

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungsverberbers, vertreten durch Dr. F.X. Berndorfer, Rechtsanwalt, 4020 Linz, Lüftengeggerstraße 12, vom 18. Dezember 1997 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Linz vom 20. November 1997 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO von Amts wegen und Grunderwerbsteuer 1997 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 23. Jänner 1985 erwarb der Berufungsverberber vom Veräußerer aus dem Gutsbestand der dem Verkäufer gehörenden Liegenschaft EZ X das Grundstück Nr. 609/100 im Ausmaß von 402 m². Als Gegenleistung verpflichtete sich der Käufer S 600,00 pro m² (das sind S 241.200,00) sowie eine einmalige Vergütung in Höhe von S 45.000,00 als Kostenbeitrag für die Herstellung der Verkehrswege zu bezahlen.

Übergabe und Übernahme in den physischen Besitz erfolgte mit Unterzeichnung des Vertrages.

Punkt IV des am 30. Jänner 1985 dem Finanzamt angezeigten Vertrages hat folgenden Wortlaut:

"(1) Alle Grundstücke, die vom Verkäufer als Bauflächen im Rahmen des Projektes 'Wohnanlage XY' abverkauft werden, sollen nun möglichst bald ihrem bestimmungsgemäßen Zweck zugeführt werden, damit das gesamte Siedlungsprojekt dieser Wohnanlage in absehbarer Zeit realisiert ist und Baulücken nicht den Eindruck und die Benützung der Anlage beeinträchtigen. Der (die) Käufer verpflichtet (verpflichten) sich, auf dem Kaufobjekt jenes Wohnhaus zu er-

richten, welches in der Gesamtplanung des Architekten Dipl. Ing. W.K., dort vorgesehen ist und für welches die Baubewilligung bereits erwirkt wurde. Der Verkäufer wird dafür sorgen, dass die auf das Kaufobjekt bezughabende Baubewilligung auf den (die) Käufer mit allen Rechten und Pflichten übertragen wird (§ 64 Abs. 1 OÖ Bauordnung).

(2) Kommt (kommen) der (die) Käufer dieser Verpflichtung zur Bezugsfertigstellung innerhalb von acht Jahren ab Abschluss dieses Vertrages nicht nach, hat der Verkäufer das Recht, das Kaufobjekt wieder zurückzukaufen, wobei der Wiederkaufspreis den Ersatz aller einwandfrei nachgewiesenen Geldaufwendungen umfasst, die der (die) Käufer oder deren Rechtsnachfolger zum Erwerb des Grundstückes und zur Errichtung des Wohnhausrohbaues hatte(n), allerdings ohne Wertsicherung und ohne zwischenzeitige Verzinsung".

Für diesen Erwerbsvorgang wurde Grunderwerbsteuerbefreiung wegen Schaffung einer Arbeiterwohnstätte gemäß § 4 Abs.1 Z 2 lit. a GrEStG 1955 beantragt.

Mit Vorhalt vom 10. Oktober 1989 ermittelte das Finanzamt unter anderem die Gesamtnutzfläche sowie die Gesamtbaukosten des errichteten Wohnhauses.

Mit Bescheid vom 28. November 1989 wurde dem Berufungswerber – ausgehend von den Grundstücks- und Vertragserrichtungskosten – Grunderwerbsteuer in Höhe von S 23.528,00 wegen Überschreitung des höchst zulässigen Nutzflächenausmaßes von 130 m² vorgeschrieben. Mit Vorhalt vom 25. September 1995 wurde der Berufungswerber zwecks Überprüfung der Bauherreneigenschaft vom Finanzamt aufgefordert, diesbezüglich zu verschiedenen Fragen Stellung zu nehmen.

