



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des J.F., inG., vom 29. Dezember 2003 gegen die Solidarschuldbescheide des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 18. November 2003 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

### Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 12./22. September 1997 erwarben die Ehegatten A. und K.S. von Herrn J.F. (in der Folge auch Berufungswerber genannt) und Herrn J.P. das Grundstück Nr. 1 der EZ a b, je zur Hälfte, sowie je 1/50-Anteil der EZ x b um den Gesamtkaufpreis von 330.092,00 S. Für diesen Rechtsvorgang schrieb das Finanzamt den Erwerbern mit Bescheiden vom 20. Oktober 1997 die Grunderwerbsteuer in Höhe von je 5.777,00 S vor, welche am 18. Dezember 1997 entrichtet wurde. Daraufhin wurde dem Vertragsverfasser Dr. A.S. die Unbedenklichkeitsbescheinigung zugesandt.

Nach Ergehen dieser Bescheide haben ergänzende Ermittlungen des Finanzamtes ua. ergeben, dass die Fa. MB GmbH in einem Prospekt mehrere Grundstücke mit darauf zu errichtenden Gebäuden als Gesamtheit angeboten hat. Die Ehegatten A. und K.S. haben das Anbot der F&P GesnBR über das o.a. Grundstück und das Anbot der MB GmbH, deren Gesellschafter-Geschäftsführer der Berufungswerber war, über ein Holzblockhaus zum Preis von 2,429.252,00 S gleichzeitig bereits am 9. September 1997 angenommen.

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.

Mit berufungsgegenständlichen Bescheiden vom 18. November 2003 wurde nunmehr der Berufungswerber als Solidarschuldner betreffend die auf den o.a. Erwerb (je zu ¼) der noch offenen auf Herrn A.Sch. und Frau K.S. entfallenden Grunderwerbsteuer in Höhe von 1.544,73 € und 1.532,23 € in Anspruch genommen. Dies mit der Begründung, dass der Berufungswerber im vorliegenden Fall gemäß § 9 GrEStG iVm § 6 Abs. 1 BAO Gesamtschuldner sei und der noch offene Abgabenanspruch gegenüber den Erwerbern nicht einbringlich sei. Im Betreff der Bescheide wird auf den „Kaufvertrag vom 22. September 1997“ verwiesen.

Gegen diese Bescheide erhob der Berufungswerber Berufungen mit der Begründung, dass er vom Vertragsverfasser am 7. Mai 1998 über die Verbücherung des Kaufvertrages verständigt worden sei, demnach sei die Grunderwerbsteuer von den Käufern zur Gänze entrichtet worden. Weitere grunderwerbsteuerpflichtige Kaufverträge seien vom Berufungswerber mit den Käufern nicht abgeschlossen worden.

Die Berufungen wurden vom Finanzamt ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz mit dem Antrag die Bemessungsgrundlage zu berichtigen und den Berufungen teilweise stattzugeben vorgelegt. Der Antrag wurde damit begründet, dass der Erwerb von je 1/50 Anteile an den EZ x, je KG G., gemäß § 3 Abs. 1 Z 1 GrEStG von der Besteuerung befreit ist, da diese Grundstücke eigene wirtschaftliche Einheiten bilden.

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

Strittig ist allein die Frage, ob der Berufungswerber 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 Berufungswerber vermeint, er könne nicht als Gesamtschuldner in Anspruch genommen werden, da die Grunderwerbsteuer für den Grundstückserwerb lt. Kaufvertrag vom 12./22. September 1997 bereits entrichtet wurde.

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. 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.

Aus welchen Gründen im vorliegenden Fall auch die Baukosten in die Steuerbemessungsgrundlage einzubeziehen sind, wird in rechtlicher Hinsicht 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 bebaulichem 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 bebaulichem Zustand u.a. dann, wenn ein objektiv enger sachlicher Zusammenhang zwischen den Verträgen besteht, d.h. 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 Verkäufer des Gebäudes 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 unabhängigen Finanzsenates 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 steht es für den unabhängigen Finanzsenat völlig außer Zweifel, dass der Berufungswerber 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 Berufungswerber als (formalrechtlichen) Veräußerer des "bloßen" Grundes und der Fa. MB GmbH als Verkäuferin des Holzblockhauses zu verweisen. Der Berufungswerber war sowohl Gesellschafter als auch Geschäftsführer der Gesellschaft.

Darüber hinaus stand - völlig unabhängig von dieser Verflechtung - schon im Zeitpunkt der Annahme des Grundstückangebotes und des Angebotes über die Errichtung des Holzblockhauses am 9. September 1997 ohne jeden Zweifel fest, dass einheitlicher Liefergegenstand der Grund mitsamt dem darauf zu errichtenden Gebäude sein sollte. Dies vor allem deshalb, da das gegenständliche Grundstück - ebenso wie die benachbarten Grundstücke - von der MB GmbH einheitlich mit Haus zum Kauf angeboten wurde und die Erwerberin das Anbot über den Kauf

des Grundstückes und das Anbot über die Errichtung des Holzblockhauses gleichzeitig bereits einige Tage vor dem Grundstückskaufvertrag angenommen haben.

Wirtschaftlich gesehen lag damit jedenfalls der Erwerb eines bebauten Grundstückes vor und ist es nach hA. Ansicht nicht möglich, diesen einheitlichen Vorgang grunderwerbsteuerrechtlich 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 Berufungswerber 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. Das abgabenrechtliche Gesamtschuldverhältnis kann durch formalrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten weder ausgeschlossen noch eingeschränkt werden.

