



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X.Privatstiftung, Adresse, vertreten durch die StB-GmbH, vom 19. Juni 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 16. Mai 2007 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit notariellem Schenkungsvertrag (zugleich Vereinbarung über eine Nachstiftung) vom 17. Dezember 2001 wendete der Alleingesellschafter X. von seinem Geschäftsanteil an der X.GmbH, der einer geleisteten Stammeinlage von 1.000.000 S entspricht, mit sofortiger Wirkung einen Geschäftsanteil von 999.000 S der X.Privatstiftung unentgeltlich zu.

Am 18. Dezember 2001 schlossen X. (in der Folge kurz "Geschenkgeber" genannt) einerseits und die X.Privatstiftung (in der Folge kurz "Geschenknehmerin" genannt) andererseits einen notariell bekräftigten "Schenkungsvertrag (zugleich Vereinbarung über eine Nachstiftung) und Treuhandvertrag" mit folgendem Inhalt:

"§ 1 Schenkung

(1) Der Geschenkgeber ist Gesellschafter der X.GmbH eingetragen zu FN Zahl.Y im Firmenbuch des Landes- als Handelsgerichts Innsbruck; sein Geschäftsanteil entspricht- nach Abschluß des

Schenkungsvertrages vom 17. (siebzehnten) Dezember 2001 (zweitausendeins), womit der Geschenkgeber einen Teil seines Geschäftsanteiles im Nennbetrag von S 999.000 (Schilling neunhundertneunundneunzigtausend) an die Geschenknehmerin abgetreten hat- einer zur Gänze geleisteten Stammeinlage von S 1.000 (Schilling eintausend).

(2) Der Geschenkgeber, welcher auch Stifter der X.Privatstiftung ist, erklärt hiermit ab sofort den in Absatz 1 (eins) genannten Geschäftsanteil an der X.GmbH, welcher einer zur Gänze geleisteten Stammeinlage von S 1.000,-- (Schilling eintausend) entspricht (in der Folge kurz "vertragsgegenständlicher Geschäftsanteil"), ab sofort nicht mehr für eigene Rechnung zu halten, sondern als Treuhänder für die Geschenknehmerin. Die vorgenannte Rechtseinräumung erfolgt unentgeltlich. Die Geschenknehmerin nimmt diese Rechtseinräumung dankend an.

(3) Der Geschenkgeber (in der Folge auch kurz "Treuhänder") verpflichtet sich als Treuhänder für sich und seine Rechtsnachfolger

a) über den vertragsgegenständlichen Geschäftsanteil nicht ohne ausdrückliche Zustimmung der Geschenknehmerin zu verfügen,

b) alle ihm auf Grund des Geschäftsanteiles zukommenden Anteile am Bilanzgewinn der Gesellschaft unverzüglich an die Geschenknehmerin weiterzuleiten beziehungsweise nach deren Weisung zu verwenden,

(c) bei Beschlussfassung der Gesellschafter der Gesellschaft- sei es in Generalversammlungen, sei es bei schriftlichen Abstimmungen- sein Stimmrecht nur entsprechend den ihm erteilten Aufträgen der Geschenknehmerin auszuüben,

(d) die Geschenknehmerin von allen Verständigungen und Benachrichtigungen unverzüglich zu unterrichten, die ihm als Gesellschafter von der Gesellschaft zukommen,

(e) die Geschenknehmerin überhaupt von allen ihm zur Kenntnis gelangenden Ereignissen zu unterrichten, die geeignet sind, die Interessen der Geschenknehmerin als Gesellschafter zu beeinflussen

(f) die ihm nach Gesetz und Gesellschaftsvertrag zukommenden Mitgliedschaftsrechte nur entsprechend den Weisungen der Geschenknehmerin unter Wahrung ihrer Interessen auszuüben.

(4) Der Treuhänder bietet hiermit, auch mit Wirkung für seine Rechtsnachfolger, gegenüber der Geschenknehmerin an, den vertragsgegenständlichen Geschäftsanteil jederzeit ganz oder teilweise an die Geschenknehmerin oder einen von ihr namhaft zu machenden Erwerber unentgeltlich abzutreten. An dieses Angebot ist der Treuhänder während der gesamten Dauer der Treuhandschaft gebunden. Die Abtretung wird mit dem Zugang der Annahmeerklärung der Geschenknehmerin beim Treuhänder wirksam.

