang dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung von "Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei" und dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" "das öffentliche Interesse insbesondere an der Einbringung der Abgaben" beizumessen sein.

Da es sich hier um die erstmalige Geltendmachung des Abgabenanspruches handelt, und entgegen der Ansicht der Bw. ein Abgabenanspruch gegeben ist, ist es zweckmäßig, das Leistungsgebot ungeachtet der Tatsache, dass über das Vermögen der Bw. bereits der Konkurs eröffnet wurde, aufrecht zu erhalten. Aus der Konkurseröffnung ergibt sich nicht zwingend die Uneinbringlichkeit (siehe Ritz, aaO, Rz 6 zu § 9 BAO). Es handelt sich hier zwar um einen Kleinbetrag, die Bestimmungen des § 242 BAO stehen jedoch nur einer zwangsweisen Einbringung entgegen.

Da es sich hier um einen Kleinbetrag handelt und eine Aufteilung der Schuld verwaltungsökonomisch nicht zweckmäßig ist, die Schuld aber keinesfalls eine besondere Belastung für die Bw. darstellen kann, war das Leistungsgebot weiterhin zur Gänze an die Bw. zu richten.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 28. April 2008