



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Leitner & Leitner GmbH & Co KEG, 4040 Linz, Ottensheimerstraße 30, gegen den Bescheid im gemäß § 303 BAO wiederaufgenommenen Verfahren des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 26. September 2003, ErfNr. betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der Wiederaufnahmebescheid wird aufgehoben.

Die Berufung gegen den Grunderwerbsteuerbescheid wird als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Abgabenerklärung gemäß § 10 GrEStG vom 21. Dezember 1995 erklärte der Vertragsverfasser und Vertreter der Käuferin, Rechtsanwalt Dr. J. gegenüber dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (FAG) den Verkauf der Liegenschaft EZ xxx Grundbuch F., mit den Grundstücksanschriften (in der Folge: FStr.) von der B. GmbH, nunmehr VerwGmbH (in der Folge: Verkäuferin, B.) an die Rechtsvorgängerin der Bw., die L.KG, danach LGmbH&CoKG. (in der Folge: Rechtsvorgängerin; Käuferin, L.KG) gegen eine Leistung von S 30.170.000,00.

Aus dem in Kopie beigelegten Kaufvertrag vom 12. Dezember 1995 geht hervor, dass der Kaufpreis von € 30.170.000,00 beiderseits frei vereinbart worden war, dass die Verkäuferin berechtigt wurde, sich allenfalls auf Grund von Berichtigungen des

Vorsteuerabzuges ergebende Beträge gemäß § 12 Abs. 14 UStG mit gesonderter Rechnung zusätzlich in Rechnung zu stellen,

dass die Verkäuferin für den lastenfreien Übergang des Eigentums Gewähr leistete und dass alle mit der Errichtung und grundbürgerlichen Durchführung des Kaufvertrages verbundenen Kosten und öffentlichen Abgaben die Käuferin trägt.

Die Kaufurkunde wurde auf Seiten der Käuferin von L. als Geschäftsführer der persönlich haftenden Gesellschafterin der Käuferin gefertigt.

Auf Grund einer Anfrage des FAG teilte die Käuferin dem FAG mit Schreiben vom 4. November 1996 mit, dass von der Verkäuferin eine Vorsteuerberichtigung im Betrag von S 529.144,83 vorzunehmen war, und dass dieser Betrag der Käuferin gemäß § 12 Abs. 14 UStG in Rechnung gestellt worden war.

Entsprechend dieser Aktenlage setzte das FAG gegenüber der Rechtsvorgängerin mit Bescheid vom 3. Dezember 1996 gemäß § 7 Z 3 GrEStG Grunderwerbsteuer ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von S 30.699.144,00 in Höhe von S 1.074.470,00 fest.

Mit Schreiben vom 23. Mai 2003 übermittelte die Leitner + Leitner GmbH & Co KEG dem FAG unter Hinweis auf einen Rahmenvertrag eine „Selbstanzeige gem § 29 FinStrG“ für die am gegenständlichen Erwerbsvorgang als Organe der Vertragsparteien beteiligten Personen. Dazu erklärte die steuerliche Vertreterin, im Rahmenvertrag sei die Absicht der "GruppeL" festgehalten, die vertragsgegenständliche Liegenschaft zu erwerben und hierfür ein Gesamtentgelt in Höhe von S 81.000.000,00 zu entrichten.

Die "wirtschaftliche" Absicht der Vertragsparteien sei durch den gegenständlichen Kaufvertrag, den Abschluss eines Rückmietvertrages zwischen der Rechtsvorgängerin und der B. und der Einräumung von wechselseitigen Angeboten zum Erwerb der Geschäftsanteile an der B. zu einem Anteilskaufpreis von S 670.005,33, sowie Übernahme der Gesellschaftspassiva (S 72.329.994,67), sowie Übernahme einer Honorarforderung (S 7.533.000,00), somit einem wirtschaftlichen Gesamtkaufpreis für die GmbH-Anteile in Höhe von S 80.533.000,00 erfolgt.

Dazu vertrat die steuerliche Vertreterin die Ansicht, dass die seinerzeitige Vorschreibung der Grunderwerbsteuer vom Kaufpreis in Höhe von S 30.170.000,00 zuzüglich weiterverrechneter Vorsteuer zutreffen gewesen sei.

Die Liegenschaftsübereignung auf Grund des gegenständlichen Kaufvertrages gemäß Art. I des Rahmenvertrages habe eine Sicherungsübereignung für den gewährten Betrag von S 30.170.000,00 dargestellt. Dies gehe daraus hervor, dass es sich um eine unter dem Verkehrswert liegende „Sale and Lease Back“-Vereinbarung (Kaufvertrag + Rückmietvertrag) gehandelt habe, die daher als bloße Sicherungsübereignung zu beurteilen sei. Im Falle der

Sicherungsübereignung sei Gegenleistung der Betrag zu dem die Leistung an Erfüllungs Statt angenommen werde.

Der Abtretungsvertrag über die Abtretung der Anteile an der B. sei noch nicht zustande gekommen, da diese Anbote noch der Annahme bedurften. Aus diesem Grund habe daher keine Grunderwerbsteuerpflicht gemäß § 1 Abs. 3 GrEStG bestanden.

Der Selbstanzeige an das FAG wurde
eine Kopie der an das Finanzamt Linz gerichteten Selbstanzeige vom 23. Mai 2003,
eine Kopie des oa. Rahmenvertrages (ohne Datum) abgeschlossen zwischen der "GruppeL"
(Rechtsvorgängerin und MVGmbH (FN1xxx; in der Folge „M1“) einerseits und der R.AG (RAG),
sowie der B. andererseits, unter Beitritt der PGmbH,
eine Kopie des gegenständlichen Kaufvertrages samt Rechnung vom 31. Dezember 1995,
eine Kopie des Mietvertrages vom 22. August 1996/20. Mai 1997 abgeschlossen zwischen
MVGmbH (FN2xxx; in der Folge „M2“) und der B.
eine Kopie des Mietvertrages vom 22./28. Oktober 1996 abgeschlossen zwischen der
Rechtsvorgängerin und der B.
eine Kopie eines Textentwurfes des Abtretungsangebots der RAG und der PGmbH an die M1
ohne Datum betreffend sämtliche Geschäftsanteile an der B..
eine Kopie des Konzeptes der T. vom 18. Mai 1995 und
eine Kopie des Bewertungsberichtes (Liegenschaftsschätzung) des Baumeisters Ing. F vom
17. August 1995 angeschlossen.

Das von der T. erstellte, dem Rahmenvertrag und den Einzelverträgen vorangegangene
Konzept vom 18. Mai 1995 lautet auszugsweise wie folgt:

"Konzept für das Projekt BH.

Sehr geehrte W.,

wir stellen nachfolgend die mit Ihnen besprochene Gestaltung dar und halten die aus abgabenrechtlicher Sicht bedeutsamen und für die Vertragstextierung wesentlichen Überlegungen fest. Gleichzeitig wollen wir Ihnen auch einen Überblick über die uE. abzuschließenden Verträge geben:

1. Rahmenvertrag

Da eine größere Anzahl von Verträgen abzuschließen sind, dies jedoch zu unterschiedlichen Zeitpunkten, sowie im Hinblick auf noch bestehende Unklarheiten, empfehlen wir zunächst den Abschluß eines Rahmenvertrages, welcher die weiteren abzuschließenden einzelnen Verträge umschreibt und regelt, zu welchem Zeitpunkt die Unterzeichnung zu erfolgen hat. Weiters werden im Rahmenvertrag die aufgrund der bestehenden Unsicherheiten möglichen Varianten dargelegt, sodaß anhand des Rahmenvertrages die abschließende Textierung der Verträge klargestellt wird.

2. Grundstückskaufvertrag

Firma B.... verkauft an Firma <Rechtsvorgängerin> oder an eine andere L.-Firma die gegenständliche unbebaute Liegenschaft um max. S 30 Mio. Zur Rechtfertigung des

Kaufpreises ist ein Gutachten einzuholen. Sofern seinerzeit im Zuge des Erwerbes durch Fa. B. Gesellschaft m.b.H. ein Gutachten erstellt wurde, welches der Finanzverwaltung vorgelegt wurde oder bei Bedarf vorgelegt wird, muß das neue Gutachten mit der Grundwertermittlung des Altgutachtens abgestimmt sein.

Als Übergabezeitpunkt kommt der Tag der Vertragsunterzeichnung oder ein Monatsletzter in Betracht. Die Kaufpreisentrichtung erfolgt in üblicher Form, wie Bezahlung an einen Treuhänder, welcher den Kaufpreis nach Löschung allfälliger noch im Grundbuch eingetragener Lasten und Eintragung des Eigentums der Käuferin an die Verkäuferin übergibt.

Zeitpunkt der Unterzeichnung: Gleichzeitig mit dem Rahmenvertrag.

3. Grundstücksmietvertrag

Firma LKG vermietet und Firma B. Gesellschaft m.b.H. mietet die gegenständliche unbebaute Liegenschaft um max. S 1,5 Mio. Der Vertrag wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, wobei ein einseitiger Kündigungsverzicht von einem der Vertragsteile vorgesehen werden kann.

Zeitpunkt der Vertragsunterzeichnung: Gleichzeitig mit dem Kaufvertrag oder nach der Verbücherung desselben.

4. Superädifikatsvertrag

Der Mieterin des Grundstückes, Firma B. Gesellschaft mbH., wird das Recht der Errichtung eines Superädifikates eingeräumt. Hierbei ist zu beachten, daß die Formulierungen in solcher Form erfolgen, daß keine Verbücherung des Superädifikats vorgenommen wird. Dies mit dem Zweck, daß es zu keiner Fortschreibung des Einheitswertes des Grundvermögens aufgrund der Bebauung kommt, da andernfalls bei einer Einbringung oder Verschmelzung (siehe unten Z 11) eine hohe Grunderwerbsteuerbelastung entstünde.

Das Superädifikat soll also nur außerbücherlich entstehen.

Zeitpunkt der Vertragsunterzeichnung: Gleichzeitig mit dem Mietvertrag

5. Bauführungsauftrag

Die Mieterin des Gebäudes, Firma M1.., erteilt der B. Gesellschaft m.b.H. den Auftrag zur Bebauung unter Angabe der technischen und wirtschaftlichen Details.