(5) Die Geschenknehmerin bietet ihrerseits, auch mit Wirkung für ihre Rechtsnachfolger, gegenüber dem Treuhänder an, den vertragsgegenständlichen Geschäftsanteil jederzeit ganz oder teilweise unentgeltlich vom Treuhänder oder dessen Rechtsnachfolger zu übernehmen. An dieses Angebot ist die Geschenknehmerin während der gesamten Dauer der Treuhandschaft gebunden. Die Abtretung wird mit dem Zugang der Annahmeerklärung des Treuhänders bei der Geschenknehmerin wirksam.

(6) Die Vertragsparteien verpflichten sich, über dieses Treuhandverhältnis Stillschweigen zu bewahren. Diese Verpflichtung gilt nicht gegenüber den Finanzbehörden in Abgabenangelegenheiten der Vertragsparteien.

(7) Die Geschenknehmerin verpflichtet sich, den Treuhänder hinsichtlich aller Abgaben, Kosten und sonstigen Verbindlichkeiten, die diesem im Zusammenhang mit dem vertragsgegenständlichen Geschäftsanteil aus dem Gesellschaftsverhältnis, aus der Treuhandschaft oder aus der Abtretung des Geschäftsanteiles an die Geschenknehmerin oder den von ihr namhaft gemachten Erwerber erwachsen, schad- und klaglos zu halten und dem Treuhänder alle Auslagen zu ersetzen, die diesem aus seiner Tätigkeit als Treuhänder und Gesellschafter entstehen.

(8) Ein Entgelt für die Tätigkeit des Treuhänders wird nicht geleistet.

(9) Beide Vertragsparteien sind berechtigt, dieses Treuhandverhältnis jederzeit ohne Angabe von Gründen unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist zum Letzten eines Kalendermonats durch eingeschriebenen Brief an die jeweils andere Vertragspartei aufzukündigen.

(10) Der Geschenkgeber verzichtet auf sein Recht, die gegenständliche Schenkung zu widerrufen.

(11) Sämtliche mit der Errichtung und Durchführung dieses Vertrages verbundenen Kosten, Gebühren und Abgaben trägt die Geschenknehmerin."

Mit Schreiben vom 5. Februar 2002, eingelangt am 7. Februar 2002, wurde der Schenkungs- und Treuhandvertrag vom 18. Dezember 2001 dem zuständigen Finanzamt zur Kenntnis gebracht.

Laut Punkt „Allgemeines“ des Berichtes vom 16. Mai 2007 über das Ergebnis einer Außenprüfung, AB Za/07, wurde am 16. Februar 2007 der Prüfungsauftrag ausgestellt und an diesem Tag war auch Prüfungsbeginn. Als Ergebnis dieser Außenprüfung wurden in den Tz 7 und 8 des Berichtes folgende für den Gegenstandsfall relevante Prüfungsfeststellungen (auszugsweise) getroffen:

"Mit Schenkungs- bzw. Nachstiftungsvereinbarung vom 17.12.2001 wurden durch den Stifter, Herrn X., der X.Privatstiftung Geschäftsanteile in Höhe von ATS 999.000,00 der Stammeinlage, übereignet (ErfNr. 1/2002).

Mit Schenkungs- bzw. Treuhandvertrag und Nachstiftungsvereinbarung vom 18.12.2001 wurden durch den Stifter, Herrn X., der X.Privatstiftung weitere Geschäftsanteile in Höhe von ATS 1.000,00 der Stammeinlage, übereignet (ErfNr. 2/2002) übereignet, sodass die betreffende Gesellschaft zu 100 % im Eigentum der X.Privatstiftung steht.

Durch die betreffende Zuwendung ist ein Erwerbsvorgang gem. § 1 (3) Zi 2 GrEStG, Vereinigung aller Anteile der Gesellschaft, eingetreten, welcher der Grunderwerbsteuer, gem. § 4 (2) Z1 1 GrEStG vom Wert, gem. § 6 (1) b GrEStG demgemäß vom dreifachen Einheitswert, unterliegt."

Das Finanzamt folgte mit dem Grunderwerbsteuerbescheid vom 16. Mai 2007 dem Ergebnis der Betriebsprüfung und setzte gegenüber der X.Privatstiftung (Bw) vom Wert (dreifachen Einheitswert) der Grundstücke die Grunderwerbsteuer fest. In der Begründung wurde auf den BP- Bericht verwiesen.

