

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache des Herrn BF, ADR, vertreten durch NOTAR, ADR2, über die Beschwerde vom 31.01.2013 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 18.01.2013, ErfNr.\*\*\* betreffend 1. Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO und 2. Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid vom 18.1.2013 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben und der angefochtenen Bescheid – ersatzlos – aufgehoben.
2. Die Beschwerde gegen den Grunderwerbsteuerbescheid vom 18.1.2013 wird als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

### **I. Sachverhalt und Verfahrensablauf**

#### **Abgabenerklärung**

Mit elektronischer Abgabenerklärung vom 30. September 2009 zeigte Notar NOTAR (kurz Notar) für den Abgabepflichtigen BF (der nunmehrige Beschwerdeführer, kurz Bf.) über FinanzOnline an, dass am 1. September 2009 ein grunderwerbsteuerpflichtiger Rechtsvorgang zwischen ERBL als Veräußerer und dem Bf. als Erwerber verwirklicht worden sei. Als Titel des Geschäftsfalles wurde „Amtsurkunde“ eingegeben und dafür systemseitig die ErfNr\*\*\* vergeben. Bei den „Bemessungsgrundlagen Grunderwerb“ wurde durch Eintragung in die entsprechenden Eingabefelder für „Land- u. forstw. Vermögen“ ein Wert iHv € 1.782,00 und für „Grundvermögen“ ein Wert iHv € 73.200,00 erklärt.

## Übermittlung der Amtsurkunde ans FA

Mit Schreiben vom 30. September 2009 übermittelte der Notar dem (damaligen) Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (nunmehr Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, kurz FA) eine Kopie der zu ErfNr\*\*\* angezeigten Amtsurkunde.

In der Amtsurkunde vom 1. September 2009 mit der Gz\*\*\* bestätigte das Bezirksgericht X, dass in der Verlassenschaft nach ERBL, verstorben am \*\*.\*\*.2009 auf Grund des erblichen Testaments vom \*\*.\*\*.\*\*\* im Grundbuch ORT nachstehende Eintragungen vorgenommen werden können:

*„1) ob EZ 1 mit den Grundstücken 1111 Weingarten, 2222 Baufl. (Gebäude), Baufl. (begrünt), Straße1; und ob EZ 3 mit den Grundstücken 3333, 4444 je Weingarten jeweils die Einverleibung des Eigentumsrechtes zur Gänze für mj. BF ...*

*2) ob EZ 2 mit den Grundstücken 55, 66 je Baufl. (Gebäude), Baufl. (begrünt), Straße2u3 und ob EZ 4 mit dem Grundstück 7777 Baufl. (begrünt) die Einverleibung des Eigentumsrechtes zur Gänze für mj. BF ...“*

## Grunderwerbsteuerbescheid

Mit Grunderwerbsteuerbescheid vom 8. Jänner 2010 setzte das FA gegenüber dem Bf. Grunderwerbsteuer iHv € 1.464,00 ausgehend von den Angaben in der Abgabenerklärung vom Gesamtwert der Grundstücke iHv € 74.982,00 – unter Berücksichtigung der Begünstigung nach § 7 Z. 1 GrEStG - fest. Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage enthält der Bescheid folgende Angaben:

|                                                                                          |                    |
|------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|
| <i>Wert der land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke<br/>(steuerpflichtiger Wert)</i> | <i>1.782,00 €</i>  |
| <i>Wert der übrigen Grundstücke</i>                                                      | <i>73.200,00 €</i> |
| <i>Gesamtwert der Grundstücke</i>                                                        | <i>74.982,00 €</i> |

Nach der Aktenlage wurden vom Finanzamt vor der Bescheiderlassung keine Ermittlungen über die Höhe des Einheitswertes der Grundstücke durchgeführt.

## Rücksendung der Unbedenklichkeitsbescheinigung samt Kopie der Vermögenserklärung

Mit Schreiben vom 13. Februar 2012 sandte der Notar die Unbedenklichkeitsbescheinigung ans FA retour und übermittelte dazu eine Kopie der in

der Verlassenschaft nach ERBL erstatteten Vermögenserklärung vom 20. Mai 2009 mit dem Ersuchen um Aufteilung der Bemessungsgrundlage, da ein Teil der Liegenschaften – vor Einverleibung des Eigentumsrechtes für den Bf. – veräußert werden soll.

In der angeschlossenen Vermögenserklärung finden sich unter den Aktiven unter Punkt 4) folgende Angaben.

*„Alleineigentum an den Liegenschaften EZZ. 2, 3, 1 und 4 je Grundbuch ORT laut ./A bis ./D, steuerlicher Wert laut ./E bis ./H zusammen € 182.040,60.“*

### **Ermittlungen des Finanzamtes über die Höhe des Einheitswertes**

Mit Schreiben vom 16. Februar 2012 übermittelte der Notar dem FA Kopien jener Einheitswertauskünfte, die er im Mai 2009 vom Finanzamt Baden Mödling erhalten hatte (= Beilagen ./E bis ./H der Vermögenserklärung), sowie 2 Feststellungsbescheide zum 1.1.2009 und erläutert dazu, dass sich durch den Abbruch der Gebäudebestände die Bemessungsgrundlage von ursprünglich € 182.040,60 auf € 74.982,00 reduziert habe.