Zeitpunkt der Vertragsunterzeichnung:

Darüber wäre im Sinne unserer seinerzeitigen Ausführungen noch eine Absprache zu treffen.

6. Gebäude-Grundsatzmietvertrag

Firma B. Gesellschaft m.b.H. als Vermieterin und Firma M1.. als Mieterin schließen über das noch zu errichtende Gebäude einen Mietvertrag. Die Miete wird in Abhängigkeit vom Umsatz beispielsweise mit 5 % für die ersten S 200 Mio., 4,5% für die weiteren S 50 Mio. und 4 % für weitere Beträge vereinbart. Die Grenzwerte sind jeweils wertgesichert. Weiters wird ein Mindestmietzins vereinbart, durch den im Verlustvortragszeitraum die Verlustvorträge aufgebraucht werden sollen. Im Hinblick auf die Unsicherheiten über allfällige Gesetzesänderungen insbesondere beim Investitionsfreibetrag und Verlustvortragszeitraum wird eine gewisse Bandbreite für den Mindestmietzins im Grundsatzmietvertrag gesehen werden können., Die endgültige Fixierung erfolgt bei Übergabe/Fertigstellung. Eine Mietvorauszahlung von 30 % der Baukosten soll vereinbart werden. Die Fälligkeit ist kurz nach Vertragsabschluß; eine entsprechende Sicherheit wird gewährt.

Zeitpunkt der Vertragsunterzeichnung: S. Z. 5

7. Gesellschafterzuschuß

Während der Kaufpreis laut Kaufvertrag max. S 30 Mio betragen soll, ist der wirtschaftliche Kaufwert wesentlich höher. Der Schuldenstand der B. Gesellschaft m.b.H. ist, ausgehend von der Saldenliste zum 31.12.1994, jedoch höher und wird bei Unterzeichnung des

Grundstückskaufvertrages ca. S 71 Mio. betragen. Da eine Übernahme der GmbH-Anteile beabsichtigt ist (siehe unten 7. 8), ist die Differenz zwischen diesem Schuldenstand und dem wirtschaftlichen Kaufwert auszugleichen. Hierbei ist noch auf den beabsichtigten Anteilserwerb zum Nominale von S 500.000,00 zu achten. Die verbleibende Differenz wäre durch einen verfallenden Gesellschafterzuschuß der R.AG. an die B. Gesellschaft mbH. auszugleichen:

	S	S
<i>Schuldenstand bei Grundstückskauf</i>		<i>71.000.000,00</i>
<i>Wirtschaftlicher Grundstückskaufwert angenommen</i>	<i>67.000.000,00</i>	
<i>Davon durch Zahlung für GmbH-Anteile zu begleichen</i>	<i>-500.000,00</i>	
<i>Davon durch in der Gesellschaft verbleibenden Schulden beglichen</i>		<i>- 66 500 000,00</i>
<i>Erforderlicher Gesellschafterzuschuß</i>		<i>4.500.000,00</i>

Zeitpunkt des Gesellschafterzuschusses: S. Z. 5

8. GmbH-Anteile

Firma RAG. und Firma P.GmbH. bieten Firma <Rechtsvorgängerin> die Anteile an Firma B. Gesellschaft m.b.H zum Nominale von S 500.000,00 an. Die Anbotsannahme kann bis zum 31.12.2005 erfolgen. Gleichzeitig wird das Vorkaufsrecht für diese GmbH-Anteile erteilt. In dem Anbot wird dargelegt, daß Firma L.KG oder die namhaft gemachte Firma im Innenverhältnis kein Risiko für die Zeit vor der Unterzeichnung des Rahmenvertrages trifft.

Zeitpunkt des Vertragsabschlusses: Gleichzeitig mit dem Rahmenvertrag

9. Fixierung der Mindestmiete

Zum Zeitpunkt der Übernahme, also voraussichtlich im 4. Quartal 1996, wird die vorangeführte Mindestmiete endgültig fixiert. Ein entsprechender Mietvertragsnachtrag ist zu unterzeichnen.

10. Kaufvertrag über die GmbH-Anteile

Nachdem im Zeitraum bis einschließlich 2001 aufgrund der Umsatzmeldungen jeweils die Mindestmiete bezahlt wurde, kann die Firma B. Gesellschaft mbH, im zweiten Halbjahr 2001 an Firma M1.. herantreten und darlegen, daß die Umsatzmiete zu niedrig ist und zu einer Insolvenz führen würde. Es wird deshalb der Kauf des Gebäudes oder der GmbH-Anteile angeboten. Firma M1.. oder eine andere L.-Firma bietet den Kauf der GmbH-Anteile im Antwortschreiben an. Ein entsprechender Schriftverkehr wird dem Rahmenvertrag beigelegt. Im weiteren wird der Kaufvertrag über die GmbH-Anteile abgeschlossen.

Zeitpunkt des Vertragsabschlusses: Ende 2001 oder 2002

11. Einbringung/Verschmelzung

Soweit organisatorisch und wirtschaftlich zweckmäßig kann nach Übernahme der Anteile an der B. Gesellschaft m.b.H. eine Einbringung oder Verschmelzung vorgenommen werden, allenfalls auch um den Verfall eines Verlustvortrages zu vermeiden.

<Unterschrift T.>

In dem in der Folge zwischen der "GruppeL" (Rechtsvorgängerin und MVGmbH) einerseits und der R.AG (RAG), sowie der B. andererseits, unter Beitritt der PGmbH abgeschlossen Rahmenvertrag wurde im Wesentlichen Folgendes festgehalten:

„Präambel

Die RAG ist Gesellschafterin derB. GmbH, ihr Geschäftsanteil entspricht einer voll einbezahlten Stammeinlage von S 475.000,--

Weitere Gesellschafterin der B. ist die PGmbH, ihr Geschäftsanteil entspricht einer voll bezahlten Stammeinlage von S 25.000,--

Die B. ist Eigentümerin der Liegenschaft EZ. xxx F.,....

Die GruppeL beabsichtigt, diese Liegenschaft zu erwerben und darauf ein Kaufhaus zu errichten und zu betreiben.

Die GruppeL entrichtet ein Gesamtentgelt von S 81 Mio (.....) zum Stichtag 30. 06. 1995.

Planung und Errichtung des Gebäudes erfolgen auf Risiko der GruppeL und durch diese selbst, RAG und B. verpflichten sich, die zur Erlangung der behördlichen Genehmigungen notwendige Unterstützung zu leisten.

Die Abwicklung erfolgt im Rahmen des mit der Firma T. abgestimmten Gesamtkonzeptes vom 18.05.1995, welches durch diesen Rahmenvertrag und die darin erwähnten, integrierte Bestandteile bildenden Einzelverträge umgesetzt und teilweise abgeändert wird.

Die LKG trägt das Risiko der abgabenrechtlichen Anerkennung dieses Gesamtkonzeptes.

I. 1.) B. und die LKG schließen einen Kaufvertrag über die Liegenschaft EZ. xxx F., gemäß dem Kaufvertrag Beilage ./1.

Die Unterfertigung erfolgt gleichzeitig mit diesem Rahmenvertrag.

Als Kaufpreis wird der Verkehrswert entsprechend dem Bewertungsbericht des Herrn Baumeister Ing. E. F vom 17. 08 1995 zugrundegelegt. Die RAG erklärt, daß nicht gegenüber Dritten, insbesondere nicht gegenüber der Finanzverwaltung, davon abweichende höhere Verkehrswerte in bezug auf den Grundwert angegeben wurden.

Die LKG und die B. schließen über die Liegenschaft EZ. xxx F.,, einen Mietvertrag gemäß Beilage ./2.

Die Vertragsunterfertigung erfolgt vierzehn Tage nach Unterfertigung dieses Rahmenvertrages.

II. 1). Die B. errichtet im Auftrag und nach den Weisungen der GruppeL auf der Liegenschaft EZ. xxx F.,, einen Geschäftsbau entsprechend dem zu eingereichten Bauprojekt.

2.) Die B. und M1.. schließen über diesen Geschäftsbau einen Mietvertrag gemäß Beilage ./3.

Die Vertragsunterfertigung erfolgt unmittelbar nach Vorliegen der Rechtskraft von Flächenwidmung und aller öffentlich-rechtlicher Genehmigungen, welche für die Errichtung des Geschäftsbaues erforderlich sind.

III. 1.) Die RAG und der PGmbH bieten M1.. die Abtretung ihrer Geschäftsanteile an der B. gemäß Beilage ./4 an.

Die GruppeL bietet der RAG den Erwerb aller Geschäftsanteile an der B. gemäß Beilage ./5 an.

Die Errichtung der Anbote in Form von Notariatsakte erfolgt gleichzeitig mit der Unterfertigung dieses Rahmenvertrages.

2.) Der Abtretungsvertrag über die GmbH-Anteile wird bis zum Jahresende 2005 in Form eines Notariatsaktes errichtet.

3.) Die RAG und der PGmbH verpflichten sich, während der Laufzeit der Abtretungsanbote im Rahmen dieses Vertrages und im Umfange zur Verwirklichung des Gesamtkonzeptes bei Ausübung des Stimmrechtes in der B. und bei Weisungen gem. § 20 GmbH Gesetz an die

Geschäftsführer dieser Gesellschaft, allen Anordnungen und Verfügungen der Geschäftsführer der GruppeL Folge zu leisten.

4.) Die GruppeL verpflichtet sich, RAG und B. gegenüber Dritten aus der Erfüllung des Abs. 3.) dieses Vertragspunktes unter Verzicht auf das Recht der Aufrechnung schad- und klaglos zu halten und nach Vorlage aller Geschäftsunterlagen im Falle ordnungsgemäßer Erfüllung die Weisung zur Entlastung der Geschäftsführung zu erteilen.

.....

5.) Die RAG verpflichtet sich, nach Verkauf der Liegenschaft EZ. xxx F., die Geschäftsanteile an der B., welche derzeit von der PGmbH gehalten werden, zu erwerben. Durch diese Anteilsvereinigung soll die Abwicklung vereinfacht werden.