Die gegen den Grunderwerbsteuerbescheid erhobene Berufung bestreitet das Vorliegen einer Anteilsvereinigung dem Grunde nach mit dem Vorbringen, durch diesen Schenkungs- und Treuhandvertrag sei nicht das zivilrechtliche Eigentum an dem vertragsgegenständlichen Geschäftsanteil an die X.Privatstiftung übertragen worden. Eine Übereignung im zivilrechtlichen Sinn habe nicht stattgefunden. Vielmehr bleibe X. als Treuhänder zivilrechtlicher Eigentümer des vertragsgegenständlichen Geschäftsanteiles. Bei der Anteilsvereinigung sei nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf die äußere zivilrechtliche Gestaltung abzustellen und nicht auf irgendwelche Rechtsbeziehungen, die es dem Erwerber gestatten würden, auf Anteile zu greifen. Auf die wirtschaftliche Vereinigung oder den wirtschaftlichen Erwerb aller Anteile an einer Gesellschaft komme es nicht an. Nur die rechtliche Vereinigung aller Anteile an einer Gesellschaft begründe die Steuerpflicht nach § 1 Abs. 3 GrEStG. Bei einem Treuhandverhältnis bewirke erst die Abtretung des Treuhandanteiles an den Treugeber die Steuerpflicht, die wirtschaftliche Verfügungsmacht allein reiche nicht aus. Da im gegenständlichen Fall X. seinen

Geschäftsanteil zivilrechtlich nicht übertragen habe, sondern der X.Privatstiftung lediglich die Treugeberstellung hinsichtlich dieses Geschäftsanteiles eingeräumt habe, erfolge die Vorschreibung der Grunderwerbsteuer zu Unrecht.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde wie folgt begründet:

"Aus dem gegenständlichen Schenkungs- und Treuhandvertrag vom 18.12.2001 ergibt sich eindeutig, dass der Geschenkgeber der Berufungswerberin einen Teil seines Geschäftsanteiles im Nennbetrag von ATS 999.000,-- abgetreten hat und einen weiteren Geschäftsanteil von ATS 1.000,-- ab sofort nicht mehr für eigene Rechnung sondern als Treuhänder für die Geschenknehmerin hält. Dadurch ist eine grunderwerbsteuerlich relevante Abtretung des gegenständlichen Geschäftsanteiles erfolgt und gleichzeitig eine Treuhandenschaft begründet worden. Absatz 4 des gegenständlichen Vertrages regelt, wie in ähnlich gelagerten Fällen auch, lediglich die Rückübertragung des treuhändig gehaltenen Anteiles an die Privatstiftung. Durch die betreffende Zuwendung ist ein Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 3 Z 2 GrEStG verwirklicht und die Grunderwerbsteuer daher zu Recht festgesetzt worden. Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden."

Die Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage ihres Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Als Replik auf die Berufungsvorentscheidung wird im Wesentlichen vorgebracht, dass mit dem "Schenkungs- und Treuhandvertrag vom 17. Dezember 2001" (ho. Anmerkung: Schenkungsvertrag vom 17. Dezember 2001 bzw. Schenkungsvertrag und Treuhandvertrag vom 18. Dezember 2001) der Geschäftsanteil, welcher einer Stammeinlage von ATS 999.000,-- entspreche, in das Eigentum der X.Privatstiftung übertragen worden sei, nicht hingegen das zivilrechtliche Eigentum an dem Geschäftsanteil, welcher einer Stammeinlage von ATS 1.000,00 entspreche. Im Schenkungs- und Treuhandvertrag vom 18. Dezember 2001 habe eine Übereignung im zivilrechtlichen Sinn nicht stattgefunden, vielmehr sei X. als Treuhänder zivilrechtlicher Eigentümer des vertragsgegenständlichen Geschäftsanteiles geblieben. Nichts anderes gehe aus § 1 Absatz 2 dieses Schenkungs- und Treuhandvertrages hervor. Auch gehe es im § 1 Abs. 4 dieses Vertrages keineswegs um das Regulativ der Rückabtretung, sondern dem klaren Wortlaut der Vereinbarung entsprechend um die Einräumung des Angebotes auf Abtretung des im zivilrechtlichen Eigentum von X. verbliebenen Geschäftsanteiles durch X. an die X.Privatstiftung.

