



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vormals C.I., Adresse, vertreten durch Dr. Peter Roppenser, 4600 Wels, Konrad-Meindl-Straße 11, gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr, vertreten durch RR Renate Pfändtner, vom 5. Oktober 2001 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Am 28. Dezember 1992 wurde zwischen der Firma C.I. einerseits und G.S. als bevollmächtigtem Vertreter seines Bruders G.S.j.. andererseits, unter Beitritt der Eltern des G.S.j., Herrn G.S.s. und Frau M.S. eine Vereinbarung abgeschlossen. Die für die Berufungsentscheidung wesentlichen Teile lauten wie folgt:

"1.

Mit Schenkungsvertrag vom 28. Dezember 1992 haben die Ehegatten G.S.s. und M.S. ihrem Sohn G.S.j.. die beiden Grundstücke 340/1 Garten im Ausmaß von 1.092 m² und 340/6 Garten im Ausmaß von 503 m² aus der Liegenschaft EZ 121 Grundbuch KG S.F. geschenkt. Der Geschenknehmer ist in Kenntnis der Kauf- und Tauschvereinbarung vom 6. Juli/10. Juli/11. Juli 1989. Im Punkt 2. dieser Vereinbarung hat die M.F. mit dem Sitz in S.F. an die Ehegatten G.S.s. und M.S. das Grundstück 325/2 LN im Ausmaß von 309 m² um den Kaufpreis von insgesamt 92.700,00 S verkauft, wobei vereinbart wurde, dass dieser Kaufpreis vorschussweise von der Firma C.I. geleistet wird und der Kaufpreis von den Ehegatten S. rückerstattet wird, sobald alle zum Verkauf vorgesehenen Parzellen verkauft sind. In diesem Zusammenhang wird festgestellt, dass die Ehegatten G.S.s. und M.S. mit der Firma C.I. eine

Optionsvereinbarung getroffen haben, der zur Folge der Firma C.I. der alleinige Vermittlungsauftrag zum Kauf des Grundstückes 340/1 im ursprünglichen Ausmaß von 10.214 m² um den Kaufpreis von 650,00 S pro m² eingeräumt wurde. Inzwischen wurde das Grundstück in Bauparzellen unterteilt und mit Ausnahme der neu geschaffenen Grundstücke 340/1, 340/6, 340/9 und 340/10 sämtliche Grundstücke verkauft. Die Grundstücke 340/9 und 340/10 sind jedoch nicht zum Verkauf vorgesehen, sondern bleiben im Eigentum der Ehegatten G.S.s. und M.S..

2.

Unabhängig davon, wie lange die Optionsvereinbarung noch gültig ist, tritt G.S.j. als Rechtsnachfolger seiner Eltern G.S.s. und M.S. in die Optionsvereinbarung ein und wird nunmehr zwischen der Firma C.I. und G.S.j. vereinbart, dass die Optionsvereinbarung bis 31. Dezember 1993 gilt.

3.

G.S.j. ist daher nicht berechtigt, die beiden nunmehr ihm gehörigen Grundstücke ohne Zustimmung der Firma C.I. zu verkaufen. Für den Fall jedoch, dass der Verkauf sämtlicher beiden Grundparzellen über Vermittlung der Firma C.I. zu Stand kommt, gebührt der Firma C.I. eine Provision von insgesamt 152.412,30 S. Diese Provision ist fällig, sobald beide Grundstücke verkauft sind.

Da die bisherigen Kaufpreise für die verkauften Parzellen einschließlich der Provision an die Ehegatten G.S.s. und M.S. überwiesen wurde, ist die gesamte Provision aus dem Kaufpreis des letztverkauften Grundstückes zur Zahlung fällig. Ebenfalls ist der vorschussweise geleistete Kaufpreis für den Erwerb des Grundstückes von der M.F. von 92.700,00 S mit dem Verkauf des letzten Grundstückes fällig.

