

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Rauch Wirtschaftstreuhand GmbH, 8074 Graz-Raaba, Dr. Auner Straße 2/II, vom 30. Juni 2006 gegen den Solidarschuld- und Grunderwerbsteuerbescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 29. Mai 2006, StNr. 083/2125, im Beisein der Schriftführerin Claudia Schmölzer nach der am 20. Dezember 2006 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet *abgewiesen*.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 30. Oktober bzw. 3. November 1997 veräußerte der Bw. ein vertraglich näher bezeichnetes Grundstück je zur Hälfte an die Ehegatten BM und KM. Für diesen Rechtsvorgang wurde den Erwerbern jeweils mit Bescheid vom 17. Februar 1998 die Grunderwerbsteuer zur Vorschreibung gebracht. In der Folge ergaben weiter gehende Ermittlungen des Finanzamtes, dass nicht nur der Grundstücksanteil Kaufgegenstand des vorangeführten Vertrages war, sondern auch ein darauf zu errichtendes Gebäude. Mit Bescheiden vom 30. Mai 2001 wurden daher die Verfahren betreffend Grunderwerbsteuer gegenüber den oa. Erwerbern wieder aufgenommen und die Grunderwerbsteuer auf Basis jeweils entsprechend erhöhter (anteiliger) Bemessungsgrundlagen (Grundkosten zuzüglich Kosten des Fertigteilhauses) festgesetzt. Die von den Ehegatten M dagegen eingebrachten Berufungen wies das Finanzamt jeweils mit Berufungsvorentscheidung vom 29. August 2001 als unbegründet ab. Schließlich wurden die Berufungen auch von der Abgabenbehörde zweiter Instanz mit Berufungsentscheidungen vom 18. Juni 2003 abgewiesen. In weiterer Folge

ergingen von Seiten der Abgabenbehörde erster Instanz per 26. April 2004 bzw. per 26. Juli 2005 Zahlungsaufforderungen an die Ehegatten M. Am 11. Mai 2004 sowie am 7. Dezember 2005 wurden laut Abgabeninformationssystem des Bundes weitere Einhebungsschritte (Schreiben bzw. Anrufe bei den Pflichtigen) gesetzt.

Da die Einhebung der Abgabenschuld bei den "Erstschuldnern", den Ehegatten M (welche die Grunderwerbsteuer laut Kaufvertrag vom 3. November 1997 im Innenverhältnis in ihr Zahlungsversprechen übernommen hatten), trotz der angeführten Einhebungsmaßnahmen erfolglos geblieben ist, erging ua. der hier berufungsgegenständliche Solidarschuld- und Grunderwerbsteuerbescheid vom 29. Mai 2006 (betreffend den Hälftterwerb des Herrn BM).

Die dagegen erhobene Berufung wird ausschließlich mit dem Einwand der Verjährung begründet: Der zugrunde liegende Erwerbsvorgang sei bereits im Jahr 1997 verwirklicht worden, das Recht, dafür Grunderwerbsteuer vorzuschreiben, sei daher - im Hinblick auf die in § 207 Abs. 2 BAO verankerte fünfjährige Verjährungsfrist - per 31. Dezember 2002 verjährt.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 13. Juli 2006 ab und führte in der Begründung aus, dass die Inanspruchnahme Haftungspflichtiger mittels Haftungsbescheid als Einhebungsmaßnahme der in § 238 BAO geregelten Einhebungsverjährung unterliege. Diese betrage fünf Jahre und beginne mit Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist. Unterbrechungshandlungen würden anspruchsbezogen wirken, es sei daher rechtlich nicht von Bedeutung, gegen wen sich solche Amtshandlungen richten. Die Unterbrechung wirke gegenüber jedem, der als Zahlungspflichtiger in Betracht komme. Der den Kaufvertrag vom 3. November 1997 betreffende Grunderwerbsteuerbescheid sei am 17. Februar 1998 ergangen. Am 29. Mai 2001 sei im gemäß § 303 BAO wieder aufgenommenen Verfahren ein neuer Bescheid erlassen worden. In der Folge seien am 30. August 2001 eine abweisende Berufungsvorentscheidung sowie am 30. Juni 2003 eine abweisende Berufungsentscheidung ergangen. Diese gegenüber dem Hauptschuldner erlassenen Bescheide hätten – wie die Einhebungsmaßnahmen (ua. Zahlungsaufforderungen) – die Verjährungsfrist (auch) gegenüber dem Bw. unterbrochen, selbst wenn gegen den Haftenden bislang keine Einhebungsschritte gesetzt worden seien. Der angefochtene Solidarschuld- und Grunderwerbsteuerbescheid sei sohin innerhalb der Verjährungsfrist des § 238 BAO ergangen.

