

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Diana Sammer in der Beschwerdesache der Bf, Adresse, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel betreffend Grunderwerbsteuer vom 14.1.2013, ErfNr., nach der am 22.1.2019 durchgeführten mündlichen Verhandlung, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1. Verfahrensgang:

Mit Kaufvertrag vom 9.5.2005 erwarb Herr X von Frau Bf (in der Folge kurz: Beschwerdeführerin), die im Kaufvertrag angeführten je 257/945-Anteile (B-LNr.: 24 und 25) sowie 30/945-Anteile (B-LNr.: 5) der Liegenschaft GB (bestehend aus dem Grundstück Nr. .2/5 Baufl (Gebäude), Baufl. (befestigt), im Ausmaß von 453 m² unter der Adresse A). Im Punkt 7. des Vertrages vereinbarten die Vertragsparteien, dass sich der Käufer zur Tragung sämtlicher mit der Übereignung verbundenen Kosten (darunter unter anderem die Grunderwerbsteuer) verpflichtet.

Mit Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (in der Folge kurz: belangte Behörde) vom 20.10.2005 wurde hinsichtlich dieses Rechtsvorganges die Grunderwerbssteuer mit € 2.100.- gegen Herrn X als Abgabenschuldner festgesetzt.

Die dagegen von diesem erhobene Berufung wurde in der Folge durch den UFS Wien mit Berufungsentscheidung vom 19.6.2012 zur GZ als unbegründet abgewiesen und der angefochtene Bescheid dahingehend abgeändert, dass die Grunderwerbsteuer mit € 3.853,50 festgesetzt wurde. Dagegen wurde keine Revision an den Verwaltungsgerichtshof erhoben.

Am 14.1.2013 erging an die Beschwerdeführerin der Bescheid der belangten Behörde ErfNr. und wurde nun die Grunderwerbsteuer in der Höhe von € 3.853,50 festgesetzt.

Als Begründung führte die belangte Behörde aus:

„Die Bemessungsgrundlage wurde wie folgt ermittelt:

Tatsächlicher Kaufpreis € 108.000,-- und die der Treuhänderin vorgeschriebene Grunderwerbsteuer € 2.100,-- = Gegenleistung € 110.100,--

Da der nach den zivilrechtlichen Vorschriften Verpflichtete die Steuer bislang nicht bezahlt hat, ergeht der Bescheid an Sie. Gemäß § 9 GrEStG sind sowohl der bisherige Eigentümer (Verkäufer) als auch der Erwerber (Käufer) Steuerschuldner.“

Mit Schriftsatz vom 14.2.2013 erhab die Beschwerdeführerin dagegen fristgerecht Berufung. In dieser verwies sie auf die laut Vertrag vom 9.5.2009 (gemeint wohl 9.5.2005) vom Käufer übernommene Verpflichtung, sämtliche mit der Übereignung verbundene Kosten, insbesondere die Grunderwerbsteuer zu tragen, sowie auf die Entscheidung des UFS vom 11.10.2010, GZ RV/0259-G/08. Weiters führte sie aus, dass etwaige fehlgeschlagene Einbringungsmaßnahmen beim Käufer in der Bescheidbegründung nicht angeführt seien und ein Fehlen dieser vermuten ließen. Laut ihrem (gemeint die Beschwerdeführerin) Informationsstand habe der Käufer diverse Einnahmequellen, sie beantrage daher die Grunderwerbsteuer beim vertraglich verpflichteten Käufer zuvor einbringlich zu machen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 21.2.2013 wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab und führte aus:

„Gemäß § 9 Z4 GrEStG 1987 sind die am Erwerbsvorgang beteiligten Personen Steuerschuldner. Demnach sind bei einem ein inländisches Grundstück betreffenden Kaufvertrag sowohl der Erwerber als auch der Veräußerer Steuerschuldner. Aufgrund der vertraglichen Vereinbarung im Kaufvertrag wird die Grunderwerbsteuer dem Käufer vorgeschrieben.

