



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch die Rauch Wirtschaftstreuhand GmbH, 8074 Graz-Raaba, Dr. Auner Straße 2/II, vom 15. November 2004 gegen den Solidarschuldbescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 8. November 2004 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet *abgewiesen*.

Entscheidungsgründe

(1) Mit Kaufvertrag vom 30. Oktober bzw. 3. November 1997 – beim Finanzamt zur Anzeige gebracht am 9. Februar 1998 - erwarben die Ehegatten HS und RS vom Berufungswerber (Bw.) ein dem Gutsbestand der Liegenschaft EZ xy des Grundbuches W zugehöriges – auf Grund eines bereits bestehenden Teilungsplanes neu vermessenes – (Teil)Grundstück um den vereinbarten Kaufpreis von ATS 371.120,-. Der Bw. war zu diesem Zeitpunkt außerbücherlicher Eigentümer (bzw. obligatorisch Berechtigter hinsichtlich) des vertragsgegenständlichen Grundstückes.

(2) Hiefür wurde den Erwerbern je mit Bescheid vom 17. Februar 1998 die Grunderwerbsteuer auf Basis des oa. Grundkaufpreises vorgeschrieben.

(3) Nach Ergehen dieser Bescheide haben ergänzende Ermittlungen des Finanzamtes ua. Folgendes ergeben:

Mit Kaufvertrag vom 25. April 1997 erwarb der Bw. das Grundstück Nr. z/3 Grundbuch W im Ausmaß von 6.106 m², welches er in der Folge neu vermessen und parzellieren ließ. Zu diesem Zeitpunkt war er Gesellschafter der M-GmbH, ab 24. Juli 1997 dann auch

Geschäftsführer dieser Gesellschaft. Am 16. Mai 1997 wurde im Firmenbuch die M-GmbH & Co KG eingetragen, persönlich haftende Gesellschafterin war die M-GmbH, Kommanditist war der Bw. In einem Prospekt der M-GmbH & Co KG wurden die neu vermessenen Grundstücke mit Holzblockhaus Typ F. bzw. Ziegelholzblock (Mischbauweise) inkl. Grundstückspreise und Finanzierungsvarianten angeboten; als Baubeginntermin war Herbst 1997, der Fertigstellungszeitpunkt mit Frühjahr 1998 angegeben.

Nach Angaben des während der abgabenbehördlichen Erhebungen zuständigen Geschäftsführers der GmbH gab es zwischen der M-GmbH & Co KG und dem Bw. eine mündliche Vereinbarung, wonach die Grundstücke zwar von der M-GmbH & Co KG mit einem Fertighaus angeboten und vermarktet würden, die Kaufverträge über die Grundstücke jedoch mit dem Bw. abzuschließen seien. Sämtliche Grundstücke des Bw. wurden ab Oktober 1997 an diverse Erwerber von Fertighäusern der M-GmbH & Co KG veräußert.

Im hier vorliegenden Fall erstellte die M-GmbH & Co KG den Ehegatten HS und RS am 8. April 1997 ein Angebot über ein Holzblockhaus zu einem Preis von ATS 1.729.645,- (sowie über die Errichtung einer Garage um anteilig ATS 139.355,-). Im zugrunde liegenden Kaufantrag vom 6. April 1997 wurde dem vereinbarten Lieferumfang der Vermerk "*inkl. Grund*" beigefügt. Das Ansuchen um Baubewilligung (samt Einreichplan) datiert vom 26. August 1997, als Planer, Vertragsverfasser und Bauführer war die M-GmbH & Co KG angegeben. Die Bauverhandlung fand am 22. Oktober 1997 statt, die Baubewilligung wurde den Ehegatten S am 30. Oktober 1997 erteilt.

Auf Grund dieser Feststellungen verfügte das Finanzamt die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO und setzte die Grunderwerbsteuer, nunmehr ausgehend von einer Bemessungsgrundlage in Höhe der Grundstücks- und Gebäudeerrichtungskosten, fest. Die in der Folge von den Ehegatten S sowohl gegen die Wiederaufnahmebescheide als auch die neuen Sachbescheide erhobenen Rechtsmittel wies der UFS Graz jeweils mit Berufungsentscheidung vom 18. Juni 2003 – rechtskräftig – ab.

(4) Mit berufungsgegenständlichem Bescheid wurde nunmehr der Bw. als Solidarschuldner betreffend die auf den oa. (Hälften-)Erwerb der (zwischenzeitig verstorbenen) RS entfallende Grunderwerbsteuer in Anspruch genommen. Dies mit der Begründung, dass der Bw. im vorliegenden Fall gemäß § 9 GreStG (iVm. § 6 Abs. 1 BAO) Gesamtschuldner sei und der Abgabenanspruch gegenüber dem Verlass nach Frau RS hinsichtlich jenes Teiles der Abgabe, der auf die in die Bemessungsgrundlage einzubeziehenden Baukosten entfalle, nicht einbringlich zu machen sei. Im Betreff des Bescheides wird auf den "*Kaufvertrag vom 9. Februar 1998*" verwiesen.

