

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

01.12.1987

Geschäftszahl

85/16/0111

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Karlik und die Hofräte Dr. Närr, Mag. Meisl, Dr. Kramer und Dr. Karger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Samonig, über die Beschwerde der A-AG in B, vertreten durch Dr. Ernst Schmerschneider, Rechtsanwalt in Wien I, Rosenbursenstraße 8, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 25. April 1985, Zl. GA 11-1498/83, betreffend Grunderwerbsteuer, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 9.630,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Mit Gesellschaftsvertrag vom 14. August 1970 gründeten die Beschwerdeführerin und HZ die "B-Gesellschaft m.b.H.". Vom Stammkapital in der Höhe von S 100.000,-- übernahm die Beschwerdeführerin einen Geschäftsanteil in der Höhe von S 99.000,-

-, HZ einen solchen von S 1.000,--.

Mit Notariatsakt vom selben Tage stellte HZ der Beschwerdeführerin das unwiderrufliche Anbot, den von ihm übernommenen Geschäftsanteil im Nennbetrag von S 1.000,-- über ihr jederzeit zulässiges Verlangen ihr oder einer anderen etwa von ihr namhaft gemachten Person zu übertragen. Mit Notariatsakt vom 12. Jänner 1971 nahm die Beschwerdeführerin dieses Anbot an.

Mit Beschluß der außerordentlichen Generalversammlung der B-Gesellschaft m.b.H. vom 9. Dezember 1971 wurde der Firmenwortlaut der genannten Gesellschaft in "C-Gesellschaft m.b.H." geändert.

Am 27. Dezember 1976 richtete das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien an die C-Gesellschaft m.b.H. ein Schreiben mit folgendem Wortlaut:

"Es ist beabsichtigt, anfangs 1977 eine Kapitalverkehrsteuerprüfung gem. §§ 91 - 98 KVDB durchzuführen. Insbesondere wird die am 16. 12. 1971 bei der damals noch bestehenden D-AG (Str.Nr. la-389) unterbrochene Prüfung fortgesetzt und die bis zur Umwandlung und Verschmelzung gesetzten Tatbestände steuerlich ausgewertet.

Ferner wird auch der Grunderwerbsteuertatbestand gem. § 1 Abs. 3 Ziff. 1 GrEStG anlässlich der Übertragung des Anteiles HZ mit Annahmeerklärung vom 12. 1. 1971 an die A-AG. in B zu überprüfen sein.

Über den näheren Zeitpunkt der örtlichen Erhebungen erfolgt eine gesonderte Verständigung."

Am 29. Jänner 1982 teilte die Betriebsprüfungsstelle des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien dem Grunderwerbsteuerreferat im Hause mit, anlässlich einer Kapitalverkehrsteuerüberprüfung bei der C-Gesellschaft m.b.H. sei hinsichtlich der nachstehend genannten Liegenschaften der Tatbestand der Vereinigung aller Anteile gemäß § 1 Abs. 3 "Ziff 3" (gemeint offenbar: Z. 1) GrEStG festgestellt worden, wobei der steuerpflichtige Vorgang durch die Abtretung des Geschäftsanteiles des HZ an die Beschwerdeführerin ausgelöst worden sei:

a) EZ. 1457 Kat.Gem. X

EW S 1,523.000,--

- b) EZ. 1382 Kat.Gem. Y EW S 2,237.000,--
c) Superädif. EZ. 1568 Kat.Gem. Z EW S 3,765.000,--
S 7,525.000,--

Mit Bescheid vom 28. April 1982 setzte sodann das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien gegenüber der Beschwerdeführerin, ausgehend von einer Bemessungsgrundlage in Höhe von S 7,525.000,--, 8 % Grunderwerbsteuer im Betrag von S 602.000,-- fest, wobei sie lediglich auf "Abtretung - HZ" hinwies.