G.S.j. verpflichtet sich daher ausdrücklich, aus dem Verkaufserlös für das letztverkaufte Grundstück den Betrag von 152.413,20 S und 92.700,00 S, daher 245.113,20 S an die Firma C.I. zu überweisen, und zwar nach dem Vorliegen der obigen Voraussetzungen.

4.

Ausdrücklich wird vereinbart, dass diese Optionsvereinbarung unabhängig von einer allfälligen Bauverhandlung am 31. Dezember 1993 endet."

Zuvor wurde bereits die oben zitierte Kauf- und Tauschvereinbarung vom 6. Juli 1989 zwischen J.K., G.S.s., M.S., der M.F. und der Marktgemeinde F. unter Beitritt der Firma C.I. abgeschlossen.

Die für die Berufungsentscheidung wesentlichen Teile lauten wie folgt:

"1.

Zunächst wird festgehalten, dass die Firma C.I. beabsichtigt, auf dem Grundstück der Ehegatten G.S.s. und M.S., Nr. 340/1 der EZ 121 Grundbuch KG S.F., eine Reihenhausanlage zu errichten. Damit dieses Bauvorhaben realisiert werden kann, wird die folgende Kauf- und Tauschvereinbarung auf der Grundlage der Vermessungsurkunde....

abgeschlossen.

.....

2.

a)

Die M.F. verkauft und übergibt hiermit zu gleichen Teilen an G.S.s. und M.S. und kaufen und übernehmen diese je zu einer Hälfte von Ersterer aus der derselben gehörigen Liegenschaft EZ 166 Grundbuch S.F. das Grundstück 325/2 LN im Ausmaß von 309 m² samt allen damit verbundenen Rechten und Pflichten sowie samt allem rechtlichen und tatsächlichen Zubehör, um den vereinbarten Kaufpreis von 300,00 S pro m², daher insgesamt 92.700,00 S.

b)

.....

Dieser Kaufpreis wird von der Firma C.I. vorschussweise geleistet. Sobald die Ehegatten S. alle zum Verkauf vorgesehenen Parzellen veräußert haben, werden diese den Kaufpreis ohne zwischenzeitige Zinsen und nicht wertgesichert an die Firma C.I. rückerstatten.

.....

7.

Aus der Sicht der Ehegatten S. sind diese Kauf- und Tauschvorgänge nicht flächengleich, da diese insgesamt eine Fläche von 859 m² mehr veräußern..... als sie erwerben. Hinsichtlich dieses Flächenausmaßes wird jedoch keine Tauschauflage vereinbart, da das Bauvorhaben im Interesse der Ehegatten S. bzw. der Firma C.I. gelegen ist und die Übergabe in das Gemeindeeigentum diesbezüglich unentgeltlich erfolgt.

.....

9.

Die Marktgemeinde F. wird die Herstellung der Grundbuchsordnung gemäß §§ 15 ff Liegenschaftsteilungsgesetz veranlassen.

Die Kosten hierfür trägt die Firma C.I..

.....

11.

Die Firma C.I. verpflichtet sich gegenüber der Marktgemeinde F., die im Bebauungsplan vorgesehene Dammschüttung auf der neu geschaffenen Parzelle Nr.637 in ihrer gesamten Länge und Breite mit der Höhe von mindestens 3 m im Einvernehmen mit der Gemeinde, und zwar vor Bezugsfertigstellung eines der geplanten Wohnhäuser im Planungsraum des oben genannten Bebauungsplanes, auf eigene Kosten herzustellen. Die Firma C.I. verpflichtet sich weiters gegenüber J.K., den aufgelassenen Weg und das Teilstück "6" gemäß Vermessungsurkunde nach Baubeginn so zu rekultivieren, dass eine landwirtschaftliche Nutzung ohne Ertragsminderung längstens ein halbes Jahr später erfolgen kann. Für den Fall, dass die Firma C.I. die vorgesehenen Dammschüttung nicht ordnungsgemäß herstellen sollte, so verpflichtet sich diese, an die Marktgemeinde F. einen Betrag von

100.000,00 S als pauschalierten Schadenersatz (Konventionalstrafe) zu zahlen.

