



Berufungsentscheidung

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

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 6./7. November 1997 erwarb Frau K.F., nunmehr verehel. H., von Herrn J.F. (in der Folge auch Berufungswerber genannt) und Herrn J.P. das Grundstück Nr. 1 der EZ a b sowie je 1/25-Anteil der EZ x, y und z b um den Gesamtkaufpreis von 337.792,00 S. Für diesen Rechtsvorgang schrieb das Finanzamt der Erwerberin mit Bescheid vom 12. Februar 1998 die Grunderwerbsteuer in Höhe von 11.823,00 S vor, welche am 25. Februar 1998 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. Frau K.H. hat das Anbot der F&P GesmbH über das o.a. Grundstück und das Anbot der MB GmbH, deren Gesellschafter-Geschäftsführer der Berufungswerber war, über ein Holzblockhaus zum Preis von 904.328,92 S gleichzeitig bereits am 19. August 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. Die in der Folge von Frau K.H. gegen den Wiederaufnahmsbescheid als auch den neuen Sachbescheid erhobenen Rechtsmittel wies das Finanzamt jeweils mit Berufungsvorentscheidung vom 26. März 2001 - rechtskräftig - ab.

Mit berufungsgegenständlichem Bescheid vom 18. November 2003 wurde nunmehr der Berufungswerber als Solidarschuldner betreffend die auf den o.a. (Hälfte-) Erwerb der noch offenen auf Frau K.H. entfallenden Grunderwerbsteuer in Höhe von 937,20 € 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 der Erwerberin nicht einbringlich sei. Im Betreff des Bescheides wird auf den „Kaufvertrag vom 7. November 1997“ verwiesen.

Gegen diesen Bescheid erhob der Berufungswerber die Berufung mit der Begründung, dass er vom Vertragsverfasser am 6. Mai 1998 über die Verbücherung des Kaufvertrages verständigt worden sei, demnach sei die Grunderwerbsteuer von der Käuferin zur Gänze entrichtet worden. Weitere grunderwerbsteuerpflichtige Kaufverträge seien vom Berufungswerber mit der Käuferin nicht abgeschlossen worden.

Die Berufung wurde vom Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz mit dem Antrag die Bemessungsgrundlage zu berichtigen und der Berufung teilweise stattzugeben vorgelegt. Der Antrag wurde damit begründet, dass der Erwerb der 1/25 Anteile an den EZ y und z, 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 6./7. November 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 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 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 Grundstückangebots und des Angebotes über die Errichtung des Holzblockhauses am 19. August 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 rund drei Monate vor dem Grundstückskaufvertrag angenommen hat.

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 der Erwerberin 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 (bislang nicht entrichteten) Anteiles der Grunderwerbsteuer, der von den Hauserrichtungskosten zu berechnen war, als Gesamtschuldner herangezogen werden.

Lediglich der Erwerb der 1/25 Anteile an den EZ y und z, 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 wie folgt:

Kaufpreis für Grst. 1 lt. Anbotsannahme vom 19.8.1997	278.950,00 S
Kaufpreis für 1/25 Anteil an EZ x lt. Anbotsannahme vom 19.8.1997	41.622,00 S
Kaufpreis Holzblockhaus lt. Anbotsannahme vom 19.8.1997	904.328,92 S
Summe Gegenleistung	1.224.900,92 S
davon 1/2 für Erwerb K.H. vom Bw.	612.450,46 S
dem entspricht in Euro	44.508,51 €
davon 3,5 % Grunderwerbsteuer	1.557,80 €
davon von der Erwerberin hinsichtlich des Erwerbes vom Bw. bis zur Erlassung des Solidarschuldbescheides entrichtet	642,50 €
zum Zeitpunkt der Erlassung des Solidarschuldbescheides hinsichtlich des Erwerbes vom Bw. aushaftende Grunderwerbsteuer	915,30 €
die am 22.9.2008 aushaftende Grunderwerbsteuer hinsichtlich des Erwerbes vom Bw. (1/2)	308,80 €

Der Abgabengläubiger ist in Ausübung des 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 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 Erwerberin, der der Berufungswerber die o.a. Liegenschaft übertragen hat, auf Grund des Punktes IX. des Kaufvertrages an sich zur Tragung der Grunderwerbsteuer verpflichtet gewesen wäre. Diese entrichtete die ihr vorgeschriebene Grunderwerbsteuer jedoch lediglich für das Grundstück. Die Grunderwerbsteuer für die Gebäudeerrichtungskosten wurde von der Erstschuldnerin trotz Zahlungsaufforderungen und Exekutionsversuchen seit 2000 nur in geringem Ausmaß durch geringfügige Überweisungen bzw. Überrechnungen bezahlt. 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.

Graz, am 30. September 2008