Dagegen erhob die Beschwerdeführerin Berufung und wendete darin im wesentlichen Verjährung ein, weil das Schreiben vom 27. Dezember 1976 dem einzig zeichnungsberechtigten Geschäftsführer der genannten Gesellschaft nicht zugegangen sei. Der im Steuerakt befindliche Rückschein, unterfertigt am 28. Dezember 1976, sei in unleserlicher Form von einer büroanwesenden Telefonistin unterfertigt worden, die zur Übernahme eigenhändig zuzustellender Rückscheinbriefe nicht legitimiert gewesen sei. Eine Verjährungsunterbrechung sei durch dieses Schreiben nicht erfolgt. Davon abgesehen habe die Beschwerdeführerin die wirtschaftliche Verfügungsmacht über alle Aktiven der Gesellschaft bereits durch den Notariatsakt mit dem unwiderruflichen Abtretungsanbot hinsichtlich des dem HZ verbliebenen 1%-igen Geschäftsanteiles im Jahre 1970 erhalten. Auch sei das Eigentumsrecht der Gesellschaft erst im Jahre 1972 bürgerlich erworben worden.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wies die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland die Berufung als unbegründet ab. In der Begründung dieses Bescheides führt die belangte Behörde nach Hinweis auf die Bestimmung des § 1 Abs. 3 Z. 1 GrEStG im wesentlichen aus, nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liege keine (die Grunderwerbsteuerpflicht auslösende) "wirtschaftliche" Anteilsvereinigung vor, wenn jemand nicht alle Anteile in seiner Hand vereinige, sondern einen bestimmten Anteil einem Treuhänder überlasse. Erst durch die rechtliche Anteilsübertragung bei Auflösung des Treuhandverhältnisses finde die Anteilsvereinigung statt. Sohin sei mit dem Abtretungsvertrag vom 12. Jänner 1971 bzw. mit der an diesem Tage erfolgten Annahme des Angebotes jedenfalls der Tatbestand des § 1 Abs. 3 Z. 1 GrEStG als erfüllt anzusehen. Dabei genüge es, daß der Anspruch auf Übereignung erworben worden sei. Unrichtig sei die Ansicht der Beschwerdeführerin, daß die Vereinigung aller Anteile bereits anlässlich der Gründung der Gesellschaft im Zusammenhang mit dem gleichzeitig gestellten Abtretungsanbot stattgefunden habe. Am 12. Jänner 1971 sei die Beschwerdeführerin aber bereits "außerbücherliche Eigentümerin" der Betriebsliegenschaften gewesen. Zur Verjährungsfrage führte die belangte Behörde im wesentlichen aus: Daß das Schriftstück gegebenenfalls nicht von einer kompetenten Angestellten der Beschwerdeführerin übernommen worden sei, falle in den internen Bereich der Gesellschaft und könne nicht zu Lasten der Finanzbehörde gehen. Mit Schreiben des Finanzamtes vom 27. Dezember 1976 sei also die Verjährungsfrist unterbrochen worden; der Abgabensanspruch sei zum Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides vom 28. April 1982 noch nicht verjährt gewesen.

Diesen Bescheid bekämpfte die Beschwerdeführerin zunächst mit Beschwerde vor dem Verfassungsgerichtshof, der jedoch mit Beschluß vom 27. September 1985, B 474/85-3, die Behandlung der Beschwerde abgelehnt und die Beschwerde dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abgetreten hat.

Im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof erachtet sich die Beschwerdeführerin nach dem gesamten Inhalt ihres Vorbringens in dem Recht verletzt, daß ihr gegenüber für den erwähnten Erwerbsvorgang Grunderwerbsteuer nicht festgesetzt werde. Sie beantragt, den angefochtenen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes und/oder wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Die belangte Behörde erstattete eine Gegenschrift, in der sie die Abweisung der, Beschwerde als unbegründet beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Vorausgeschickt sei, daß der Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 3. Oktober 1987, B 1098/86-8, ausgesprochen hat, er teile die von der dort beschwerdeführenden Gesellschaft vorgebrachten verfassungsrechtlichen Bedenken gegen § 1 Abs. 3 Z. 1 GrEStG nicht und sehe sich nicht veranlaßt, ein Gesetzesprüfungsverfahren einzuleiten; dies insbesondere deshalb, weil die Befreiungsbestimmungen des § 3 Z. 7 und des § 4 Abs. 1 Z. 7 GrEStG auf den Fall der Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 Z. 1 GrEStG nicht anwendbar seien. Auch der Verwaltungsgerichtshof hegt aus diesem Grunde gegen die Verfassungsmäßigkeit der hier anzuwendenden Gesetzesstelle keine Bedenken.

Nach ihr unterliegt der Steuer, wenn zum Vermögen einer Gesellschaft ein inländisches Grundstück gehört, außerdem (d.h. neben den in den Abs. 1 und 2 dieser Gesetzesstelle genannten Rechtsvorgängen) u.a. ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung eines oder mehrerer Anteile der Gesellschaft begründet, wenn durch die Übertragung alle Anteile der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers allein vereinigt werden würden.