IV. 1.)

Die RAG und die B. verpflichten sich, und der LKG sowie der M1.. die uneingeschränkte wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Liegenschaft EZ. xxx ... F. sowie die Geschäftsanteile an der B. zu verschaffen.

2.)

Im Falle des Rücktrittes gilt folgendes:

RAG und B. sind zur ungeteilten Hand verpflichtet, den Kaufpreis für die Liegenschaft von S 30.170.000,00 und die anteiligen Immobilienmaklerprovisionen, beides verzinst, Zug um Zug gegen Rückübertragung der Liegenschaft mit gegenüber dem Kaufvertragsdatum unverändertem Lastenstand zurückzuerstatten.

.....

V. 1.) Der in der Präambel erwähnte Gesamtkaufpreis von S 81 Mio wird durch die vorstehenden Einzelverträge wie folgt berichtigt:

Laut der von der KPMG Alpen-Treuhand GmbH hinsichtlich der Positionen „Rückstellungen“ und „Verbindlichkeiten“ geprüften Zwischenbilanz zum 30.06.1995 der B. bestanden Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände

von Kassenbestand, Guthaben bei Banken	S S	189.576,23 1.834,50	
	S	191.410,73	
- Rückstellungen - Verbindlichkeiten	S S	80.325,-- 72.441.080,40	
Saldiert ergeben sich			-S 72.329.994,67

2.) Durch den Erwerb der Geschäftsanteile der B. übernimmt die GruppeL den Überhang der Passiva über die Aktiva, weiters leistet sie einen Abtretungspreis von S 670.005,33 für die GmbH-Anteile und es kann die RAG noch zusätzlich eine Honorarforderung wie unten von S 7.533.000,00 an die B. stellen.

3.) Die Entrichtung des Gesamtkaufpreises gemäß Abs. 1.) wird wie folgt dargestellt:

„Die Vertragsteile gehen von einem wirtschaftlichen Grundstückswert von aus	S	81.000.000,00
Hievon ist der Überhang der Passiva über die Aktiva, wie oben dargestellt abzuziehen	-S	72.329.994,67
Als Abtretungspreis für die GmbH-Anteile wurde der Betrag von vereinbart.	- S	670.005,33

<i>Die RAG ist berechtigt, für ihre bisher erbrachten Leistungen in Zusammenhang mit der Entwicklung deseingereichten Bauprojektes ein Honorar in Höhe von S 8.000.000,00 in Rechnung zu stellen. Da mittlerweile aber von der B. der von der RAG zu tragende Anteil von einem Drittel der Immobilienmaklerprovision, welche die D..... in Rechnung gestellt hat, bezahlt wurde, verringert sich die Honorarforderung von S 8.000.000,00 um die anteilige Maklerprovision von S 466.667,00 auf S 7.533.333,00.</i> <i>Diese verringerte Honorarforderung von ist ebenfalls auf den wirtschaftlichen Gesamtkaufpreis anzurechnen. Ebenso abzuziehen ist der Rückersatzanspruch für den Drittanteil der Immobilienmaklerprovision wie oben von</i>	- S	
	-S	7.533.333,00
<i>466.667,00</i>		

<i>womit der wirtschaftliche Gesamtkaufpreis zur Gänze getilgt ist</i>	S	<i>0.000.000,00</i>
--	---	---------------------

.....
VI.....

3.) Kosten und öffentliche Abgaben sind in den Einzelverträgen geregelt. Die Vertragsteile gehen davon aus, daß dieser Vertrag keine Grunderwerbsteuer auslöst. Sollte wider Erwarten Grunderwerbsteuer vorgeschrieben werden, so ist diese von der LKG zu tragen.

4.) Die Vertragsteile verpflichten sich, den Inhalt dieses in zwei Urschriften errichteten Rahmenvertrages streng geheim zu halten.

Die Vertragsteile vereinbaren, die jeweils für sie bestimmte Urschrift einem zur Verschwiegenheit verpflichteten, berufsmäßigen Parteienvertreter zu übergeben. Sie verpflichten sich, von diesen Urschriften keine Kopien anzufertigen und nur in den Kanzleiräumen ihres Parteienvertreters in die Urschriften Einsicht zu nehmen".

Unterfertigt wurde der Rahmenvertrag lt. vorliegender Abschrift lediglich von L. für die Rechtsvorgängerin und von der RAG, wobei zu bemerken ist, dass L. auch selbstständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der M1 und in der Folge auch der M2 war. Der Mietvertrag zwischen M2 und der B. wurde auf Seite der M2 ebenfalls von L. unterfertigt.

Im Mietvertrag vom 22./28. Oktober 1996, abgeschlossen zwischen der Rechtsvorgängerin und der B., wurde unter Pkt. "I. Mietgegenstand" übereinstimmend festgestellt, dass mit diesem Mietvertrag ein zeitlich begrenztes Benützungsverhältnis zugunsten der Mieterin für Errichtung und Bestand eines Geschäftsbaues als Superädifikat begründet werde.

Unter "Pkt VI. Rückstellung" ist ausgeführt, dass das Gebäude sowie auf Kosten der Mieterin durchgeführte Änderungen oder Verbesserungen bei Beendigung des Mietverhältnisses nach Wahl der Vermieterin entweder auf Gefahr und Kosten der Mieterin zu entfernen und der frühere Zustand wieder herzustellen oder das Gebäude zu belassen sei; es gehe in diesem Fall entschädigungslos in das Eigentum der Vermieterin über.

Zu den vereinbarten Abtretungen der Geschäftsanteile an der B. wurde lediglich ein Entwurf des Abtretungsanbotes, nicht aber das im Rahmenvertrag ebenfalls angeführte Anbot auf Erwerb der Geschäftsanteile, vorgelegt.

In der an das Finanzamt Linz gerichteten Selbstanzeige vom 22. Mai 2003 wurde ua. dargelegt, dass der Pachtzins für die Rückverpachtung der Liegenschaft an die Verkäuferin, die B., in Höhe von S 1.500.000,00 jährlich in keiner angemessenen Relation zu dem zwischen den Vertragsparteien übereinstimmend angenommenen Wert der Liegenschaft stünde. Beide Verträge gemeinsam (Liegenschaftskaufvertrag und Pachtvertrag) führten in wirtschaftlicher Betrachtungsweise dazu, dass nach wie vor das wirtschaftliche Eigentum an der Liegenschaft bei der B. liege und der ursprünglich gezahlte Kaufpreis samt Nebenkosten als Darlehen zu würdigen sei.

Weiters sei die im Mietvertrag zwischen B. und M2 über das Geschäftshaus vereinbarte umsatzbezogene Miete zu gering, der Mindesthauptmietzins für die ersten 60 Monate aber zu hoch angesetzt worden. Insgesamt liege aber ein fremdübliches Mietverhältnis vor. Bei der M2 ergebe sich daraus für die Jahre 1997 bis 2001 eine Gewinnauswirkung.

Aus der Selbstanzeige bzw. aus den bezughabenden mit Eingabe vom 13. April 2005 an den UFS übermittelten Abschriften der berichtigten Körperschaftsteuererklärungen 1997 bis 2001 ergab sich bei der M2 für das Jahr 1997 eine Gewinnerhöhung von S 1.676.415,83, für das Jahr 1998 von S 10.543.949,29, für das Jahr 1999 von S 8.283.131,00, für das Jahr 2000 von S 601.644,28 und für das Jahr 2001 von S 125.666,91, wobei die Körperschaftssteuer für 1997 bis 1999 mit Bescheide vom 31. Jänner 2001 und 7. August 2001 insgesamt in Höhe von € 506.613,66 bereits zu gering festgesetzt worden war.

Nach einer Stellungnahme am 16. Juni 2003 durch die Leitner + Leitner GmbH & Co KEG mit welcher diese die in der Selbstanzeige vertretene Ansicht bekräftigte, nahm das FAG das Grunderwerbsteuerverfahren betr. den gegenständlichen Kaufvertrag vom 12. Dezember 1995 mit "Bescheid im gemäß § 303 wiederaufgenommenen Verfahren" vom 26. September 2003 von Amts wegen wieder auf und setzte gegenüber der Rechtsvorgängerin die Grunderwerbsteuer nunmehr ausgehend von der Gegenleistung lt. Rahmenvertrag von S 81.000.000,00 zuzüglich USt von S 529.144,00 Grunderwerbsteuer in Höhe von € 207.373,39 (S 2.853.520,00) fest.

Die Wiederaufnahme wurde damit begründet, dass dem Finanzamt erst am 23.5.2003 ein auch am 12. Dezember 1995 abgeschlossener Rahmenvertrag zur Kenntnis gebracht worden sei, dem eindeutig zu entnehmen sei, dass für den Erwerb der oa. Liegenschaft eine Gesamtgegenleistung von S 81.000.000,- vereinbart worden sei. Diese Gegenleistung entspreche auch dem nach der Aktenlage unstrittigen und durch den Kaufpreis bei einer späteren Veräußerung gestützten tatsächlichen Verkehrswert. Der Behauptung, die Gegenleistung für den gegenständlichen Liegenschaftserwerb wäre infolge einer tatsächlich stattgefundenen Sicherungsübereignung nur der oa. Kaufpreis, werde kein Glauben

geschenkt, da in diesem Fall der Inhalt des Rahmenvertrages mit seiner detaillierten Darstellung, wie das Gesamtentgelt zu berichtigen sei, in weiten Teilen sinnwidrig wäre.

In der gegen diesen im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Bescheid vom 26. September 2003 er hob die Rechtsvorgängerin Berufung und beantragte dessen ersatzlose Aufhebung sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

In der Begründung der Berufung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass sich der Kaufpreis für die Liegenschaft - aufgrund der im Innenverhältnis bereits gesellschafterähnlichen Stellung - unstrittig in Abweichung vom tatsächlichen Wert - nämlich nur etwas über dem Buchwert von ATS 27,7 Mio - der Liegenschaft festgelegt worden sei. Der Kaufpreis habe sich an den Finanzierungserfordernissen in der B. orientiert.

Ertragsteuerlich sei der Verkauf aufgrund des nicht fremdüblichen Kaufpreises nicht anerkannt worden. Das Grundstücksgeschäft sei entsprechend den Einkommensteuerrichtlinien als Finanztransaktion in Form eines Darlehens mit Sicherungsübereignung qualifiziert worden. Diese bereits in der Selbstanzeige dargestellte ertragsteuerliche Würdigung des Liegenschaftsverkaufes sei auch vom Finanzamt Linz geteilt worden.

