



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des R. H. gegen den Wiederaufnahmebescheid sowie gegen den im gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Bescheid des Finanzamtes Urfahr betreffend Grunderwerbsteuer, jeweils vom 6. November 2000, entschieden:

Der angefochtene Wiederaufnahmebescheid wird gemäß § 289 Abs. 2 BAO *ersatzlos aufgehoben*.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### Entscheidungsgründe

Der entscheidungswesentliche Sachverhalt stellt sich wie folgt dar:

Mit Kaufvertrag vom 9. November 1989 haben der Bw. und seine Ehegattin (in der Folge mit "die Berufungswerber" bzw. "die Bw." bezeichnet) von drei Verkäufern die Parzelle 2603/10,

einen ideellen 1/6-Anteil an der Parzelle .415 sowie einen ideellen 1/7-Anteil an der Parzelle 2603/12 erworben.

In Punkt II. des Vertrages heißt es ua.:

*"Gemäß der Vermessungsurkunde des DI A. F. vom 9.6.1988, GZ ..., und dem Bescheid des Stadttamtes T. vom 5.10.1988, GZ ..., sollen aus den im Punkt I. dieses Vertrages genannten Grundflächen im Gesamtausmaß von 1.704 m<sup>2</sup> zum Zwecke der Errichtung einer Reihenhausanlage acht Bauplätze geschaffen werden, nämlich ... "*

Als Kaufpreis wurde ein Betrag von ATS 261.618,-- vereinbart.

Die Abgabenerklärung (samt Vertrag) wurde dem Finanzamt am 15. November 1989 zur Anzeige gebracht.

Mit Bescheid vom 1. Dezember **1989** hat das Finanzamt den Bw. auf Basis des vorangeführten Kaufpreises (zuzüglich geschätzter Vertragserrichtungskosten von ATS 5.000,--) jeweils Grunderwerbsteuer iHv. ATS 4.571,-- vorgeschrieben.

Mit Vorhalt vom 9. September **1999** hat das Finanzamt die Bw. um Beantwortung diverser den gegenständlichen Erwerbsvorgang betreffender Fragen ersucht.

Mit am 4. Oktober 1999 beim Finanzamt eingelangter Vorhaltsbeantwortung haben die Bw. ua. mitgeteilt, dass die Fa. A. um Baubewilligung für das zwischenzeitig errichtete Reihenhaus angesucht habe. Unter einem wurden ein mit der Fa. A. abgeschlossener und mit 1. August 1989 datierter Generalunternehmervertrag betreffend die Errichtung eines Reihenhauses auf der Parzelle 2603/10, die der Fa. A. vom Stadttamt T. zur Errichtung von sieben zweigeschossigen Wohnhäusern (ua. auf der Parzelle 2603/10) erteilte Baubewilligung vom 14. Oktober 1988 sowie die von der Fa. A. erstellte Schlussrechnung für die Herstellung des Reihenhauses vom 17. Juli 1990 vorgelegt.

Daraufhin hat das Finanzamt den Berufungswerbern mit im gemäß § 303 BAO wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Bescheid vom 6. November **2000** die Grunderwerbsteuer auf Basis der Summe von Grundkaufpreis und Baukosten des Reihenhauses (laut vorliegender Schlussrechnung) mit einem Betrag von jeweils ATS 41.672,-- vorgeschrieben. In der Begründung wird im Wesentlichen ausgeführt, dass von einem Erwerb des Grundstückes mit einem darauf zu errichtendem Haus auszugehen sei, weshalb die Baukosten in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen seien. Die Wiederaufnahme wird auf das Hervorkommen neuer Tatsachen (keine Bauherreneigenschaft der Bw.) und den Vorrang des Prinzipes der Rechtsrichtigkeit gegenüber jenem der Rechtssicherheit gestützt.

