

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Wolfgang Ploner hinsichtlich der **Beschwerde** des Bf., vertreten durch Rechtsanwälte, vom 11. Jänner 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt, Abteilung Gebühren und Verkehrsteuern, vom 10. Dezember 2009 betreffend **Grunderwerbsteuer** zu Recht

erkannt:

Der **Beschwerde** wird **stattgegeben**.

Der angefochtene **Bescheid** wird **aufgehoben**.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (in der Folge auch bloß: Bf.) hatte mit Kaufvertrag vom Sommer 2002 von Max Mustermann eine Liegenschaft, bestehend aus zahlreichen unterschiedlichen Grundstücken mit der landläufigen Bezeichnung "Gutsbesitz Entenhausen", um einen Kaufpreis von € 1,3 Millionen erworben.

Gegen die auf Basis des Kaufpreises ergangene Grunderwerbsteuervorschreibung wendete sich der Beschwerdeführer in seiner nach der damaligen Rechtslage noch als Berufung bezeichneten Beschwerde mit der Argumentation, es müsste die im § 3 Abs. 1 Z 4 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) normierte Befreiung wegen des Erwerbes im Wege eines Flurbereinigungsverfahrens zur Anwendung gebracht werden.

Im Zuge des vom Bundesfinanzgericht (auch nur: Finanzgericht oder Gericht) fortgesetzten Verfahrens hegte das Gericht Bedenken, ob nicht eine mögliche Verletzung des auch die Steuergesetzgebung tragenden Grundsatzes "ne bis in idem" gegeben

ist und der Erlassung des hier zu beurteilenden Bescheides eine res iudicata, also eine bereits entschiedene Sache, entgegen gestanden ist.

Von diesen Erwägungen geleitet wird seitens des Finanzgerichtes, ausgehend vom unbedenklichen Inhalt des vorgelegten Bemessungsaktes und dem Ergebnis ergänzender Abfragen im verwaltungsbehördlichen Abgabensinformationssystem, nachstehender Verfahrensgang als entscheidungsrelevanter

Sachverhalt festgestellt :

Bereits in der Vertragsurkunde, mit der der oben dargestellte Erwerbsvorgang dem damals noch zuständigen Finanzamt Klagenfurt, Abteilung Gebühren und Verkehrsteuern, ordnungsgemäß angezeigt worden war, findet sich der Hinweis, dass der Bf. als Käufer bei der Agrarbezirksbehörde gesondert "um Grunderwerbsteuerbefreiung nach § 3 Abs. 1 lit. 4 GrEStG ansuchen" werde.

Nachdem ein diesbezügliches Erkenntnis des Landesagrarsenates beim Amt der Kärntner Landesregierung erlassen und dem Finanzamt übermittelt worden war, setzte dieses dem Bf. gegenüber mit Bescheid vom 4. April 2006, ausgehend von der vereinbarten Gegenleistung in Höhe von € 1,3 Millionen als Bemessungsgrundlage, Grunderwerbsteuer (GrESt) im Betrag von € 45.500,00 fest. Nach der Bezeichnung "Grunderwerbsteuerbescheid" ist auf der Bescheidschrift wörtlich wie folgt angeführt:

"Betrifft: Kaufvertrag vom Sommer 2002 mit Max Mustermann

Die Grunderwerbsteuer für den oben angeführten Rechtsvorgang wird festgesetzt mit 45.500,00 €"

In seiner dagegen form- und fristgerecht erhobenen und am 5. Mai 2006 beim Finanzamt eingelangten "Berufung" vom 4. Mai 2006 findet sich auf Seite 1 der schriftlichen Eingabe auch die weitere Bezeichnung "Antrag auf Unterbrechung des Verfahrens". In der Sache selbst führte der Bf. aus, der Landesagrarsenat habe nur einen Bruchteil (Anm.: rund ein Drittel) der erworbenen Gesamtfläche als für die Durchführung einer Flurbereinigung erforderlich angesehen. Er habe dagegen eine Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof (VwGH) eingebracht, da nach seinem Dafürhalten der Erwerb der gesamten Fläche für eine Flurbereinigung notwendig gewesen sei. Jedenfalls müsste die GrESt-Befreiung zumindest anteilig in Ansatz gebracht werden. Der Bf. beantragte daher die Beischafterung des Aktes der Agrarbezirksbehörde bzw. auch jenes des VwGH-Verfahrens. Zudem beantragte der Bf., das damalige Berufungsverfahren bis zum Vorliegen der rechtskräftigen Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes zu unterbrechen. Weil durch das Erkenntnis des VwGH eine für das GrESt-Verfahren wesentliche Vorfrage bindend geklärt werde, sei die Unterbrechung bzw. Aussetzung dieses Verfahrens sinnvoll und notwendig.