.....

12.

Wie im Punkt Erstens bereits festgehalten wurde, sollen durch diese Kauf- und Tauschvereinbarung die Voraussetzungen für die Errichtung einer Reihenhäuseranlage durch die Firma C.I. geschaffen werden. Zu diesem Zweck haben die Ehegatten S. der Firma C.I. eine Option für den Verkauf der mit Vermessungsurkunde.....neu gebildeten Parzellen, und zwar auf die Dauer eines Jahres ab Vorliegen der rechtskräftigen Baubewilligung eingeräumt. Ausgenommen von dem beabsichtigten Verkauf sind lediglich die Parzellen 340/9 und 340/10, welche bei den Ehegatten S. verbleiben.

Für den Fall, dass diese Option nicht fristgerecht erfüllt wird oder nicht verlängert wird und somit die in Frage kommenden Grundstücke nicht innerhalb des Optionszeitraumes nach rechtskräftiger Baubewilligung verkauft sind, wird von den Vertragsparteien vereinbart, dass diese Kauf- und Tauschvereinbarung zur Gänze als aufgehoben gilt, somit eine auflösende Bedingung für die Gültigkeit dieses Vertrages ist. In diesem Fall hat die Rückabwicklung dieses Vertrages zu erfolgen und zwar so, wie wenn dieser niemals abgeschlossen worden wäre.

.....

Sämtliche in diesem Zusammenhang anfallenden Kosten sind von der Firma C.I. zu tragen. Ebenfalls werden sämtliche Kosten und Abgaben, die mit der Errichtung, Vergebührung und grundbücherlichen Durchführung des Vertrages im Zusammenhang stehen, von der Firma C.I. getragen.

....."

Am 20. Jänner 1992 wurde dem Geschäftsführer der C.I., Herrn W.R., ein Prüfungs- und Nachschauauftrag des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrssteuern übergeben. Inhalt dieser Prüfung seien alle grunderwerbsteuerbaren Rechtsvorgänge in Bezug auf die C.I. ab 1. Jänner 1987, Grunderwerbsteuer, Kapitalverkehrsteuern und Gebühren.

Weiters liegt eine Verständigung an die C.I. vor, dass die obige Prüfung mit 20. Jänner 1992 beginnen würde.

Am 19. Mai 1995 wurde durch die Abgabenbehörde erster Instanz an die Firma C.I. folgender Ergänzungsvorhalt gerichtet:

Seien zwischen der Firma C.I. und G.S.s. mündliche oder schriftliche Vereinbarungen in Bezug auf das gegenständliche Grundstück abgeschlossen worden?

Im Falle der schriftlichen Vereinbarung: Vorlage des Originals gegen Rückschluss.

Bei mündlicher Vereinbarung: Sei die Einräumung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über die Grundstücke erfolgt?

Mit Schreiben vom 24. Mai 1995 wurde wie folgt geantwortet:

Es werde mitgeteilt, dass mit Herrn G.S.s. eine mündliche Vereinbarung getroffen worden sei. Eine wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Grundstück sei ihnen nicht erteilt worden.

Mit neuerlichem Ergänzungsvorhalt vom 17. Juli 1995 wurde die Firma C.I. ersucht, den Inhalt der mündlichen Vereinbarung mit G.S.s. bekannt zu geben.

Mit Schreiben vom 7. August 1995 wurde wie folgt geantwortet:

Die Vereinbarung hätte grundsätzlich den Inhalt laut gesetzlicher Maklerverordnung gehabt. Ausgeschlossen wäre allerdings eine Alleinvermittlung gewesen – ebenso hätte sich G.S.s. einzelne Parzellen für sich und seine Familienmitglieder vorbehalten und hätte sie nicht zur Vermittlung freigegeben (was dann auch geschehen sei). Auf Grund seines sehr ausgeprägten Eigentumsdenkens hätte sich G.S.s. jede Art von Verfügungsrecht über sein Grundstück behalten. Er hätte demzufolge auch nicht einmal eine schriftliche Vermittlungsvereinbarung unterfertigen wollen, um nicht einmal das Gefühl einer Bindung zu haben, und um Preise jederzeit neu festsetzen zu können.