(5) In der dagegen erhobenen Berufung wird nun vorgebracht, dass dem angefochtenen Bescheid - entgegen dem Wortlaut seines Betreffs – zwei Verträge zugrunde liegen würden: nämlich zum Einen der Kaufvertrag vom 3. November 1997 über den Grunderwerb (abgeschlossen zwischen dem Bw. und den Ehegatten S) sowie zum Anderen jener über den Hauserwerb (abgeschlossen zwischen der M-GmbH & Co KG und den Ehegatten S). Die Verfahrenswiederaufnahme sei im Zusammenhang mit dem zwischen der M-GmbH & Co KG und Frau RS abgeschlossenen Kaufvertrag betreffend die Errichtung eines Gebäudes auf der gegenständlichen Liegenschaft erfolgt. Steuerschuldner seien gemäß § 9 Abs. 4 GrEStG die am Erwerbsvorgang beteiligten Personen. Da der Bw. lediglich am Erwerbsvorgang betreffend das Grundstück beteiligt gewesen sei, hafte er gemäß der vorzitierten Bestimmung auch nur für die darauf entfallende Grunderwerbsteuer, nicht jedoch für die auf den das Gebäude betreffenden Kaufvertrag entfallende Steuer. Die gegenständliche „Haftungsanspruchnahme“ resultiere eindeutig aus dem im wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen Bescheid, mit welchem die Grunderwerbsteuer für den Gebäudeerwerb nachträglich festgesetzt worden sei. Daher sei für diesen Betrag (gemeint wohl: für den aus der im wieder aufgenommenen Verfahren erfolgten Festsetzung resultierenden *Mehrbetrag*) neben dem Verlass nach RS die Firma M-GmbH & Co KG als Steuerschuldner iSd. § 9 Abs. 4 GrEStG anzusehen, weshalb die Aufhebung des in Berufung gezogenen Bescheides begeht werde.

(6) In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 29. November 2005 wird zunächst der entscheidungswesentliche Sachverhalt (im Wesentlichen wie oben) wiedergegeben. Im Weiteren wird darin ua. dargelegt, dass die auf die mittlerweile verstorbene Erwerberin RS entfallende Abgabennachforderung bis zum Zeitpunkt der Erlassung des nunmehr bekämpften Solidarschuldbescheides wegen Eröffnung des Konkurses bzw. Aufhebung desselben gemäß § 166 KO nicht einbringlich gewesen sei. Im vorliegenden Fall sei bereits im Zeitpunkt des Grundstückskaufes die Absicht festgestanden, ein mit dem zuvor ausgesuchten Haustyp bebautes Grundstück zu erwerben. Entscheidend sei der gemeinsame Wille von Veräußerer- und Erwerberseite, dass dem Erwerber das Grundstück letztlich bebaut zukomme. Die Erwerber seien an ein von der Veräußererseite vorgegebenes - und von ihnen selbst voll akzeptiertes - Gesamtkonzept gebunden gewesen, weshalb der Grunderwerbsteuerbemessung die vereinbarte *Gesamt*gegenleistung (für Grund *und* Haus) zugrunde zu legen sei. Als Veräußerer bei diesem mittels Vertragsgeflecht abgewickelten Erwerbsvorgang sei der Bw. aufgetreten. Erwerbsgegenstand iSd. § 2 GrEStG sei das Grundstück mit erst herzstellendem Gebäude gewesen. Auf Grund der Bestimmung des § 9 Abs. 4 GrEStG könne daher der Bw. als Solidarschuldner für die gesamte – anteilig auf den Erwerb der RS entfallende – Grunderwerbsteuerfestsetzung herangezogen werden. In gehöriger Ermessensübung sei dies

erst mit Eintritt der Gefährdung der Einbringung der (restlichen) Grunderwerbsteuer bei der vorgenannten Erwerberin erfolgt.

(7) Daraufhin beantragte der Bw. – ohne weiteres Vorbringen - fristgerecht die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist allein die Frage, ob der Bw. als Grundstücksveräußerer auch für jenen Teil der Grunderwerbsteuer, der im vorliegenden Fall (auch) von den Baukosten zu bemessen war, als Solidarschuldner herangezogen werden kann oder nicht. Der Bw. vermeint, er könne lediglich in beschränktem Ausmaß – nämlich soweit die Steuer auf die reinen Grundkosten entfällt – als Gesamtschuldner in Anspruch genommen werden. Die Berufung wendet sich hingegen weder gegen die grundsätzliche Inanspruchnahme des Bw. als Gesamtschuldner noch gegen die Einbeziehung der Baukosten in die steuerliche Bemessungsgrundlage.