Die 4 Einheitswertauskünfte vom 5. Mai 2009 enthalten folgende Angaben:

| EW-AZ                    | Art des Grundbesitzes/<br>Adresse | EZ           | GrStNr   | Einheitswert        |
|--------------------------|-----------------------------------|--------------|----------|---------------------|
| **-1-****                | Weinbaubetrieb                    | 1 teilweise  | 1111     | € 304,99            |
|                          |                                   | 3 teilweise  | 3333     | € 289,01            |
| ** -2-***2               | Mietwohngrundstück<br>Straße1     | 1 teilw. ua. | 2222 ua. | € 114.600,00        |
| ** -2-***3               | Mietwohngrundstück<br>Straße2     | 2 teilweise  | 55       | € 22.746,60         |
| ** -2-***4               | Geschäftsgrundstück<br>Straße3    | 2 teilweise  | 66       | € 44.100,00         |
| <b>(ergibt in Summe)</b> |                                   |              |          | <b>€ 182.040,60</b> |

Aus den übermittelten Feststellungsbescheiden vom 26. Juni 2009 ergibt sich, dass zum 1. Jänner 2009 zu EWAZ \*\*-2-\*\*\*3 und EWAZ \*\*-2-\*\*\*4 jeweils eine Artfortschreibung durchgeführt wurde, weil bis Ende 2008 alle Gebäudeteile abgebrochen wurden. Der gemäß AbgÄG 1982 um 35% erhöhte Einheitswert wurde für das unbebaute Grundstück Nr. 66 mit € 14.300,00 und für das unbebaute Grundstück Nr. 55 mit € 10.100,00 festgestellt.

Demnach lagen dem Notar im Zeitpunkt der Abgabe der Grunderwerbsteuererklärung für die vom Bf. erworbenen Grundstücke folgende Mitteilungen über den Einheitswert bzw. Bescheide betreffend Einheitswert zum 1.1.2009 vor und hätte sich daraus ein summierter dreifacher Einheitswert der erworbenen Grundstücke wie nebenstehend ergeben:

| EW-AZ                    | Art des Grundbesitzes<br>Adresse | EZ        | GrStNr   | Einheitswert        | ergibt 3-fachen EW  |
|--------------------------|----------------------------------|-----------|----------|---------------------|---------------------|
| **-1-****                | Weinbaubetrieb                   | 1 tw.     | 1111     | € 304,99            | € 914,97            |
|                          |                                  | 3 tw.     | 3333     | € 289,01            | € 867,03            |
| **2-***2                 | Mietwohngrundstück<br>Straße1    | 1 tw. ua. | 2222 ua. | € 114.600,00        | € 343.800,00        |
| **2-***3                 | unbebautes Grundstück<br>Straße2 | 2 tw.     | 55       | € 10.100,00         | € 30.300,00         |
| **2-***4                 | unbebautes Grundstück<br>Straße3 | 2 tw.     | 66       | € 14.300,00         | € 42.900,00         |
| <b>(ergibt in Summe)</b> |                                  |           |          | <b>€ 139.594,00</b> | <b>€ 418.782,00</b> |

Nach Abfragen im Grundinformationssystem (kurz GRUIS) ua. zur EW-AZ \*\*2-\*\*\*2 erfolgten am 23. Februar 2012 und am 24. Februar 2012 Telefongespräche zwischen einer Mitarbeiterin des Finanzamtes und einer Mitarbeiterin des Notars über die Werte der Grundstücke und wurde dazu in einem Aktenvermerk festgehalten *"kommt Schreiben vom Not. lt. Tel. Frau Y"*

Nach einem weiteren Telefongespräch hielt eine Mitarbeiterin des Finanzamtes mit Aktenvermerk vom 11. September 2012 folgendes fest:

*„lt. Tel. mit Not. Dr. NOTAR wurde die EZ 1 KG ORT im eidesst. Protokoll vergessen. WA-Besch. zu Hd. Not.“*

### **Wiederaufnahmebescheid und neuer GrEst-Bescheid vom 12.9.2012**

Am 12. September 2012 erließ das FA einen Wiederaufnahmebescheid mit folgendem Spruch:

*"In der Grunderwerbsteuersache, betreffend Amtsurkunde vom 1.9.2009 mit Erwerb von Todes wegen nach ERL wird das Verfahren von Amts wegen gem. § 303 (4) im Sinne des § 303 (1) lit. BAO" wieder aufgenommen und der Grunderwerbsteuerbescheid vom 8.1.2010 aufgehoben. Nachstehend ergeht eine neue Sachentscheidung."*

Die Grunderwerbsteuer wurde sodann ausgehend von einer Bemessungsgrundlage iHv € 418.782,00 – unter Berücksichtigung der Begünstigung nach § 7 Z. 1 GrEstG - mit € 8.3540,00 festgesetzt.

Die Begründung zur Wiederaufnahme lautet wie Folgt:

*„Auf Grund Hervorkommens neuer Tatsachen (die Liegenschaft EZ 1 KG ORT wurde in der Vermögenserklärung vom 20.5.2009 nicht berücksichtigt) und Gleichmäßigkeit der Besteuerung war das Verfahren von Amts wegen wieder aufzunehmen.“*

Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage wurde ausgeführt:

|                                     |              |
|-------------------------------------|--------------|
| „Wert der landw. Grundstücke        | 1.782,00 €   |
| Wert der übrigen Grundstücke bisher | 73.200,00 €  |
| Wert der EZ 1 KG ORT neu            | 343.800,00 € |
|                                     | 418.782,00 € |

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde einerseits gerügt, dass der Spruch mangelhaft sei, weil nicht erkennbar sei, welche der Voraussetzungen des Abs 1 des § 303 BAO die Behörde annehme (lit. a oder lit. c). Weiters wurde vorgebracht, dass das FA den Erstbescheid auf Grundlage der Vermögenserklärung vom 20. Mai 2009 und der Amtsurkunde vom 1. September 2009 erlassen habe. In beiden Urkunden seien sämtliche erl. Liegenschaften vollständig und richtig angeführt. Die Überprüfung und/oder Erhebung der Einheitswerte und die daraus resultierende Berechnung der Grunderwerbsteuer sei dem Finanzamt durchaus zumutbar.