Mit Bescheid vom 17. November 2010 wurde das Berufungsverfahren im Hinblick auf das beim Verwaltungsgerichtshof zur Zahl 2010/16/0168 anhängige Beschwerdeverfahren gemäß § 281 Abs. 1 BAO ausgesetzt. Nach Vorliegen des VwGH-Erkenntnisses vom 5. April 2011, Zl. 2010/16/0168 war das Berufungsverfahren fortzusetzen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO hat außer in den Fällen des Abs. 1 die Abgabenbehörde zweiter Instanz immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als

auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Es liegt im Wesen einer meritorischen Berufungsentscheidung, dass die Berufungsbehörde anlässlich einer Berufung die Sache nach allen tatsächlichen und rechtlichen Gesichtspunkten neu zu überprüfen hat. Darin eingeschlossen ist die gesamthafte Änderungsbefugnis, ohne durch die in der Berufung vorgebrachten Gesichtspunkte beschränkt zu sein. Aus den Bestimmungen der §§ 289, 279 Abs. 1 und 115 BAO ergibt sich aber nicht nur eine solche weite Entscheidungs- „Befugnis“, sondern (überdies aus Gründen der Beachtung der materiellen Richtigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung) auch die Verpflichtung der Berufungsbehörde, aus einer erkannten Unrichtigkeit im Tatsachenbereich oder im Bereich der rechtlichen Beurteilung die entsprechenden Folgerungen zu ziehen und die Abänderung des von ihr als rechtswidrig erachteten Bescheides im Spruch ihrer Berufungsentscheidung in allen Belangen, somit auch in den unangefochtenen Punkten, vorzunehmen. Dabei „muss“ die Berufungsbehörde unter diesem Blickwinkel den angefochtenen Bescheid in allen Belangen rechtsrichtig gestalten (vgl. Stoll, BAO, Kommentar, Band 3, Pkt. 5 zu § 289 BAO und die dort referierte VwGH-Rechtsprechung).

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei allen übrigen Abgaben (und somit auch für die Grunderwerbsteuer) fünf Jahre.

Nach § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird.

§ 208 Abs. 2 BAO idF vor dem AbgÄG 2003 lautete:

„Wird ein der Erbschafts- und Schenkungssteuer oder der Grunderwerbsteuer unterliegender Erwerbsvorgang nicht ordnungsgemäß der Abgabenbehörde angezeigt, so beginnt die Verjährung des Rechtes zur Festsetzung dieser Abgaben nicht vor Ablauf des Jahres, in dem die Abgabenbehörde von dem Erwerbsvorgang Kenntnis erlangt; dies gilt sinngemäß auch für die gemäß § 18 Abs. 3 Grunderwerbsteuergesetz 1955, BGBl. Nr 140, zu erklärende Umstände.“

§ 208 Abs. 2 idF AbgÄG 2003, BGBl. I 124/2003 (wirksam ab 20. Dezember 2003) lautet:

„Bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer unterliegenden Erwerben von Todes wegen oder Zweckzuwendungen von Todes wegen beginnt die Verjährung frühestens mit Ablauf des Jahres, in dem die Abgabenbehörde vom Erwerb oder von der Zweckzuwendung Kenntnis erlangt.“

Durch das AbgÄG 2003 (siehe dazu 238 der Beilagen XXII. GP, Regierungsvorlage-Materialien, Artikel XIV Z 23 zu § 208 BAO) wurde § 208 Abs. 2 BAO dahingehend geändert, dass die

Grunderwerbsteuer in dieser (den Beginn der Verjährung festlegenden) Sonderregelung nicht mehr enthalten ist. Demzufolge beginnt nach der Bestimmung des § 208 Abs. 1 lit. a BAO die Verjährung für die Grunderwerbsteuer mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, unabhängig davon, in welchem Jahr die Abgabenbehörde vom Erwerbsvorgang Kenntnis erlangt hat. Nach § 8 Abs. 1 GrEStG 1987 entsteht die Steuerschuld (entspricht dem in der BAO verwendeten Begriff des Abgabenanspruches), sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist.