Abschließend stellte der Bf. die Anträge, der "Berufung Folge zu geben und 1) das gegenständliche Verfahren bis zum Vorliegen der rechtskräftigen Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes über die Beschwerde des Berufungswerbers bzw. bis zur endgültigen rechtskräftigen Entscheidung des Verfahrens bei der Agrarbezirksbehörde

zu unterbrechen; 2) den (Anm.: angefochtenen GrEST-) Bescheid vom 4. April 2006 (...) dahingehend abzuändern, dass keine Grunderwerbsteuer festgesetzt wird, da die Grunderwerbsteuerbefreiung gemäß § 3 des Grunderwerbsteuergesetzes zum Tragen kommt.“

Im Gefolge dessen erging mit Datum 19. Juni 2006 eine Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO. Wörtlich lautet diese auszugsweise wie folgt:

“Betrifft: Kaufvertrag vom Sommer 2002 mit Max Mustermann

Aufgrund der Berufung vom 4. Mai 2006 wird der Bescheid vom 4. April 2006 aufgehoben. Die Auswirkungen der Bescheidaufhebung auf Ihr Abgabenkonto entnehmen Sie bitte der beiliegenden Buchungsmitteilung.

Begründung: Das Flurbereinigungsverfahren wurde beim Landesagarsenat noch nicht rechtskräftig beendet. Der Berufung wird daher stattgegeben und die Grunderwerbsteuer vorläufig nicht festgesetzt.“

Nach Abschluss des VwGH-Verfahrens stellte der Landesagarsenat, der Ansicht des Höchstgerichtes folgend, neuerlich fest, dass nur der (bereits oben angeführte) Bruchteil der erworbenen Fläche für die Durchführung einer Flurbereinigung erforderlich sei.

Mit dem nunmehr angefochtenen und hier zur Beurteilung anstehenden Bescheid vom 10. Dezember 2009 schrieb das Finanzamt dem Bf. neuerlich Grunderwerbsteuer in Höhe von € 45.500,00 vor. Wörtlich heißt es wiederum wie folgt:

“Betrifft: Kaufvertrag vom Sommer 2002 mit Max Mustermann

Die Grunderwerbsteuer für den oben angeführten Rechtsvorgang wird festgesetzt mit 45.500,00 €“

Unter Bezugnahme auf das Erkenntnis des Landesagarsenates führte das Finanzamt begründend und zusammengefasst aus, dass die Steuer vom Gesamterwerb festzusetzen war.

Die nunmehrige Beschwerde, ebenfalls noch als Berufung bezeichnet, begründete der Bf. damit, dass nach der geltenden höchstgerichtlichen Rechtsprechung eine Entscheidung über die Steuerbefreiung auf Basis der Wert- und nicht der Flächenrelationen zu treffen wäre.

Im Hinblick auf die beim Gericht aufgetretenen Bedenken bezüglich einer möglichen “res iudicata“ wird zur Abrundung noch die buchungsmäßige Verarbeitung auf dem Steuerkonto des Beschwerdeführers dargestellt:

1. Mit Ergehen des Erstbescheides am 4. Juni 2006 wurde ein Betrag von € 45.500,00 dem Konto angelastet.
2. Ohne dass ein diesbezüglicher Antrag des Bf. aus der am 5. Mai 2006 eingelangten Berufungsschrift ersichtlich ist, hatte das Finanzamt eine Aussetzung der Einhebung nach § 212 a BAO am 10. Mai 2006 verfügt, wodurch der Steuerbetrag mittels Gutschriftsbuchung aus der Gebarung vorübergehend herausgenommen wurde.