Nach Erlassung einer abweisenden Berufungsvorentscheidung am 15.11.2012, in der das Finanzamt ua Folgendes ausführte:

*"Die Erstvorschreibung der Grunderwerbsteuer erging mit Bescheid vom 8.1.2010 unter Grundlage der Abgabenerklärung von Notar NOTAR. Erst mit Antrag des Notars vom 16.2.2012 wurde festgestellt, dass ein Grundstück nicht als Bemessungsgrundlage zur Vorschreibung der GrESt herangezogen wurde. Aus diesem Grund erging am 11.9.2012 ein Bescheid gem. § 303 BAO, mit dem die richtige Grunderwerbsteuer festgesetzt wurde. Gemäß § 139 BAO sind Änderungen in einer Abgabenerklärung, die zu einer Verkürzung von Abgaben führen können, in Verbindung mit § 119 BAO, verpflichtend der zuständigen Abgabenbehörde mitzuteilen"*

brachte der Bf. am 22. November 2012 einen Vorlageantrag ein.

Nach weiteren Ermittlungen des Finanzamtes über die Höhe der maßgeblichen Einheitswerte durch nochmalige Abfragen im Grundinformationssystem (kurz GRUIS) und Nachfrage beim Lagefinanzamt, unter welcher wirtschaftlichen Einheit die vom Bf. erworbenen Grundstücke im Einheitswertverfahren erfasst werden, erließ das FA am 18. Jänner 2013 folgende Bescheide:

### **Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO**

Mit Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO vom 18. Jänner 2013 wurden der Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens sowie der Sachbescheid vom 12.09.2012 gemäß § 299 Abs. 1 BAO mit folgender Begründung aufgehoben:

*„Da der Tatbestand der Wiederaufnahme im Wiederaufnahmebescheid vom 12.9.2012 nicht angeführt wurde, werden sowohl der Wiederaufnahmebescheid als auch der damit gleichzeitig erlassene Sachbescheid vom 12.9.2012 gemäß § 299 BAO aufgehoben.*

*Es ergehen ein neuer Wiederaufnahme- und Sachbescheid“*

### **Zurückweisungsbescheid**

Der Vorlageantrag vom 22. November 2012 wurde mit der Begründung, dass der Vorlageantrag sich gegen einen Nichtbescheid richte, zurückgewiesen.

### **Bescheide betreffend Wiederaufnahme und Grunderwerbsteuer vom 18.1.2013**

Weiters erließ das FA am 18. Jänner 2013 (neuerlich) einen kombinierten Bescheid betreffend Wiederaufnahme und Grunderwerbsteuer. Im Spruch des Wiederaufnahmebescheides ist nunmehr ausdrücklich enthalten, dass das Verfahren von Amts wegen „gem. § 303 (4) im Sinne des § 303 (1) lit. b BAO“ wieder aufgenommen wird. Mit der gleichzeitig ergangenen neuen Sachentscheidung wurde die Grunderwerbsteuer wiederum ausgehend von einer Bemessungsgrundlage iHv € 418.782,00 - unter Berücksichtigung der Begünstigung nach § 7 Z. 1 GrEStG - mit € 8.340,00 festgesetzt.

Die Begründung zur Wiederaufnahme lautet nunmehr wie Folgt:

*„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgt unter Bedachtnahme auf das Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung sowie auf Grund der neu hervorgekommenen Tatsache, dass in der elektronischen Abgabenerklärung eine wirtschaftliche Einheit nicht erklärt wurde.“*

Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage wurde ausgeführt:

*bisher*

|                                                                                                |            |
|------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| - dreifacher Einheitswert für die land- und forstw. Grundstücke<br>(Grundstücke 1111 und 3333) | € 1.782,00 |
|------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|

|                                                                                                  |             |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|
| - dreifacher Einheitswert für die nicht land- und forstw. Grundstücke<br>(Grundstücke 55 und 66) | € 73.200,00 |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|

*neu:*

|                                                                                                                                                                                                                   |              |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|
| - dreifacher Einheitswert für die nicht land- und forstw. Grundstücke<br>(Grundstücke 2222 mit 589 m <sup>2</sup> sowie 4444 mit 1.391 m <sup>2</sup> und 7777 mit 687 m <sup>2</sup> =<br>2.667 m <sup>2</sup> ) | € 343.800,00 |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|

|                            |              |
|----------------------------|--------------|
| = neue Bemessungsgrundlage | € 418.782,00 |
|----------------------------|--------------|

## **Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 31.1.2013**

In der dagegen am 31. Jänner 2013 eingebrachten Berufung (die nunmehr als Beschwerde zu behandeln ist) wandte der Bf. ein, dass die Behauptung des Finanzamtes „dass in der elektronischen Abgabenerklärung eine wirtschaftliche Einheit nicht erklärt wurde“ nicht richtig sei. Der Behörde sei im Zeitpunkt der Grunderwerbsteuervorschreibung sowohl die Vermögenserklärung vom 20. Mai 2009 als auch die Amtsurkunde vom 1. September 2009 vorgelegen. In beiden Urkunden seien sämtliche Liegenschaften vollständig und richtig angeführt. Die Behörde habe es anscheinend unterlassen, die in der Vermögenserklärung angegebenen Werte dahingehend zu überprüfen, ob es sich um den dreifachen Einheitswert handle. Dies obliege jedoch ausschließlich der Behörde, da der Erbe bei der Bewertung der Liegenschaften in seiner Vermögenserklärung frei sei.

Neue Erkenntnisse in Bezug auf rechtliche Beurteilungen von Sachverhaltselementen seien jedoch keine Tatsachen. Nachteilige Folgen einer früheren unzutreffenden Würdigung oder Wertung des offen gelegten gewesenen Sachverhaltes oder einer fehlenden rechtlichen Beurteilung – gleichgültig durch welche Umstände veranlasst – würden sich bei unveränderter Tatsachenlage nicht nachträglich im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen lassen (siehe VwGH, Geschäftszahl 2008/16/0148).

Die zu geringe Abgabenvorschreibung beruhe somit ausschließlich auf einem Fehler der Behörde; für diesen Fehler sei eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens nicht vorgesehen.