Am 7. Dezember 1994 wurde ein Kaufvertrag abgeschlossen zwischen G.S.j. als Verkäufer einerseits und der Firma J.H. als Käuferin andererseits unter Beitritt der Firma C.I. und den Eltern des Verkäufers G.S.s. und M.S..

Die für die Berufungsentscheidung wesentlichen Teile des Vertrages lauten wie folgt:

"1.

G.S.j. ist auf Grund des Schenkungsvertrages vom 28. Dezember 1992 grundbücherlicher Alleineigentümer der Liegenschaft EZ 586 Grundbuch KG S.F., bestehend aus dem Grundstück 240/1 Baufläche mit einem Grundausmaß von 1.092 m².

G.S.j. verkauft und übergibt hiermit an die Firma J.H. und kauft und übernimmt diese von Ersterem die vorangeführte Liegenschaft.....

3.

Festgestellt wird, dass dieser Kaufvertrag über Vermittlung der Firma C.I. zustande gekommen ist. Laut seinerzeitiger Vereinbarung mit den früheren Grundeigentümern, G.S.s. und M.S., hat nun die Firma C.I. den Anspruch auf Provision für dieses Grundstück und für alle früher verkauften Grundstücke aus der Stammliegenschaft erworben.

.....

Da die Option der Firma C.I. zum Verkauf der Grundstücke schon abgelaufen war, machen G.S.s. und M.S. als pauschale Abgeltung für alle Auslagen, die dadurch entstanden sind, dass das Grundstück nicht früher verkauft wurde (Vermögenssteuer, Geldentwertung, Verlust entgangener Zinsen und dergleichen) einen Betrag von 152.961,20 S geltend, der von der Firma C.I. sowohl dem Grunde, als auch der Höhe nach anerkannt wird....."

Mit Ergänzungsvorhalt der Abgabenbehörde erster Instanz vom 24. Juli 1996 wurde Frau M.S. aufgefordert, die in Punkt 3. des obigen Kaufvertrages erwähnte Vereinbarung (Option) mit

der C.I. vorzulegen. Die berufungsgegenständliche, oben zitierte Vereinbarung vom 28. Dezember 1992 wurde mit 30. Juli 1996 eingereicht.

Weiters liegt vor ein Beschluss des BG Linz-Land vom 31. Jänner 1990 im Hinblick auf die Unterteilung des Grundstückes 340/1, EZ 121, Grundbuch KG KG S.F..

Das Grundstück 340/1 würde unterteilt werden in dieses und die Grundstücke 340/3, 340/4, 340/5, 340/6, 340/7, 340/8, 340/9, 340/10, 340/11, 340/12, 340/13, 340/14, 340/15, 340/16 und 340/17. Die Eigenschaft der Grundstücke 340/1, 340/4, 340/5, 340/6, 340/7, 340/8, 340/9, 340/10, 340/11, 340/12, 340/13, 340/14, 340/15, 340/16, und 340/17 als Bauplätze werde ersichtlich gemacht.

Am 5. Oktober 2001 erging gegenständlicher Grunderwerbsteuerbescheid im Hinblick auf die Vereinbarung vom 28. Dezember 1992 mit G.S.j..

Die Grunderwerbsteuer wurde mit 232.368,00S festgesetzt.

Diese sei wie folgt berechnet worden: Gemäß § 7 Z 3 GrEStG 1987 3,5% von der Gegenleistung in Höhe von 6,639.100,00 S Kaufpreis gemäß § 5 GrEStG 1987.

Gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG 1987 würden der Grunderwerbsteuer auch Rechtsvorgänge unterliegen, die es ohne Begründung eines Anspruches auf Übereignung einem Anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück zu verwerten.

Im vorliegenden Fall sei die Firma C.I. als eine Person anzusehen, der gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG 1987 wesentliche Befugnisse des Eigentümers übertragen werden (VwGH 25.9.1997, 97/16/0329, 0330, ergangen zu einem vollkommen gleich gelagerten Fall, bei dem die Firma C.I. als Initiator fungiert hätte).