Nach Abschluss der Ermittlungen wurde mit Bescheid vom 20. November 1997 die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO verfügt und gleichzeitig Grunderwerbsteuer in Höhe von S 96.416,00 festgesetzt. Begründet wurde die Wiederaufnahme des Verfahrens damit, dass aus der seinerzeit vorgelegten Abgabenerklärung nicht hervorgehe, dass der Wille des Berufungswerbers von vornherein auf den Erwerb eines bebauten Grundstückes gerichtet gewesen sei. Die Grunderwerbsteuerfestsetzung wurde mit der Überschreitung des für die Gewährung der Grunderwerbsteuerbefreiung höchst zulässigen Nutzflächenausmaßes und der fehlenden Bauherrenqualifikation des Berufungswerbers begründet.

Als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer wurden nunmehr die Grund- und Baukosten sowie das auf den Berufungswerber entfallende Architektenhonorar herangezogen.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung wurde darauf verwiesen, dass der Berufungswerber alle für die Zuerkennung der Bauherreneigenschaft erforderlichen Voraussetzungen erfüllen würde. Neben der Tragung des finanziellen Risikos hätte dieser die Möglichkeit gehabt, Einfluss auf die bauliche Gestaltung zu nehmen.

Der Kaufvertrag sei nach dessen Abschluss dem Finanzamt ordnungsgemäß angezeigt

worden. Aus dem Kaufvertrag gehe hervor, dass das gesamte Siedlungsprojekt dieser Wohnanlage in absehbarer Zeit realisiert werden würde und dass die Baubewilligung bereits erwirkt worden sei. Diese Tatsachen hätten ausgereicht, um die Behörde in die Lage zu versetzen, eine Bauherreneigenschaft seitens des Grundstückskäufers zu verneinen. Der Bauorganisationsvertrag könne keinesfalls als entscheidungswesentliches Sachverhaltselement bezeichnet werden. Die Wiederaufnahme des Verfahrens sei daher zu Unrecht erfolgt. Der Berufungswerber erkläre sich mit einer derart restriktiven Auslegung von Bestimmungen im Zusammenhang mit einem Gesetz, das später vom Verfassungsgerichtshof als verfassungswidrig aufgehoben worden sei, nicht einverstanden. In einem ergänzendem Berufungsvorbringen vom 27. Jänner 1998 verweist der Berufungswerber darauf, dass im Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides und in dem der Vorlage des Bauplanes alle projektspezifischen Angaben offen gelegt worden seien. Die Wiederaufnahme des Verfahrens sei daher eindeutig nach Ablauf der Verjährungsfrist erfolgt.

Mit Berufungvorentscheidung vom 28. August 1998 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend führte das Finanzamt aus, dass als Gegenleistung in dem dem Finanzamt vorgelegten Abgabenerklärung lediglich der Kaufpreis für Grund und Boden bekannt gegeben worden sei. Zudem sei die Befreiung von der Grunderwerbsteuer beantragt worden. Aus dem Kaufvertrag gehe die mangelnde Bauherrenqualifikation des Berufungswerbers nicht eindeutig hervor. Zu dieser Erkenntnis hätten erst zahlreiche Ermittlungen des Finanzamtes geführt.

Die mangelnde Bauherreneigenschaft des Berufungswerbers wurde im Wesentlichen damit begründet, dass die Errichtung der Reihenhausanlage bereits vor dem Grundstückskauf von einem Architekten geplant gewesen sei und die Fixpreise für diese Gebäude bereits festgestanden seien.

Dagegen wurde rechtzeitig der Vorlageantrag mit der Begründung eingebracht, dass das Finanzamt im Zeitpunkt der ursprünglichen Abgabenfestsetzung Kenntnis von sämtlichen wesentlichen Umständen bezüglich der Bescheiderlassung gehabt hätte. Dies würde sich insbesondere aus der dem Finanzamt rechtzeitig vorgelegten Kaufvertragsurkunde ergeben, wonach der Käufer verpflichtet sei, jenes Wohnhaus zu errichten, das in der Gesamtplanung des Architekten dort vorgesehen sei und für welches die Baubewilligung bereits erwirkt worden sei. Die Verjährungsfrist hätte mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, zu laufen begonnen. Die Festsetzung der Grunderwerbsteuer im wieder aufgenommenen Verfahren mit Bescheid vom 20. November 1997 sei jedenfalls nach Ablauf der Verjährungsfrist erfolgt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 207 Abs. 2 der Bundesabgabenordnung (BAO) beträgt die Verjährungsfrist bei der Grunderwerbsteuer grundsätzlich fünf Jahre.