## **Beschwerdevorentscheidung**

In der abweisenden Beschwerdeentscheidung vom 27. September 2016 wurde den Beschwerdeaussführungen Folgendes entgegen gehalten:

*„Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit einem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.*

*Vornotar wurden in der Vermögenserklärung die Liegenschaften EZZ 2, 3, 1 und 4 je Grundbuch ORT mit einem Einheitswert von € 74.982,-- angesetzt. Der Einheitswert der Liegenschaft EZ 1 ORT war in diesem Einheitswert nicht enthalten, sodass im Bescheid ein zu geringer Einheitswert angesetzt wurde.*

*Von der Tatsache, dass der Einheitswert der Liegenschaft EZ 1 ORT im Einheitswert der Vermögenserklärung nicht enthalten war erfuhr das Finanzamt erst im Zuge eines Antrages auf Abänderung der Unbedenklichkeitsbescheinigung und in einem Telefonat mit dem Notar Dr. NOTAR vom 11.9.2012. Die Tatsache ist daher für das Finanzamt neu hervorgekommen und führt zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid.“*

## **Vorlageantrag**

Im Vorlageantrag verwies der Bf. zunächst auf die Begründung in der Berufung und führte dazu ergänzend aus, dass die Feststellung der Behörde „vom Notar wurden in der Vermögenserklärung die Liegenschaften EZZ 2, 3, 1 und 4 je Grundbuch ORT mit einem Einheitswert von € 74.982,-- angesetzt“ unrichtig sei. Die Vermögenserklärung werde nicht vom Notar, sondern vom Erben erstattet. Angeführt sei auch nicht ein Einheitswert von € 74.982,00 worden. Sämtliche nachlasszugehörigen Liegenschaften, insbesondere auch die Liegenschaft EZ 1 Grundbuch ORT seien mit insgesamt € 182.040,60 bewertet worden. In der Bewertung des Vermögens sei der unbedingt erbantrittserklärte Erbe völlig frei, da die Vermögenserklärung über das Verlassenschaftsverfahren hinaus keine Wirkung entfalte. Es obliege der Behörde, allfällige Angaben des Steuerpflichtigen zu überprüfen und gegebenenfalls zu berichtigen. Dass die Behörde dies – aus welchen Gründen auch immer – nicht getan habe, habe sie sich selbst zuzuschreiben; jedenfalls seien keine neuen Tatsachen im Sinne des § 303 BAO hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen würden. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen seien keine Tatsachen.

## **Vorlage der Beschwerde ans BFG**

Bei der Vorlage der Beschwerde an Bundesfinanzgericht gab das Finanzamt noch folgende Stellungnahme zur Beschwerde ab (die auch dem Bf. übermittelt wurde):

*„Nach § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände; also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften.*

*Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei*

*richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können.*

*Im Zeitpunkt der Erlassung des Grunderwerbsteuerbescheides v. 8.1.2010 lag dem FAGVG nur die mit Schriftsatz v. 30.9.2009 übermittelte Kopie der Amtsurkunde vor. Entgegen den Beschwerdeausführungen wurde erst mit Schriftsatz v. 13.2.2012 eine Kopie der Vermögenserklärung übermittelt.*

*Dass bei der elektronischen Abgabenerklärung die Bemessungsgrundlage für die EZ 1 KG ORT mit einem dreifachen Einheitswert von € 343.800,-- nicht eingegeben wurde, stellt eine – neu hervorgekommene – Tatsache dar. Dies sind keine bloß neuen Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen und keine unzutreffende rechtliche Würdigung eines offengelegten Sachverhaltes. Abgesehen davon, dass kein behördliches Verschulden vorliegt, würde auch ein allfälliges Verschulden der Behörde an der Nichtausforschung von Sachverhaltselementen die amtswegige Wiederaufnahme nicht ausschließen. In der Beschwerde werden auch gar keine Gründe angesprochen, die die Vollständigkeit der Wertangaben in der elektronischen Abgabenerklärung in Zweifel ziehen könnten.“*

## **II. Ermittlungen des BFG und Beweiswürdigung**

Durch das Bundesfinanzgericht wurde Beweis erhoben durch Einsicht in die vom Finanzamt elektronisch vorgelegten Teile des Bemessungsaktes ErfNr.\*\*\* und durch Abfrage über FinanzOnline zu ErfNr.\*\*\*.

Dadurch konnte der oben dargestellte Verfahrensablauf festgestellt werden. Aus der Aktenlage ergibt sich keinerlei Hinweis, dass die Vermögenserklärung vom 20. Mai 2009 und/oder die darin genannten Beilagen .E bis .H (das sind die Einheitswertauskünfte des Finanzamtes Baden X vom 5. Mai 2009) dem Finanzamt bereits im Zeitpunkt der Erlassung des Grunderwerbsteuerbescheides vom 8. Jänner 2010 vorgelegen sind. Aus den Begleitschreiben des Notars vom 13. Februar 2012 bzw. vom 16. Februar 2012 ergibt sich deutlich, dass die Vermögenserklärung erst am 14. Februar 2012 (mit der Post) und die Einheitswertauskünfte sowie die Feststellungsbescheide vom 26. Juni 2009 erst am 16. Februar 2012 (mittels Telefax) beim Finanzamt eingelangt sind. Es wird daher bei der rechtlichen Beurteilung davon ausgegangen, dass dem Finanzamt erst im Februar 2012 durch die genannten Schreiben bekannt geworden ist, dass der in der Abgabenerklärung für das erworbene „Grundvermögen“ angegebene Wert iHv € 73.200,00 den 3-fachen Einheitswert des unter EWAZ \*\*-2-\*\*\*2 erfassten Mietwohngrundstückes (bestehend aus den Grundstücken Nr 2222 (inneliegend in EZ 1), Nr. 4444 (inneliegend in EZ 3) und Nr. 7777 (inneliegend in EZ 4) iHv € 343.800,00 (€ 114.600,00 x 3) nicht umfasst.

### III. Rechtslage und Erwägungen

Gemäß § 4 Abs. 2 Z 4 GrEStG 1987 idF SchenkMG 2008, BGBl. I 2008/85 ist beim Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder In Erfüllung eines Pflichtteilsanspruches, wenn die Leistung an Erfüllungs Statt vor Beendigung des Abhandlungsverfahrens vereinbart wird, die Steuer vom Wert des Grundstückes zu berechnen.