Die Neufassung des § 208 Abs. 2 BAO trat mangels ausdrücklicher (siehe § 323 Abs. 15 BAO) In- Kraft- Treten- Regelung mit dem Tag nach der Kundmachung des AbgÄG 2003 im Bundesgesetzblatt, somit am 20. Dezember 2003, in Kraft. Verjährungsbestimmungen sind nach der Rechtsprechung (siehe VwGH 22.9.1989, 87/17/0271) Normen des Verfahrensrechtes. Treten Änderungen solcher Normen in Kraft, so ist die Neufassung für Amtshandlungen ab In- Kraft-Treten anzuwenden. Demzufolge hat die Abgabenbehörde die bei Erlassung ihres Bescheides geltenden Regelungen über die Verjährung zur Anwendung zu bringen. Dies gilt auch für vor In-Kraft- Treten verwirklichte Sachverhalte und ebenso für offene Abgabenverfahren wie z.B. Berufungsverfahren (vgl. Ritz, BAO, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Rz 10 zu § 208 BAO).

An Sachverhalt liegt der gegenständlichen Grunderwerbsteuervorschreibung zugrunde, dass der Geschenkgeber X. (= Alleingesellschafter der X.GmbH und Stifter der X.Privatstiftung) mit Schenkungsvertrag vom 17. Dezember 2001 (zugleich Nachstiftungsvereinbarung) von seinem Geschäftsanteil, der einer zur Gänze geleisteten Stammeinlage von 1.000.000 S an der X.GmbH entspricht, der Geschenknehmerin X.Privatstiftung einen Geschäftsanteil im Nennbetrag von 999.000 S schenkte und diese die Schenkung annahm. In dem zwischen dem Geschenkgeber X. und der Geschenknehmerin X.Privatstiftung abgeschlossenen "Schenkungsvertrag (zugleich Vereinbarung über eine Nachstiftung) und Treuhandvertrag" vom 18. Dezember 2001 erklärte unter Absatz (2) der Geschenkgeber, dass er den in Absatz (1) genannten Geschäftsanteil mit einer geleisteten Stammeinlage von 1.000 S (im Folgenden "vertragsgegenständlichen Geschäftsanteil") ab sofort nicht mehr für eigene Rechnung, sondern als Treuhänder für die Geschenknehmerin X.Privatstiftung halte. Die Geschenknehmerin nahm diese unentgeltlich erfolgte Rechtseinräumung dankend an.

Das Finanzamt vertrat bei dieser Sachverhaltskonstellation die Rechtsansicht, dass vom Stifter X. durch den Schenkungs- und Treuhandvertrag vom 18. Dezember 2001 der vertragsgegenständliche Geschäftsanteil an die X.Privatstiftung übertragen worden sei, sodass die X.GmbH zu 100 % im Eigentum der X.Privatstiftung stehe. Durch die betreffende Zuwendung sei der grunderwerbsteuerliche Tatbestand gemäß § 1 Abs. 3 Z 2 GrEStG,

Vereinigung aller Anteile der X.GmbH in einer Hand eingetreten (die vom Finanzamt hinsichtlich der Übertragung/Zuwendung angeführten Rechtsgeschäfte sprechen allerdings nicht für Z 2 sondern für Z 1).

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO iVm § 208 Abs. 1 lit a BAO beträgt unbedenklich die Verjährungsfrist in Bezug auf die gegenständliche Grunderwerbsteuerfestsetzung fünf Jahre und der Lauf der Frist beginnt mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabeananspruch entstanden ist. Dies deshalb, weil bei Erlassung des Grunderwerbsteuerbescheides (16. Mai 2007) § 208 Abs. 2 BAO bereits in der durch das AbgÄG 2003 geänderten Fassung in Geltung stand. Dem Umstand, dass vom Schenkungs- und Treuhandvertrag vom 18. Dezember 2001 das Finanzamt erst mit Schreiben vom 5. Februar 2002 Kenntnis erlangt hat, kommt daher für den Beginn der Verjährungsfrist keine relevante Bedeutung mehr zu. Der Abgabeananspruch (die Steuerschuld) entsteht nach § 8 Abs. 1 GrEStG, sobald ein Tatbestand (Erwerbsvorgang) verwirklicht ist, an den das Grunderwerbsteuergesetz die Abgabepflicht knüpft. Darunter ist die Gesamtheit der in den materiellen Rechtsnormen enthaltenen abstrakten Voraussetzungen zu verstehen, bei deren Vorliegen bestimmte Rechtsfolgen eintreten sollen.