In der dagegen erhobenen Berufung wird vorgebracht, dass das Finanzamt von einer Schlussrechnung ausgehe, deren Richtigkeit von den Erwerbern (und nunmehrigen Bw.) in mehreren Gerichtsverfahren bestritten worden sei. Auf Grund schwerwiegendster Baumängel sei ein gerichtliches Beweissicherungsverfahren angestrengt worden. Im Beweissicherungsgutachten des gerichtlichen Sachverständigen vom 26. März 1993 sei der Gebäudewert mit ATS 1.029.640,-- festgestellt worden. Dem stünden jedoch Sanierungskosten ua. der Bw. iHv. insgesamt ATS 1.077.900,-- (zuzüglich Anwalts- und Verfahrenskosten sowie Pönalforderungen) gegenüber, woraus sich eine Gegenforderung der Bw. an die Fa. A. iHv. ATS 48.260,-- ergebe. Das Bauunternehmen sei zwischenzeitig liquidiert, das Gerichtsverfahren am 23. November 1993 ruhend und mittlerweile eingestellt worden. Es sei nicht einzusehen, dass dafür nach nunmehr zehn Jahren noch Steuern zu bezahlen seien.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 25. April 2001 hat das Finanzamt der Berufung teilweise stattgegeben und die Grunderwerbsteuer ausgehend von den Grund- und Vertragserrichtungskosten sowie den von den Bw. laut vorgelegter Schlussrechnung anteilig bezahlten Baukosten iHv. rund ATS 1,3 Mio. mit jeweils ATS 27.324,-- festgesetzt.

Nach entsprechendem Antrag seitens der Bw. wurde der Akt ha. vorgelegt.

Dem von der Abgabenbehörde zweiter Instanz eingesehenen Akt des LG Linz mit der GZ 5 Cg 62/92 ist zu entnehmen, dass die Bw. von der Baufirma A. auf Bezahlung eines aus dem oa. Generalunternehmervertrag resultierenden Restbetrages geklagt wurden (Klage vom 3. Jänner 1992).

Aus dem Gutachten des gerichtlich beigezogenen Sachverständigen DI R. E. vom 26. März 1993 geht hervor, dass beim von der Fa. A. errichteten Reihenhaus eine Vielzahl von behebbaren und unbehebbaren Baumängeln (insgesamt über 200) vorliege. Die Wertminderung beläuft sich laut Gutachten auf ATS 1.029.640,-- , die Sanierungskosten samt Preisminderung wird mit ATS 1.077.900,-- beziffert.

Nachdem der Antrag der Fa. A. auf Bewilligung der Verfahrenshilfe aus dem Grunde der Vermögenslosigkeit von letzter Instanz abgewiesen wurde, ist seitens der Fa. A zum Verhandlungstermin niemand erschienen und aus Zweckmäßigkeitsgründen Ruhen des Verfahrens eingetreten.

In einem ergänzenden Antwortschreiben vom 15. Juli 2003 haben die Bw. der Abgabenbehörde zweiter Instanz mitgeteilt, dass das Gerichtsverfahren ihrerseits aus Kostengründen nicht bis zur letzten Konsequenz durchgezogen worden sei, da sie wegen der Zahlungs-

unfähigkeit der Baufirma ohnehin ihre Anwalts- sowie die Sachverständigenkosten selbst tragen hätten müssen.

Mangels kostendeckenden Vermögens wurde der Konkursantrag der Fa. A. vom LG Linz mit Beschluss vom 28. Juni 1993 abgewiesen (lt. Firmenbuch FN xxxxx).

### ***Über die Berufung wurde wie folgt erwogen:***

Nach ha. Ansicht war der angefochtene Bescheid aus folgenden Gründen aufzuheben:

**1.)** Nach § 207 Abs. 2 BAO verjährt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, grundsätzlich nach Ablauf von fünf Jahren.

Die Verjährung ist im Abgabenverfahren von Amts wegen zu beachten (*Ritz*, BAO-Kommentar 2. Auflage, § 207 Tz 3, mwN).

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

Der vorzitierte Abs. 2 des § 208 BAO lautet: "Wird ein ... der Grunderwerbsteuer unterliegender Erwerbsvorgang nicht ordnungsgemäß der Abgabenbehörde angezeigt, so beginnt die Verjährung des Rechtes zur Abgabenfestsetzung nicht vor Ablauf des Jahres, in dem die Abgabenbehörde von dem Erwerbsvorgang Kenntnis erlangt."