§ 6 GrEStG 1987 lautete in der hier maßgeblichen Fassung BGBl. I Nr. 112/2012 vor der Aufhebung durch den Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis VfGH 27.11.2012, G 77/12 wie Folgt:

*"(1) Als Wert des Grundstückes ist*

*a) im Falle des § 4 Abs. 2 Z 2 der Einheitswert anzusetzen, wenn das Grundstück, das Gegenstand des Erwerbsvorganges ist, eine wirtschaftliche Einheit (Untereinheit) bildet. Maßgebend ist der Einheitswert, der auf den dem Erwerbsvorgang unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt ist, im Übrigen*

*b) das Dreifache des Einheitswertes (lit. a) anzusetzen. Wird von einem Steuerschuldner nachgewiesen, dass der gemeine Wert des Grundstückes im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geringer ist als das Dreifache des Einheitswertes, ist der nachgewiesene gemeine Wert maßgebend.*

*(2) Bildet das Grundstück, das Gegenstand des Erwerbsvorganges ist, einen Teil einer wirtschaftlichen Einheit (Untereinheit), für die ein Einheitswert festgestellt ist, so ist als Wert das Dreifache des auf das Grundstück entfallenden Teilbetrages des Einheitswertes anzusetzen; im Falle des § 4 Abs. 2 Z 2 ist der entsprechende Teilbetrag des Einheitswertes anzusetzen. Der Teilbetrag ist unter sinngemäßer Anwendung der Grundsätze, die für die Zerlegung der Einheitswerte gelten, zu ermitteln.*

*(3) Haben sich in den Fällen der Abs. 1 und 2 die Verhältnisse zwischen dem unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt und dem Zeitpunkt des Erwerbsvorganges (Stichtag) dergestalt geändert, dass nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes die Voraussetzungen für eine Wertfortschreibung oder eine Artfortschreibung oder spätestens durch den Erwerbsvorgang die Voraussetzungen für eine Nachfeststellung gegeben sind, so ist auf den Zeitpunkt des Erwerbsvorganges (Stichtag) ein besonderer Einheitswert unter sinngemäßer Anwendung der Grundsätze für Fortschreibungen oder Nachfeststellungen zu ermitteln; in den Fällen des Abs. 2 aber nur dann, wenn sich die Wertabweichung auch auf den Teil der wirtschaftlichen Einheit erstreckt. Wird ein besonderer Einheitswert ermittelt, ist – abgesehen vom Fall des § 4 Abs. 2 Z 2 – das Dreifache des besonderen Einheitswertes (Teilbetrages des besonderen Einheitswertes) anzusetzen."*

Die Aufhebung durch den VfGH trat mit Ablauf des 31. Mai 2014 in Kraft und ist daher die Bestimmung auf alle vorher verwirklichten Erwerbsvorgänge unverändert anzuwenden.

Nach der im Beschwerdefall maßgeblichen Rechtslage ist somit als Bemessungsgrundlage das Dreifache des Einheitswertes anzusetzen, der auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenem Feststellungszeitpunkt (hier somit zum 1.1.2009) festgestellt worden ist (vgl. VwGH 8.9.2010, 2009/16/0017).

Für die vom Bf. erworbenen Grundstücke erfolgten noch vor der - erstmaligen - Festsetzung der Grunderwerbsteuer Wertvorschreibungen zum Stichtag 1.1.2009 und lagen im Zeitpunkt der Erlassung des Grunderwerbsteuerbescheides am 8. Jänner 2010 folgende für das Grunderwerbsteuerverfahren bindende Feststellungen zum 1.1.2009 vor:

| GrStNr       | EZ | EWAZ       | Art der wirtschaftlichen Einheit | Höhe EW             |
|--------------|----|------------|----------------------------------|---------------------|
| 1111         | 1  | **-1-****  | Teil des Weinbaubetriebes        | € 304,99            |
| 3333         | 3  |            |                                  | € 289,01            |
| 55           | 2  | ** -2-***3 | unbebautes Grundstück            | € 10.100,00         |
| 66           | 2  | ** -2-***4 | unbebautes Grundstück            | € 14.300,00         |
| 2222         | 1  | **-2-***2  | Mietwohngrundstück               | € 114.600,00        |
| 4444         | 3  |            |                                  |                     |
| 7777         | 4  |            |                                  |                     |
| <b>Summe</b> |    |            |                                  | <b>€ 139.594,00</b> |

Der Wert iSd § 6 GrEStG aller vom Bf. auf Grund der Amtsurkunde erworbenen Grundstücke beträgt somit in Bindung an die Feststellungen des Lagefinanzamtes € 418.782,00 (Summe der Einheitswerte IHv € 139.594,00 x 3) und ist daher vom diesem Betrag die Grunderwerbsteuer zu berechnen.

Das Finanzamt hat bei der Erlassung des Grunderwerbsteuerbescheides vom 8.1.2010 als Bemessungsgrundlage unter der Bezeichnung „Gesamtwert der Grundstücke“ einen Betrag iHv € 74.982,00 entsprechend den Angaben in der nach § 10 Abs. 1 GrEStG vom Bf. eingebrachten Abgabenerklärung herangezogen. Dass der dreifache Einheitswert aller erworbenen Grundstücke die Bemessungsgrundlage bildet war nie strittig und hätte - insbesondere auf Grund der Bindung an die Feststellungen im Einheitswertverfahren - der Spruch des Grunderwerbssteuerbescheides vom 8. Jänner 2010 jedenfalls anders gelautet, wenn das Finanzamt vor der Bescheiderlassung gewusst hätte, dass der in der elektronischen Abgabenerklärung für das „Grundvermögen“ erklärte Betrag von € 73.200,00 den Wert des unter EWAZ \*\*-2-\*\*\*2 erfassten Mietwohngrundstückes (bestehend aus den Grundstücken Nr 2222 (inliegend in EZ 1), Nr. 4444 (inliegend in EZ 3) und Nr. 7777 (inliegend in EZ 4)) nicht enthielt. Das Finanzamt hat im vorliegenden Fall keine Änderung seiner rechtlichen Beurteilung vorgenommen.