Da die Grunderwerbsteuer bislang vom Käufer nicht bezahlt wurde und Umstände vorliegen, die eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe beim Käufer erkennen lassen, bestand die Verpflichtung die Grunderwerbsteuer der Verkäuferin als weitere Gesamtschuldnerin vorzuschreiben.“

Der am 25.3.2013 fristgerecht eingebrachte Vorlageantrag der Beschwerdeführerin hatte neben den bereits vorgebrachten Ausführungen in der Berufung (auszugsweise) noch folgenden Inhalt:

„Die Berufungsvorentscheidung enthält als Begründung, dass die Grunderwerbsteuer bislang vom Käufer (vertraglich verpflichteter Schuldner) nicht bezahlt wurde und

Umstände vorliegen, die eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe beim Käufer erkennen lassen.

Im Bescheid vom 14.01.2013 wird als Begründung zur Heranziehung meiner Person angeführt, dass der nach zivilrechtlichen Vorschriften Verpflichtete die Steuer bislang nicht bezahlt hat. Sowohl im Bescheid vom 14.01.2013 als auch in der Berufungsvorentscheidung vom 14.2.2013 ist durch die Begründung „der vertraglich Verpflichtete hat bislang die Steuer nicht bezahlt“, nicht nachvollziehbar dargestellt, woraus sich der sachgerechte Grund ergäbe, der die Inanspruchnahme meiner Person für die Entrichtung der Grunderwerbsteuer rechtfertigt.

Im vorliegenden Fall wurde vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glückspiel nicht dargelegt, welche Maßnahmen gesetzt wurden, um die Grunderwerbsteuer beim vertraglich Verpflichteten einbringlich zu machen. Es wurde lediglich angeführt, dass dieser die Steuer bislang nicht bezahlt hat und dass sich eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe beim Käufer erkennen lässt.“

Und weiter:

„Die regelmäßig von X über etwaiger Treuhandschaften vereinnahmten Gelder lassen den Schluss zu, die Grunderwerbsteuer könne rasch und ohne Gefährdung beim vertraglich Verpflichteten X eingebbracht werden.

Der Berufungsentscheidung des UFS vom 19.6.2012 (GZ) ist zu entnehmen, dass X keine Einwände aus der sich angekündigten Abgabenänderung erhob, obwohl er im Zuge des Vorhalteverfahrens als auch im Rahmen der Berufungsverhandlung ausreichend Gelegenheit hatte. X hat seinerseits, wie aus der Berufungsvorentscheidung zu entnehmen ist, angegeben, die Grunderwerbsteuer möge bei mir, also seiner Halbschwester ein gehoben werden. Es wird in der Berufungsentscheidung des UFS darauf hingewiesen, dass X erkennbar darauf abzielte, zumindest zum Teil nicht ihn, sondern mich, also seine Halbschwester als Steuerschuldnerin heranzuziehen. Diese Aussagen als auch die Anmerkungen seitens des UFS lassen den eindeutigen Schluss zu, dass X nicht beabsichtigte bzw. zu keinem Zeitpunkt den Willen hatte, die Grunderwerbsteuer tatsächlich selbst zu bezahlen, sondern im Wissen handelte, dass diese sodann mir vorgeschrieben wird. Diese Vorgehensweise wird von X seit sehr vielen Jahren praktiziert. Es liegt daher der Schluss nahe, dass die nicht – Entrichtung der Grunderwerbsteuer durch X nicht auf das Fehlen finanzieller Mittel beruht, sondern dieser darauf abzielte, dass die Grunderwerbsteuer mir vorgeschrieben bzw. auch durch mich bezahlt wird.