Diese (nur für die Grunderwerbsteuer und die Erbschafts- und Schenkungssteuer geltende) Sonderregelung setzt für ihre Anwendung voraus, dass der der Grunderwerbsteuer unterliegende Vorgang der Abgabenbehörde nicht ordnungsgemäß angezeigt wurde. Als ordnungsgemäß angezeigt gilt der Erwerbsvorgang nur dann, wenn er rechtzeitig, richtig, vollständig und bei der zuständigen Behörde angezeigt wurde.

Der unabhängige Finanzsenat folgt bei Auslegung der Norm des § 208 Abs. 2 BAO insbesondere der Auffassung von *Arnold/Arnold* (siehe GrEStG-Kommentar, Einleitung Tz 26d; aber auch *Ritz*, aaO, § 208 Tz 11):

Auf Grund des eindeutigen Gesetzeswortlautes beginnt die Verjährungsfrist im Falle der nicht ordnungsgemäßen Anzeige mit Ablauf des Jahres, in dem die Abgabenbehörde vom Erwerbsvorgang (als solchem) Kenntnis erhält, und somit nicht erst mit Ablauf des Jahres, in dem die Abgabenbehörde alle Umstände erfährt, die sie bei einer ordnungsgemäßen Anzeige erfahren hätte (und die für eine sachgerechte Abgabenfestsetzung erforderlich sind).

Der Erwerbsvorgang ist im § 1 GrEStG geregelt und als solcher unabhängig von den im § 4 GrEStG für die Art der Berechnung der Grunderwerbsteuer angeführten Bemessungsgrundlagen, nämlich vom Wert der Gegenleistung bzw. vom Wert des Grundstückes. Die Kenntnis vom Erwerbsvorgang ist folglich unabhängig von der – zusätzlichen – Kenntnis der Bemessungsgrundlage.

Dass die Anzeige nicht ordnungsgemäß war, ist lediglich ein Tatbestandserfordernis für die Anwendbarkeit des § 208 Abs. 2 BAO, rechtfertigt aber nicht, nach Bejahen der Anwendbarkeit dieser Gesetzesstelle, dieses Tatbestandselement nochmals in die (anders geregelten) Rechtsfolgen einfließen zu lassen.

Jede andere Interpretation würde dem Gesetzgeber unterstellen, er verwende in derselben Bestimmung verschiedene Worte zur Umschreibung desselben Begriffsinhaltes (*Ritz*, aaO, § 208 Tz 11).

Es erscheint überdies nicht einsichtig, dass ausgerechnet bei der Grunderwerbsteuer (sowie bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer) die Verjährungsfrist erst mit vollständiger Kenntnis aller abgabenrechtlich bedeutsamen Umstände zu laufen beginnen soll, während bei allen anderen Abgaben selbst dann, wenn die Behörde vom Vorgang überhaupt keine Kenntnis hat, die Verjährungsfrist "normal" zu laufen beginnt (vgl. *Ritz*, aaO, § 208 Tz 11).

Entscheidend ist daher die bloße Kenntnis vom Erwerbsvorgang selbst, nicht aber auch (zusätzlich) die Kenntnis aller Einzelheiten, die für die Ausmittlung der Bemessungsgrundlage erforderlich sind (*Arnold/Arnold*, aaO, Einleitung Tz 26d).

Diese rechtlichen Ausführungen haben nun für den Streitfall folgende Konsequenz:

Wenngleich die Anzeige mangels Offenlegung des - mit dem Grundkaufvertrag in zeitlichem und sachlichem Zusammenhang stehenden - Generalunternehmervertrages vom

1. August 1989 und des sohin nach Ansicht des Finanzamtes insgesamt zu leistenden Entgeltes unvollständig und somit nicht ordnungsgemäß iSd. § 208 Abs. 2 BAO gewesen sein mag, so beginnt die fünfjährige Verjährungsfrist dennoch mit Ablauf des Jahres, in dem das Finanzamt vom Erwerbsvorgang als solchem Kenntnis erlangt hat, dh. im Berufungsfall daher mit Ablauf des Jahres 1989. Das bedeutet, dass im vorliegenden Fall mit Ablauf des Jahres 1994 die Bemessungsverjährung eingetreten und die mit Anfrage vom 9. September 1999 gesetzte Unterbrechungshandlung lange nach Ablauf der Verjährungsfrist erfolgt ist.