Gemäß § 9 Z 4 GrESTG sind bei allen nicht in den Ziffern 1 bis 3 genannten Erwerbsvorgängen die am Erwerbsvorgang beteiligten Personen Steuerschuldner. Als Erwerbsvorgang gilt dabei der Umsatz des Grundstückes vom Verkäufer an den Käufer (*Fellner*, Kommentar zur Grunderwerbsteuer, § 9 Rz 6).

Durch privatrechtliche Vereinbarungen kann das abgabenrechtliche Gesamtschuldverhältnis nicht ausgeschlossen werden. Ebenso wenig kann der Behörde eine bestimmte Aufteilung auf die Beteiligten und das Ausmaß der Anlastung einer Teilschuld bei den Einzelnen aufgezwungen werden (*Stoll*, BAO-Kommentar, 95). Die Gesamtschuldner leisten gemäß § 6 BAO die eine Einheit darstellende Abgabenleistung (*Stoll*, aaO, 96).

Der VwGH hat etwa in seinem Erkenntnis vom 19. März 1976, 320/74, seine Auffassung zum Ausdruck gebracht, dass es für die Feststellung der gemäß § 9 Z 4 GrESTG in Betracht kommenden Gesamtschuldner nicht allein auf die formelle Gestaltung des zur Erlangung des Eigentums führenden Rechtsgeschäftes ankommt, sondern sehr wohl (auch) eine wirtschaftliche Betrachtung Platz zu greifen hat.

Sowohl das Finanzamt als auch der UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz haben bereits in ihren gegenüber den "Erstschildnern", den Ehegatten S, ergangenen Erledigungen ausführlich dargelegt, aus welchen Gründen im vorliegenden Fall auch die Baukosten in die Steuerbemessungsgrundlage einzubeziehen sind. Ebenso hat die Abgabenbehörde erster Instanz gegenüber dem Bw. – vor allem in seiner Berufungsvorentscheidung – relativ umfassend dargelegt, auf Grund welcher Umstände rechtlicher und tatsächlicher Natur die Grunderwerbsteuer sowohl von den Grund- als auch von den Baukosten zu bemessen war.

Daran anknüpfend sei in rechtlicher Hinsicht ergänzend (bzw. zum Teil wiederholend nochmals) darauf hingewiesen, dass sich der für den Umfang der Gegenleistung maßgebliche Gegenstand des Erwerbsvorganges nicht nur durch das den Übereignungsanspruch begründende Rechtsgeschäft selbst bestimmt, sondern gegebenenfalls auch durch mit diesem Rechtsgeschäft in rechtlichem oder objektiv sachlichem Zusammenhang stehende Vereinbarungen, die insgesamt dazu führen, dass der Erwerber das Grundstück in bebautem Zustand erhält. Selbst wenn sich die Verpflichtung zur Übereignung des Grundstückes und zur Errichtung des Gebäudes aus zwei an sich selbständigen Verträgen ergibt, ist (einheitlicher) Gegenstand des Erwerbsvorganges das Grundstück in bebautem Zustand ua. dann, wenn ein objektiv enger sachlicher Zusammenhang zwischen den Verträgen besteht, dh. wenn der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhält (*Fellner*, aaO, § 5 Rz 88 a und b, mwN).

Selbst eine Personenverschiedenheit zwischen dem Verkäufer des Grundstückes und dem Bauführer hindert nicht die Einbeziehung der Baukosten in die Bemessungsgrundlage, wenn die Abreden über den Grundkauf und über die Errichtung (bzw. den Kauf) des Hauses wirtschaftlich gesehen eine Einheit bilden und auch der wohlverstandene einheitliche Vertragswille auf den Erwerb eines Grundes samt Wohnhaus gerichtet war (vgl. die bei *Fellner*, aaO, § 5 Rz 89 a zitierte Judikatur).

Nach Auffassung des UFS ist bei Bestimmung der der Abgabenbehörde zum Zwecke der Geltendmachung des Abgabenanspruches zur Verfügung stehenden Gesamtschuldner - ebenso wie bei Ermittlung der maßgeblichen Steuerbemessungsgrundlage - nicht allein auf die formalrechtliche Vertragsgestaltung abzustellen. Vielmehr ist auch in wirtschaftlicher Betrachtung zu hinterfragen, wer die am Erwerbsvorgang beteiligten Personen – und sohin die in Frage kommenden Gesamtschuldner - sind.