In der genannten Berufungsentscheidung (GZ) wird dezidiert darauf hingewiesen, dass auch der Umstand, dass die gesamte Abwicklung der verschiedenen steuerlich maßgeblichen Rechtsvorgänge im Zusammenhang mit dem Erwerb der Liegenschaft zweifellos auf Betreiben und im wirtschaftlichen Interesse des X geschah, für die Heranziehung seiner Person als Abgabenschuldner spricht. Ebenso wird angeführt, dass sich auch aus der im Gesetz bestehenden Bezeichnung „Grunderwerbsteuer“ (ebenso

wie aus der Bezeichnung „Erwerbsvorgang“) der Schluss ziehen lässt, dass es primär der Erwerber des Grundstückes sein soll, auf dem die Steuer zu lasten hat (VwGH 27.01.200, 98/16/0244-0252).“

Mit Schreiben vom 5.4.2013 wurde die Berufung sowie der Vorlageantrag (samt Akt) dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

2. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO, in der Fassung BGBl. I Nr. 14/2013, sind die am 31.12.2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 3.5.2017 wurde die gegenständliche Rechtssache an die entscheidende Gerichtsabteilung übertragen.

2.1. Beweiserhebung durch das Bundesfinanzgericht:

Das Bundesfinanzgericht hat Beweis erhoben durch Einsicht in den von der belangten Behörde vorgelegten Akt ErfNr., sowie in den Konkursakt des X.

Mit Vorhalt vom 29.8.2018 wurde die belangte Behörde durch das Bundesfinanzgericht aufgefordert, eine Stellungnahme dahingehend abzugeben, welche Gründe seitens des Finanzamtes als Gefährdung der Einbringlichkeit bei Herrn X angesehen wurden bzw. um Darstellung der gesetzten Einbringungsmaßnahmen.

Mit Schreiben vom 6.9.2018 wurde seitens der belangten Behörde nachfolgende Stellungnahme abgegeben:

„ Gemäß § 9 Z 4 GrEStG sind Steuerschuldner die am Erwerbsvorgang beteiligten Personen.

Personen, die nach Abgabenvorschriften dieselbe abgabenrechtliche Leistung schulden, sind Gesamtschuldner. Durch die vertragliche Vereinbarung, welche Vertragspartei die Steuer zu tragen hat, wird das Gesamtschuldverhältnis gegenüber der Abgabenbehörde nicht berührt.

Das abgabenrechtliche Gesamtschuldverhältnis kann durch privatrechtliche Vereinbarungen nicht ausgeschlossen werden.

Die Abgabenbehörde wird sich bei der Ermessensentscheidung über die Heranziehung zur Abgabenleistung nicht ohne Grund an jene Partei halten, die nach dem vertraglichen Innenverhältnis die Steuerlast nicht tragen sollte.

Liegen 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, naheliegen (VwGH 2.7.1992, 91/16/0071—0073; 31.10.1991, 90/16/0150).

Die Vorschreibung an einen Gesamtschuldner ist dann begründet, wenn die Einhebung beim anderen Gesamtschuldner zumindest“ mit großen Schwierigkeiten verbunden ist (VwGH 29.3.2007, 2005/16/0108; 26.6.2003, 2002/16/0301).

Ein Ermessensspielraum ist dann nicht mehr gegeben, wenn die Forderung nicht oder nicht zur Gänze einbringlich ist (VwGH 19.3.1997, 95/16/0142).

Ist die Forderung bei dem zur Steuerleistung herangezogenen, inzwischen in Konkurs geratenen Erwerber uneinbringlich geworden, liegt ein Ermessensspielraum für die Behörde nicht mehr vor (VwGH 29.3.2007, 2005/16/0108; 26.6.2003, 2002/16/0301; 24.11.1994, 89/16/0050).

Im gegenständlichen Fall erging am 14.1.2013 ein Bescheid an die Bf, da die Abgabe beim vertraglich verpflichteten X durch Konkurseröffnung uneinbringlich wurde. Zwar wurde der Konkurs nach Rechtskraft des Zahlungsplanes vorerst am 22.8.2011 aufgehoben;

das Insolvenzverfahren wurde am 28.8.2012 wieder eröffnet und wurde der Konkurs nach Rechtskraft des Zahlungsplanes am 10.10.2012 aufgehoben.