Einzuräumen sei, dass in der Präambel des Rahmenvertrages der Erwerb der Liegenschaft und die Errichtung eines Gesamtentgeltes von ATS 81 Mio ausdrücklich angeführt seien. Dies sei allerdings nur die Festlegung der wirtschaftlichen Absichten und Folgen aus den noch näher im Rahmenvertrag geregelten individuellen Rechtsgeschäften gewesen. Diese Rechtsgeschäfte bestünden in dem streitgegenständlichen Liegenschaftskaufvertrag (Punkt I), in der Vereinbarung über einen zukünftig abzuschließenden Mietvertrag (Punkt 11), Regelungen betreffend Errichtung eines Geschäftsgebäudes durch die B. (Punkt 11 und IV) und vor allem in der Einräumung von Abtretungsanboten hinsichtlich der Anteile an B. zu einem bereits im Vertragsabschlußzeitpunkt ausverhandelten und festgelegten Kaufpreis samt Nebenabreden bzgl. Einflussrechten etc. (Punkt 111 und V).

Das im Rahmenvertrag erwähnte Gesamtentgelt in Höhe von ATS 81 Mio sei nie als Gegenleistung für den zwischen der B. und der Rechtsvorgängerin durchgeföhrten Grundstücksverkauf vereinbart worden. Das Gesamtentgelt habe sich auf den in der B. befindlichen realen Schuldenüberhang (unter Außerachtlassung des aktivseitig vorhandenen Grundstückswertes) bezogen und sei von der GruppeL (wirtschaftlich) durch Übernahme der Anteile an der B. entrichtet worden (vgl zB auch Punkt V/2 des Rahmenvertrages: *"Durch den Erwerb der Gesellschaftsanteile der B. GmbH übernimmt die GruppeL diesen Überhang der Passiva ..."*). Die (wirtschaftliche) Übernahme der Anteile an der B. sei weiters nicht durch die Rechtsvorgängerin erfolgt sondern von einer davon verschiedenen Konzerngesellschaft (M2, nach diversen Umgründungsvorgängen nunmehriger Rechtsnachfolger S. GmbH).

Die Festlegung des Gesamtentgeltes habe sich demnach auf die Höhe des Schuldenbestandes

und die Festlegung des Kaufpreises für die Anteile an der grundstücksbesitzenden Gesellschaft bezogen, nicht aber auf das Grundstück selbst, wie dies offenbar die Finanzbehörde annehme. Der durch den Kauf der Anteile an der grundstücksbesitzenden Gesellschaft wirtschaftlich bewirkte mittelbare Erwerb des Grundstückes, stelle jedoch keinen Erwerbsvorgang gem § 1 Abs 1 GrEStG dar, da ansonsten der dafür vorgesehene Sondertatbestand des § 1 Abs 3 GrEStG ohne Anwendungsbereich wäre. Gleichzeitig können die in der grundstücksbesitzenden Gesellschaft vorhandenen Schulden nicht als Gegenleistung für den (mittelbaren) Grundstückserwerb angesehen werden. Auch sei nicht ersichtlich wie der in der B. vorhandene Schuldenbestand allenfalls als Gegenleistung iZm dem zwischen B. und der Rechtsvorgängerin durchgeführten Grundstücksverkauf gewertet werden könnte.

Die Finanzbehörde habe ihre Entscheidung lediglich auf bestimmte Passagen des Rahmenvertrages gestützt, ohne jedoch im Detail zu erkunden welche Vorgangsweise und Rechtsgeschäfte zu welchen Konditionen von den Vertragsparteien vereinbart worden sei. Bei der Auslegung von Verträgen sei jedoch nicht an dem buchstäblichen Sinne des Ausdruckes zu haften, sondern die Absicht der Parteien zu erforschen (vgl Fellner, Grunderwerbsteuergesetz, § 1 Rz 26). Absicht sei es aber nach den vorliegenden Vereinbarungen gewesen, den Grundstückserwerb mittelbar durch Erwerb der Anteile an der grundstücksbesitzenden Gesellschaft zu vollziehen (bei jeder anderen Betrachtungsweise wäre die Vereinbarung der Abtretungsanbote für die Gesellschaftsanteile ja ohne erkennbaren Sinn). Dieser Vorgang sei jedoch wie oben bereits erwähnt - nicht unter § 1 Abs 1 GrEStG zu subsumieren.

Mit Abschluss des Rahmenvertrages sowie der Abtretungsanbote zu dem vereinbarten Preis von ATS 670.000,- seien die Einflussrechte von RAG im Hinblick auf die tatsächliche Entscheidungsfindung bei B. auf die GruppeL übergegangen. Die B. habe in wirtschaftlicher Betrachtungsweise seither sozusagen ein "verbundenes Unternehmen" der GruppeL dargestellt. So sei es auch zu erklären, dass die für den Kauf des Grundstücks vereinbarte Gegenleistung offensichtlich wesentlich unterhalb des tatsächlichen Wertes vereinbart werden konnte und zwischen fremden Dritten wohl nicht in dieser Form abgeschlossen worden wäre. Als Gegenleistung sei zur Bemessung der Grunderwerbsteuer aber nach einhelliger Auffassung lediglich die tatsächlich vereinbarte und nicht etwa eine angemessene, fremdübliche Gegenleistung heranzuziehen.

Dies werde auch durch das aktuelle BFH-Urteil vom 26.2.2003, 11 B 54/02, bestätigt, wonach bei Liegenschaftsübertragungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern (die "GruppeL" habe auf Grund der Abtretungsangebote bereits eine gesellschafterähnliche Stellung gehabt) die Grunderwerbsteuer auch dann vom vereinbarten Preis zu errechnen sei, wenn dieser unter dem tatsächlichen Verkehrswert liege.

Die von der Bw. beantragte Aussetzung der Einhebung wurde vom FAG bewilligt und die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS vorgelegt.

Auf Grund der Änderung des § 208 Abs. 2 BAO mit AbgÄG 2003 wurde das FAG mit Vorhalt vom 26. April 2005 ersucht über allfällige finanzstrafrechtliche Ermittlungen und Würdigungen zu berichten bzw. eine Stellungnahme abzugeben.

Dazu teilte das FAG dem UFS ua. mit, dass seitens der Strafbehörde keine finanzstrafrechtlichen Ermittlungen durchgeführt worden seien, zumal im Zeitpunkt der Einbringung der Selbstanzeige bereits Verjährung der Strafbarkeit eingetreten sei. Gemäß § 31 Abs. 1 FinStrG beginne die Verjährungsfrist, sobald die mit Strafe bedrohte Tätigkeit abgeschlossen sei oder das mit Strafe bedrohte Verhalten aufhöre. Im gegenständlichen Fall falle der Beginn der Verjährungsfrist mit dem Zeitpunkt der Erlassung des Grunderwerbsteuerbescheides vom 3. Dezember 1996 zusammen. Gemäß § 31 Abs. 2 FinStrG betrage die Verjährungsfrist 5 Jahre, somit sei die Verjährung der Strafbarkeit am 2. Dezember 2001 eingetreten.

Auch wenn hinsichtlich der Strafbarkeit bereits Verjährung eingetreten sei, sei die Festsetzung der Grunderwerbsteuer noch nicht verjährt. Gemäß § 207 Abs. 2 BAO betrage die Verjährungsfrist bei hinterzogenen Abgaben sieben Jahre. Für den Kaufvertrag vom 12. Dezember 1995 wäre die Verjährung am 31. Dezember 2002 eingetreten. Die Zustellung des Grunderwerbsteuerbescheides vom 3. Dezember 1996 sei als Amtshandlung anzusehen, die gemäß § 209 Abs. 1 BAO zur Verlängerung um ein Jahr führe. Demnach wäre die Verjährung erst am 31. Dezember 2003 eingetreten. Der mit Berufung angefochtene Wiederaufnahmebescheid sei aber vor diesem Stichtag, nämlich am 26. September 2003 ergangen.

Unbestritten sei, dass der gemeine Wert der Liegenschaft weit über dem im Kaufvertrag angeführten Kaufpreis liege. Dies werde auch durch den Weiterverkauf vom 22. August 2003 belegt. Als Kaufpreis sei für die Liegenschaft ein Betrag in Höhe von € 5.700.000,00 (S 78.433.710,00) vereinbart worden. Unbestritten sei auch, dass bei der Anzeige des grunderwerbsteuerpflichtigen Erwerbsvorganges (Kaufvertrag vom 12. Dezember 1995) lediglich die Abgabenerklärung und eine Kopie des Vertrages vorgelegt worden seien, nicht aber der Rahmenvertrag, dem die weiteren Leistungen zu entnehmen seien.

Nach Ansicht des Finanzamtes sei daher im konkreten Fall keine Verjährung eingetreten, da die Vorschreibung der Grunderwerbsteuer mittels Wiederaufnahme innerhalb der siebenjährigen Verjährungsfrist erfolgt sei.

Mit Eingabe vom 24. April 2006 legte die Bw. ua. die Jahresabschlüsse 1994 und 1995 der B. sowie eine Spezialvollmacht vor, mit welcher die Bw. die Leitner + Leitner GmbH & Co KEG ermächtigte, die Bw. gegenüber sämtliche Behörden im Rechtsmittelverfahren gegen den

gegenständlichen Grunderwerbsteuerbescheid zu vertreten, sowie Schriftstücke der Abgabenbehörde unter Ausschluss bestehender Zustellvollmachten in dieser Angelegenheit zu empfangen.

Weiter wendete sich die Bw. im Wesentlichen mit der Behauptung, dass es sich bei der in der Berufung vorgebrachten Rechtsanschauung, wonach die Grunderwerbsteuer bereits mit dem nunmehr aufgehobenen Bescheid richtig festgesetzt worden sei, zumindest um eine vertretbare Rechtsanschauung handle, was sowohl Vorsatz wie auch Fahrlässigkeit ausschließe, gegen die Stellungnahme des FAG.