Bei der im Berufungsfall gegebenen Sachlage, welche im Übrigen vom Bw. auch nicht bestritten wurde, steht es für den UFS völlig außer Zweifel, dass der Bw. als Solidarschuldner für die *gesamte* Abgabenleistung – also auch für jenen Teil, der rechnerisch auf die Hauserrichtungskosten entfällt - in Anspruch genommen werden kann:

Zunächst ist auf die bereits eingangs geschilderte wirtschaftliche bzw. personelle Verflechtung zwischen dem Bw. als (formalrechtlichen) Veräußerer des "bloßen" Grundes und der Fa. M-GmbH & Co KG als bauführendem Unternehmen zu verweisen. Der Bw. war nicht nur Kommanditist dieser KG, sondern auch Gesellschafter-Geschäftsführer deren Komplementär-GmbH.

Darüber hinaus stand – völlig unabhängig von dieser Verflechtung – schon im Zeitpunkt des Abschlusses des Grundkaufvertrages ohne jeden Zweifel fest, dass einheitlicher Liefer-

gegenstand der Grund mitsamt dem darauf zu errichtenden Fertighaus (und Garage) sein sollte. Dies vor allem deshalb, da

- das gegenständliche Grundstück – ebenso wie die benachbarten, neu parzellierten Grundstücke – von der M-GmbH & Co KG einheitlich mit Haus zum Kauf angeboten wurde;
- diesbezüglich mündliche Absprachen zwischen dem Bw. und der KG bestanden, die zudem hinsichtlich des Grundstückes einen gesonderten Vertragsabschluss vorsahen;
- die Ehegatten S das Haus – laut Anbot inklusive Grund – bereits rund sechs Monate vor dem Grunderwerb bestellt und gekauft haben;
- das zugrunde liegende Bauansuchen schon vor Abschluss des Grundkaufvertrages auf Basis von Einreichunterlagen der M-GmbH & Co KG eingebracht und die Baubewilligung praktisch zeitgleich mit Vertragsschluss erteilt wurde.

Wirtschaftlich gesehen lag damit jedenfalls der Erwerb eines bebauten Grundstückes vor und ist es nach ha. Ansicht nicht möglich, diesen einheitlichen Vorgang – wie vom Bw. begeht – grunderwerbsteuerlich in zwei von einander unabhängige Erwerbsvorgänge, nämlich jenen des Grundes einerseits und jenen des Gebäudes andererseits, zu trennen.

Die vorliegende – oben dargelegte – Vertragskonstruktion hat sichergestellt, dass der Bw. den Erwerbern letztlich Eigentum an einem Grundstück mitsamt Haus verschaffen konnte. Die Vereinbarungen über den Grundkauf und über die Errichtung (bzw. den Kauf) des Hauses bilden auf Grund der genannten Umstände in wirtschaftlicher Hinsicht eine Einheit und der wohlverstandene einheitliche Vertragswille war eindeutig auf den Erwerb des Grundes mitsamt Wohnhaus gerichtet. Wie bereits oben ausgeführt ist es nicht möglich, der Behörde mittels formalrechtlicher Gestaltung eine bestimmte Aufteilung der Gesamtschuld bzw. ein bestimmtes Ausmaß der Anlastung von Teilschulden bei den einzelnen Beteiligten aufzuzwingen. Das abgabenrechtliche Gesamtschuldverhältnis kann durch formalrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten weder ausgeschlossen noch eingeschränkt werden.

Wenn nun – wie im Berufungsfall – neben dem Grundkaufpreis auch die Baukosten in die grunderwerbsteuerlich relevante Gegenleistung einzubeziehen waren, weil eben nicht zuletzt infolge des organisierten Zusammenwirkens auf Veräußererseite einheitlicher Vertragsgegenstand ein Grundstück in bebautem Zustand war, und daher vom Erwerber sowohl die Grund- als auch die Baukosten geleistet werden mussten, um das Grundstück im vereinbarten Zustand zu erhalten, so ist in wirtschaftlicher Hinsicht auch der Verkäufer, der nach der formalrechtlichen Vertragsgestaltung (vermeintlich) bloß den Grund veräußert hat, am einheitlichen Erwerbsvorgang betreffend den Leistungsgegenstand "Grund mitsamt Haus"

beteiligt. Ein Vertragsgegenstand "nackter Grund und Boden" lag im Entscheidungsfalle schlichtweg nicht vor.

Der Bw. war daher wirtschaftlich betrachtet jedenfalls am – gesamten – Erwerbsvorgang beteiligt und konnte somit vom Finanzamt zu Recht auch hinsichtlich jenes (bislang nicht ermittelten) Anteiles der Grunderwerbsteuer, der von den Hauserrichtungskosten zu berechnen war, als Gesamtschuldner herangezogen werden.

Graz, am 10. Mai 2006