Der Zahlungsplan sah eine 9% Quote für die Konkursgläubiger vor.

Auf Grund des Insolvenzverfahrens und der Quote von 9% war die Abgabe beim Erstschuldner nicht (zur Gänze) einbringlich. Im Sinne der VwGH-Rechtsprechung (VwGH 19.3.1997, 95/16/0142) ist aber kein Ermessensspielraum gegeben, wenn die Forderung nicht oder nicht zur Gänze einbringlich ist.

Nach Ansicht des Finanzamtes ist die Erlassung des Bescheides an die Bf in Hinblick auf die finanzielle Lage des Erstschuldners und unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des VwGH zu Recht erfolgt.“

Mit der Stellungnahme wurde ein Auszug aus der Insolvenzdatei vom 29.10.2014 betreffend Herrn X sowie ein AIS Auszug vorgelegt.

Mit Vorhalt zur Vorbereitung der mündlichen Verhandlung vom 11.12.2018 wurde dies der Beschwerdeführerin zur Kenntnis gebracht und ihr die Möglichkeit gegeben, dazu eine Stellungnahme abzugeben. Eine solche erfolgte nicht.

2.2. Mündliche Verhandlung:

Am 22.1.2019 wurde auf Antrag der Beschwerdeführerin eine mündliche Verhandlung durchgeführt. Nach Schilderung des Verfahrensablaufes durch die Richterin brachten die Verfahrensparteien vor (Auszug aus der Niederschrift vom 22.1.2019):

„Die Bf. verweist auf die Entscheidung des VwGH vom 2.7.1992, 91/16/0071-0073, wonach die Ermessensentscheidung zu begründen ist. Es sei rechtswidrig, wenn eine solche Begründung nicht enthalten sei. Weder im Bescheid, noch in der BVE sei eine Begründung erfolgt, es seien nur allgemeine Umstände dargelegt worden.“

Des Weiteren wird auf die Entscheidung des VwGH vom 19.3.1997, 95/16/0142 verwiesen.

Hier war der Sachverhalt etwas anders, jedoch wurde in diesem Fall vom FA genau darauf hingewiesen, welche Einbringungsmaßnahmen gesetzt wurden. In meinem Fall wurden keine Einbringungsmaßnahmen gesetzt, beim vertraglich Verpflichteten.

Des Weiteren wird auf den Auszug der Insolvenzdatei verwiesen, welcher mit 29.8.2014 datiert ist, dies ist 1,5 Jahre später als die BVE. Es scheint so, als hätte sie die belangte Behörde zu diesem Zeitpunkt (Bescheid) nicht mit der Lage auseinandergesetzt.

Die Bf. verweist auf ihren Vorlageantrag bzw. auf die Entscheidung des UFS in der Sache X, wonach dieser nicht willig gewesen sei, die Grunderwerbsteuer zu zahlen und darauf abgezielt habe, dass die Bf. diese bezahlen solle.

Nicht willig zu sein, bedeutet nicht, nicht zahlen zu können. Die Bf. verweist darauf, dass sie bereits mehrmals auf andere Einkunftsquellen des Herrn X hingewiesen habe. Sie wisse nicht, ob seitens der Behörde entsprechende Schritte gesetzt worden seien.

Zusammengefasst seien für die Behörde zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung keine Gründe vorgelegen, wodurch die Bf. als Abgabenschuldnerin heranzuziehen gewesen sei. Der Bescheid sei daher rechtswidrig und Sie beantrage der Beschwerde Folge zu geben.

