

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende R1 und die weiteren Senatsmitglieder R2, R3 und R4 im Beisein der Schriftführerin S in der Beschwerdesache Bf, Adr, vertreten durch Stb, über die Beschwerde vom 28.02.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 28.12.2016 betreffend Abweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Grunderwerbsteuer in der Sitzung am 27.08.2019 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

## **Entscheidungsgründe**

1. Mit Kaufvertrag vom 22. März 2013 erwarb die Beschwerdeführerin (Bf) gemeinsam mit ihrem Ehemann die Wohnung Top 1 sowie die beiden Tiefgaragenstellplätze Top TG A02 und Top TG A03, Gb um einen Gesamtkaufpreis von € 654.000,00. Gegenüber der Bf und ihrem Ehemann wurde für diesen Vorgang jeweils mit Bescheid vom 2. Mai 2013 gemäß § 7 Abs. 1 Z. 3 GrEStG 1987 Grunderwerbsteuer iHv € 11.540,52 festgesetzt.

### **2. Verfahrensgang**

2.1. Am 29. November 2016 beantragte die Bf unter Bezugnahme auf das Urteil des Europäischen Gerichtshofes für Menschenrechte (EGMR) vom 22.03.2016, 23.6258/13, Guberina, die Wiederaufnahme des mit Bescheid vom 2. Mai 2013 abgeschlossenen Grunderwerbsteuerverfahrens.

Begründend wurde ausgeführt, die Familie Bf habe drei Kinder. Die 2007 geborenen Zwillinge leiden seit ihrer Geburt an einer Cerebralparese und können aufgrund der frühkindlichen Hirnschädigung bis dato nicht gehen, sitzen, krabbeln, selbständig essen und trinken sowie sprechen. Sie seien rund um die Uhr auf Betreuung angewiesen.

Die vorherige Wohnung der Familie sei mit zunehmendem Alter der Kinder nicht mehr tragbar gewesen: Das Bad sei nicht barrierefrei gewesen, es habe keine Duschmöglichkeiten sowie für Spezialgeräte, Therapiestühle und behindertengerechte Betten keinen ausreichenden Platz gegeben. Auch habe das Gebäude über keinen Lift verfügt. Es sei der Umzug in eine behindertengerechte Wohnung notwendig gewesen, da die Kinder sonst in einem Pflegeheim untergebracht werden hätten müssen.

Im Jahr 2013 habe die Familie nach schwieriger Suche eine barrierefreie Parterrewohnung gefunden, die der Familie das Leben mit der Behinderung der Zwillinge weiterhin ermöglicht habe.

Dass derzeit eine Befreiung wegen Behinderung im Grunderwerbsteuergesetz nicht vorgesehen sei, verstoße nach Ansicht des EGMR gegen das Diskriminierungsverbot. Der Grunderwerbsteuerbescheid sei daher rechtswidrig.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens werde beantragt, da eine Berücksichtigung des Urteils des EGMR zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid geführt hätte.

Dem Antrag beigelegt war ein Artikel von Dr. Werner Doralt (RdW 2016, 360); darin wird unter Bezugnahme auf eine damals beim VwGH anhängige Beschwerde (als unbegründet abgewiesen am 30.03.2016, GZ 2013/13/0063), mit welcher eine querschnittgelähmte Steuerpflichtige die Mehrkosten einer behindertengerechten Wohnung als außergewöhnliche Belastung geltend machte, sowie unter Berufung auf das Urteil des EGMR vom 22.3.2016, 23.628/13, Guberina, die Frage aufgeworfen, ob insbesondere die UN-Behindertenrechtskonvention eine Befreiung von der Grunderwerbsteuer verlangt, wenn ein Behinderter seine bisherige – nicht behindertengerechte – Wohnung aufgeben muss und eine andere behindertengerechte Wohnung erwirbt.

2.2. Mit Bescheid vom 28. Dezember 2016 wies das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel den Wiederaufnahmeantrag mit der Begründung ab, dass das österreichische Grunderwerbsteuergesetz für die im Antrag vorgebrachten Umstände keine Befreiung vorsehe. Auch bei Vorliegen einer diesbezüglichen Befreiungsbestimmung wäre eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht möglich, da es sich um keine neu hervorgekommenen Tatsachen handle.

2.3. In der – nach Fristverlängerung rechtzeitig eingebrachten – Beschwerde vom 28. Februar 2017 wurde die Verfassungs- und Menschenrechtswidrigkeit des Grunderwerbsteuerbescheides vom 2. Mai 2013 infolge des Fehlens einer grunderwerbsteuerlichen Begünstigung im Zusammenhang mit Schwerstbehinderungen ins Treffen geführt. Das Grunderwerbsteuergesetz verstoße damit gegen Art. 14 EMRK und gegen die UN-Behindertenrechtskonvention.