Auf Grund der Bestimmung des § 304 BAO ist jedoch eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens nach Eintritt der Verjährung ausgeschlossen, weshalb im konkreten Fall die bescheidmäßige Wiederaufnahme im Jahre 2000 unzulässigerweise erfolgt ist.

Angemerkt sei überdies, dass das Finanzamt bereits auf Grund der Textierung des zeitgleich mit der Abgabenerklärung eingereichten Kaufvertrages ("*Errichtung einer Reihenhausanlage*") davon ausgehen konnte (und offenbar sogar davon ausgegangen ist; wie sonst lässt sich die Motivation zu den – zehn Jahre später erfolgten – Ermittlungen des Finanzamtes in Richtung Bauherrenmodell erklären, denen laut Aktenlage auch keine Ergebnisse bzw. Feststellungen anderer Prüfungen zugrundeliegen), dass - mit großer Wahrscheinlichkeit - auch die Baukosten in die Steuerbemessungsgrundlage einzubeziehen sind.

**2.)** Selbst wenn man den Eintritt der Verjährung im Berufungsfalle verneinen wollte, wäre der angefochtene Bescheid nach ha. Ansicht aus folgenden Gründen aufzuheben:

Die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens liegt im Ermessen der Behörde. Bei Ausübung des Ermessens kommt ua. den im § 20 BAO genannten Kriterien der Billigkeit und der Zweckmäßigkeit Bedeutung zu. Stets hat eine Abwägung aller für die Ermessensübung relevanter Umstände zu erfolgen. Das Ziel der Wiederaufnahme bzw. der vielfach betonte Vorrang der Rechtsrichtigkeit rechtfertigt keine nur dieses Kriterium berücksichtigende Ermessensübung (vgl. dazu *Ritz*, aaO, § 303 Tz 37).

Der Begriff der "Billigkeit" ist als Gebot der Bedachtnahme auf berechnigte Interessen der Partei zu verstehen. Je nach den Besonderheiten des Sachverhaltes kann es durchaus billig sein, bei Maßnahmen nach § 303 Abs. 4 BAO ein erhöhtes, berücksichtigungswürdiges Interesse an der Aufrechterhaltung der Rechtskraft zu respektieren. Neben den wirtschaftlichen Verhältnissen kann auch die Frage der Zumutbarkeit des Erkennens einer Abgabepflicht – diese Zumutbarkeit kann nach ha. Auffassung sowohl den Abgabepflichtigen als auch die Abgabenbehörde betreffen – von Bedeutung sein (siehe zB. *Stoll*, BAO-Kommentar, 208, mwN).

Unter Bedachtnahme auf diese Ausführungen wäre in richtiger Ermessensübung die Wiederaufnahme im zur Beurteilung stehenden Fall jedenfalls zu unterlassen gewesen:

Die Anzeige des Erwerbsvorganges erfolgte im November 1989. Aus dem Wortlaut des mit der Erklärung vorgelegten Kaufvertrages (Verweis auf die Errichtung einer Reihenhausanlage, deren Planung und bescheidmäßige Bewilligung zeitlich lange vor Abschluss des Grundkaufvertrages erfolgt ist) war unschwer zu erkennen, dass mit größter Wahrscheinlichkeit neben den Grundkosten auch die Hauserrichtungskosten zur Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer zu zählen sein werden. Es wäre der Behörde an Hand des offen gelegten Kaufvertrages zumutbar gewesen, vor Bescheiderlassung weitere Ermittlungen zu tätigen, den Bescheid wegen (damaliger) Ungewissheit der (endgültigen) Baukosten zunächst vorläufig zu erlassen oder aber zumindest eine zeitnähere Anfrage an die Bw. zu stellen.