3. Offenkundig ohne Kenntnis davon hatte der Bf. dann den Steuerbetrag überwiesen, welcher am 12. Mai 2006 dem Konto gutgeschrieben wurde und hatte sohin ab diesem Tag ein Guthaben in Höhe von € 45.500,00 bestanden.
4. Anlässlich der Erlassung der stattgebenden Berufungsvorentscheidung am 19. Juni 2006 wurde der Ablauf der Aussetzung der Einhebung verfügt, damit der ausgesetzte Betrag wieder als Lastschrift verbucht, so dass das Konto einen Saldo von Null aufwies.
5. Da aber durch diese Berufungsvorentscheidung der ursprünglich vorgeschriebene Betrag von € 45.500,00 am selben Tag mit Gutschrift in gleicher Höhe wieder kompensiert worden ist, ergab sich insgesamt ein Guthaben mit dem Betrag von € 45.500,00.
6. Letztere Vorgänge sind auch in der Buchungsmitteilung Nr. 3 vom 19. Juni 2006 so dargestellt.
7. Am 25. Juni 2006 zahlte das Finanzamt das Guthaben an den Beschwerdeführer zurück.

Dieser festgestellte **Sachverhalt** ist im Hinblick auf die zu Tage getretene und vom Gericht amtswegig zu berücksichtigende (siehe unten) Frage, ob eine Verletzung des Grundsatzes “ne bis in idem“ bzw. eine “res iudicata“ vorliegt,

rechtlich wie folgt zu würdigen:

Nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung (Erkenntnis des VwGH vom 24. April 2015, 2011/17/0224) gilt der aus § 68 Abs. 1 AVG ableitbare Grundsatz, dass über ein und dieselbe Verwaltungssache nur einmal rechtskräftig zu entscheiden ist (ne bis in idem), auch im Abgabenverfahren (so auch VwGH vom 18. September 2002, 98/17/0281). Mit der Rechtskraft ist die Wirkung verbunden, dass die mit Bescheid unanfechtbar und unwiderruflich erledigte Sache nicht neuerlich entschieden werden kann (Wiederholungsverbot). Einer nochmaligen Entscheidung steht das Prozesshindernis der res iudicata entgegen (VwGH vom 9. Oktober 1998, 96/19/3364). Verletzt die Behörde den Grundsatz der Unwiederholbarkeit, indem sie infolge eines Anbringens (Ansuchens) oder von Amts wegen ein Verfahren in einer entschiedenen Sache unzulässig einleitet (VwGH vom 2. Oktober 2008, 2008/18/0538), so belastet sie nach herrschender Judikatur den Bescheid mit Rechtswidrigkeit des Inhalts (VwGH vom 31. Juli 2006, 2005/05/0020). Ein hervorgekommenes Prozesshindernis ist in jeder Lage des Verfahrens von Amts wegen – auch vom VwGH – wahrzunehmen (VwGH vom 3. August 2004, 2004/13/0099).

Zu Frage, ob mit der in Rechtskraft erwachsenen Berufungsvorentscheidung vom 19. Juni 2006 in grunderwerbsteuerlicher Hinsicht betreffend den Erwerbsvorgang vom Sommer 2002 das Wiederholungsverbot schlagend geworden ist, wird weiters ausgeführt:

War eine Berufung weder zurückzuweisen noch als zurückgenommen oder als gegenstandslos zu erklären, konnte die Abgabenbehörde erster Instanz nach § 276 Abs. 1 BAO idF vor dem FVwGG 2012, BGBl I Nr. 14/2013, eine Berufung durch Berufungsvorentscheidung erledigen und hiebei den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abändern, aufheben oder die Berufung als unbegründet abweisen. Die

Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde erster Instanz beendet vollwirksam ein Rechtsmittelverfahren und ist wie jeder andere Bescheid der Rechtskraft fähig (vgl. VwGH vom 7. Dezember 1988, 88/13/0098, und vom 29. April 1991, 90/15/0174). Entscheidet das Finanzamt über die Berufung gemäß § 276 Abs. 1 BAO mit Berufungsvorentscheidung, so bestehen diesbezüglich dieselben Änderungsbefugnisse wie bei der Erlassung einer Berufungsentscheidung und entfaltet diese im Falle der Erlangung der Rechtskraft dieselben Wirkungen wie eine Berufungsentscheidung (VwGH vom 29. September 2010, 2005/13/0101).