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 sei die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Bei einem Quadratmeterpreis von 650,00 S ergebe sich für die Gesamtfläche des Grundstückes 340/1 der EZ 121 KG S.F. von 10.214 m² eine Gesamtgegenleistung in Höhe von 6,639.100,00 S.

Es wurde gegen obigen Bescheid Berufung eingereicht mit im Wesentlichen folgender Begründung:

Das Finanzamt unterstelle, dass die C.I. mit G.S.j.. einen Vertrag abgeschlossen habe, in dem der C.I. gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG 1987 wesentliche Befugnisse des Eigentümers übertragen worden wären.

Wie aus der Beantwortung des Ersuchens um Ergänzung vom 17. Juli 1995 ersichtlich sei, sei mit G.S.j.. eine mündliche Vereinbarung getroffen worden, die den Inhalt eines Vermittlungsauftrages entsprechend der gesetzlichen Maklerverordnung gehabt hätte.

Wesentliche Befugnisse des Eigentümers gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG 1987 seien somit nicht übertragen worden.

Es werde daher beantragt, die Grunderwerbsteuer für den oben angeführten Vorgang mit Null anzusetzen.

Weiters wurde um Übersendung von Kopien jener Dokumente gebeten, aus denen die Finanzverwaltung den Schluss ziehe, dass wesentliche Befugnisse des Eigentümers übertragen worden wären.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 16. November 2001 wurde obige Berufung als unbegründet abgewiesen. Dies mit folgender Begründung:

Unter Verschaffung der rechtlichen oder wirtschaftlichen Verfügungsmacht (§ 1 Abs. 2 GrEStG 1987) sei die Übertragung aller oder einzelner aus dem Eigentumsrecht fließenden Machtbefugnisse über ein Grundstück an den Ermächtigten mit Ausnahme des Eigentumsrechtes zu verstehen.

Für die Steuerpflicht würde es nicht aller wesentlichen sich aus dem Eigentumsrecht ergebenden Befugnisse bedürfen, vielmehr genüge es, dass der Dritte das eine oder andere wesentliche Recht des Eigentümers eines Grundstückes besitze. Eines dieser wesentlichen Rechte des Eigentümers sei jedenfalls die Entscheidung darüber, an wen der Verkauf des Objektes erfolge (VwGH 19.2.1998, 98/16/0035).

Wie aus der in Kopie beiliegenden Vereinbarung vom 28. Dezember 1992 ersichtlich sei, hätten die Eigentümer G.S.s. und M.S. bzw. G.S.j.. als Rechtsnachfolger der C.I. das nicht übertragbare Recht eingeräumt, den Verkauf des Grundstückes zu vermitteln. Die Auswahl des Käufers bzw. der Käufer treffe einzig und allein die C.I..

Mit Schreiben vom 19. Dezember 2001 wurde der Antrag gestellt, die Berufung zur Entscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen. Dieser wurde wie folgt begründet:

In der von der Finanzverwaltung vorgelegten Vereinbarung vom 28. November 1992 sei festgehalten, dass zwischen den Ehegatten S. und der C.I. eine Optionsvereinbarung getroffen worden sei, der zu Folge der C.I. der alleinige Vermittlungsauftrag eingeräumt worden sei. Dieser Optionsvereinbarung sei in der Folge G.S.j.. als Rechtsnachfolger seiner Eltern beigetreten.

Die vorgelegte Vereinbarung entspreche textlich einem Vermittlungsauftrag gemäß Maklerverordnung BGBl 323/78 in der zu diesem Zeitpunkt gültigen Fassung.

Dementsprechend würde die C.I. keine wesentliche Befugnisse eines Eigentümers gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG 1987 übertragen erhalten haben.