Vertreter des FA: Es stimmt nicht, dass keine Begründung im Bescheid vorhanden gewesen wäre. Es sei schon ein wenig begründet worden. Ein Begründungsmangel mache aber den Bescheid nicht zum Nichtbescheid. In der Stellungnahme vom 6.9.2018 sei nicht nur ein Auszug aus der Insolvenzdatei beigelegt gewesen, sondern ebenso ein Auszug aus dem Vermerk im Einbringungsverfahren. Dieser sei vom 13.12.2012, wonach die Sachbearbeiterin vermerkt habe, dass keine Einbringungsmaßnahme aufgrund des Insolvenzverfahrens möglich sei. Es sei auch keine Nachmeldung mehr möglich, wenn das Verfahren mit dem Zahlungsplan abgeschlossen worden sei.

Auf die Frage der Bf., warum der Auszug aus der Insolvenzdatei vom 29.10.2014 gewesen sei?

FA-Vertreter: Das kann ich nicht sagen, jedoch ist es üblich, dass nach der Entscheidung des UFS in gegenständlicher Sache die üblichen Schritte eingeleitet wurden, beispielsweise Zahlungsaufforderung, Rückstandsausweis usw., jedoch war dann das Insolvenzverfahren, wodurch keine Einbringungsmaßnahmen möglich waren. Der Auszug aus der Insolvenzdatei ist möglicherweise auch deshalb erst aus dem Jahr 2014, weil immer wieder neue Abfragen getätigt werden.

Auf die Frage der Bf., warum weder im Bescheid noch in der BVE Gründe angeführt wurden?

Vertreter des FA: Ich kann es nicht sagen, weil ich weder den Bescheid noch die BVE gemacht habe. Ich habe lediglich in der Aktenvorbereitung gesehen, was Inhalt des Aktes war.

Bf.: Spätestens in der BVE hätten die Maßnahmen, die gesetzt worden sind, angeführt werden müssen. Es entspricht nicht dem Gesetz und es ist auch nicht ausreichend begründet worden.“

Weitere Beweisanträge wurden nicht gestellt. Es wurde auf die bisherigen Vorbringen verwiesen sowie seitens der belangte Behörde die Abweisung der Beschwerde, seitens der Beschwerdeführerin die Aufhebung des Bescheides beantragt.

3. Feststellungen und Beweiswürdigung:

Inhalt des zwischen der Beschwerdeführerin und Herrn X abgeschlossenen Kaufvertrages war unter anderem (Pkt.7.), dass Herr X als Käufer der Liegenschaftsanteile zur Tragung der Grunderwerbsteuer verpflichtet gewesen war.

Dieser bezahlte die ihm mittels Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates Wien vorgeschriebene Grunderwerbsteuer nicht, jedoch wurde die Forderung in Höhe von € 3.853,50 durch die Beschwerdeführerin am 27.3.2013 (Verbuchungsdatum) entrichtet.

Am 5.11.2009 wurde über das Vermögen des Herrn X das Insolvenzverfahren eröffnet.

Das Insolvenzverfahren wurde nach Abschluss eines Zahlungsplanes mit 10.10.2012 beendet, nachdem es bereits am 22.8.2011 nach Annahme eines Zahlungsplanes noch ein weiteres Mal auf Antrag des Herrn X wiederaufgenommen worden war. Der Zahlungsplan sah eine Quote von 9% für die Konkursgläubiger vor.

Ende der Zahlungen sollte der 26.7.2016 sein, es kam jedoch zur Zahlung keiner einzigen Quote.

Die Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig bzw. blieben sie auch in der mündlichen Verhandlung unbestritten. Sie werden daher als erwiesen angenommen.

4. Rechtslage und Erwägungen:

Gemäß § 9 Z. 4 GrEStG 1987 (in der verfahrensrelevanten Fassung) sind Steuerschuldner bei allen übrigen Erwerbsvorgängen die am Erwerbsvorgang beteiligten Personen.

Bei einem ein inländisches Grundstück betreffenden Kaufvertrag sind sohin sowohl der Erwerber als auch der Veräußerer Steuerschuldner.

