



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des JS und der KS, Landwirte, Adresse, vom 15. Mai 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 29. April 2009 betreffend Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes in Adresse, EZ 00 u.a., KG L, zum 1. Jänner 2009 (Zurechnungsfortschreibung gem. § 21 Abs. 4 BewG) entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Übergabsvertrag vom 19. März 2008 übergaben LS und ZS (Eltern des Berufungswerbers als Übergeber) den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb in Adresse, EZ 00 u.a., KG L, an ihren Sohn JS und ihre Schwiegertochter KS (Berufungswerber, im Folgenden als Bw bezeichnet).

Am **15. Jänner 2009** erließ das Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr einen Feststellungsbescheid **zum 1. Jänner 2009 (Zurechnungsfortschreibung)** nach § 21 Abs. 4 BewG). Das Finanzamt änderte die steuerliche Zurechnung und rechnete den Einheitswert je zur Hälfte den nunmehrigen Bw zu. Gegenüber dem zur Hauptfeststellung zum 1. Jänner 1988 erlassenen Feststellungsbescheid (Zurechnung an die Eltern des Bw) wurde der Einheitswert unverändert in Höhe von Euro 5.159,77 (entspricht ATS 71.000) festgestellt.

In der Bescheidbegründung wurde ausgeführt, dass die Feststellung wegen Änderung in der steuerlichen Zurechnung (Änderung der Eigentumsverhältnisse) erforderlich war.

Am **30. März 2009** erließ das Finanzamt an L.S und Miteigentümer (Eltern des Bw) einen Feststellungsbescheid **zum 1. Jänner 2008 (Wertfortschreibung)** nach § 21 Abs. 1 Z 1 BewG) und stellte den Einheitswert für den berufungsgegenständlichen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb in Höhe von 16.600 Euro fest.

In der Bescheidbegründung wurde ausgeführt, dass die Fortschreibung erforderlich war, weil durch die Bodenschätzung eine Änderung der natürlichen Ertragsbedingungen bescheidmäßig festgestellt wurde.

Am **29. April 2009** erließ das Finanzamt nochmals einen Feststellungsbescheid **zum 1. Jänner 2009 (Zurechnungsfortschreibung)** nach § 21 Abs. 4 BewG), welcher an die Bw gerichtet war. Das Finanzamt rechnete den Einheitswert wiederum je zur Hälfte den nunmehrigen Bw zu. Den Einheitswert stellte das Finanzamt wie in dem an die Eltern des Bw ergangenen Feststellungsbescheid zum 1. Jänner 2008 vom 30. März 2009 in Höhe von 16.600 Euro fest.

In der Bescheidbegründung wurde ausgeführt, dass die Feststellung wegen Änderung in der steuerlichen Zurechnung (Änderung der Eigentumsverhältnisse) erforderlich war.

Mit Fax vom 7. Mai 2009 erhoben die Bw gegen den Einheitswertbescheid zum 1. Jänner 2009 vom 29. April 2009 Berufung.

Mit Mängelbehebungsauftrag vom 15. Juni 2009 wies das Finanzamt die Bw darauf hin, dass die eingebrachte Berufung nicht den Inhaltserfordernissen des § 250 Abs. 1 BAO entspreche und setzte für die Behebung der Mängel eine Frist bis zum 17. Juli 2009.

Mit Eingabe vom 14. Juli 2009 ergänzten und begründeten die Bw ihre Berufung. Außerdem beantragten sie die Übermittlung von Unterlagen, welche sei für ihre Berufung noch benötigten.

Daraufhin übermittelte ihnen das Finanzamt einen Grundbuchsauszug, auf welchem die einzelnen Grundstücke mit ihrem Flächenausmaß und der vom Vermessungsamt berechneten Ertragsmesszahl (EMZ) aufgelistet waren. Ebenfalls übermittelte das Finanzamt eine Aufstellung betreffend die Bekanntgabe der Bemessungsgrundlagen zur Ermittlung des Hektarsatzes zum 1.1.2008.

Am 23. November 2009 legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Formelle Rechtskraft bedeutet die Unanfechtbarkeit eines Bescheides im ordentlichen Rechtsmittelverfahren. Die **materielle Rechtskraft** besteht in der Bindung der Behörden an einen einmal erlassenen, formell rechtskräftigen Bescheid.