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

§ 208 Abs. 2 BAO idF vor dem AbgÄG 2003 (BGBI I 124/2003) 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, BGBI. Nr. 140, zu erklärenden Umstände."

§ 208 Abs. 2 idF des AbgÄG 2003, BGBI I 124/2003 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."

Der neue § 208 Abs. 2 BAO fordert für den Verjährungsbeginn lediglich die behördliche Kenntniserlangung des Erwerbsvorganges an sich.

Nach Wegfall der Sonderregelung für die Grunderwerbsteuer ist bei dieser Abgabe nunmehr lediglich auf die allgemeinen Bestimmungen des § 208 Abs. 1 BAO abzustellen. Eine ordnungsgemäße (vollständige) Anzeige ist nicht gefordert. Die Verjährungsfrist beginnt daher bei der Grunderwerbsteuer bereits mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, unabhängig davon, ob der Abgabengläubiger von allen für die Abgabenfestsetzung maßgebenden Umständen Kenntnis hat, sowie unabhängig davon, ob eine solche Unkenntnis auf mangelnde Offenlegung durch den Abgabenschuldner zurückzuführen ist.

Die Neufassung des § 208 Abs. 2 BAO trat mangels ausdrücklicher In-Kraft-Tretens-Regelung mit dem Tag nach Kundmachung des AbgÄG 2003 im Bundesgesetzblatt am 20. Dezember 2003 in Kraft. Verjährungsbestimmungen sind nach der Rechtsprechung (vgl. VwGH 22.9.1989, 87/17/0271) Normen des Verfahrensrechts. Treten Änderungen solcher Normen in Kraft, so ist die Neufassung für Amtshandlungen ab In-Kraft-Treten anzuwenden. Sie gilt somit auch für vor In-Kraft-Treten verwirklichte Sachverhalte und ebenso für offene Abgabenverfahren wie z. B. Berufungsverfahren (vgl. Ritz, Verjährung und Rechtsschutz, SWK 34/2003).

Die Verjährung wird gemäß § 209 Abs. 1 BAO durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabenpflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Im gegenständlichen Fall ist der Abgabenanspruch im Jahr 1985 entstanden. Die Überprüfung der beantragten Steuerbefreiung gemäß § 4 Abs. 1 Z 2 lit. a GrEStG 1955 erfolgte zunächst mit Vorhalt des Finanzamtes vom 10. Oktober 1989. Mit Bescheid vom 28. November 1989 wurde dem Berufungswerber Grunderwerbsteuer von den Grundstücks- und Vertragserrichtungskosten vorgeschrieben. Die weiteren Ermittlungen betreffend die Überprüfung der Bauherrenqualifikation fanden am 25. September 1995 statt.

Während der fünfjährigen Verjährungsfrist, welche nach der Bescheiderlassung am 1. Jänner 1990 neu zu laufen begann, hat das Finanzamt keine zur Geltendmachung des Abgabenanspruches unternommene Unterbrechungshandlung (§ 209 Abs. 1 BAO) aktenkundig gesetzt, sodass die Festsetzungsverjährung mit Ablauf des 31. Dezember 1994 eingetreten ist. Dem Berufungsbegehren ist daher stattzugeben, da die nach dem Eintritt der Verjährung durch das Finanzamt gesetzten Maßnahmen ab September 1995 auf den Eintritt der Verjährung ohne Einfluss waren.

Der angefochtene Wiederaufnahme- und Grunderwerbsteuerbescheid vom 20. November 1997 war daher aus verfahrensrechtlichen Gründen unter Beachtung der neuen Rechtslage, welche seit 20. Dezember 2003 in Kraft ist, aufzuheben.

Graz, am 28. April 2005