Aufgrund der innerstaatlichen Rechtslage habe das zuständige Finanzamt über die beantragte Wiederaufnahme nicht positiv entscheiden können und könne dies auch nicht über die Beschwerde. Es werde daher gem. § 262 Abs. 2 lit. b BAO auf die Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung verzichtet.

Es lägen jedoch zwei Wiederaufnahmegründe vor: Die Behinderung der Kinder (bzw. der Bezug der erhöhten Familienbeihilfe) sei dem Finanzamt bis zur Beschwerde (gemeint wohl: Wiederaufnahmeantrag) vom 29. November 2016 unbekannt gewesen und stelle damit eine neu hervorgekommene Tatsache iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO dar. Das Urteil des EGMR vom 22.03.2016 stelle eine Entscheidung über eine Vorfrage gem. § 303 Abs. 1 lit. c BAO dar. Der EGMR stütze seine Entscheidung im Wesentlichen auf Art. 14 EMRK. Da die EMRK in der österreichischen Rechtsordnung mit Verfassungsrang ausgestattet sei, hätten die auf ihr beruhenden Urteile des EGMR in Österreich Beachtung zu finden.

2.4. Im Vorlagebericht beantragte das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel unter Verweis auf die zum Neuerungsstatbestand und zum Vorfragentatbestand ergangene Rechtsprechung des VwGH die Abweisung der Beschwerde.

2.5. In der am 27. August 2019 durchgeführten mündlichen Verhandlung führte der steuerliche Vertreter als weiteren Wiederaufnahmegrund ins Treffen, dass die Bf und ihr Mann 2014 verschiedene Professionisten mit Adaptionen an der Wohnung beauftragt haben. Die – ebenfalls 2014 verrechneten – Leistungen seien als Teil der Gegenleistung iSd §§ 4 und 5 GrEStG in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, was bislang nicht geschehen sei. Der Vertreter des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel hielt diesem Vorbringen entgegen, dass dieser Vorgang als nachträgliche Gegenleistung iSd § 10 Abs. 3 Z. 2 GrEStG mit einer Abgabenerklärung anzuzeigen gewesen wäre. Seitens der Abgabenbehörde wäre in der Folge ein Erstbescheid auf Basis des so erklärten Betrages als Bemessungsgrundlage erlassen worden.

### **3. Rechtslage**

3.1. Gemäß § 303 Abs. 1 BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

- a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

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

Gemäß Abs. 2 leg. cit. hat der Wiederaufnahmeantrag zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird;
- b) die Bezeichnung der Umstände (Abs. 1), auf die der Antrag gestützt wird.

3.2. 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 oder Eigenschaften (zB VwGH 26.2.2013, 2010/15/0064; VwGH 21.11.2007, 2006/13/0107).

Keine Tatsachen iSd § 303 BAO sind hingegen etwa Entscheidungen von Gerichten oder Verwaltungsbehörden (zB VwGH 20.04.1995, 92/13/0076; 24.1.2013, 2012/16/0210).

Wiederaufnahmegründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen (nova reperta). Später entstandene Umstände (nova producta) sind keine Wiederaufnahmegründe (*Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 303 Tz 30 mwN).

3.3. Unter einer Vorfrage ist eine für die Entscheidung der Hauptfrage präjudizielle Rechtsfrage zu verstehen, die selbst Gegenstand einer bindenden Entscheidung einer anderen Behörde bzw. eines Gerichtes ist. Präjudiziell ist die Entscheidung über eine Rechtsfrage nur dann, wenn der entscheidungsgegenständliche Steuertatbestand ein Element enthält, das für sich alleine Gegenstand der bindenden Entscheidung der anderen Behörde oder des Gerichtes ist. Diese Bindung setzt Parteienidentität in beiden Verfahren - dem konkreten Rechtsfall und jenem Verfahren, dessen Gegenstand die Vorfrage ist - voraus (*Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 303 Tz 40 mwN; *Kotschnigg*, Beweisrecht der BAO, § 116 Rz 48ff mwN).