Wenn nun - wie im vorliegenden Fall- 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 bebaute 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 Berufungswerber war daher wirtschaftlich betrachtet jedenfalls am - gesamten - Erwerbsvorgang beteiligt und konnte somit vom Finanzamt zu Recht auch hinsichtlich jenes (bisher nicht entrichteten) Anteiles der Grunderwerbsteuer, der von den Hauserrichtungskosten zu berechnen war, als Gesamtschuldner herangezogen werden.

Lediglich der Erwerb der 1/50 Anteile an den EZ x , je KG G. , kann nach § 3 Abs. 1 Z 1 GrEStG idF vor BGBl. I Nr. 59/2001 von der Besteuerung ausgenommen werden, da diese Liegenschaftsanteile eigene wirtschaftliche Einheiten bilden und der anteilige Kaufpreis unter die Bagatellgrenze von 15.000,00 S fällt.

Sohin errechnet sich die Bemessungsgrundlage und die Grunderwerbsteuer hinsichtlich des Erwerbes des Herrn A.Sch. wie folgt:

Kaufpreis für Grst. 1 lt. Anbotsannahme vom 9.9.1997	271.250,00 S
Kaufpreis Holzblockhaus lt. Anbotsannahme vom 9.9.1997	2,429.252,00 S
Summe Gegenleistung	2,700.502,00 S
davon 1/4 für Erwerb A.Sch. vom Bw.	675.125,50 S
dem entspricht in Euro	49.063,28 €
davon 3,5 % Grunderwerbsteuer	1.717,21 €
davon vom Erwerber hinsichtlich des Erwerbes vom Bw. bis zur Erlassung des Solidarschuldbescheides entrichtet	209,51 €
zum Zeitpunkt der Erlassung des Solidarschuldbescheides (und auch heute noch) hinsichtlich des Erwerbes vom Bw. aushaftende Grunderwerbsteuer	1.507,70 €

Die Bemessungsgrundlage und die Grunderwerbsteuer hinsichtlich des Erwerbes der Frau K.S. wird folgendermaßen berechnet::

Kaufpreis für Grst. 1 lt. Anbotsannahme vom 9.9.1997	271.250,00 S
Kaufpreis Holzblockhaus lt. Anbotsannahme vom 9.9.1997	2,429.252,00 S
Summe Gegenleistung	2,700.502,00 S
davon 1/4 für Erwerb K.S. vom Bw.	675.125,50 S
dem entspricht in Euro	49.063,28 €
davon 3,5 % Grunderwerbsteuer	1.717,21 €
davon von der Erwerberin hinsichtlich des	222,01 €

Erwerbes vom Bw. bis zur Erlassung des Solidarschuldbescheides entrichtet	
zum Zeitpunkt der Erlassung des Solidarschuldbescheides hinsichtlich des Erwerbes vom Bw. aushaftende Grunderwerbsteuer	1.495,20 €
die am 30.9.2008 aushaftende Grunderwerbsteuer hinsichtlich des Erwerbes vom Bw. (1/2)	1.375,20 €

Der Abgabengläubiger ist in Ausübung des Ermessens berechtigt, solche Schritte zu setzen, die dazu führen, den Abgabensanspruch 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 offenkundiger 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 Fall ergibt sich daraus, dass die Erwerber, denen der Berufungswerber die o.a. Liegenschaft übertragen hat, auf Grund des Punktes IX. des Kaufvertrages an sich zur Tragung der Grunderwerbsteuer verpflichtet gewesen wären. Diese entrichteten die ihr vorgeschriebene Grunderwerbsteuer jedoch lediglich für das Grundstück, Die Grunderwerbsteuer für die Gebäudeerrichtungskosten wurde von Herrn A.Sch. trotz Zahlungsaufforderungen nicht bezahlt. Exekutionsversuche waren auf Grund des Vorliegens unpfändbarer Bezüge erfolglos. Am 16. November 2002 verstarb der Erstschuldner ohne Hinterlassung eines Nachlassvermögens bzw. von Erben oder Rechtsnachfolgern.

Frau K.S. bezahlte die Grunderwerbsteuer für die Gebäudeerrichtungskosten trotz Zahlungsaufforderungen und Exekutionsversuchen nur in geringem Ausmaß durch geringfügige Überweisungen. Nachdem die Einbringlichkeit des Abgabenanspruchs bei der Erwerberin offenbar gefährdet war, zog das Finanzamt den Berufungswerber als Gesamtschuldner zur Abgabenleistung heran. Auch aus künftigen Einbringungsversuchen ist nach den Vermögens- und Einkommensverhältnissen der Erwerberin kein Erfolg zu erwarten.

Die Heranziehung des Berufungswerbers als Gesamtschuldner ist den Umständen nach angemessen, da ihm als Geschäftsführer und Gesellschafter der Verkäuferin des Holzblockhauses die Offenlegungspflichten im Zusammenhang mit Bauherrenmodellen hätten bekannt sein müssen. Die Zweckmäßigkeitserwägungen berücksichtigen die gesellschaftlichen Vorstellungen vom Interesse der Allgemeinheit an der Durchsetzung der jeweiligen Vorschrift, dh der Einhaltung der Gesetze und der Einbringung von Abgaben.

Die dargestellten Umstände rechtfertigten es daher, die Grunderwerbsteuer dem Berufungswerber als Gesamtschuldner vorzuschreiben.

Auf Grund des im gegenständlichen Fall vorliegenden Sachverhaltes, der gesetzlichen Bestimmungen und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes war über die Berufung wie im Spruch zu entscheiden.

Graz, am 30. September 2008