Bei den Tatbeständen nach § 1 Abs. 3 GrEStG fällt der maßgebliche Zeitpunkt der Verwirklichung des Erwerbsvorganges mit dem Zeitpunkt zusammen, in dem der Anspruch auf Übertragung aller oder einzelner Anteile der betreffenden Gesellschaft begründet wird oder in Ermangelung eines diesbezüglichen Rechtsgeschäftes, mit dem Zeitpunkt, in dem die Vereinigung aller Anteile in rechtlichem Sinn erfolgt ist (siehe Dorazil-Takacs, Grunderwerbsteuergesetz, 4. Auflage, § 8 GrEStG Pkt. 1.2).

Bezogen auf die gegenständliche mit Bescheid vom 16. Mai 2007 erfolgte Grunderwerbsteuervorschreibung kann kein Zweifel daran bestehen, dass die Steuerschuld für diesen versteuerten Erwerbsvorgang im Zeitpunkt des Abschluss des „Schenkungsvertrages (zugleich Vereinbarung einer Nachstiftung) und Treuhandvertrages“ unterfertigt am 18. Dezember 2001 entstanden ist, wurde doch mit diesen Rechtsgeschäften der Anspruch auf Übertragung des vertragsgegenständlichen Geschäftsanteiles von 1.000 S Stammeinlage begründet, wodurch nach Meinung des Finanzamtes (worauf im letzten Absatz noch einzugehen sein wird) die Vereinigung „aller“ Anteile an der X.GmbH in der Hand der X.Privatstiftung herbeigeführt und damit der Tatbestand gemäß § 1 Abs. 3 GrEStG verwirklicht wurde. Ist aber die Steuerschuld (der Abgabeananspruch) am 18. Dezember 2001 entstanden, so begann nach der bei Erlassung des Grunderwerbsteuerbescheides in Geltung stehenden Rechtslage die Verjährung gemäß § 208 Abs. 1 lit a BAO mit dem Ablauf des Jahres 2001 und endete demzufolge, wenn nicht innerhalb der Verjährungsfrist eine nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabeananspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommen wurden, am 31. Dezember 2006.

Aus der Aktenlage ergeben sich keinerlei Anhaltspunkte die dafür sprechen, dass innerhalb der Verjährungsfrist etwaige die Verjährungsfrist verlängernde Amtshandlungen iSd § 209 Abs. 1 BAO vorgenommen worden sind. Im Gegenteil, der Betriebsprüfungsbericht lässt mit aller Deutlichkeit erkennen, dass der Prüfungsauftrag erst am 16. Februar 2007 ausgestellt und an diesem Tag die Prüfung begonnen wurde. Mit der „Verjährungsfrage“ konfrontiert hat das Finanzamt über ausdrückliches diesbezügliches Befragen schlichtweg ausgeschlossen und damit außer Streit gestellt, dass außerhalb der abgabenbehördlichen Prüfung durch z.B. Anfragen (Vorhalte) noch andere Amtshandlungen zur Feststellung des Abgabenanspruches gesetzt worden sind. Wurde aber der Verjährungsbeginn hinsichtlich der Grunderwerbsteuer durch das AbgÄG 2003 geändert, dann begann (und dem kommt für den Berufungsfall entscheidende Bedeutung zu) die Verjährungsfrist nicht mit Ablauf des Jahres 2002 (Kenntniserlangung vom Schenkungsvertrag und Treuhandvertrag vom 18.12.2001 durch das Schreiben vom 7. Februar 2002), sondern bereits mit Ablauf des Jahres 2001 zu laufen, ist doch in diesem Jahr der Abgabenanspruch entstanden. Gerechnet von diesem Zeitpunkt erfolgte die erst im Jahr 2007 vorgenommene Amtshandlung (abgabenbehördliche Prüfung) nicht „innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207)“, weshalb dieser keine fristverlängernde Wirkung nach § 209 Abs. 1 BAO zukommt. Damit ist das Schicksal des Berufungsfalles verfahrensrechtlich entschieden, denn der unter Übernahme des BP- Berichtes mit Bescheid vom 16. Mai 2007 erfolgten Grunderwerbsteuervorschreibung steht die mit 31. Dezember 2006 eingetretene Festsetzungs(Bemessungs-)verjährung entgegen. Der Eintritt der Verjährung ist im Abgabenverfahren von Amts wegen, und damit gemäß § 289 Abs. 2 BAO von der Abgabenbehörde zweiter Instanz zu beachten (VwGH 18.10.1984, 83/15/0085, VwGH 18.10.1988, 87/14/0173, VwGH 08.09.2005, 2005/17/0029 und VwGH 15.02.2006, 2002/13/0182).