3.4. Demnach bildet etwa ein Urteil des EuGH zur Auslegung des Rechts der Europäischen Union - nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs - keinen Wiederaufnahmegrund für die Verfahren anderer Parteien (als jener des „Anlassverfahrens“), und zwar weder nach dem Neuerungstatbestand, noch nach dem Vorfragentatbestand (VwGH 21.9.2009, 2008/16/0148, unter Bezugnahme auf VfGH 22.6.2009, G 5/09; VwGH 27.9.2012, 2009/16/0067; *Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 303 Tz 40 mwN). Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 24.1.2013, 2012/16/0210, ausgesprochen hat, trifft diese rechtliche Beurteilung auch für ein Urteil des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte zu.

Eine über die Bestimmungen der BAO hinausgehende Wiederaufnahme gebieten weder die EMRK noch das Unionsrecht (siehe nochmals VwGH 24.1.2013, 2012/16/0210, mit Hinweis auf einen Ablehnungsbeschluss des VfGH vom 21.9.2012, B 487/12).

## 4. Erwägungen

4.1. Anlassfall für das EGMR-Urteil „Guberina“ war die Beschwerde eines kroatischen Staatsbürgers, der infolge der Geburt eines schwer behinderten Kindes seine im dritten Stock eines nicht mit einem Lift ausgestatteten Gebäudes gelegene Wohnung verkaufte und dafür ein Haus anschaffte. Er beantragte bei den kroatischen Behörden die Befreiung von der Grunderwerbsteuer gemäß § 11 Abs. 9 des kroatischen Grunderwerbsteuergesetzes. Diese Bestimmung sieht die Befreiung von der Grunderwerbsteuer für Personen vor, welche zum ersten Mal eine Wohnung oder ein Haus zur Befriedigung ihres Wohnbedürfnisses erwerben. Eine Voraussetzung für die

Befreiung ist dabei, dass die Person kein anderes Liegenschaftsvermögen besitzt, welches zur Befriedigung des Wohnbedürfnisses geeignet ist, insbesondere über die grundlegende Infrastruktur sowie sanitäre und technische Ausstattung verfügt. Weiters darf die Person oder ihre nächsten Familienangehörigen nicht im Besitz einer Wohnung, eines Ferienhauses oder anderen Liegenschaftsvermögens von erheblichem Wert sein.

Die nationalen Behörden und Gerichte versagten die Grunderwerbsteuerbefreiung, da der Betroffene weder die Voraussetzung erfülle, erstmals Liegenschaftsvermögen zur Befriedigung seines Wohnbedürfnisses zu erwerben, noch jene, dass weder er noch seine engsten Familienangehörigen nicht über Liegenschaftsvermögen von erheblichem Wert verfügten.

Nach Ausschöpfung sämtlicher nationaler Instanzen wandte sich der Betroffene unter Berufung (ua) auf Art. 14 (Verbot der Benachteiligung) sowie Art. 1 des ersten Zusatzprotokolls (Schutz des Eigentums) EMRK an den EGMR, welcher den nationalen kroatischen Behörden und Gerichten absprach, sich mit den Wohnbedürfnissen des Betroffenen aufgrund der Behinderung seines Kindes ausreichend auseinandergesetzt zu haben. Die Befreiung von der Grunderwerbsteuer sei zu gewähren gewesen, weil der Betroffene durch den Erwerb des Hauses erstmalig eine Liegenschaft erworben habe, welche seinen bzw. den speziellen Wohnbedürfnissen seiner Familie aufgrund der Behinderung seines Kindes entsprach. Es läge daher in der gegenständlichen Anwendung des innerstaatlichen kroatischen Rechts aufgrund der Behinderung des Kindes ein Verstoß gegen Art. 14 (Diskriminierungsverbot) iVm Art. 1 des ersten Zusatzprotokolls (Schutz des Eigentums) EMRK vor.

Unter Randziffer 83 des EGMR-Urteils heißt es wie folgt:

*„Nach Ansicht des Gerichtshofes befand sich der Beschwerdeführer, der seine Wohnung durch ein Haus ersetzte, welches den Bedürfnissen seiner Familie entsprach, in einer vergleichbaren Situation zu jeder anderen Person, welche ihr Haus oder ihre Wohnung durch eine andere Liegenschaft ersetzt, welche, in den Worten der maßgeblichen Bestimmung des kroatischen Grunderwerbsteuergesetzes, über grundlegende Infrastruktur und technische Ausstattung verfügt. Gleichwohl unterscheidet sich seine Situation dahingehend, dass der Ausdruck „grundlegende Infrastruktur“ angesichts der Behinderung des Sohnes und der in einem solchen Fall maßgeblichen nationalen und internationalen Bestimmungen den Zugang zu Einrichtungen, im gegenständlichen Fall etwa einem Aufzug, beinhaltet.“*

Im Anlassfall „Guberina“ wurde somit nach Ansicht des EGMR von den kroatischen Behörden bzw. Gerichten ein (grundsätzlich verfassungsrechtlich unbedenkliches) Gesetz in diskriminierender Weise angewendet.