Aus welchen Gründen auch immer hat die Abgabenbehörde erster Instanz jedoch erst rund zehn Jahre nach Erlassung des ursprünglichen Bescheides vom 1. Dezember 1989 eine Anfrage an die Bw. gerichtet, die von diesen – trotz des langen Zeitablaufes – vollständig und unter Beifügung sämtlicher abverlangter Unterlagen beantwortet wurde. Nach Einlangen der Vorhaltsbeantwortung ist wieder mehr als ein Jahr bis zur Wiederaufnahme und neuen Sachentscheidung vergangen. Da sohin zwischen Ergehen des ersten Bescheides bis zur Wiederaufnahme des Verfahrens elf Jahre verstrichen sind und die Gründe für die langjährige Untätigkeit der Behörde nicht nachvollziehbar erscheinen, war in diesem Fall dem Interesse der Bw. an Rechtsbeständigkeit eindeutig der Vorrang gegenüber dem Kriterium der Zweckmäßigkeit einzuräumen. Es erscheint dem Finanzsenat in richtiger Ermessensübung nicht zulässig, nach Verstreichen eines derart langen Zeitraumes eine Wiederaufnahme des Verfahrens zu verfügen, zumal offenbar keine Verschleierungsabsicht auf Seiten der Bw. vorgelegen ist (diesfalls wäre der Vertrag seinem Wortlaut nach wohl anders abgefasst worden) und auf Grund der offen gelegten Umstände ein (allfälliges weiteres) Tätigwerden der Behörde schon lange vorher zumutbar, ja geradezu erforderlich gewesen wäre. Diesfalls tritt das Kriterium der Zweckmäßigkeit, welchem die Behörde ohne jede Schwierigkeit schon weitaus früher gerecht werden hätte können, deutlich in den Hintergrund.

Überdies sind – wie oa. – auch die wirtschaftlichen Verhältnisse bei Ausübung des Ermessens von Relevanz: Dem vorliegenden Gerichtsgutachten ist zu entnehmen, dass bei Errichtung des Reihenhauses der Bw. zahlreiche schwerwiegende Baumängel aufgetreten sind. Im Falle der Fortsetzung des Gerichtsverfahrens wäre auf Grund dieses Gutachtens eine urteilsmäßige Feststellung der hiedurch eingetretenen (beträchtlichen) Wert- bzw. Preisminderung aus Gründen der Gewährleistung zu erwarten gewesen, die in weiterer Folge auch eine Verminderung der maßgeblichen Steuerbemessungsgrundlage nach sich ziehen hätte können (§ 17 GrEStG). Auf Grund der Vermögenslosigkeit bzw. Zahlungsunfähigkeit der (klagenden) Baufirma wurde jedoch ein Ruhen des Gerichtsverfahrens vereinbart, weshalb nicht nur ein urteilsmäßiger Ausspruch über die Gewährleistungsansprüche der (beklagten) Bw. unterblieben ist, sondern die Bw. überdies nicht unbeträchtliche Kosten, insbesondere für Anwalt und Gerichtssachverständigen, entstanden sind.

Darüber hinaus sind die Abgabenehrlichkeit und das ernsthafte Bemühen um Erfüllung abgabenrechtlicher Offenlegungs- und Wahrheitspflichten zu berücksichtigen (*Stoll*, aaO, 208). Die Bw. haben die an sie gerichtete Anfrage umfassend und wahrheitsgemäß beantwortet, obgleich es auf Grund des langen Zeitablaufes ein Leichtes gewesen wäre, die maßgeblichen Tatsachen zu verschweigen bzw. zu behaupten, die maßgeblichen Unterlagen

wären nicht mehr vorhanden. Auch daraus ist erschießbar, dass eine Verschleierung der tatsächlichen Verhältnisse durch die Bw. nicht beabsichtigt war.

Sämtliche angeführten Umstände rechtfertigen es nach ha. Auffassung in keiner Weise, im gegenständlichen Fall eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorzunehmen.

Lediglich der Vollständigkeit halber wird angemerkt: Nach § 307 Abs. 3 BAO wird durch die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides das Verfahren in die Lage zurückversetzt, in der es sich vor der Wiederaufnahme befunden hat. Der Wiederaufnahmebescheid und der mit ihm verbundene Sachbescheid scheiden ex lege aus dem Rechtsbestand aus (VwGH 24. 1. 1990, 86/13/0146). Als Konsequenz lebt der ehemalige Sachbescheid vom 1. Dezember 1989 (di. der gem. § 307 Abs. 1 BAO im vorangegangenen Wiederaufnahmeverfahren aufgehobene Bescheid) wieder auf.

Graz, 25. Juli 2003