Die Beschwerdeführerin meint zunächst, auch im Lichte der nunmehrigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, wie sie insbesondere im Erkenntnis vom 14. Juni 1984, Zl. 82/16/0069 (Slg.

Nr. 5909/F), zum Ausdruck komme, sei im Beschwerdefall das maßgebende Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung begründe, schon durch das von HZ am 14. August 1970 gestellte unwiderrufliche Anbot auf Übertragung seines Geschäftsanteils verwirklicht worden. Die Annahme dieses Anbots stelle nur die tatsächliche Übernahme des Geschäftsanteiles dar.

Dieser Auffassung kann nicht gefolgt werden. Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinen Erkenntnissen vom 14. Juni 1984, Slg. Nr. 5909/F, vom 30. Mai 1985, Slg. Nr. 6005/F, und vom 5. September 1985, Zl. 85/16/0075, dargetan hat, findet auch dann, wenn bereits bei Gründung der Gesellschaft ein Anteil von einem Treuhänder des anderen Gesellschafters gehalten wurde und nunmehr durch Übertragung dieses Treuhänderanteils an den Treugeber eine Anteilsvereinigung herbeigeführt wird, erst durch die rechtliche (und nicht bereits durch eine "wirtschaftliche") Anteilsübertragung die Anteilsvereinigung im Sinne des § 1 Abs. 3 Z. 1 GrEStG statt:

Wer sich erklärt, daß er jemandem sein Recht übertragen ... wolle, macht gemäß § 861 ABGB ein Versprechen; nimmt aber der andere das Versprechen gültig an, so kommt durch den übereinstimmenden Willen beider Teile ein Vertrag zustande. Solange die Unterhandlungen dauern, und das Versprechen noch nicht gemacht, oder weder zum voraus noch nachher angenommen ist, entsteht kein Vertrag. Das "Rechtsgeschäft" (der Vertrag), das den Anspruch der Beschwerdeführerin auf Übertragung des Geschäftsanteiles an sie begründete, kam daher erst mit der am 12. Jänner 1971 erfolgten Annahme des Anbots vom 14. August 1970 zustande.

Die Beschwerdeführerin behauptet weiters, die B-Gesellschaft m.b.H. habe die gegenständlichen Betriebsliegenschaften rechtswirksam erst zu einem Zeitpunkt erworben, zu dem die Beschwerdeführerin bereits längst alleinige Gesellschafterin der B-Gesellschaft m.b.H. gewesen sei. Dazu hatte sie bereits in ihrer Berufung gegen den erstinstanzlichen Bescheid vorgebracht, das Eigentumsrecht der genannten Gesellschaft sei erst im Jahre 1972 bücherlich erworben worden.

Wie der Gerichtshof in seinem Erkenntnis vom 8. Jänner 1970, Zl. 303/69, dargetan hat, ist der Tatbestand des § 1 Abs. 3 Z. 1 GrEStG erfüllt, wenn im Zeitpunkt der Anteilsvereinigung zum Vermögen der Gesellschaft ein inländisches Grundstück gehört. Wird das Grundstück erst später angeschafft, liegt kein nach dieser Gesetzesstelle steuerpflichtiger Sachverhalt vor.

Die "Zugehörigkeit" eines Grundstückes zum Vermögen einer Gesellschaft ist dabei freilich nicht mit dem Begriff des Eigentums gleichzusetzen. Einer Gesellschaft "gehört" ein Grundstück vielmehr auch schon dann, wenn ein Tatbestand verwirklicht ist, der nach § 1 GrEStG Steuerpflicht begründet (vgl. Czurda, Grunderwerbsteuergesetz, Lieferung September 1985, Tz. 384 f zu § 1; Dorazil-Schwärzler, Das Grunderwerbsteuergesetz, S. 100).

Die belangte Behörde hat der oben wiedergegebenen Berufungsbehauptung der Beschwerdeführerin, die genannte Gesellschaft sei erst 1972 (also nach dem Eintritt der Anteilsvereinigung) bücherliche Eigentümerin der Liegenschaften geworden, entgegengehalten, die Gesellschaft sei bereits am 12. Jänner 1971 "außerbücherliche Eigentümerin" der Betriebsliegenschaften gewesen. Sie ist hiebei der in den Akten erliegenden Stellungnahme der Betriebsprüfungsstelle vom 11. April 1983 gefolgt, die jedoch im sonstigen Akteninhalt keinerlei Deckung findet. Die belangte Behörde hat auch nicht näher begründet, in welchem rechtlichen Sinne sie das von ihr angenommene "außerbücherliche Eigentum" verstanden wissen will. In dieser Hinsicht liegt daher sowohl ein Verfahrensmangel in tatsächlicher als auch ein Begründungsmangel in rechtlicher Hinsicht vor, der bereits aus diesem Grunde zur Aufhebung des angefochtenen Bescheides gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 lit. b und c VwGG führen muß.