Im österreichischen Grunderwerbsteuergesetz gibt es keine dem § 11 Abs. 9 des kroatischen Grunderwerbsteuergesetzes vergleichbare Regelung. Es ist keine Grunderwerbsteuerbefreiung für Personen vorgesehen, die erstmals Liegenschaftsvermögen (an)schaffen, welches über eine nach heutigen Maßstäben

grundlegende Infrastruktur sowie hygienische und technische Ausstattung verfügt. Die österreichische GrEST ist ihrem Wesen nach eine Verkehrsteuer, die grundsätzlich an jeden Übergang eines inländischen Grundstücks anknüpft. Sie erfasst den Grundstückswechsel als solchen ohne Rücksicht auf die mit dem Grundstückserwerb verfolgten Zwecke, sie ist eine Rechtsverkehrsteuer (*Fellner*, Grunderwerbsteuer, § 1 Tz 8 mwN).

#### 4.2. Zum Vorfragetatbestand:

Das Urteil des EGMR vom 22.03.2016 stellt keinen Wiederaufnahmegrund im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. c BAO dar (siehe oben Pt. 3). Es ist für den Beschwerdefall nicht präjudiziell.

#### 4.3. Zum Wiederaufnahmegrund der neu hervorgekommenen Tatsache:

Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden sollen, bestimmt bei der Wiederaufnahme auf Antrag die betreffende Partei, bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde (VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058).

Ein Antrag auf Wiederaufnahme hat - bei Geltendmachung des Wiederaufnahmetatbestandes der neu hervorgekommenen Tatsachen - insbesondere die Behauptung zu enthalten, dass Tatsachen oder Beweismittel "neu hervorgekommen sind". Aus dem insoweit klaren Wortlaut des § 303 Abs. 1 lit. b iVm Abs. 2 lit. b BAO ist somit abzuleiten, dass bei einem derartigen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens das Neuhervorkommen von Tatsachen aus der Sicht des Antragstellers zu beurteilen ist (VwGH 29.03.2017, Ro 2016/15/0036; 19.10.2016, Ra 2014/15/0058).

Der Antrag vom 29. November 2016 auf Wiederaufnahme des Verfahrens wurde ausschließlich auf den Wiederaufnahmegrund der entschiedenen Vorfrage gemäß § 303 Abs. 1 lit. c BAO (Urteil des EGMR vom 22.3.2016, „Guberina“) gestützt. Damit wurde aber die „Sache“ festgelegt, über die das Finanzamt bzw. auf Grund der gegen den Abweisungsbescheid eingebrachten Beschwerde das Bundesfinanzgericht zu entscheiden hatte. Die erst in der Beschwerde vom 28.2.2017 bzw. in der mündlichen Verhandlung am 27.8.2019 als weitere Wiederaufnahmegründe (§ 303 Abs. 1 lit. b BAO) vorgebrachten Umstände konnten schon deshalb nicht berücksichtigt werden.

Soweit in der Beschwerde argumentiert wird, die Behinderung der Kinder (bzw. der Bezug der erhöhten Familienbeihilfe) sei dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel im Verfahren betreffend Grunderwerbsteuer nicht bekannt gewesen, ist zudem auf die oben zitierte Rechtsprechung des VwGH zu verweisen, wonach bei der Wiederaufnahme auf Antrag einer Partei das Neuhervorkommen von Tatsachen aus der Sicht des Antragstellers (und nicht aus der Sicht der Abgabenbehörde) zu beurteilen ist.

Die erst in der mündlichen Verhandlung ins Treffen geführte Unrichtigkeit der Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer scheitert als Wiederaufnahmegrund auch

darán, dass es sich bei den vorgebrachten Umständen um keine neu hervorgekommenen, sondern um neu entstandene Tatsachen handelt.

4.4. Aus den genannten Gründen konnte der Beschwerde gegen die Abweisung des Wiederaufnahmeantrages kein Erfolg beschieden sein. Die von der Beschwerdeführerin vorgetragenen verfassungsrechtlichen Bedenken hatte das Bundesfinanzgericht somit nicht mehr (iSd § 62 Abs. 2 VfGG) zu prüfen.

### **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. Welche Voraussetzungen für die Wiederaufnahme des Verfahrens erfüllt sein müssen, ist durch die angeführte höchstgerichtliche Rechtsprechung jedoch ausreichend geklärt, weshalb die Revision nicht zuzulassen war.

Innsbruck, am 12. September 2019