Derartige Verträge würden österreichweit von sämtlichen Immobilienmaklern verwendet werden und es würde in keinem Fall noch eine Grunderwerbsteuer entsprechend den Bestimmungen des § 1 Abs. 2 GrEStG 1987 vorgeschrieben worden sein. Die Vorgangsweise des Finanzamtes würde daher dem Gleichheitsgrundsatz widersprechen.

Am 14. Jänner 2002 wurde obige Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Schreiben vom 27. Jänner 2003 wurden durch die C.I. die Anträge gemäß § 323 Abs. 12 BAO auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gestellt.

Mit Schreiben vom 5. April 2005 wurde die Amtspartei aufgefordert, zu folgenden Ausführungen Stellung zu nehmen:

Auf Grund der Aktenlage gehe der Senat davon aus, dass im gegenständlichen Fall Verjährung gemäß § 207 iVm § 208 BAO eingetreten sei.

In der vorliegenden Kauf- und Tauschvereinbarung vom 6. Juli 1989 sei erstmals schriftlich festgehalten worden, dass bereits eine Optionsvereinbarung abgeschlossen worden wäre.

Der Zeitpunkt des Abschlusses der Optionsvereinbarung, auf die sich die Grunderwerbsteuerpflicht stütze, sei daher jedenfalls vor Beginn des Jahres 1990 erfolgt.

Als Unterbrechungshandlung iSd § 209 BAO komme erstmals der Ergänzungsvorhalt vom 19. Mai 1995 in Frage.

Zu diesem Zeitpunkt sei jedoch die fünfjährige Verjährungsfrist bereits abgelaufen gewesen.

Mit Schreiben vom 11. April 2005 wurde gegenüber der Amtspartei im Hinblick auf eine eventuelle Unterbrechungshandlung Prüfungsauftrag auf die Erkenntnisse des VwGH vom 19.2.1998, 97/16/0353, vom 18.11.1982, 82/16/0079, vom 17.5.2001, 2000/16/0602 und vom 18.4.1985, 84/16/0112 verwiesen.

Mit Stellungnahme vom 18. April 2005 wurde durch die Amtspartei wie folgt geantwortet:

Die Vorschreibung der Grunderwerbsteuer sei auf die Optionsvereinbarung über das Grundstück 340/1 im Ausmaß von 10.214 m² gestützt worden. Diese Optionsvereinbarung sei laut Angabe der Firma C.I. vom 24. Mai 1995 mündlich abgeschlossen worden. Das Abschlussdatum stehe nicht genau fest, dürfte aber vor 6. Juli 1989 gewesen sein.

Am 20. Jänner 1992 sei Herrn W.R. als Geschäftsführer der C.I. ein Prüfungs- und Nachschauauftrag über die grunderwerbsteuerbaren Rechtsvorgänge der C.I. ab 1. Jänner 1987 ausgehändigt und mit Prüfungshandlungen begonnen worden.

Durch den Vorhalt an die Firma C.I. vom 23. März 1995 sei die Verjährung unterbrochen worden. Am 26. Juli 1996 sei ein Vorhalt an Frau M.S. erlassen worden, der ebenfalls die Optionsvereinbarung zum Gegenstand gehabt hätte.

Der Grunderwerbsteuerbescheid sei am 5. Oktober 2001 erlassen worden.

Mit Schreiben vom 25. April 2005 wurden der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung durch die Berufungswerberin zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 208 Abs. 2 BAO in der zur Zeit der Bescheiderlassung (5. Oktober 2001) geltenden Fassung 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 vom Erwerbsvorgang Kenntnis erlangt."

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2003, BGBl. Nr. 124/2003 wurde ab 20. Dezember 2003 der Beginn des Laufes der Verjährungsfrist wie folgt geändert:

"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."

Folglich kommt es in Bezug auf die Grunderwerbsteuer nicht mehr auf eine Kenntniserlangung durch die Behörde an, sondern es ist den allgemeinen Verjährungsbestimmungen des § 207 Abs. 2 und § 208 Abs. 1 lit a BAO zu folgen.