Unter Bezugnahme auf die vorgelegten Jahresabschlüsse der B. hielt der Referent der Bw. im Rahmen des am 10. Mai 2006 stattgefundenen Erörterungsgespräches im Wesentlichen vor, dass wenn das Entgelt für die Liegenschaft FStr. tatsächlich nur S 30,170.000,00 betragen hätte, wäre der B. mit dem Verkauf der Liegenschaft das gesamte Anlagevermögen von jedenfalls über S 70 Mio gegen eine Leistung von rund S 30 Mio entzogen worden, was nach Ansicht des UFS auf Grund der Bestimmungen der §§ 82 und 83 GmbHG - soweit sich Erwerber der Liegenschaft oder Dritte nicht zu einem Leistungsausgleich verpflichtet haben - zu einem entsprechenden Rückzahlungsanspruch der Gesellschaft geführt hätte.

Dazu ersuchte der Referent die Bw um Vorlage der vollständigen Anbote lt. Pkt. III der Rahmenvereinbarung und hielt der Bw. weiters vor, dass der von der Bw. behaupteten Sicherungsübereignung im Rahmen einer "Sale und Lease Back" Vereinbarung die Vereinbarung im Rahmenvertrag entgegenstehe, wonach die Planung und Errichtung des auf der von der "GruppeL" erworbenen Liegenschaft geplanten Gebäudes auf Risiko der "GruppeL" (Präambel) und auf Weisung derselben (Pkt. II 1) zu erfolgen hatte.

Auf die Frage des Referenten, welche Vereinbarungen es mit den Gläubigern der B. gegeben habe, und ob die Kredite und Darlehen der verbundenen Unternehmen zurückbezahlt worden seien, erklärten die Vertreter der Bw. dass die Verbindlichkeiten gegen verbundene Unternehmen im Jahre 1996 nahezu zur Gänze zurückbezahlt worden seien.

Dazu wurde die Bw. ersucht, allfällige Vereinbarungen über die Rückzahlung dieser Kredite und Darlehen der verbundenen Unternehmen kurzfristig in Kopie nachzureichen sowie die Zahlungs- und Überweisungsbelege vorzulegen.

Der Vertreter der Bw. verwies auf das seinerzeitige Konzept des Steuerberaters. Es sei um den Erwerb der B., deren Geschäftsanteile von der GruppeL wirtschaftlich mit der Rahmenvereinbarung erworben worden seien, gegangen. Ziel sei der Erhalt der Verlustvorträge gewesen. Der Wert von S 81 Mio sei ein subjektiver Wert für Zwecke der Wertermittlung des Kaufpreises der B. gewesen. Die Schulden seien von der GruppeL lediglich wirtschaftlich, nicht aber zivilrechtlich übernommen worden. Die Übertragung des Grundstückes sei zur Absicherung erfolgt. Ob der Begriff Sicherungsübereignung hier

zivilrechtlich treffe, sei fraglich. Sozusagen als Faustpfand, wegen des wirtschaftlichen Erwerbes der Geschäftsanteile an der B. und zur Absicherung der Mittel die der B. für die Errichtung des Superädifikates sei die Liegenschaft zur Verfügung gestellt worden. Zur Frage der Verjährung bzw. einer allfälligen Abgabenhinterziehung vertrat das Finanzamt nunmehr, dass eine endgültige Beurteilung der Strafbarkeit nicht gegeben sei. Es seien dazu noch weitere Erhebungen erforderlich.

Weiters meinte das FAG unter Hinweis auf die Tatsache, dass eine Selbstanzeige erfolgt sei, im Wesentlichen, es wäre den beteiligten Personen unbenommen gewesen den Rahmenvertrag vorzulegen, wozu sie auch verpflichtet gewesen wären. Weiters verwies das FAG auf die Bestimmungen des Punktes VI. 3. des Rahmenvertrages.

Dazu erklärte der Vertreter der Bw., dass es nicht zulässig sei, aus der Selbstanzeige abzuleiten, dass Vorsatz gegeben gewesen wäre. Hätte man Grunderwerbsteuer vermeiden wollen, hätte man sie zur Gänze vermieden, indem man nur die Geschäftsanteile erworben hätte. Es sei denkbar, dass der Rahmenvertrag nicht vorgelegt worden sei, weil er für die Grunderwerbsteuer als nicht relevant angesehen worden sei. Zur Klausel des Rahmenvertrages Punkt VI, Punkt 3 sei zu sagen, dass hier keine Aussage über die Bemessungsgrundlage getroffen worden sei. Diese Aussage beziehe sich wohl auf die Frage der Grunderwerbsteuerpflicht des Rahmenvertrages, der ja vor dem Kaufvertrag abgeschlossen worden sei.

In einer weiteren Stellungnahme vom 31. Mai 2006 erklärte die Bw., dass ihr das Abtretungsangebot der GruppeL an die RAG über den Erwerb der Geschäftsanteile an der B. nicht zur Verfügung stehe.

Kreditverträge bzw. Rückzahlungsvereinbarungen in Zusammenhang mit der Tilgung der Verbindlichkeiten gegen verbundene Unternehmen (RLGmbH) lägen ihr nicht vor. Die ursprünglichen Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen hätten im Jahr 1995 in Höhe von S 43.800.000,00 gegenüber der RLGmbH bestanden. Im Jahr 1996 sei diese Verbindlichkeit zur Gänze getilgt worden, wobei die Finanzierung dieser Tilgungszahlung zum Teil aus dem Erhalt des Kaufpreises für den Liegenschaftsverkauf in Höhe von S 30.170.000,00 und zum Teil aus einer Ausweitung der Kreditaufnahme gegenüber der GiroCredit Bank erfolgt sei. Es habe sich hier lediglich um einen bilanzmäßigen Passivtausch (Verbindlichkeit gegenüber RLGmbH an Verbindlichkeiten gegenüber GiroCredit Bank) gehandelt.

Weiters hielt die Bw. an ihrer Ansicht fest, dass die im Rechtsmittelverfahren vertretene Rechtsauffassung, wonach ausschließlich der zwischen der B. und der Rechtsvorgängerin abgeschlossenen Liegenschaftskaufvertrag mit einem Kaufpreis von S 30.170.000,00 relevant sei, als vertretbar erachtet werden müsse. Diese vertretbare Rechtsansicht bestimme auch

den Umfang der gemäß § 119 BAO bestehenden Offenlegungspflicht. Die von der Finanzbehörde vertretene Ansicht, dass die Bw. auch bei einer abweichenden Rechtsanschauung den Rahmenvertrag zur Würdigung der Grunderwerbsteuer vorzulegen gehabt hätte, sei daher unrichtig.

Weiters meinte die Bw., dass bei genauer Analyse des Wortlautes der Kostentragungsklausel unter Pkt. VI.3. des Rahmenvertrages, die offenbar von der Finanzbehörde getroffene Unterstellung, dass die Parteien es für möglich gehalten hätten, dass ein Betrag von S 81.000.000,00 zu unterwerfen gewesen wäre, unrichtig sei.

In dem beigefügten Jahresabschluss der B. zum 31. Dezember 1996 ist ausgeführt, dass auf Grund des mit der M2 abgeschlossenen Bestandvertrages mit einem monatlichen Mietentgelt von S 1.676.415,80 gerechnet werden könne und sich diese Gesellschaft dazu verpflichtet hätte, Mietvorauszahlungen in Höhe von S 30.000.000,00 zu leisten. Auf Grund dieses langfristig wertgesicherten Ertrages und auf Grund der Tatsache, dass für die Gesellschaft jährlich nur noch Zinsaufwendungen und allgemeine Verwaltungsaufwendungen anfielen, liege keine insolvenzrechtlich beachtliche Überschuldung der Gesellschaft vor.

Hinweise auf Leistungen neben dem Kaufpreis für die Liegenschaft FStr. gehen nicht hervor.

Aus dem Körperschaftssteuerakt der M2, in welchen der UFS ua. Einsicht genommen hat, geht hervor, dass das Finanzamt Linz ein amtsinternes Gutachten zur Wertermittlung der gegenständlichen Liegenschaft in Auftrag gegeben hat, aus welchem hervorgeht, dass der vom Gutachter lt. Konzeptes der T. vom 18. Mai 1995 unterstellte Bodenwert zwar den grundsätzlichen Marktgegebenheiten entspreche. Grundstücke in Einkaufsstraßen seien aber immer soviel Wert, als die Gebäude, die sie tragen vermögen, an Rendite abwerfen.

Der angemessene Bodenwert betrage S 41.303.063,00, jedenfalls zwischen S 38 und 45 Mio. Die in der Selbstanzeige von der steuerlichen Vertretung dargestellten Ansichten wurden sowie die berichtigten Erklärungen der M2 lt. vorliegenden Aktenlage seitens des Finanzamtes Linz grundsätzlich anerkannt.

Mit Eingabe vom 18. Juli 2007 wurde dem UFS seitens des FAG ein Konvolut von Email-Ausdrucke betreffend die Prüfung, ob im Zusammenhang mit der Verjährungsbestimmung des § 31 Abs. 3 FinStrG eine Strafbarkeit noch gegeben sei, übermittelt.

Aus den vorgelegten Email-Ausdrucken geht hervor, dass das FAG die Ansicht vertrat, dass aus der an das Finanzamt Linz gerichteten Selbstanzeige vom 23. Mai 2003 kein vorsätzliches Finanzvergehen erweisbar sei.

Unter Vorhalt dieser vom FAG getroffenen Feststellung sowie insbesondere der Stellungnahme der Bw. vom 31. Mai 2006 hielt der UFS dem FAG in einer dazu beim UFS stattgefundenen Besprechung vor, dass nach Ansicht des Referenten auf Grund der vorliegenden Aktenlage

hinsichtlich einer allfälligen Verkürzung der Grunderwerbsteuer von einer Nachweisbarkeit des Vorsatzes ebensowenig ausgegangen werden könne, wie bei der sachlich bezughabenden Verkürzung der vom Finanzamt Linz zu erhebenden Abgaben.

In der Folge beantragte das FAG ohne weitere Begründung und nähere Konkretisierung die Zeugeneinvernahme der Beteiligten, insbesondere der Personen, die seinerzeit den Kaufvertrag und den Rahmenvertrag als Zeichnungsberechtigte unterfertigt haben.