In der erfolgten Festsetzung der Grunderwerbsteuer nach Ablauf der Verjährungsfrist liegt verfahrensrechtlich eine Rechtswidrigkeit des Grunderwerbsteuerbescheides vom 16. Mai 2007. Über die Berufung gegen diesen Grunderwerbsteuerbescheid war aus diesem Grund spruchgemäß zu entscheiden.

Materiell-rechtlich verweist die Berufungsbehörde obiter dictum auf Dorazil - Taucher, Grunderwerbsteuergesetz, 4. Auflage, § 1 GrEStG Anm. 13.17a und 13.18 bzw. auf die UFS-Berufungsentscheidung vom 25. Juni 2010, RV/0226-I/09 und das dazu ergangene VwGH-Erkenntnis vom 5. April 2011, Zl. 2010/16/0168 (andere Ansicht Univ. Prof. Dr. Reinhold Beiser in RdW 2011, Heft 6, Seite 373 ff: GrESt: Anteilsvereinigung über Treuhandschaft). Daraus geht hervor, dass entgegen der vom Finanzamt hinsichtlich dieser Treuhandgestaltung vertretenen Meinung (siehe BP- Bericht und Begründung der Berufungsvorentscheidung) nur die rechtliche Vereinigung „aller“ Anteile die Abgabenpflicht nach Abs. § 1 Abs. 3 GrEStG

begründet. Selbst sogenannte Zwerganteile in einer anderen Hand schließen die Anwendung dieser Vorschrift aus. In der im Einzelfall gewählten rechtlichen Gestaltung kann allerdings ein Missbrauch iSd § 22 BAO liegen. Im Gegenstandsfall blieb der Treuhänder X. nach außen hin unbeschränkter zivilrechtlicher Eigentümer des vertragsgegenständlichen (Zwerg)Geschäftsanteils. Demzufolge erscheint die vom Finanzamt vorgenommene Versteuerung dieses Rechtsvorganges (Treuhandvertrag vom 18. Dezember 2001) gemäß § 1 Abs. 3 GrEStG nur dann gerechtfertigt, wenn sich im Einzelfall schlüssig ergibt, dass in der gewählten rechtlichen Gestaltung (hier: „Schenkungsvertrag (zugleich Vereinbarung über eine Nachstiftung) und Treuhandvertrag“) ein Missbrauch iSd § 22 BAO liegt. Diesfalls besteht gemäß § 22 Abs. 2 BAO die angemessene rechtliche Gestaltung in der Übertragung des rechtlichen (und nicht bloß wirtschaftlichen) Eigentums am vertragsgegenständlichen Geschäftsanteil, damit werden „alle“ Anteile der X.GmbH in der Hand der X.Privatstiftung vereinigt und der Tatbestand gemäß § 1 Abs. 3 GrEStG verwirklicht. Bei gegebener Vertragslage („Schenkungsvertrag (zugleich Vereinbarung über eine Nachstiftung)“ vom 17. Dezember 2001 im Konnex gesehen mit dem „Schenkungsvertrag (zugleich Vereinbarung über eine Nachstiftung) und Treuhandvertrag“ vom 18. Dezember 2001) kommt daher der Abklärung des Tatumstandes entscheidende Bedeutung zu, ob in dieser Treuhandgestaltung (Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums am vertragsgegenständlichen Geschäftsanteil mittels einer Vereinbarungstreuhandschaft) schlüssig ein Missbrauch im Sinn des § 22 BAO vorliegt, weil im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg die gewählte rechtliche Gestaltung ungewöhnlich und unangemessen ist, dafür keine beachtlichen und stichhaltigen außersteuerliche Gründe sprechen, sondern diese ungewöhnliche Rechtsgestaltung ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet (siehe nochmals VwGH 5. April 2011, Zl. 2010/16/0168). Eine abschließende inhaltliche Beurteilung dieser Treuhandgestaltung betreffend Missbrauch konnte aber deshalb unterbleiben, steht doch der mit Bescheid vom 16. Mai 2007 erfolgten Steuerfestsetzung der Ablauf der Verjährungsfrist entgegen und darin liegt (jedenfalls) eine Rechtswidrigkeit dieses Grunderwerbsteuerbescheides.

Innsbruck, am 6. März 2012