

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R über die Beschwerde der Bf., vertreten durch die Khüny & Bliem Steuerberatungsgesellschaft KG, vom 4. August 2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 3. Juli 2014 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2008 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2008 wird Folge gegeben.

Der angefochtene Wiederaufnahmsbescheid wird aufgehoben.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

Die Ehegatten AA und BA sowie CC und DC waren Miteigentümer (zu je  $\frac{1}{4}$ ) der Liegenschaft in EZ a GB b, bestehend aus den Grundstücken GSt-Nr. c, GSt-Nr. d und GSt-Nr. e im Gesamtausmaß von **26.310 m<sup>2</sup>** (zum Zeitpunkt Anfang 2008). Von den vier Miteigentümern dieser Liegenschaft wurde am 29. Jänner 2008 ein Realteilungs- und Kaufvertrag abgeschlossen. Aufgrund der Realteilungsvereinbarung übernahmen die Ehegatten CC und DC die Grundstücke GSt-Nr. c und GSt-Nr. d sowie das (durch Abtrennung vom Grundstück GSt-Nr. e) neu gebildete Grundstück GSt-Nr. f im Gesamtausmaß von **20.500 m<sup>2</sup>** zu gleichen Teilen in ihr ideelles Hälfteeigentum. Die Ehegatten AA und BA übernahmen ihrerseits das verkleinerte Grundstück GSt-Nr. e im Ausmaß von **5.810 m<sup>2</sup>** zu gleichen Teilen in ihr ideelles Hälfteeigentum. Gemäß § 3 des Realteilungs- und Kaufvertrages erfolgte die Realteilung dergestalt, dass keine Wertdifferenz zwischen dem jeweiligen ideellen Hälfteeigentum der Ehegatten CC und

DC einerseits und der Ehegatten AA und BA andererseits bestanden habe, weshalb auch keine Ausgleichszahlung zu leisten gewesen sei.

Das Grundstück GSt-Nr. f im Ausmaß von 3.590 m<sup>2</sup> und das (durch Abtrennung vom Grundstück GSt-Nr. d) um das Trennstück 2 vergrößerte Grundstück GSt-Nr. c im Ausmaß von 9.001 m<sup>2</sup>, zusammen somit **12.591 m<sup>2</sup>**, bildeten sodann den Kaufgegenstand des Realteilungs- und Kaufvertrages vom 29. Jänner 2008. CC verkaufte und übergab seine ideellen Hälftanteile an diesem Kaufgegenstand an AA in dessen ideelles Hälfteeigentum. Ebenso verkaufte und übergab DC ihre ideellen Hälftanteile an diesem Kaufgegenstand an BA in deren ideelles Hälfteeigentum. Im jeweiligen ideellen Hälfteeigentum der Ehegatten CC und DC verblieb letztlich das um das Trennstück 2 verkleinerte Grundstück GSt-Nr. d im Ausmaß von **7.909 m<sup>2</sup>**. Der Kaufpreis betrug insgesamt 254.000,00 €, wobei die Bezahlung des Kaufpreises durch Schuldübernahme der Käufer gegenüber den Verkäufern erfolgte. Die Ehegatten AA und BA waren nach erfolgter Realteilung und aufgrund des Kaufvertrages jeweils ideelle Hälfteeigentümer der Grundstücke GSt-Nr. e im Ausmaß von 5.810 m<sup>2</sup>, GSt-Nr. c im Ausmaß von 9.001 m<sup>2</sup> und GSt-Nr. f im Ausmaß von 3.590 m<sup>2</sup>, zusammen somit **18.401 m<sup>2</sup>**.

Die steuerliche Vertreterin der beim Finanzamt X unter der St.Nr. 1 erfassten Miteigentumsgemeinschaft „*A und Mitgesellschafter*“ vertrat die Ansicht, dass der Realteilungs- und Kaufvertrag vom 29. Jänner 2008 als steuerneutrale Realteilung (infolge fehlender Wertdifferenz zwischen den real geteilten Grundstücken) mit anschließendem Verkauf von Grundstücksflächen zu behandeln sei. Die Ehegatten CC und DC hätten daher mit diesem Vertrag eine Grundstücksfläche von **12.591 m<sup>2</sup>** (20.500 m<sup>2</sup> abzüglich 7.909 m<sup>2</sup>, somit die Differenz zwischen dem Flächenausmaß **nach** der Realteilung und nach dem Verkauf) um 254.000,00 € verkauft.