Materielle Rechtskraft bedeutet im Verwaltungs- (und daher auch im Abgaben-) Verfahren nach herrschender Lehre Unwiderrufbarkeit, Unwiederholbarkeit und Verbindlichkeit des Bescheides. Im Vordergrund der Lehre steht die mit Bescheiden verbundene Wirkung, dass diese nicht nur für die Partei unanfechtbar sind und dass über eine Sache ein für allemal endgültig entschieden ist, sondern dass der Abspruch über eine bestimmte Sache auch für die Behörden verbindlich, unwiederholbar, unwiderrufbar und unabänderbar ist. Diese Bescheidwirkungen sind mit Bescheiden verbunden, die dem Rechtsbestand angehören, unabhängig davon, ob die Bescheid richtig sind oder nicht (*Stoll*, BAO-Kommentar, S 943). Auch allenfalls rechtswidrigen Berufungsvorentscheidungen kommt daher Rechtskraftwirkung zu (VwGH vom 29. September 2010, 2005/13/0101).

Wurden sohin Bescheide mit rechtskräftigen Berufungsvorentscheidungen aufgehoben, darf in dieser Sache wegen "res iudicata" keine neuerliche Entscheidung mehr ergehen (siehe *Klumpner*, Aufhebung einer NoVA-Vorschreibung wegen "res iudicata", in: UFSjournal 7/8/2010, 278ff).

“Sache“ im angeführten Sinne ist jene Angelegenheit, die den Spruch eines Bescheides gebildet hat. Nach herrschender Judikatur bilden für die Beurteilung des Inhaltes eines Bescheides Spruch und Begründung eine Einheit. Die dem Spruch beigegebene Begründung kann aber nur dann als Auslegungsbehelf herangezogen werden, wenn der Spruch eines rechtskräftigen Bescheides für sich allein beurteilt Zweifel an seinem Inhalt offen lässt. Ist aber der Spruch des Bescheides eindeutig, dann kommt der Begründung eine den Inhalt des Bescheides modifizierende Wirkung nicht zu. Ihre Grenze findet eine über den formalen Spruchinhalt hinausgehende Gesamtbetrachtung dabei dann, wenn der formale Spruchinhalt durch Ausführungen im Begründungsteil nicht ergänzt bzw. komplettiert wird, sondern mit diesem in Widerspruch gerät (VwGH vom 16. Dezember 1999, 97/16/0075, mit zahlreichen Judikaturhinweisen).

Sowohl der (“Erst“-) Bescheid vom 4. Juni 2006 als auch die Berufungsvorentscheidung vom 19. Juni 2006 sowie der nunmehr angefochtene Bescheid vom 10. Dezember 2009 ergingen an den Beschwerdeführer und bezogen sich auf die grunderwerbsteuerliche Behandlung des Kaufvertrages vom Sommer 2002 mit Max Mustermann. Damit ist aber ohne jeden Zweifel Identität der Sache gegeben.

Wie bereits ausgeführt, ergibt sich der Inhalt eines Bescheides primär aus dessen Spruch. Der Spruch der Berufungsvorentscheidung lautete: “ Aufgrund der Berufung

vom 4. Mai 2006 wird der Bescheid vom 4. April 2006 aufgehoben. Die Auswirkungen der Bescheidaufhebung auf Ihr Abgabenkonto entnehmen Sie bitte der beiliegenden Buchungsmitteilung.“ Aus dieser klaren und keinen Anlass zu Zweifeln gebenden Formulierung ergibt sich eindeutig, dass die für den gegenständlichen Rechtsvorgang vorgeschriebene Grunderwerbsteuer nicht festzusetzen war und daher wieder gutgeschrieben wurde, zumal dies der Bf. in seiner Berufung vom 4. Mai 2006 auch so beantragt hatte. In dieses Bild fügt sich noch, dass in der angezogenen Buchungsmitteilung Nr. 3 vom gleichen Tag infolge der Einbuchung der (stattgebenden und) aufhebenden Berufungsvorentscheidung in Verbindung mit der vorangegangenen Zahlung des Beschwerdeführers insgesamt wieder ein Guthaben in Höhe der vor- und dann abgeschriebenen GrESt ausgewiesen ist. Eine andere Auslegung als das Absehen von einer GrESt-Festsetzung für den im Betreff angeführten Erwerbsvorgang lässt sich nach Ansicht des Gerichtes aus dem Spruch nicht ableiten.