Nach § 208 Abs. 1 lit a iVm § 207 Abs. 2 BAO beginnt der Lauf der Frist im Hinblick auf die Festsetzungsverjährung für die Grunderwerbsteuer somit mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

Da Verjährungsbestimmungen Normen des Verfahrensrechtes sind (VwGH 22.9.1989, 87/17/0271), sind diese bei Änderungen ab Inkrafttreten anzuwenden, auch wenn der betreffende Abgabenanspruch vor dem Inkrafttreten entstanden ist. Dies gilt auch für offene Berufungsverfahren (Ritz, Verjährung und Rechtsschutz, SWK 34/2003).

Laut Aktenlage ist der Abgabenanspruch im gegenständlichen Fall spätestens im Jahr 1989 entstanden, die Frist in Bezug auf die Festsetzungsverjährung hat somit ebenfalls spätestens mit 31. Dezember 1989 zu laufen begonnen.

Strittig ist, ob rechtzeitig eine Unterbrechungshandlung iSd § 209 BAO vorgenommen worden ist.

Unstrittig ist eine – jedenfalls verspätete - im Ergänzungsvorhalt der Abgabenbehörde erster Instanz an die Berufungswerberin vom 19. Mai 1995 gelegen.

Von der Amtspartei wurde nun eingewendet, dass auch in der Ausfertigung und Ausfolgung des Prüfungsauftrages an den Vertreter der Berufungswerberin am 20. Jänner 1992 und der daraufhin begonnenen Gebühren- und Verkehrsteuerprüfung eine Unterbrechungshandlung iSd § 209 BAO bestehen würde.

In ständiger Rechtsprechung des VwGH muss die Abgabenbehörde – um die Verjährung zu unterbrechen – eine Handlung zur Geltendmachung eines **bestimmten** Abgabenanspruches vornehmen (VwGH 97/16/0353 vom 19.2.1998, 82/16/0079, vom 18.11.1982, 2002/16/0027 vom 23.1.2003 oder 98/13/0235 vom 24.2.1999).

Die Formulierung des Prüfungsauftrages "Grunderwerbsteuerbare Rechtsvorgänge ab 1. Jänner 1987, Grunderwerbsteuer, Kapitalverkehrsteuern, Gebühren" wird diesem Erfordernis der Bestimmtheit nicht gerecht.

Der VwGH hat etwa in seinem Erkenntnis 28.2.1995, 95/14/0021, ausgeführt, dass im Hinblick auf die Schenkungssteuer unter Anderem Voraussetzung für eine wirksame Unterbrechung iSd § 209 BAO ist, dass die konkrete Maßnahme auf einen bestimmten schenkungssteuerpflichtigen Vorgang abgezielt hat.

Im Erkenntnis des VwGH vom 17.5.2001, 2000/16/0602, wurde entschieden, dass Maßnahmen, die allgemein "erbschaftssteuerlichen Zwecken" dienen, keine Unterbrechungshandlungen in Bezug auf die Verwirklichung eines bestimmten Abgabentatbestandes gemäß ErbStG 1955 darstellen.

Umso mehr muss auch für den Bereich der Grunderwerbsteuer gelten, dass sich die Amtshandlung auf konkrete grunderwerbsteuerpflichtige Vorgänge beziehen muss. Die Festlegung auf grunderwerbsteuerbare Vorgänge ab 1. Jänner 1987 lässt in keiner Weise den Rückschluss auf einen konkreten grunderwerbsteuerpflichtigen Vorgang zu.

Die Behörde hat folglich während der Verjährungsfrist, die spätestens am 1. Jänner 1990 begonnen hat, keine Unterbrechungshandlungen iSd § 209 BAO aktenkundig gesetzt, was daher zum Eintritt der Festsetzungsverjährung mit Ablauf des 31. Dezember 1994 geführt hat. Die nach diesem Zeitpunkt gesetzten Amtshandlungen können folglich keinen Einfluss auf die Verjährung haben.

Aus verfahrensrechtlichen Gründen war daher der Berufung stattzugeben und der angefochtene Bescheid ersatzlos aufzuheben.

Linz, am 2. Mai 2005