Gemäß § 119 Abs. 1 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände

vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Gemäß § 119 Abs. 2 BAO dienen der Erfüllung der Offenlegung insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach einer Selbstberechnung des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekanntgeben.

Gemäß § 139 BAO ist ein Abgabepflichtiger, wenn er nachträglich, aber vor Ablauf der Verjährungsfrist (§§ 207 bis 209a) erkennt, dass er in einer Abgabenerklärung oder in einem sonstigen Anbringen der ihm gemäß § 119 obliegenden Pflicht nicht oder nicht voll entsprochen hat und dies zu einer Verkürzung von Abgaben geführt hat oder führen kann, verpflichtet, hierüber unverzüglich der zuständigen Abgabenbehörde Anzeige zu erstatten.

§ 303 Abs. 1 und BAO lauteten in der bis 31.12.2013 anzuwendenden Fassung wie Folgt:

*"(1) Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und*

*a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder*

*b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder*

*c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde*

*und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.*

*(4) Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist 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 § 303 Abs. 1 lit. b BAO idF FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013 kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten. Die Wendung "im abgeschlossenen Verfahren" beruht erkennbar auf einem Redaktionsversehen. Zweck der Wiederaufnahme wegen Neuerungen ist - wie schon nach der Regelung vor dem FVwGG 2012 -

die Berücksichtigung von bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen (Ritz, BAO<sup>5</sup> § 303 Tz 24). Gemeint sind also Tatsachen, die zwar im Zeitpunkt der Bescheiderlassung "im abgeschlossenen Verfahren" bereits existierten, aber erst danach hervorgekommen sind (vgl. VwGH 26.11.2015, Ro 2014/15/0035).

Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 1 lit.b BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung allein oder iVm dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften (vgl. VwGH 21.11.2007, 2006/13/0107).

Nach der ständigen VwGH-Rechtsprechung ist das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Bezogen auf die im Bereich der Grunderwerbsteuer vorliegende Einzelbesteuerung des jeweiligen grunderwerbsteuerlichen Erwerbsvorganges kommt es somit für die Beurteilung, ob neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel vorliegen, auf den Wissensstand der abgabenfestsetzenden Stelle (insbesondere aus der Abgabenerklärung und ihrer Beilagen) im konkreten Grunderwerbsteuerverfahren an (vgl. BFG 21.04.2015, RV/3100260/2015 mit zahlreichen Judikaturhinweisen).

Im Rahmen der Offenlegungspflicht des § 119 BAO ist es am Abgabepflichtigen gelegen, dem Finanzamt in der Abgabenerklärung (bzw. in einer Beilage dazu) ein richtiges und vollständiges, somit ein klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen (hier: steuerlicher Wert aller erworbenen Grundstücke) zu verschaffen. Was bei einer Abgabenerklärung zu einer vollständigen Offenlegung gehört, hat der Erklärungspflichtige in der Abgabenerklärung zunächst selbst nach bestem Wissen und Gewissen, dh. nach der äußersten, ihm nach seinen Verhältnissen zumutbaren Sorgfalt zu beurteilen. Objektiv setzt die Vollständigkeit der Offenlegung aller für eine ordnungsgemäße Feststellung des Sachverhaltes notwendigen Tatsachen voraus. Die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde und die Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen bestehen grundsätzlich nebeneinander und schließen einander nicht aus. Die amtswegige Ermittlungspflicht besteht zwar auch dann, wenn die Partei ihre Offenlegungspflicht verletzt, doch wird ihr Umfang durch solche Pflichtverletzungen beeinflusst. In dem Ausmaß, in dem die Partei zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung ungeachtet ihrer Verpflichtung hierzu nicht bereit ist bzw. eine solche unterlässt, tritt die Verpflichtung der Behörde, den Sachverhalt nach allen Richtungen über das von ihr als erwiesen erkannte Maß hinaus zu prüfen, zurück (vgl. VwGH 30.05.2001, 99/13/0024, VwGH 27.11.2011, 97/14/0011, 22.04.2009, 2004/15/0144). Unter Beachtung der in § 119 BAO normierten Offenlegungs- und Wahrheitspflicht kann daher die

Abgabenbehörde die Angaben eines Abgabepflichtigen in der Abgabenerklärung, gegen deren Richtigkeit keine begründeten Zweifel bestehen, ohne weitere Überprüfung ihrer Entscheidung zugrunde legen. Es wäre zweifellos eine Überspannung der amtswegigen Ermittlungspflicht darin zu sehen, wenn die Abgabenbehörde anlässlich der (erklärungsgemäßen) Abgabenfestsetzung nur solchen Angaben in der Abgabenerklärung vertrauen dürfte, die von ihr einer vollständigen Erhebung und Überprüfung unterzogen worden sind. Im Übrigen schließt selbst ein allfälliges Verschulden der Behörde an der Nichterforschung von Sachverhaltselementen die amtswegige Wiederaufnahme nicht aus (vgl. dazu nochmals BFG 21.04.2015, RV/3100260/2015 unter Hinweis auf Ritz, BAO, Bundesabgabenordnung, 5. Auflage § 303 BAO Rz 33 und die dort zitierte VwGH-Rechtsprechung).

Bei einer Beschwerde gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist die Sache, über welche das Bundesfinanzgericht gemäß § 279 Abs. 1 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. Die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, wird 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 (vgl. VwGH 29.1.2015, 2012/15/0030, mwN).

Aufgabe des Bundesfinanzgerichts 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 Wiederaufnahmegrund nicht vor oder hat das Finanzamt die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt, muss das Bundesfinanzgericht den vor ihm bekämpften Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben (vgl. nochmals VwGH 29.1.2015, 2012/15/0030).