Die in der Berufung beantragte mündliche Verhandlung wurde von der Bw. mit ihrer Eingabe vom 31. Mai 2006 zurückgenommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zur Wiederaufnahme:

Nach § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gemäß § 305 Abs. 1 BAO steht die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz außer in hier nicht zutreffenden Fällen des Abs. 1 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.

Bei einer Berufung gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen durch das gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständige Finanzamt ist Sache, über welche die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 2 BAO zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. Unter Sache ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hatte. Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid wie dem der Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens von Amts wegen wird die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde.

Aufgabe der Berufungsbehörde bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist es daher, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den vom Finanzamt gebrauchten Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmsgrund nicht vor oder hat dieses die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt, muss die Berufungsbehörde den vor ihr bekämpften Wiederaufnahmbescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben. Am Finanzamt liegt es dann, ob es etwa von der Berufungsbehörde entdeckte andere Wiederaufnahmegründe aufgreift und zu einer (auch) neuerlichen Wiederaufnahme heranzieht (siehe VwGH 22.11.2006, 2003/15/0141; 17.4.2008, 2007/15/0062).

Das FAG hat die Wiederaufnahme ausschließlich auf die, dem Rahmenvertrag zu entnehmende Vereinbarung über eine Gesamtgegenleistung von S 81.000.000,00, die Tatsache, dass diese Gegenleistung dem tatsächlichen Verkehrswert der Liegenschaft entspreche und darauf, dass wenn die Gegenleistung für den gegenständlichen Liegenschaftserwerb infolge einer tatsächlich stattgefundenen Sicherungsübereignung nur der oa. Kaufpreis wäre, der Inhalt des Rahmenvertrages mit seiner detaillierten Darstellung, wie das Gesamtentgelt zu berichtigen sei, in weiten Teilen sinnwidrig wäre, gestützt.

Eine Wiederaufnahme auf Grund dieses Tatsachenkomplexes war aber nicht zulässig, weil diese Feststellungen, wie in der Folge dargestellt, nicht zu einer gegenüber dem aufgehobenen Bescheid anderen Festsetzung der Grunderwerbsteuer führen konnten.

Zur Grunderwerbsteuer

Gemäß § 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG 1987 unterliegen Kaufverträge, die sich auf inländische Grundstücke beziehen, der Grunderwerbsteuer.

Nach § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

§ 5 GrEStG 1987 lautet auszugsweise wie folgt:

(1) Gegenleistung ist

1. bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen,

(2) Zur Gegenleistung gehören

1. Leistungen, die der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer neben der beim Erwerbsvorgang vereinbarten Gegenleistung zusätzlich gewährt,
2. Belastungen, die auf dem Grundstück ruhen, soweit sie auf den Erwerber kraft Gesetzes übergehen, ausgenommen dauernde Lasten.

(3) Der Gegenleistung sind hinzuzurechnen

1. Leistungen, die der Erwerber des Grundstückes anderen Personen als dem Veräußerer als Gegenleistung dafür gewährt, daß sie auf den Erwerb des Grundstückes verzichten,

2. Leistungen, die ein anderer als der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer als Gegenleistung dafür gewährt, daß der Veräußerer dem Erwerber das Grundstück überläßt.
 (4)....."

Was Gegenleistung ist, wird im § 5 GrEStG nicht erschöpfend aufgezählt. Überall dort, wo die Grunderwerbsteuer von der Gegenleistung zu berechnen ist, weil eine solche vorliegt und ermittelt werden kann, bildet nur jede denkbare Leistung, die für den Erwerb des Grundstückes vom Erwerber versprochen wird, Teil der Bemessungsgrundlage (Fellner, Grunderwerbsteuer – Kommentar, Rz 4 zu § 5 GrEStG).

Als Gegenleistung gemäß § 5 Abs. 1 GrEStG kommen somit grundsätzlich Leistungen des Käufers, die sich im Vermögen des Verkäufers auswirken, allenfalls auch solche an Dritte, aber auch Leistungen Dritter in Frage (siehe VwGH 21.11.1985, 84/16/0093).

Leistungen verlieren durch ihre Erbringung an Dritte nicht grundsätzlich ihren Charakter als Gegenleistung, doch ist, wenn sie auch von den Tatbeständen des § 5 Abs 3 GrEStG nicht erfasst werden, stets entscheidend, ob sie für den Erwerb des Grundstückes erbracht werden. Die vertragliche Übernahme von Leistungen, sei es gegenüber dem Vertragspartner oder einem Dritten durch den Erwerber, stellt eine Gegenleistung im Sinne des § 5 Abs 1 Z 1 GrEStG dar (Fellner, aaO., Rz 12 zu § 5 GrEStG).

Entscheidend für die Qualifikation einer Leistung als Gegenleistung iSd § 5 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 ist, dass die Verpflichtung zur Leistung auf den Erwerb des Grundstücks in dem Zustand, in dem es zum Erwerbsgegenstand gemacht wurde, bezogen ist. Erwerbsgegenstand und Gegenleistung müssen danach final verknüpft sein (Fellner, aaO., Rz 9 zu § 5 GrEStG).

Zur Beantwortung der Frage, ob eine Leistung Gegenleistung ist, ist der innere Zusammenhang der Leistung mit dem Grundstückserwerb maßgebend.

Im Allgemeinen gilt also für den Umfang der Gegenleistung der Grundsatz, dass dasjenige Entgelt oder Teilentgelt, welches nicht für den Erwerb eines Grundstückes geleistet wird, auch nicht zur Gegenleistung zählt. Gegenleistungen, die der Erwerber nicht für den Erwerb des Grundstückes, sondern für andere Leistungen des Veräußerers erbringt, gehören also nicht zur Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer, dies allerdings nur dann, wenn solche Gegenleistungen mit dem Grundstück in keinem unmittelbaren Zusammenhang stehen (Fellner, aaO., Rz 16 zu § 5 GrEStG).

Der Gegenleistungsbegriff ist sachbezogen auf das Grundstück zu werten (Fellner, aaO., Rz 12 zu § 5 GrEStG).

Der Umstand, dass die künftige Nutzung des Übertragungsgegenstandes durch den Erwerber Gewinne oder Verluste erwarten lässt, erhöht oder vermindert allein den (Ertrags-)Wert dieses

Gegenstandes (der Leistung des Veräußerers), nicht aber den Wert der Gegenleistung des Erwerbers (Fellner, aaO., Rz 11 zu § 5 GrEStG).

Der Gegenleistungsbegriff des § 5 Abs.1 Z. 1 GrEStG deckt sich weitgehend mit dem Kaufpreisbegriff der §§ 1053 ff ABGB. Demnach muss der Kaufpreis bestimmbar sein, welcher aus einem nominellen Kaufpreis und zusätzlich aus übernommenen Leistungen des Käufers bestehen kann.

Grundsätzlich gehören auch Leistungen an Dritte, die dem Veräußerer obliegen, aber auf Grund der Parteienabrede vom Erwerber getragen werden müssen, sich also im Vermögen des Veräußerers und zu dessen Gunsten auswirken, zur Gegenleistung. Zur Gegenleistung gehört also auch die Übernahme von Schulden durch den Käufer, die sich im Vermögen des Verkäufers zu dessen Gunsten auswirkt. Schuldübernahmen einer auf der Liegenschaft hypothekarisch sichergestellten Forderung als Kaufpreis oder sonstige Leistung gehören also neben dem Kaufpreis zur Gegenleistung nach dem GrEStG 1987. Verpflichtet sich also der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer gegenüber, eine Schuld zu übernehmen und den vereinbarten Kaufpreis zu zahlen, so ist die Schuldübernahme eine sonstige Leistung im Sinn des § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG 1987, wenn sie ohne Anrechnung auf den Kaufpreis erbracht wird. So bilden übernommene Darlehen als sonstige (zusätzliche) Leistung die Gegenleistung bzw. einen Teil derselben. Dabei ist das zwischen den Vertragsteilen bestehende Innenverhältnis maßgeblich, d.h., die Schuldübernahme ist dann bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen, wenn sich der Käufer vertraglich verpflichtet hat, den Verkäufer bezüglich dieser Verbindlichkeit schad- und klaglos zu halten (Fellner, aaO, Rz 69 zu § 5 GrEStG 1987).

Fraglich ist gegebenen Fall vor allem, ob die in der Präambel des Rahmenvertrages in Folge der deklarierten Absicht der GruppeL, die Liegenschaft EZ xxx F. zu erwerben und darauf ein Kaufhaus zu errichten und zu betreiben, abgegebene Erklärung der GruppeL, ein Gesamtentgelt von S 81.000.000,00 zum Stichtag 30. Juni 1995 eine Festlegung der Gegenleistung (des Kaufpreises) für den Erwerb dieser Liegenschaft darstellt.

Der gegenständliche Rahmenvertrag und die dazugehörigen Einzelverträge sind entsprechend der Bestimmungen des § 914 ABGB auszulegen, wonach bei Auslegung von Verträgen nicht an dem buchstäblichen Sinne des Ausdrucks zu haften ist, sondern die Absicht der Parteien zu erforschen und der Vertrag so zu verstehen ist, wie es der Übung des redlichen Verkehrs entspricht.

Dass sich die Vertragsparteien über den Wert der Liegenschaft in Höhe von S 81.000.000,00 einig waren, ist unbestritten.

Ebenso geht aus der Vereinbarung hervor, dass die "GruppeL" über diese Liegenschaft verfügen wollte.

Es muss aber den beteiligten Parteien grundsätzlich unbenommen bleiben, wie bzw. durch welche Rechtsgeschäfte sie diese Absicht umsetzen.

Im gegebenen Fall sah der Rahmenvertrag diese Umsetzung durch die im Pkt. III angeführte besondere Regelung der Verfügungsmacht über die Geschäftsrechte an der B. durch die "GruppeL" und durch den Erwerb des Eigentums an der gegenständlichen Liegenschaft durch die Rechtsvorgängerin um einen Kaufpreis von S 30.170.000,00 vor.

Ausdrücklich ist im Rahmenvertrag festgelegt, dass die RAG und die B. der LKG sowie der M1 die uneingeschränkte wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Liegenschaft FStr. sowie die Geschäftsanteile der B. zu verschaffen hat.