Gemäß § 6 Abs. 1 BAO sind Personen, die nach Abgabenvorschriften dieselbe abgabenrechtliche Leistung schulden, Gesamtschuldner (Mitschuldner zur ungeteilten Hand, § 891 ABGB)

Das Wesen der Gesamtschuld ist somit, dass der Gläubiger die Mitschuldner nicht nur anteilmäßig in Anspruch nehmen darf, sondern dass er auch die gesamte Schuld nur einem einzigen (einigen, allen) der Gesamtschuldner gegenüber geltend machen darf. Dem Gläubiger steht insgesamt jedoch nur einmal die Befriedigung seiner Ansprüche zu.

Ist die gesamte Schuld (zB durch einen der Gesamtschuldner) entrichtet, so erlischt das Gesamtschuldverhältnis (VwGH 18.11.1991, 91/15/0113; danach komme die Erlassung eines Abgabenbescheides an den zur Abgabenleistung nicht herangezogenen Gesamtschuldner nicht mehr in Betracht).

Das Wesen der Gesamtschuld besteht in einer besonders starken Sicherung des Gläubigers (zB VwGH 5.3.2009, 2007/16/0142). Der Steueranspruch wird gewissermaßen auf mehrere Beine gestellt und die Finanzbehörde dadurch in die Lage versetzt – unabhängig von dem Leistungsvermögen und der Leistungsbereitschaft des in erster Linie zur Leistung Verpflichteten und dem oft nicht vorhersehbaren Erfolg von Vollstreckungsmaßnahmen –, die zur Erfüllung der Ansprüche geeignete Person auszuwählen (Boeker in Hübschmann/ Hepp/ Spitaler, AO, § 44 Tz 5) (siehe dazu Ritz, BAO6, §6, Tz 2).

Im bürgerlichen Recht liegt die Inanspruchnahme von Gesamtschuldern im Belieben des Gläubigers. Hingegen liegt sie im Abgabenrecht im Ermessen (§ 20 BAO) des Abgabengläubigers (zB VwGH 28.11.2011, 2008/13/0180; 23.5.2012, 2008/17/0115).

Es liegt im Ermessen der Behörde,

- ob sie das Leistungsgebot an einen der Gesamtschuldner und an welchen Gesamtschuldner oder an mehrere oder an alle Gesamtschuldner richten will (VwGH 17.10.2002, 2000/17/0009; 30.1.2007, 2004/17/0096),
- weiters ob die Inanspruchnahme mit einem Teil oder dem gesamten offenen Betrag erfolgt (VwGH 19.3.1997, 95/16/0142; 20.3.2002, 99/15/0046; 23.6.2003, 2002/17/0241-0243; 30.1.2007, 2004/17/0096; Ritz, RdW 1995, 243) sowie
- der Zeitpunkt und die Reihenfolge der Heranziehung der einzelnen Gesamtschuldner (VwGH 29.6.1999, 98/14/0170; 20.3.2002, 99/15/0046).

Die Entscheidung über die Geltendmachung einer Abgabenschuld gegenüber einer von mehreren Parteien bei Vorliegen eines Gesamtschuldverhältnisses stellt eine Ermessensentscheidung dar. Eine solche Entscheidung ist gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und

Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Bei Auslegung des § 20 BAO ist dabei dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse insbesondere an der Einbringung der Abgaben beizumessen (VwGH 14.11.1996, 95/16/0082)

Der Abgabengläubiger ist daher in Ausübung seines Ermessens berechtigt, solche Schritte zu setzen, die dazu führen, den Abgabenanspruch zeitgerecht, sicher, auf einfachstem Wege unter Umgehung von Erschwernissen und unter Vermeidung von Gefährdungen einzubringen.