Im Zuge einer bei der Miteigentumsgemeinschaft „*A und Mitgesellschafter*“ (und auch bei den Ehegatten CC und DC) durchgeführten Nachschau gemäß § 144 BAO vertrat das Nachschauorgan demgegenüber die Auffassung, dass die Realteilung und der gleichzeitige Verkauf von Grundstücksflächen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Einheit zu betrachten seien mit der Folge, dass die Ehegatten CC und DC mit diesem Vertrag eine Grundstücksfläche von lediglich **5.246 m<sup>2</sup>** (13.155 m<sup>2</sup> abzüglich 7.909 m<sup>2</sup>, somit die Differenz zwischen dem Flächenausmaß **vor** der Realteilung und nach dem Verkauf) um 254.000,00 € verkauft hätten. Daraus ergebe sich ein Veräußerungsgewinn, der bei den Ehegatten CC und DC im Jahr 2008 als steuerpflichtige sonstige Einkünfte (Spekulationseinkünfte) zu erfassen sei, da die zehnjährige Spekulationsfrist im Zeitpunkt der Veräußerung noch nicht abgelaufen gewesen sei. Der „*Spekulationsgewinn*“ wurde vom Nachschauorgan mit 139.631,00 € ermittelt, der den Ehegatten CC und DC je zur Hälfte zuzurechnen sei.

Das Finanzamt X folgte den Feststellungen der Nachschau und erließ für DC am 3. Juli 2014 - nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO von Amts wegen - einen neuen Sachbescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2008, mit dem die

sonstigen Einkünfte (Einkünfte aus Spekulationsgeschäften) mit 69.815,50 € angesetzt wurden.

Gegen den Wiederaufnahms- und Sachbescheid erhob DC am 4. August 2014 fristgerecht Beschwerde. Zur Wiederaufnahme des Verfahrens wurde eingewendet, dass die den Grundstückstransaktionen zugrunde liegenden Verträge bereits alle der Abgabenbehörde zur Kenntnis gebracht und von dieser geprüft worden seien. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen stellten keine Wiederaufnahmsgründe dar, gleichgültig, ob die späteren rechtlichen Erkenntnisse nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder in Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden. Es seien daher im Verfahren keine Tatsachen neu hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme im Sinne des § 303 Abs. 1 BAO rechtfertigten bzw. seien solche aus dem Bericht nicht ersichtlich. Im Übrigen sei von der Erfassung eines „*Spekulationsgewinnes*“ abzugehen.

DC stellte in der Bescheidbeschwerde gemäß § 262 Abs. 2 lit. a BAO in der Fassung FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, auch den Antrag, dass die Erlassung einer Beschwerdeentscheidung zu unterbleiben hat. Die Bescheidbeschwerde wurde vom Finanzamt X innerhalb von drei Monaten ab ihrem Einlangen dem Verwaltungsgericht vorgelegt.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Mit Wirkung vom 1. Jänner 2002 wurde zwischen dem XY als Verpächter und den Ehegatten AA und BA sowie CC und DC als Pächter ein **Pachtvertrag** abgeschlossen. Gegenstand dieses Pachtvertrages waren die neu gebildeten Grundstücke GSt-Nr. **c** mit 9.522 m<sup>2</sup>, GSt-Nr. **d** mit 11.610 m<sup>2</sup> und GSt-Nr. **g** mit 9.544 m<sup>2</sup>, jeweils GB b, zusammen somit 30.676 m<sup>2</sup>. Die Pacht erfolgte gemeinschaftlich zu gleichen Teilen (je ¼).

Das Bestandverhältnis wurde auf die Dauer eines Jahres bis zum 31. Dezember 2002 abgeschlossen, auf eine grundbücherliche Durchführung dieses Pachtvertrages wurde verzichtet. Die Verpachtung erfolgte zum Zweck der Errichtung einer Betriebsstätte auf den genannten Grundstücken, wobei die damaligen Grundeigentümer nicht Eigentümer der auf den Pachtgrundstücken errichteten Baulichkeiten werden sollten (Superädifikat). In einer Zusatzvereinbarung zu diesem Pachtvertrag wurde der Pachtzins für die gesamte Pachtdauer (ein Jahr) mit 20.063,81 € inklusive USt festgesetzt.

Am 15. Juli 2003 wurde zwischen dem XY als Verkäufer und den Ehegatten AA und BA sowie CC und DC als Käufer ein **Kaufvertrag** abgeschlossen. Gegenstand dieses Kaufvertrages waren die erwähnten Grundstücke GSt-Nr. **c**, Baufläche (begrünt) mit 9.522 m<sup>2</sup>, GSt-Nr. **d**, Baufläche (begrünt) mit 11.610 m<sup>2</sup>, und GSt-Nr. **g**, Baufläche (begrünt) mit 9.544 m<sup>2</sup>, jeweils in EZ **h** GB b, die zwischenzeitlich ausnahmslos im Eigentum des XY standen. Für diese Grundstücke wurde die neue Grundbuchseinlage **EZ a** GB b eröffnet. Die Käufer übernahmen diese Grundstücke je zu ¼ in ihr gemeinschaftliches ungeteiltes Eigentum. Der Kaufpreis betrug 508.709,84 €, zahlbar binnen vier Wochen nach Unterfertigung des Kaufvertrages.