Beim Kaufpreis von S 30.170.000,00 handelt es sich dabei um den innerhalb des Rahmenvertrages zwischen der B. als Verkäuferin und der Rechtsvorgängerin tatsächlich vereinbarten Barpreis, welcher lt. Rahmenvertrag im Falle eines Rücktrittes auch rückzuerstatten war.

Es handelt sich hier nicht um die Angabe eines faschen Kaufpreises zur Verkürzung der Grunderwerbsteuer, sondern um den Erwerb der Liegenschaft zu einem nicht fremdüblichen Kaufpreis durch die zur "GruppeL" gehörigen Rechtsvorgängerin von der mit dieser durch den Rahmenvertrag und den dazu gehörigen Einzelverträgen faktisch verbundenen, bereits der "GruppeL" zuzurechnenden B..

Wenn der Rahmenvertrag nun festlegt, dass die GruppeL ein Gesamtentgelt von S 81.000.000,00 entrichtet und dazu unter Pkt. V. ausführt, wie dieser Gesamtkaufpreis zu entrichten ist, so liegt darin nicht die Bestimmung des (nominellen) Kaufpreises für die Liegenschaft im Rahmen des Kaufvertrages, also der Einigung über Kaufgegenstand und Preis zwischen der B. und der Rechtsvorgängerin, sondern eine grundsätzliche Einigung auf einer übergeordneten Ebene.

Dies zeigt sich schon allein dadurch, dass der zwischen der B. und der Rechtsvorgängerin vereinbarte und tatsächlich geleistete Barpreis darin gar keine Berücksichtigung findet.

Ungeachtet dessen ist zu prüfen, ob auch sonstige im Leistungsgeflecht des Rahmenvertrages und der dazugehörigen Einzelverträge zu erbringenden Leistungen einschließlich der im Rahmen des Gesamtpreises vereinbarte Leistungen in einem derart sachlichen Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes stehen, dass sie zur Gegenleistung für den Grundstückserwerb gehören.

In Zusammenhang mit der Gesamtkaufpreisvereinbarung nennt der Rahmenvertrag die Übernahme des Überhangs der Passiva über die Aktiva in Höhe von S 72.329.994,67 durch

den Erwerb der Geschäftsanteile und die Leistung des Abtretungspreise von S 670.005,33 für die Geschäftsanteile an der B. .

Diese Leistungen wären als sonstige Leistungen im Sinne des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG allenfalls dann als Gegenleistung zu berücksichtigen, wenn sie sich im Vermögen der Verkäuferin auswirken würden.

Dass sich der Abtretungspreis für die Geschäftsanteile an der B. nicht im Vermögen der B. selbst auswirkt, bedarf keiner weiteren Begründung.

Die Schuldübernahme durch den Erwerb der Geschäftsanteile an der B. würde sich dann im Vermögen der Verkäuferin auswirken, wenn sich die Erwerberin der Geschäftsanteile oder ein Dritter verpflichtet hätte, die B. bezüglich dieser Verbindlichkeit schad- und klaglos zu halten oder ihr die zur Abdeckung erforderlichen Mittel zuzuschließen.

Eine solche vertragliche Verpflichtung geht aus der Gesamtkaufpreisvereinbarung in der Rahmenvereinbarung nicht hervor und ist auf Grund der Aktenlage aus den folgenden Gründen auch nicht zu vermuten.

Im Zuge des Erörterungsgespräches wurde die Bw. aufgefordert, die vollständigen Anbote über die Abtretung der Geschäftsanteile der B., die Vereinbarungen mit den Gläubigern der B. offen zu legen und Angaben über die Rückzahlung der Kredite und Darlehen der B. zu machen.

Dazu wurde bereits im Zuge des Erörterungsgespräches von den Vertretern der Bw. erklärt, dass die Rückzahlung der Verbindlichkeiten gegen verbundene Unternehmen nahezu zur Gänze im Jahr 1996 erfolgte.

Die vollständigen Anbote über die Abtretung der Geschäftsanteile konnten nicht vorgelegt werden, jedoch ergibt sich aus der Eingabe der Bw. vom 31. Mai 2006, dass die Tilgung der Verbindlichkeiten gegen verbundene Unternehmen von der B., also der Verkäuferin selbst, aus dem Kaufpreis und durch Ausweitung der Kreditaufnahme gegenüber der GiroCredit Bank erfolgte.

Auch ergibt sich aus den vorgelegten Jahresabschlüssen 1995 und 1996 kein Hinweis, dass die B. sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Rahmenvereinbarung und den zugehörigen Einzelverträgen mit Ausnahme des Kaufpreises für die Liegenschaft und den Mietvorauszahlungen erhalten hat oder zu erhalten gehabt hätte.

Eine allfällige Haftung von zur "GruppeL" gehörigen Personen für die Schulden der B. stellte lediglich eine hier nicht beachtliche bedingte Leistung dar (vgl. UFS 18.8.2003, RV/0036-1/03).

Ebenso ergibt sich aus der Berechtigung der RAG, für erbrachte Leistungen eine Honorarnote in Rechnung zu stellen, keine Gegenleistung für den Erwerb der Liegenschaft die sich zu

Gunsten der Verkäuferin in deren Vermögen auswirkt.

So waren im Gegenteil die Honorarforderung der B. in Rechnung zu stellen und es wurde vereinbart Forderungen der B. gegen die RAG aus Zahlungen für diese mit dieser Honorarnote zu verrechnen.

Samtliche Leistungen hatten von der Verkäuferin selbst zu erfolgen.

Wenn nun in den Jahresabschlüssen 1995 und 1996 im Hinblick auf die zu erwartenden Mieterträge, bzw die geleisteten Vorauszahlungen der M2 auf die Gebäudemiete ausgeführt ist, dass keine insolvenzrechtlich beachtliche Überschuldung vorliegt, so ist dazu zu sagen, dass in den auf Grund des Rahmenvertrages einschließlich der Einzelverträge sich ergebende Gewinne der B. grundsätzlich keine Leistung für den Erwerb der Liegenschaft durch die Rechtsvorgängerin gesehen werden kann.

Es wird dazu auf Fellner, aaO., Rz 11 zu § 5 GrEStG verwiesen, worin ausgeführt ist, dass der Umstand, dass die künftige Nutzung des Übertragungsgegenstandes durch den Erwerber Gewinne oder Verluste erwarten lässt, allein den (Ertrags-)Wert dieses Gegenstandes (der Leistung des Veräußerers) erhöht oder vermindert, nicht aber den Wert der Gegenleistung des Erwerbers.

Ebenso wie zu erwartende Verluste aus der Nutzung des Übertragungsgegenstandes durch den Erwerber die Gegenleistung für den Übertragungsgegenstand nicht erhöhen, können die in Folge der Rückmiete der Liegenschaft durch die Veräußerin von dieser lukrierbare Gewinne (auf Grund einer als angemessen angesehenen Weitervermietung der Liegenschaft nach Errichtung eines Gebäudes) nicht als Gegenleistung angesehen werden.

Wie aus der Selbstanzeige an das Finanzamt Linz hervorgeht, handelt es sich bei der Weitervermietung der Liegenschaft samt zu errichtendem Gebäude auf Grundlage der seinerzeitigen Wertermittlung insgesamt um eine fremdübliche Miete.

Allenfalls stellte die Rückvermietung der Liegenschaft an die Verkäuferin um einen nicht angemessenen Zins als vorbehaltene Nutzung eine weitere Gegenleitung dar.

Der vom FAG zur Unterstellung des Wiederaufnahmetatbestandes herangezogene Tatsachenkomplex umfasst den obigen Ausführungen entsprechend keine Wiederaufnahmegründe, da dieser ausschließlich auf Vereinbarungen und Leistungen eingeschränkt wurde, die keine geänderte Grunderwerbsteuerbemessung rechtfertigen. Tatsachen, die allenfalls eine Wiederaufnahme rechtfertigen könnten, wurden nicht berücksichtigt.

Zur Verjährung:

Gemäß § 207 Abs. 2 zweiter Satz der Bundesabgabenordnung (BAO) in der ab 1. Jänner 2005 auf Grund des § 323 Abs. 16 BAO anzuwendenden Fassung BGBl. 57/2004 beträgt die Verjährungsfrist bei hinterzogener Grunderwerbsteuer sieben Jahre. In der Fassung vor BGBl. 57/2004 hat diese Verjährungsfrist zehn Jahre betragen. Im Übrigen beträgt die Verjährungsfrist bei der Grunderwerbsteuer 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 (BGBl 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, BGBl. Nr. 140, zu erklärenden Umstände."

§ 208 Abs. 2 idF des AbgÄG 2003, BGBl 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.

Für die Grunderwerbsteuer ist 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 die Behörde vom Erwerbsvorgang Kenntnis erlangt hat oder nicht.

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 (siehe UFS 20.10.2004, RV/0960-G/02).

Im gegenständlichen Fall ist der Abgabenanspruch im Jahr 1995 entstanden. Die Festsetzung der Grunderwerbsteuer mit Bescheid vom 3. Dezember 1996 stellt eine Geltendmachung des Abgabenanspruches und somit eine Verjährungsunterbrechung gemäß § 209 Abs. 1 BAO in der auf Grund des § 323 Abs. 18 BAO im gegenständlichen Berufungsverfahren maßgeblichen Fassung vor BGBl. 57/2004 dar, womit mit Ablauf des Jahres 1996, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, die Verjährungsfrist neu zu laufen beginnt.

Entsprechend der obigen Ausführungen wäre im Fall einer Hinterziehung der Grunderwerbsteuer die Verjährung mit Ablauf des Jahres 2004 und ansonsten mit Ablauf des 2001 eingetreten.

Zur Vorfrage der Abgabenhinterziehung:

Nach § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

Abs. 3 lit. a leg.cit. besagt, dass eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 bewirkt ist, wenn Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig oder infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches nicht innerhalb eines Jahres ab dem Ende der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) festgesetzt wurden.

Vorsätzlich handelt, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet (§ 8 Abs. 1 FinStrG).