Eine Abgabenbehörde darf sich grundsätzlich nicht ohne sachgerechten Grund an die Person halten, die nach dem vertraglichen Innenverhältnis die Steuerlast nicht tragen sollte (zB VwGH 28.2.2002, 2001/16/0606; VwGH 19.12.2002, 99/16/0405); eine andernfalls eintretende Gefährdung der Einbringlichkeit wird dies jedoch nahe legen (zB VwGH 28.2.2002, 2001/16/0606; VwGH 21.3.2002, 2001/16/0555, 0556).

Die Ausübung des Ermessens ist entsprechend zu begründen. Die Begründung hat die für die Ermessensübung maßgebenden Umstände und Erwägungen so weit aufzuzeigen, als dies für die Nachprüfbarkeit des Ermessensaktes auf seine Übereinstimmung mit dem Sinn des Gesetzes erforderlich ist (zB VwGH 21.2.2007, 2002/17/0355).

Nach der Rechtsprechung des VwGH (zB VwGH 7.12.2000, 97/16/0365, 0366; 26.6.2003, 2002/16/0301; VwGH 29.3.2007, 2005/16/0108) bleibt bei Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung bei dem anderen Gesamtschuldner (bei den anderen Gesamtschuldnern) für die Inanspruchnahme des verbleibenden Gesamtschuldners kein Spielraum für die Ermessensübung.

Die Vorschreibung an einen der Gesamtschuldner ist auch dann begründet, wenn die Einhebung beim anderen Gesamtschuldner zumindest mit großen Schwierigkeiten verbunden ist.

Ein Ermessensspielraum ist dann nicht mehr gegeben, wenn die Forderung nicht oder nicht zur Gänze einbringlich ist (VwGH 19.3.1997, 95/16/0142).

Hinsichtlich des Ermessens meint die Beschwerdeführerin, die belangte Behörde habe ihre Heranziehung als Gesamtschuldner nicht näher begründet, obwohl es sich dabei um eine Ermessensentscheidung gehandelt habe bzw. habe sie keine Einbringungsmaßnahmen gesetzt.

In seiner Entscheidung vom 29.3.2007 (2005/16/0108) führt der VwGH aus:

„Die Vorschreibung an einen der Gesamtschuldner ist jedenfalls dann begründet, wenn die Einhebung beim anderen Gesamtschuldner zumindest mit großen Schwierigkeiten verbunden ist. Wenn die Abgabenforderung bei einem der Gesamtschuldner infolge der Eröffnung des Konkursverfahrens uneinbringlich geworden ist, liegt darüber hinaus ein Ermessensspielraum für die Behörde gar nicht mehr vor (vgl. das Erkenntnis vom 26. Juni

2003, Zl. 2002/16/0301, mwN). Ermessen des Abgabengläubigers eines Gesamtschuldverhältnisses bedeutet das Recht der Ausnützung jener Gläubigerschritte, die dazu führen, den Abgabenanspruch zeitgerecht, sicher, auf einfachstem Weg unter Umgehung von Erschwernissen und unter Vermeidung von Gefährdungen hereinzubringen (vgl. das Erkenntnis vom 14. November 1996, Zl. 95/16/0082).“

Die Insolvenzeröffnung bewirkt eine Exekutionssperre (§10 KO), sodass ab diesem Zeitpunkt Einbringungsmaßnahmen nicht mehr zulässig waren.

Für die Inanspruchnahme der Beschwerdeführerin als Solidarschuldnerin ist es alleine maßgebend, dass beim vertraglich Verpflichteten ein Konkursverfahren vorlag, wodurch die Abgabenforderung uneinbringlich wurde und für die belangte Behörde kein Ermessensspielraum mehr gegeben war und zudem auch kein anderer zahlungspflichtiger Gesamtschuldner vorhanden war.

Dass das Konkursverfahren zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung an die Beschwerdeführerin bereits abgeschlossen war, ändert nichts daran, der Zahlungsplan war nach wie vor aufrecht. Dieser sah eine Quote von 9% für die Konkursgläubiger vor.