Da sohin der Spruch der rechtskräftigen Berufungsvorentscheidung für sich alleine beurteilt keine Zweifel an ihrem Inhalt offen gelassen hatte, konnte die dem Spruch beigegebene Begründung nicht als Auslegungsbehelf herangezogen werden. Ist nämlich der Spruch eines Bescheides eindeutig, dann kommt der Begründung eine den Inhalt modifizierende Wirkung nicht zu (VwGH vom 9. September 1976, 839/76, zitiert im zuletzt erwähnten Erkenntnis 97/16/0075). In der Begründung der Berufungsvorentscheidung vom 19. Juni 2006 heißt es einerseits, dass der Berufung stattgegeben werde, was insofern dem Antrag des Beschwerdeführers entsprach und dann mit der Bescheidaufhebung endete. Andererseits heißt es in der Begründung weiter, dass eine Grunderwerbsteuer “vorläufig” nicht festgesetzt werde. Abgesehen davon, dass die Bundesabgabenordnung ein Rechtsinstitut der “vorläufigen” Nichtfestsetzung gar nicht enthält, setzt sich die intendierte “vorläufige” Nichtfestsetzung laut Begründung mit dem klaren und eindeutigen Spruch, nämlich einer Nichtfestsetzung durch Bescheidaufhebung, in Widerspruch. Ein solcher Widerspruch der Begründung zum Spruch ist jedoch unerheblich, wenn nach dem Wortlaut des Spruches eines Bescheides über dessen Inhalt kein Zweifel obwalten kann (VwGH vom 25. Februar 1964, 1906/63), was hier aber eindeutig der Fall ist. Eine über den formalen Spruchinhalt hinausgehende Gesamtbetrachtung findet dann ihre Grenze, wenn der formale Spruchinhalt durch Ausführungen im Begründungsteil nicht ergänzt bzw. komplettiert wird, sondern mit diesem in Widerspruch gerät (VwGH vom 12. Jänner 1993, 88/14/0077, und vom 24. April 1994, 92/15/0128), was im gegenständlichen Verfahren ebenfalls zumindest teilweise geschehen ist.

Insgesamt gesehen gelangt das Finanzgericht sohin zur Auffassung, dass aufgrund des eindeutigen Spruches der in Rechtskraft erwachsenen und hier maßgeblichen Berufungsvorentscheidung eine GrESt-Festsetzung in der Erwerbsangelegenheit vom Sommer 2002 nicht zu erfolgen hatte, was durch die Rückzahlung des GrESt-Guthabens laut der spruchgegenständlichen Buchungsmitteilung noch bekräftigt wurde.

Die Berufungsvorentscheidung ist in Rechtskraft erwachsen, was in weiterer Folge bedeutet, dass in dieser Sache einer nochmaligen Festsetzung der Grunderwerbsteuer der Grundsatz der entschiedenen Sache (res iudicata) entgegensteht.

Der nunmehr angefochtene und vom Gericht zu beurteilende Grunderwerbsteuerbescheid vom 10. Dezember 2009 enthält keine Angaben, auf welchen Verfahrenstitel das Finanzamt die nochmalige Festsetzung der GrESt in dieser Sache gestützt hat.

Insgesamt gesehen erweist sich der angefochtene Bescheid als zu Unrecht ergangen und war daher aufzuheben.

Der Ausspruch über die Unzulässigkeit einer ordentlichen Revision an den Verwaltungsgerichtshof hatte zu erfolgen, da die Entscheidung über die Beschwerde nicht von der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung abhängt. Dies deshalb, weil die hier streitentscheidende Frage, ob und unter welchen Umständen das Prozesshindernis einer res iudicata einer neuerlichen Steuerfestsetzung entgegensteht, durch die oben zitierte, umfangreiche und ständige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ausreichend geklärt ist.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 25. Juli 2018