Dazu ist nun zu sagen, dass sich aus dem Rahmenvertrag und dem Konzept der T. vom 18. Mai 1995 ergibt, dass die daran beteiligten Personen durch einen den Abgabenbehörden gegenüber als fremdüblich dargestellten Kauf der Liegenschaft FStr. abgabenrechtliche Vorteile für die am Rahmenvertrag beteiligten Gesellschaften der "GruppeL" erzielen wollten, und wie sich aus der Selbstanzeige gegenüber dem Finanzamt Linz vom 23. Mai 2003 ergibt, Abgabenverkürzungen ua. durch eine zu geringe Festsetzung der Körperschaftssteuer bei der M2 mit den im Jahr 2001 erlassenen Körperschaftsteuerbescheiden bewirkt wurden.

Wie aus dem Rahmenvertrag Pkt. VI 3) hervorgeht, sind die beteiligten Personen aber davon ausgegangen, dass die - über den Grundstückskaufvertrag hinausgehende - Rahmenvereinbarung keine Grunderwerbsteuer auslösen würde.

Im Hinblick auf die Vereinbarung über die Geheimhaltung dieses Rahmenvertrages und die im Übrigen offen dargestellten Vorgangsweise über die aus abgabenrechtlichen Gründen falsche Bewertung der kaufgegenständlichen Liegenschaft, sowie im Hinblick auf die Tatsache, dass ein Erwerb einer Liegenschaft gegen einen unter deren Wert gelegenen, aber in der tatsächlichen Höhe offen gelegten Kaufpreis - im Gegensatz zu einer falschen

Kaufpreisangabe - grundsätzlich nicht zu einer anderen Grunderwerbsteuerfestsetzung führen kann, besteht kein Grund daran zu zweifeln, dass mit der im Rahmenvertrag Pkt. VI 3 getroffenen Aussage die Ansicht der beteiligten Personen unverfälscht dargestellt wurde.

Der Vorsatz würde zumindest voraussetzen, dass ein Täter die Verwirklichung des gesetzlichen Tatbestandes ernstlich für möglich hält, wobei er das Risiko einer Tatbestandsverwirklichung als relativ hoch veranschlagt, und sich dennoch mit dem Eintritt des schädigenden Erfolges abfindet (siehe Fellner, Kommentar zum Finanzstrafgesetz, Rz. 18 zu § 8 FinStrG).

Selbst wenn man davon ausginge, dass die am Rahmenvertrag bzw. an der Entwicklung des Konzepts der T. beteiligten Personen durch die Darstellung des Liegenschaftskaufvertrages als Erwerb gegen einen fremdüblichen Preis vorsätzlich Umsatzsteuer und Körperschaftssteuer verkürzen wollten, und somit auch eine allfällige Verkürzung der Grunderwerbsteuer in Kauf genommen hätten, wäre eine vorsätzliche Verkürzung der Grunderwerbsteuer nicht gegeben, da die beteiligten Personen davon ausgegangen sind, dass der Rahmenvertrag keine Grunderwerbsteuer auslöst und somit die Verwirklichung einer Grunderwerbsteuerverkürzung nicht für ernstlich möglich gehalten haben.

Dem steht auch die Vereinbarung über die Kostentragung im Rahmenvertrag nicht entgegen, zumal diese Regelung nicht auf den die Grunderwerbsteuer auslösenden Kaufvertrag abgestellt ist. Dieser beinhaltet eine eigene Kostenregelung.

Da eine vorsätzliche Grunderwerbsteuerverkürzung nicht gegeben ist, war das Recht, das Verfahren wieder aufzunehmen, so wie das Recht die Grunderwerbsteuer für den gegenständlichen Kaufvertrag festzusetzen, mit Ablauf des Jahres 2001 verjährt.

Zu den vom FAG beantragten Beweisen ist sagen, dass es den Beweisanträgen an einem entsprechenden Beweisthema mangelt, weshalb der UFS die als Erkundungsbeweise anzusehenden Einvernahmen ablehnt und im Hinblick auf die gegebene Aktenlage auch nicht eigenständig aufnimmt.

Bemerkt wird, dass das FAG in Zusammenhang mit den Bestimmungen des § 31 Abs 2 und 3 FinStrG selbst davon ausgeht, dass eine Erweisbarkeit eines vorsätzlichen Finanzvergehens in Zusammenhang mit der an das Finanzamt Linz gerichteten Selbstanzeige vom 23. Mai 2003 nicht gegeben gewesen wäre.

Ein vorsätzliches Finanzvergehen läge in Zusammenhang mit der an das Finanzamt Linz gerichteten Selbstanzeige aber wesentlich näher, als in Zusammenhang mit der an das FAG gerichteten Selbstanzeige.

Es war der angefochtene Wiederaufnahmebescheid zum einen aufzuheben, weil die Festsetzungsverjährung bereits mit Ablauf des Jahres 2001 eingetreten war und zum

Zeitpunkt ihrer Verfügung mit Bescheid vom 26. September 2003 eine Wiederaufnahme auf Grund des § 304 BAO nicht mehr zulässig war, und zum anderen weil die von der Abgabenbehörde erster Instanz herangezogenen Wiederaufnahmegründe den herangezogenen Wiederaufnahmetatbestand nicht zu stützen vermögen. Der Abgabenbehörde zweiter Instanz ist es verwehrt, allfällige andere Wiederaufnahmegründe heranzuziehen.

Bemerkt wird, dass die Verfügung der Wiederaufnahme unter Aufhebung des Grunderwerbsteuerbescheides vom 3. Dezember 1995 und die abschließende Sachentscheidung vom FAG in einem ohne formale Abgrenzung unter der Bescheidbezeichnung „Bescheid im gemäß § 303 BAO wiederaufgenommenen Verfahren“ erlassen wurde.

Als Rechtsmittelbelehrung ist ohne Differenzierung zwischen Wiederaufnahme und Sachentscheidung Folgendes ausgeführt:

*„Gegen diesen Bescheid können Sie innerhalb eines Monats nach Zustellung bei dem oben bezeichneten Amt das Rechtsmittel der Berufung einbringen. In der Berufung ist der Bescheid zu bezeichnen (Abgabenart, Datum, Steuernummer/Aktenzeichen)
Die Berufung ist zu begründen.“*

Die rechtzeitig eingebrachte Berufung verweist im Betreff auf die Berufungswerberin und die Aktenzahlen des Sammelbescheides.

Im Textteil wird auf den „Grunderwerbsteuerbescheid vom 26. September 2003 im gemäß § 303 BAO wiederaufgenommenen Verfahren“ Bezug genommen und die ersatzlose Aufhebung des genannten Bescheides beantragt.

Das FAG hat diese Berufung wie sich aus seiner Berufungsvorlage und im weiteren Verfahren aus seiner Stellungnahme vom 17. Mai 2005 ergibt, als Berufung auch gegen den Wiederaufnahmbescheid gewertet.

Der UFS hat sich aus folgenden Gründen dieser Ansicht angeschlossen:

Für die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sich die Berufung richtet, schreibt die BAO keine bestimmte Form oder Formel vor.

Entscheidend ist, ob aus dem gesamten Inhalt der Berufung hervorgeht, wogegen sie sich richtet (siehe Ritz, BAO-Kommentar3, Rz 4 bis 6 zu § 250 BAO und VwGH 24.5.2007, 2007/15/0043).

Aus der, der Rechtsmittelbelehrung entsprechenden Benennung des Bescheides iV mit der Tatsache, dass die Bw. in ihrer Begründung die Richtigkeit der seinerzeitigen Grunderwerbsteuerfestsetzung anerkennt, aber die ersatzlose Aufhebung des genannten Bescheides beantragt, ergibt sich, dass es sich bei dem genannten in Berufung gezogenen Bescheid nicht nur um den Grunderwerbsteuerbescheid, sondern um den „Bescheid im gemäß

§ 303 BAO wiederaufgenommenen Verfahren“ insgesamt, also den Wiederaufnahme- und den Grunderwerbsteuerbescheid handelt.

Gemäß § 307 Abs. 3 BAO tritt durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Mit der Aufhebung des Bescheides betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Grunderwerbsteuer ist demnach der ergangene Grunderwerbsteuerbescheid gemäß § 307 Abs. 1 BAO aus dem Rechtsbestand ausgeschieden.

Die Berufung gegen diesen Grunderwerbsteuerbescheid war daher als unzulässig geworden zurückzuweisen.

Zur Zustellung des angefochtenen, an die Rechtsvorgängerin gerichteten und Mag. Robert Bachl als Empfänger nennenden Bescheid ist zu bemerken, dass die vor Bescheiderlassung von der Leitner + Leitner & Co KEG eingebrochenen Eingaben nicht auf die Rechtsvorgängerin als Einschreiterin Bezug nehmen und aus der Aktenlage vor Bescheiderlassung keine Bevollmächtigung des Mag. Robert Bachl oder der Leitner + Leitner & Co KEG durch die Rechtsvorgängerin ersichtlich ist. Es war jedoch auf Grund der Tatsache, dass die Rechtsvorgängerin bzw. die Bw. keinen Zustellmangel geltend machte, von einer Heilung der Zustellung auszugehen.

Zur vorgelegten, bestehende Zustellvollmachten nunmehr ausschließenden Spezialvollmacht vom 13. April 2006 wurde bereits im Erörterungsgespräch vom 10. Mai 2006 darauf verwiesen, dass § 103 Abs. 2 BAO einer Beachtung der darin enthaltenen Zustellvollmacht entgegensteht.

Nach § 103 Abs. 2 BAO ist eine Zustellungsbevollmächtigung Abgabenbehörden gegenüber unwirksam, wenn sie

- a)ausdrücklich auf nur einige dem Vollmachtgeber zugesetzte Erledigungen eingeschränkt ist, die im Zuge eines Verfahrens ergehen, oder
- b)ausdrücklich auf nur einige jener Abgaben eingeschränkt ist, deren Gebarung gemäß § 213 zusammengefasst verbucht wird.

Die sich aus der Spezialvollmacht ergebende Einschränkung auf die Ermächtigung zum Empfang von Schriftstücken im gegenständlichen Rechtsmittelverfahren steht einer Wirksamkeit der Zustellvollmacht gegenüber den Abgabenbehörden entgegen, weshalb diese auch nicht zu beachten war.

Wien, am 20. November 2008