Im Vorlageantrag wird zunächst gerügt, dass der bekämpfte Bescheid entgegen den Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung keinen Haftungsbescheid iSd. § 224 BAO darstelle. Vielmehr handle es sich um einen Bescheid, mit welchem eine Abgabe gegenüber einem Mitschuldner zur ungeteilten Hand festgesetzt worden sei. Dementsprechend seien im Berufungsfall auch die Verjährungsbestimmungen der §§ 207 ff. BAO –

und nicht jene des § 238 BAO – anzuwenden. Der Grundsatz, wonach bei Gesamtschuldverhältnissen Unterbrechungshandlungen gegen alle Gesamtschuldner wirken, gelte nach einhelliger Rechtsprechung nicht für eindeutig gegen einen Gesamtschuldner gerichtete Maßnahmen. Da die in der Berufungsentscheidung angeführten Amtshandlungen ausschließlich gegen den Hauptschuldner gerichtet seien, würden diese keine Unterbrechung der Verjährungsfrist gegenüber dem Bw. bewirken. Daher sei bezüglich des Bw. mit Ablauf des Jahres 2002 die Festsetzungsverjährung eingetreten.

Über Antrag des Bw. wurde am 20. Dezember 2006 eine mündliche Berufungsverhandlung abgehalten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im hier zur Beurteilung stehenden Fall allein die Frage, ob die gegenüber den Grundstückserwerbern zum Zwecke der Geltendmachung des Abgabenanspruches gesetzten Amtshandlungen die Verjährung für die im Jahr 1997 entstandene Abgabenschuld (Grunderwerbsteuer) auch gegenüber dem Bw. als Gesamtschuldner unterbrochen haben.

Abgabenrechtliche Verjährungsbestimmungen sind Normen des Verfahrensrechtes, bei denen es nicht auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches, sondern auf die im Zeitpunkt von dessen Durchsetzung gegebenen Verhältnisse ankommt. Daher ist das neue Verjährungsrecht idF AbgÄG 2004 auch auf Rechtsvorgänge anzuwenden, die sich – wie im Berufungsfall - vor seinem In-Kraft-Treten (per 1. Jänner 2005) ereignet haben (s. zB Ritz, BAO³, § 209 Tz 42 und die dort angeführten Hinweise aus Judikatur und Literatur).

Die Verjährungsfrist beträgt gemäß § 207 Abs. 2 BAO fünf Jahre.

Nach § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährung grundsätzlich mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

Werden innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich § 209 Abs. 1 BAO (idF AbgÄG 2004) zufolge die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährung verlängert ist.

Verjährungsunterbrechend wirken nach außen in Erscheinung tretende, den Geschäftsbereich der Behörde verlassende Amtshandlungen dann, wenn sie als Schritte der "Erhebung" im Sinne des § 49 BAO aufzufassen sind, sohin hoheitliches Verwaltungshandeln, das im Außenbereich wahrnehmbar ist (Stoll, BAO-Kommentar, § 209, 2187). Unter Erhebung sind

gemäß § 49 Abs. 2 BAO alle zur Durchführung der Abgabenvorschriften dienenden abgabenbehördlichen Maßnahmen zu verstehen. Dazu zählen alle der Durchsetzung von Abgabenansprüchen dienenden Maßnahmen der Behörde, die die Ermittlung, Festsetzung, Einhebung und zwangsweise Einbringung zum Ziel haben (*Ritz*, aaO, § 49 Tz 6).

Es ist nicht erforderlich, dass die behördlichen Schritte der schließlich als Abgabenschuldner in Anspruch genommenen Person zur Kenntnis gelangt sind, damit ihnen Verlängerungswirkung zukommt (s. zB die bei *Ritz*, aaO, § 209 Tz 4, zitierte Rechtsprechung).