Der Grundsatz „ne bis in idem“ besagt, dass in ein und derselben Sache nicht zweimal entscheiden werden darf (Unwiederholbarkeit, Einmaligkeitswirkung). Die materielle Rechtskraft eines Bescheides (sie setzt die formelle Rechtskraft des Bescheides voraus), steht der Erlassung weiterer Bescheide in derselben Sache entgegen, d.h. das Verbot des „ne bis in idem“ ist eine Folge der materiellen Rechtskraft (s. Wolfgang Bichler in ÖStZ 1995, 233).

Materielle Rechtskraft bedeutet im Verwaltungsverfahren nach herrschender Lehre Unwiederrufbarkeit, Unwiederholbarkeit und Verbindlichkeit des Bescheides. Im Vordergrund 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 Behörden verbindlich, unwiederholbar, unwiederrufbar und unabänderbar ist. Die (Rechtskraft-)Bescheidwirkungen sind mit Bescheiden verbunden, die dem Rechtsbestand angehören, unabhängig davon, ob die Bescheide richtig sind oder nicht. (s. Stoll, BAO-Kommentar § 92, S. 943)

Mit der Rechtskraftwirkung ist die (selbstverständliche) Folge verbunden, dass in den Bestand von rechtskräftigen Bescheiden nur insoweit eingegriffen werden kann, als entsprechende (auf Durchbrechung der Rechtskraft gerichtete) gesetzliche Tatbestände vorgesehen sind. Ebenso wie gegenüber der Partei (aus der Rechtskraft heraus in Bezug auf die entschiedene Sache) Eingriffs-, (Wiederholungs-)Schranken errichtet sind, bestehen solche gegenüber den Behörden. Eine neuerliche Entscheidung, eine Wiederholung, eine Abänderung wäre unzulässig und anfechtbar, wenn die Behörde in die Rechtskraft ohne ausdrückliche Ermächtigung (wie sie insbesondere die §§ 293 ff, aber auch etwa § 303 Abs. 4 bieten) eingreift. (s. Stoll, BAO-Kommentar § 92, S. 944).

Zur Frage der **Zulässigkeit des Ergehens eines zweiten, eines neuen Bescheides trotz Rechtskraft des vorangehenden, in derselben Sache ergangenen Bescheides** führt Stoll aus (s. Stoll, S. 946):

Wenn nicht besondere Gründe seiner Zulässigkeit vorliegen wird der zweite Bescheid zu beseitigen sein, womit der Erstbescheid (weil ein lex-posterior-Bescheid nicht mehr vorliegt) wieder in seine Wirksamkeit tritt. Ergehen neue Bescheide im Verfahren nach § 299 und § 303, so sind dies nicht neue, die früheren überlagernden Sachbescheide, sondern es ergehen zunächst verfahrensrechtliche Bescheide, die die Erstbescheide „aufheben“ (§ 299), beziehungsweise das Verfahren „wiederaufnehmen“ (§ 303) und damit die vorangehenden

Sachbescheide beseitigen, sodass rechtsförmlich nur der neue (nur ein) Bescheid vorliegen kann (das Derogationsproblem gar nicht entstehen kann).

Folgt man der herrschenden Lehre, die in der zitierten Literatur dargelegt wurde (Bichler in ÖStZ 1995, und Stoll, BAO-Kommentar), so ergibt sich für den

berufungsgegenständlichen Fall Folgendes:

Mit dem Feststellungsbescheid vom 15. Jänner 2009 (Zurechnungsforschreibung nach § 21 Abs. 4 BewG) wurde über die Zurechnung des Einheitswertes an die Bw zum 1.1.2009 entschieden. Mit dem Feststellungsbescheid vom 29. April 2009 (Zurechnungsforschreibung nach § 21 Abs. 4 BewG) wurde über die gleiche Rechtssache noch einmal entschieden (Zurechnung des Einheitswertes an die Bw zum 1.1.2009).

Formell wurde über die gleiche Rechtssache (Zurechnungsforschreibung zum 1.1.2009) zwei mal entschieden (Bescheide vom 15. Jänner 2009 und vom 29. April 2009). Der Erlassung des zweiten Bescheides stand die materielle Rechtskraft des ersten Bescheides im Wege.

Der Unterschied zwischen den beiden Bescheiden liegt in der Höhe des Einheitswertes. Mit dem ersten Bescheid wurde den Bw der zur Hauptfeststellung zum 1. Jänner 1988 ermittelte Einheitswert und mit dem zweiten Bescheid der im Wege der Wertfortschreibung zum 1. Jänner 2008 ermittelte Einheitswert zugerechnet. Mit Zurechnungsforschreibungsbescheiden werden grundsätzlich keine Einheitswerte neu festgestellt, sondern nur die zu einem früheren Stichtag festgestellten Einheitswerte den geänderten Eigentumsverhältnissen angepasst.