Zur Frage der Verjährung bringt die Beschwerdeführerin vor, schon nach dem Inhalt des Schreibens vom 27. Dezember 1976 liege keine taugliche Unterbrechungshandlung vor, weil es weder der Geltendmachung des Abgabenspruches noch der Feststellung des Abgabepflichtigen gedient habe.

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung. Nach Abs. 2 dieser Gesetzesstelle beträgt die Verjährungsfrist bei der Grunderwerbsteuer fünf Jahre. Diese beginnt gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenspruch entstanden ist. Nach § 209 Abs. 1 BAO wird die Verjährung durch jede zur Geltendmachung des Abgabenspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 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.

Mit ihrem oben wiedergegebenen Vorbringen ist die Beschwerdeführerin im Recht. Das Schreiben vom 27. Dezember 1976 enthält in Wahrheit, wie die Beschwerdeführerin gleichfalls zutreffend erkennt, eine bloße Absichtserklärung, nämlich die Ankündigung, eine zur Geltendmachung des Abgabenspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen dienende Handlung - nämlich die "Überprüfung" des Grunderwerbsteueratbestandes anlässlich der Übertragung des Geschäftsanteiles des HZ an die Beschwerdeführerin - in Hinkunft erst unternehmen zu wollen.

Eine Unterbrechungshandlung im Sinne des § 209 Abs. 1 BAO setzt jedoch voraus, daß die Abgabenbehörde in einer jeden Zweifel ausschließenden Weise etwas zur Feststellung eines Steueranspruches unternimmt (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 29. April 1971, Zl. 807/70, und vom 18. November 1982, Slg. 5722/F, und vom 28. März 1985, Slg. Nr. 5984/F).

Das Schreiben vom 27. Dezember 1976 war daher schon seinem Inhalt nach nicht geeignet, eine bereits im Lauf befindliche Verjährungsfrist hinsichtlich der oben erwähnten Anteilsvereinigung zu unterbrechen, dies unabhängig davon, wem dieses Schreiben zugestellt wurde. Dazu kommt aber noch folgendes:

Gemäß § 209 Abs. 1 zweiter Satz BAO beginnt die Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, neu zu laufen. Selbst wenn man also das Schreiben vom 27. Dezember 1976 als taugliche Unterbrechungshandlung ansehen wollte, hätte die Verjährungsfrist mit 31. Dezember 1976 neu zu laufen begonnen und hätte mit 31. Dezember 1981 geendet. Der Grunderwerbsteuerbescheid des Finanzamtes datiert jedoch erst vom 28. April 1982. In diesem Zeitpunkt wäre also die fünfjährige Verjährungsfrist bereits abermals abgelaufen gewesen.

An diesem Ergebnis vermag auch der lose und ohne Seitenzahl in den Akten des Verwaltungsverfahrens erliegende Aktenvermerk vom 4. März 1986 nichts zu ändern, wonach am 20. Februar, 15. April und 2. Juli 1981 weitere Prüfungshandlungen in der Kanzlei Dr. Konrad Landau vorgenommen worden seien, welche auch der Klärung des Grunderwerbsteuerverfahrens gedient hätten. Solche Amtshandlungen sind ansonsten nicht aktenkundig, auch hat sich die belangte Behörde in der Begründung ihres Bescheides darauf nicht berufen. Nur solche Handlungen unterbrechen jedoch die Verjährung, die aus den Akten nachweisbar sind (vgl. Stoll, BAO-Handbuch, Seite 494).

Dies alles gilt freilich nur unter der Voraussetzung, daß die Verjährungsfrist tatsächlich am 12. Jänner 1971 zu laufen begonnen hätte, was jedoch keineswegs feststeht.