Das Bundesfinanzgericht hat, sofern die Bescheidausführungen des wiederaufnehmenden Finanzamtes mangelhaft sind, ausgehend von einem vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrund, diesen zu prüfen und zu würdigen und gegebenenfalls erforderliche Ergänzungen vorzunehmen (vgl. VwGH 17.4.2008, 2007/15/0062). Die Ergänzung einer mangelhaften Begründung der auf Grund der Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung ergangenen Wiederaufnahmebescheide in Richtung der tatsächlich vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrundlagen stellt kein unzulässiges Auswechseln von Wiederaufnahmegründen dar (vgl. VwGH 26.11.2015, Ro 2014/15/0035; VwGH 28.2.2012, 2008/15/0005, mwN).

Hat das Finanzamt hingegen eine Wiederaufnahme auf Umstände gestützt, die keinen Wiederaufnahmegrund darstellen, ist der Bescheid im Berufungsverfahren (nunmehr Beschwerdeverfahren) ersatzlos aufzuheben, was auch bereits durch Berufungsvorentscheidung (Beschwerdevorentscheidung) erfolgen kann (vgl. VwGH 27.6.2013, 2010/15/0052, mwN).

Auch eine Entscheidung betreffend Wiederaufnahme wird rechtskräftig und steht - bei unveränderter Sach- und Rechtslage - einer neuerlichen Entscheidung über denselben Wiederaufnahmegrund entgegen. Auch insoweit wird die Identität der Sache durch den Tatsachenkomplex abgegrenzt (vgl. VwGH 20.7.1999, 97/13/0131).

Auch mangelhaft ausgeführte Wiederaufnahmegründe sind durchaus geeignet, den neu hervorgekommenen Tatsachenkomplex des ersten Wiederaufnahmeverfahrens zu begrenzen und somit „die Sache“ des Verfahrens zu bilden. Wiederaufnahmegründe, die vom Tatsachenkomplex des Erstverfahrens umfasst sind, dürfen bei einer neuerlichen Wiederaufnahme – etwa nach Aufhebung des im ersten Rechtsgang erlassenen Verfahrensbescheides infolge stattgebender Berufungsvorentscheidung – bei sonstiger Verletzung des Grundsatzes "ne bis in idem" nicht abermals herangezogen werden (vgl. UFS 15.04.2009, RV/0686-K/08).

Eine Berufungsvorentscheidung oder Berufungsentscheidung, die eine in Betracht kommende ersatzlose Aufhebung des bekämpften Bescheides zu Unrecht ausspricht, anstatt diesen abzuändern, stellt das Hindernis der entschiedenen Sache für eine neuerliche Bescheiderlassung dar, auch wenn die Aufhebung lediglich zur Ermöglichung "formal richtiger" Bescheide beabsichtigt war (VwGH 29.7.2014, 2011/13/0005).

Die Bestimmungen zur Wiederaufnahme wurden zwar mit dem FVwGG 2012 geändert. Betreffend die amtswegige Wiederaufnahme erfolgte aber inhaltlich keine Abänderung (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 303 Tz 3). Ein Bescheid, mit dem die amtswegige Verfügung einer Wiederaufnahme aufgehoben wurde, ist daher weiterhin bindend (vgl. VwGH 26.11.2015, Ro 2014/15/0035).

Auch nach einer Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides gemäß § 299 BAO mit der Begründung, dass im Spruch ein unrichtiger Tatbestand der Wiederaufnahme angeführt ist, ist es rechtswidrig, in einem neuen Wiederaufnahmebescheid die im vorangegangenen Verfahren herangezogenen Wiederaufnahmegründe heranzuziehen. Eine Verbindung nach § 299 Abs. 2 BAO setzt voraus, dass ein neuer Sachbescheid zu erlassen ist ( vgl. BFG 23.6.2016, RV/7100394/2014 unter Hinweis auf Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 299, Tz 49).

Es ist daher im vorliegenden Fall nicht nur zu prüfen, ob der Grunderwerbsteuerbescheid vom 8. Jänner 2010 auf Grund der vom Finanzamt im nunmehr angefochtenen Bescheid als Wiederaufnahmegrund herangezogene Tatsachenkomplex wieder aufgenommen werden durfte, sondern auch, ob sich der nunmehrige Tatsachenkomplex von jenem unterscheidet, den das Finanzamt im (gemäß § 299 BAO aufgehobenen) Wiederaufnahmebescheid vom 12. September 2012 als Wiederaufnahmegrund herangezogen hat.

Aus der Abgabenerklärung und der dem Finanzamt vorgelegten Amtsurkunde ist kein Anhaltspunkt dafür ersichtlich, dass die in der Abgabenerklärung enthaltenen Wertangaben nicht sämtliche vom Bf. erworbene Grundstücke erfassen. Die Höhe des Einheitswertes stellt bei einem Grundstückserwerb von Todes wegen - bei der Rechtslage bis 31. Mai 2014 unabhängig vom Verwandtschaftsverhältnis – ein derart für die Grunderwerbsteuerfestsetzung wesentliches Sachverhaltselement dar, dass ein nachträglichem Herkommen der Unrichtigkeit der Wertangaben in der Abgabenerklärung nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes durchaus einen geeigneten Wiederaufnahmegrund darstellt.

Nach der Begründung des Bescheides gemäß § 299 BAO vom 18. Jänner 2013 wurde der Wiederaufnahmebescheid vom 12. September 2012 als rechtswidrig angesehen, weil der Tatbestand der Wiederaufnahme nicht angeführt wurde.