Im berufungsgegenständlichen Fall erwies sich der zum 1.1.2009 erlassene Zurechnungsforschreibungsbescheid (Erstbescheid) insoweit als überholt, als nach Bescheiderlassung zu einem früheren Stichtag (1.1.2008) für die Vorbesitzer im Wege der Wertfortschreibung ein geänderter Einheitswert festgestellt worden ist. Begründet wurde diese Wertfortschreibung mit der bescheidmäßigen Feststellung der Bodenschätzungsergebnisse. Diese bescheidmäßige Feststellung der Bodenschätzungsergebnisse gilt als Grundlagenbescheid sowohl für die Besitzer der betreffenden wirtschaftlichen Einheit zum Zeitpunkt des Wirksamwerdens der Bodenschätzungsergebnisse als auch für alle späteren Besitzer dieser wirtschaftlichen Einheit, solange der Grundlagenbescheid betreffend Feststellung der Bodenschätzungsergebnisse dem Rechtsbestand angehört.

Die im berufungsgegenständlichen Fall objektive Unrichtigkeit des Zurechnungsforschreibungsbescheides vom 15. Jänner 2009 ändert nichts daran, dass dieser Bescheid dem Rechtsbestand angehörte und somit auch die Abgabenbehörde erster Instanz an die materielle Rechtskraft dieses Bescheides gebunden war. Das Finanzamt hätte also, um den zweiten Zurechnungsforschreibungsbescheid verfahrensrechtlich zulässig erlassen zu können, den

ersten Bescheid im Rahmen der gesetzlichen Möglichkeiten beseitigen müssen, z.B. durch Bescheidaufhebung nach § 299 BAO oder durch eine Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 4 BAO. Oder das Finanzamt hätte den Erstbescheid gemäß den Bestimmung des § 295 BAO (bei Abänderung wegen Erlassung eines geänderten Grundlagenbescheides) abändern müssen.

Nach § 260 BAO hat der Unabhängige Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz über Berufungen gegen die von den Finanzämtern erlassenen Bescheide zu entscheiden. Für eine Bescheidaufhebung nach § 299 BAO, eine Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 4 BAO und eine Bescheidänderung nach § 295 BAO ist hingegen ausschließlich das Finanzamt (als Abgabenbehörde erster Instanz) zuständig. Die Abgabenbehörde zweiter Instanz ist nicht befugt, derartige das erstinstanzliche Verfahren betreffende Bescheide zu erlassen. Sie kann nur die verfahrensmäßig nicht gesetzeskonform zustande gekommen Bescheide (ersatzlos) aufheben.

Eine solche Bescheidaufhebung hat aufgrund der materiellen Rechtskraftwirkung auch dann zu erfolgen, wenn der aufzuhebende Bescheid inhaltlich richtig ist und der dann als Folge der Aufhebung wiederum dem Rechtsbestand angehörende Erstbescheid inhaltlich nicht richtig (rechtswidrig) ist. Der Grund liegt darin, dass Behörden nicht willkürlich in einer bestimmten Sache erlassene Bescheide durch andere Bescheide ersetzen dürfen; sondern eben nur dann, wenn die (verfahrens)gesetzlich dafür vorgesehenen Möglichkeiten gegeben sind und aus dem in der bestimmten Sache erlassenen Zweitbescheid die betreffende Gesetzesgrundlage ersichtlich ist, auf die die Behörde die Aufhebung bzw. die Abänderung des Erstbescheides stützt.

Da das Finanzamt nicht berechtigt war, den angefochtenen Bescheid (Zweitbescheid) ohne gleichzeitige Aufhebung oder Abänderung des Erstbescheides zu erlassen, war der angefochtene Bescheid vom Unabhängigen Finanzsenat (ersatzlos) aufzuheben.

Nach erfolgter Bescheidaufhebung durch die Rechtsmittelbehörde ist für die Erlassung von inhaltlich (materiellrechtlich) richtigen Bescheiden ausschließlich das Finanzamt als Abgabenbehörde erster Instanz zuständig. Dabei ist das Finanzamt bei einer allfälligen Durchbrechung der Rechtskraft an die (verfahrens)gesetzlich vorgegebenen Möglichkeiten gebunden.

Aus den angeführten Gründen war der angefochtene Bescheid vom 29. April 2009 betreffend die Zurechnungsfortschreibung zum 1.1.2009 aufzuheben.

Linz, am 23. November 2010