Selbst wenn man davon ausgeht, dass aufgrund des abgeschlossenen Konkursverfahrens (zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung an die Beschwerdeführerin) die belangte Behörde die Einbringung der Grunderwerbsteuer beim Käufer zu versuchen gehabt hätte, ergibt sich aus den später bekanntgewordenen Tatsachen, nämlich der Nichteinrichtung keiner einzigen Quote aus dem Zahlungsplan, des Wiederauflebens der Schuldigkeiten, sowie den (bis dato) gesetzten (erfolglosen) Maßnahmen der Abgabenbehörde, wie beispielsweise Forderungspfändungen und die Aufnahme eines Vermögensverzeichnisses, dass tatsächlich eine Gefährdung der Einbringlichkeit bezogen auf die Abgabenschuldigkeit beim Käufer vorlagen.

Die von der belangten Behörde gesetzten Einbringungsmaßnahmen blieben jedenfalls ohne Erfolg.

Die von der Beschwerdeführerin auch in der mündlichen Verhandlung nochmals vorgebrachten Argumentationen, nämlich, dass selbst in der UFS Entscheidung der Käufer als „vorrangiger“ Abgabenschulder genannt worden sei bzw. jener bereits in der damaligen Verhandlung angekündigt habe, nicht gewillt zu sein die Grunderwerbsteuer zu bezahlen, gehen im Ergebnis ins Leere, da diese nichts an der Bestimmung des § 6 Abs. 1 BAO bzw. des § 9 Abs. 4 GrEStG und dem nach wie vor bestehenden Solidarschuldverhältnis ändern.

Die ebenfalls von der Beschwerdeführerin in der mündlichen Verhandlungen getätigten Ausführungen, dass die Nichtbegründung sowohl im Bescheid als auch in der Beschwerdevorentscheidung eine Rechtswidrigkeit erblicken lasse, kann nicht gefolgt werden, da einerseits sehr wohl - jedenfalls in der BVE - eine - wenn auch nicht ausführliche Begründung vorhanden war und andererseits in der Stellungnahme zum

Vorhalt des BFG über die tatsächlich gesetzten Maßnahmen ausführlich berichtet und somit die (bereits bei Bescheiderlassung vorhandenen) Gründe ausgeführt wurden. Weder kann eine Rechtswidrigkeit des Bescheides noch eine solche der Beschwerdevorentscheidung erkannt werden.

Gemäß § 279 Abs.1 BAO hat das Verwaltungsgericht außer in den Fällen des § 278 immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Dabei hat das Bundesfinanzgericht aufgrund der zum Zeitpunkt seiner Entscheidung gegebenen Sach- und Rechtslage zu entscheiden. Es sind daher alle maßgeblichen Umstände zu berücksichtigen, die im Zeitpunkt der Erlassung seiner Entscheidung gegeben sind (zB. VwGH 26.6.2003, 2002/16/0301; 17.5.2004, 2003/17/0134; VwGH 24.3.2009, 2006/13/0149).

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die belangte Behörde zuerst gegen den vertraglich verpflichteten Abgabenschuldner vorgegangen wäre, jedoch aufgrund des Konkursverfahrens und der damit einhergehenden Uneinbringlichkeit der Forderung dieser kein Ermessensspielraum hinsichtlich der Heranziehung der Beschwerdeführerin als Solidarschuldnerin offen stand.

Zudem ist aufgrund der vorliegenden Umstände auch im Entscheidungszeitpunkt des Bundesfinanzgerichtes eine Einbringlichkeit beim vertraglich Verpflichteten nicht gegeben. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die gegenständliche Entscheidung weicht nicht von der herrschenden Judikatur des VwGH ab (vgl. ua. VwGH 29.3.2007, 2005/16/0108; VwGH 19.3.1997, 95/16/0142; VwGH 24.3.2009, 2006/13/0149).

Wien, am 12. Februar 2019