Der Bw. macht nun geltend, dass den gegenüber Herrn BM unternommenen behördlichen Erhebungsmaßnahmen keine Unterbrechungswirkung hinsichtlich der ihn als Gesamtschuldner betreffenden Festsetzungsverjährung zukomme. Er zitiert jedoch zur Begründung seines Vorbringens gerade jene Judikatur, von der sich der VwGH mit seinem im verstärkten Senat getroffenen Erkenntnis vom 18. Oktober 1995, 91/13/0037, abgekehrt hat. Mit dieser Erkenntnis hielt der Gerichtshof den Standpunkt einer personenbezogenen Wirkung von Unterbrechungshandlungen nicht mehr aufrecht, sondern bekannte sich zur Auffassung der **anspruchsbezogenen** Wirkung von Unterbrechungshandlungen.

Seither hat der VwGH in ständiger Judikatur ausgesprochen, dass jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches von der Behörde unternommene, nach außen erkennbare Handlung die Verjährung auch dann unterbricht, wenn sich diese Handlung nicht gegen die letztlich in Anspruch genommene Person gerichtet hat. Dies gilt sowohl für den Bereich der Einhebung verjährung als auch für jenen der Festsetzungsverjährung (zB VwGH vom 9. November 2000, 2000/16/0336). Eine personenbezogene Behandlung von Unterbrechungshandlungen würde auch dem Grundgedanken der Einheitlichkeit des Abgabenanspruches zuwider laufen (s. dazu die bei *Ritz*, aaO, § 209 Tz 32, angeführten Literaturhinweise).

Die Verjährung wird also bereits durch die Heranziehung eines einzelnen Gesamtschuldners allen gegenüber unterbrochen, und zwar selbst dann, wenn sich zB herausstellt, dass bei der zunächst als Schuldner herangezogenen Person der Anspruch nicht einbringlich ist (so bereits *Stoll*, aaO, 97, mwH).

Dem Bw. ist zwar beizupflichten, dass der Entscheidungsfall entgegen der Ansicht des Finanzamtes den Bereich der Festsetzungsverjährung – und nicht jenen der Einhebungsverjährung – betrifft (s. nochmals zB das VwGH-Erkenntnis vom 9. November 2000, 2000/16/0336). Damit ist allerdings für ihn im Ergebnis nichts gewonnen, da von Seiten der Abgabenbehörde jeweils "rechtzeitig" auch ihm gegenüber verlängerungswirksame Unterbrechungshandlungen gesetzt wurden:

Der Abgabenanspruch ist im Jahr 1997 entstanden, die grundsätzlich fünfjährige Verjährungsfrist begann somit gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO mit Ende dieses Jahres zu laufen und

wäre – ohne Unterbrechungshandlungen – per 31. Dezember 2002 abgelaufen. Innerhalb der fünfjährigen Frist wurden jedoch gegenüber dem "Primärschuldner" verschiedene unterbrechungswirksame Amtshandlungen (insbesondere: Abgabenfestsetzung mit Erstbescheid vom 17. Februar 1998, Wiederaufnahme und neuerliche Festsetzung mit Bescheiden vom 29. Mai 2001, Berufungsverentscheidung vom 30. August 2001) gesetzt, welche gemäß § 209 Abs. 1 erster Satz BAO zunächst zu einer Verlängerung der Verjährungsfrist um ein Jahr, sohin bis Ende 2003, geführt haben. Im (ersten) "Verlängerungsjahr" 2003 erging zB eine abweisende Berufungsentscheidung von Seiten der Abgabenbehörde zweiter Instanz, welche wiederum eine Verlängerung der Verjährungsfrist um ein Jahr zur Folge hatte. In den Jahren 2004 und 2005 erfolgten durch das Finanzamt jeweils weitere nach außen erkennbare Erhebungsmaßnahmen (zB Zahlungsaufforderungen vom 26. April 2004 und vom 26. Juli 2005), welche auf Grund der oben dargelegten Rechtslage auch gegenüber dem Bw. als Gesamtschuldner zu einer wirksamen Unterbrechung und somit zu einer Verlängerung der Verjährungsfrist bis zum Ablauf des Jahres 2006 geführt haben.

Der berufungsgegenständliche Solidarschuld- und Grunderwerbsteuerbescheid vom 29. Mai 2006 erging sohin jedenfalls innerhalb der durch jeweils fristgerechte Unterbrechungshandlungen mehrmals verlängerten Verjährungsfrist. Da sich der Einwand der Verjährung damit als unbegründet erweist, war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Graz, am 20. Dezember 2006