Ein ordnungsgemäßer Wiederaufnahmebescheid hat zwar im Spruch den konkret maßgeblichen Wiederaufnahmetatbestand anzuführen und die Wiederaufnahmegründe in der Begründung des die Wiederaufnahme verfügenden Bescheides. Wie bereits oben ausgeführt ist eine „Auswechslung“ der Wiederaufnahmegründe im Beschwerdeverfahren nicht zulässig, sehr wohl aber Ergänzungen bei mangelhaften Begründungen. Ebenso wäre eine Ergänzung des Wiederaufnahmetatbestandes im Spruch zulässig, wenn wie hier aus der Begründung durch die Verwendung der Worte „Auf Grund Hervorkommen neuer Tatsachen“ deutlich zu entnehmen ist, dass das Finanzamt die amtswegige Wiederaufnahme auf den „Neuerungstatbestand“ iSd § 303 (1) lit. b BAO gestützt hat. Nach der jüngsten Judikatur des VwGH zu Festsetzungen gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO (auf die die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zur Wiederaufnahme übertragbar sind (vgl. Ra 19.10.2016, 2014/15/0058) erfordert § 201 BAO nicht, dass im Spruch des Bescheides zum Ausdruck gebracht wird, auf welchen Tatbestand des § 201 BAO der Bescheid gestützt ist (vgl. VwGH 24.01.2017, Ro 2016/16/0004). Daraus folgt im Umkehrschluss, dass auch bei Wiederaufnahmebescheiden das formale Fehlen der Anführung des Wiederaufnahmetatbestandes im Spruch im Beschwerdeverfahren sanierbar ist.

In den Erkenntnissen VwGH 24.01.2017, Ro 2016/16/0004 und VwGH 29.03.2017, Ro 2015/15/0030 hat der Verwaltungsgerichtshof darauf abgestellt, dass die Bescheidebegründung vor dem Hintergrund des unmittelbar vor Bescheiderlassung vom Finanzamt bei der Revisionswerberin durchgeführten Überprüfungsverfahrens bzw. Außenprüfung mit hinreichender Deutlichkeit zum Ausdruck bringt, dass es sich dabei um den vom Finanzamt herangezogenen Tatsachenkomplex handelt.

Auch im gegenständlichen Fall sind der Erlassung des „ersten“ Wiederaufnahmebescheides Überprüfungen seitens des Finanzamtes vorausgegangen. Aus den vom Notar mittels Telefax am 16. Februar 2012 übermittelten Unterlagen, den Abfragen im GRUIS und den Vermerken über Telefongespräche ergibt sich, dass das Finanzamt Ermittlungen über die Höhe des Einheitswertes der erworbenen Grundstücke und darüber, wie es zur Angabe eines Wertes iHv € 73.200,00 für „Grundvermögen“ in

der Abgabenerklärung gekommen ist, durchgeführt hat. Unmittelbar vor Erlassung des Wiederaufnahmebescheides am 12. September 2012 hat zum Thema „Einheitswert“ am 11. September 2012 ein Telefongespräch einer Mitarbeiterin des Finanzamtes mit dem rechtsfreundlichen Vertreter des Bf. stattgefunden und ist es vor diesem Hintergrund zu sehen, dass als neue Tatsache angeführt wurde: „*die Liegenschaft EZ 1 KG ORT wurde in der Vermögenserklärung vom 20.5.2009 nicht berücksichtigt.*“ Das nicht das Vorhandensein der Liegenschaft als solches (unstrittig ist, dass alle von Todes wegen erworbenen Grundstücke in der dem Finanzamt vorgelegten Amtsurkunde angeführt waren), sondern deren Wert vom Finanzamt als neu hervorgekommen betrachtet wurde, ist auch aus der Begründung des neuen Sachbescheides zu sehen, in dem es nach Anführung der bisherigen Bemessungsgrundlage heißt: „**Wert der EZ 1 KG ORT neu**“ (Hervorhebung durch das BFG).

Der nunmehr angefochtene Wiederaufnahmebescheid vom 18. Jänner 2013 nennt als neue Tatsache, „*dass in der Abgabenerklärung eine wirtschaftliche Einheit nicht erklärt wurde*“. Durch Zusammenschau mit der Begründung des neuen Sachbescheides, in der nach Anführung der bisherigen Bemessungsgrundlage ausgeführt wird (Hervorhebung durch das BFG):

**neu** :

- **dreifacher Einheitswert für die nicht land- und forstw. Grundstücke**

(Grundstücke 2222 mit  $589 \text{ m}^2$  sowie 4444 mit  $1.391 \text{ m}^2$  und 7777 mit  $687 \text{ m}^2 = 2.667 \text{ m}^2$ )

ergibt sich, dass als neu hervorgekommener Tatsachenkomplex wiederum die tatsächliche Höhe des Wertes der erworbenen Grundstücke als Wiederaufnahmegrund herangezogen wurde.

Durch die am 18. Jänner 2013 gemäß § 299 BAO – noch idF vor dem FVwGG 2012 - erfolgte Aufhebung des - zwar mangelhaften aber sanierbaren - Wiederaufnahmebescheides vom 12. September 2012 ist es dem Finanzamt verwehrt, den identen Tatsachenkomplex neuerlich als Wiederaufnahmegrund heranzuziehen. Der „neue“ Wiederaufnahmebescheid vom 18. Jänner 2013 ist daher rechtswidrig.

Der Bescheidbeschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid vom 18. Jänner 2013 ist daher Folge zu geben und der Wiederaufnahmebescheid vom 18. Jänner 2013 – ersatzlos – aufzuheben.

Gemäß § 307 Abs. 3 BAO tritt durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Der neue Sachbescheid scheidet ex lege aus dem Rechtsbestand aus, der alte Sachbescheid - hier der Grunderwerbsteuerbescheid vom 8. Jänner 2010 - lebt wieder auf (vgl. VwGH 28.2.2012, 2009/15/0170).

Die Beschwerde gegen den Grunderwerbsteuerbescheid vom 18. Jänner 2013 war daher als unzulässig (geworden) zurückzuweisen. Diese Zurückweisung ist die

zwingende Folge der Aufhebung des zugrunde liegenden Verfahrensbescheides (Wiederaufnahmebescheid).

#### **IV. Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die getroffene Entscheidung konnte sich auf die oben angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes stützen.

Wien, am 31. Juli 2017