Beide Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens lassen nämlich die Vorschrift des § 208 Abs. 2 BAO außer acht. Wird ein der Grunderwerbsteuer unterliegender Erwerbsvorgang nicht ordnungsgemäß der Abgabenbehörde angezeigt, so beginnt die Verjährung des Rechtes zur Festsetzung dieser Abgabe nicht vor Ablauf des Jahres, in dem die Abgabenbehörde von dem Erwerbsvorgang Kenntnis erlangt. Ordnungsgemäß angezeigt heißt in diesem Zusammenhang zeitgerecht, richtig, vollständig und bei der zuständigen Behörde angezeigt. Der Lauf der Bemessungsverjährungsfrist wird also erst dann in Gang gesetzt, wenn der zuständigen Abgabenbehörde durch entsprechende Mitteilungen, Erklärungen usw. durch den hiezu Verpflichteten alle den steuerpflichtigen Tatbestand bildenden Umstände und Verhältnisse bekannt geworden sind, d. h. wenn die Abgabenbehörde vom steuerpflichtigen Erwerbsvorgang tatsächlich in einer Weise und in einem Umfang Kenntnis erlangt hat, daß ein vollständiges Bild über den abgabenrechtlich relevanten Sachverhalt gewonnen werden kann und demgemäß eine sachgerechte Festsetzung objektiv möglich geworden ist.

Nach § 18 Abs. 1 GrEStG ist über Erwerbsvorgänge, die diesem Bundesgesetz unterliegen, binnen zwei Wochen nach Verwirklichung des Erwerbsvorganges dem Finanzamt unter Verwendung des amtlichen Vordruckes eine Abgabenerklärung in vierfacher Ausfertigung vorzulegen, und zwar auch dann, wenn ein Erwerbsvorgang vom Eintritt einer Bedingung oder von einer Genehmigung abhängig oder von der Besteuerung ausgenommen ist. Nun kann dieser Anordnung zwar nicht die Bedeutung beigelegt werden, daß dann, wenn der Abgabenschuldner nicht die vorgeschriebene Drucksorte zur Anzeige verwendet, die im § 18 GrEStG vorgesehene Anzeigepflicht aus diesem Grunde bereits verletzt wäre. Die Vorlage des Vordruckes dient nur der Erleichterung der Tätigkeit der Finanzbehörde. Auf das formelle Erfordernis der Vorlage einer Abgabenerklärung gemäß § 18 GrEStG kommt es daher nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes weder für die Verhängung eines Verspätungszuschlages nach § 135 Abs. 1 BAO noch für die Rechtsfolge des - inzwischen mit Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 20. Juni 1986, Zl. G 229/85-12, BGBl. Nr. 552/1986, aus dem Rechtsbestand beseitigten - § 20 Abs. 6 GrEStG oder für den Bereich des § 33 Abs. 1 FinStrG an. Für die Ermittlung der zur Festsetzung der Grunderwerbsteuer erforderlichen Grundlagen muß es vielmehr in der Regel ausreichen, wenn der zur Anzeige Verpflichtete den schriftlichen Vertrag dem Finanzamt in Urschrift oder in Abschrift vorlegt; dies allerdings nur, insoweit dieser Vertrag die zur Festsetzung der Steuer geeigneten Angaben enthält (vgl. auch hiezu das hg. Erkenntnis vom 14. Juni 1984, Slg. Nr. 5909/F, mwN).

Im Beschwerdefall ist den Akten des Verwaltungsverfahrens nun nicht zu entnehmen, auf welche Weise und in welchem Zeitpunkt die Behörde Kenntnis von den für die Entstehung der Steuerpflicht relevanten Umständen erlangt hat. Das mehrfach erwähnte Schreiben vom 27. Dezember 1976 läßt erkennen, daß der Behörde bereits zu diesem Zeitpunkt zumindest gewisse Anhaltspunkte in der genannten Richtung vorlagen. In der Niederschrift über den nächsten Verfahrensschritt, der Kapitalverkehrsteuerprüfung vom 29. Jänner 1982, ist gleichfalls von einer durch die Abtretung des Geschäftsanteiles ausgelösten Grunderwerbsteuerpflicht die Rede, während die streitgegenständlichen Grundstücke erstmals in der Kontrollmitteilung vom selben Tage konkret genannt werden.

Auch in diesem wesentlichen Punkte bedarf daher der Sachverhalt einer Ergänzung, was gleichfalls die Aufhebung des angefochtenen Bescheides gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 lit. b VwGG nach sich ziehen mußte.

Von der von der Beschwerdeführerin beantragten Verhandlung war gemäß § 39 Abs. 2 Z. 3 VwGG abzusehen.

Der Kostenzuspruch gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers vom 30. Mai 1985, BGBl. Nr. 243.

Hinsichtlich der oben genannten, nicht in der amtlichen Sammlung seiner Erkenntnisse und Beschlüsse veröffentlichten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes wird an Art. 14 Abs. 4 seiner Geschäftsordnung, BGBl. Nr. 45/1965, erinnert. Wien, am 1. Dezember 1987