Die Miteigentümer der Liegenschaft in EZ a GB b verpflichteten sich in einem **Miteigentumsvertrag** zum Abschluss von Bestandverträgen. Die Miteigentumsgemeinschaft „*A und Mitgesellschafter*“ wurde beim Finanzamt X unter der St.Nr. 1 erfasst, als deren Zustellungsbevollmächtigter wurde AA namhaft gemacht. Dem Miteigentumsvertrag zufolge bestand zwischen den Vertragsparteien Einvernehmen darüber, dass AA auf der Liegenschaft in EZ a GB b Betriebsgebäude errichten und betreiben wird und diesem das Recht der Benützung der Liegenschaft eingeräumt wird. Die Vertragsparteien verpflichteten sich daher, mit AA bzw. einer von ihm benannten Betreibergesellschaft entsprechende Bestandverträge abzuschließen. Alle Miet- bzw. Pachteinnahmen sind wie auch die von den Vertragsparteien zu tragenden Aufwendungen am Bestandsobjekt im Verhältnis ihrer Miteigentumsanteile zu teilen.

Am 29. September 2004 schloss die Miteigentumsgemeinschaft bestehend aus den Ehegatten AA (dieser auch in seiner Eigenschaft als Eigentümer des auf der Liegenschaft in EZ a GB b befindlichen Superädifikats) und BA sowie CC und DC als Baurechtsbesteller und die Z-GmbH als Bauberechtigte eine **Vereinbarung über die Bestellung eines Baurechts im Sinne des Baurechtsgesetzes** ab. Der Z-GmbH liegt die Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft vom 17. September 2004 zugrunde. Mit Einbringungsvertrag vom 29. September 2004 wurde das nicht protokollierte Einzelunternehmen AA mit dem Standort in O in die Z-GmbH eingebracht. AA ist selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer und Alleingesellschafter der Z-GmbH.

In der Präambel des Baurechtsvertrages vom 29. September 2004 wurde festgehalten, dass auf der Liegenschaft in EZ a GB b ein Bauwerk als Superädifikat im Sinne des § 435 ABGB errichtet wurde, an dem AA das ausschließliche Eigentums- und Benutzungsrecht eingeräumt ist. Das Superädifikat besteht aus einem Tankstellengebäude samt überdachten Zapfanlagen. Das Tankstellengebäude weist eine Länge von 19 m und eine Breite von 12 m auf. Im Gebäude befinden sich ein Shop, ein Gastronomiebereich und Toiletten mit Duschen. Die Überdachung der Zapfanlagen ist dem Gebäude vorgelagert. Festgehalten wurde auch, dass AA mit dem Einbringungsvertrag vom 29. September 2004 sein auf der Liegenschaft befindliches Superädifikat in die Z-GmbH als übernehmende Gesellschaft eingebracht hat. Im Zuge dieser Einbringung wurde zugunsten der Z-GmbH das Baurecht im Sinne des Baurechtsgesetzes an der gesamten Liegenschaft in EZ a GB b bestellt.

Das Baurecht zugunsten der Z-GmbH wurde bis zum 31. Dezember 2100 bestellt. Die zwischen den Vertragsparteien vereinbarte Nutzungsbefugnis wurde auf jene Fläche der Liegenschaft in EZ a GB b beschränkt, auf der sich das Superädifikat direkt befand. Diese intern vereinbarte Nutzungsbefugnis der Bauberechtigten erstreckte sich somit nicht auf die vorhandenen Restflächen. Kraft dieses Baurechts war die Z-GmbH berechtigt, auf der Liegenschaft das Superädifikat zu haben und weitere Bauwerke, die dem Betrieb der Bauberechtigten dienen, zu errichten. Für die Benützung des Baurechtsgrundes hatte die Bauberechtigte einen monatlichen Bauzins von 118,56 € zuzüglich USt (somit 142,27 € brutto) zu entrichten.

Die Liegenschaft in EZ a GB b erfuhr sodann bis zu der Anfang 2008 erfolgten Realteilung mehrere Änderungen:

- Teilung der GSt-Nr. c in diese und GSt-Nr. i und Abschreibung der GSt-Nr. i nach EZ j (auf diesem Grundstück wurde eine Raststation errichtet)
- Teilung der GSt-Nr. g in GSt-Nr. e (auf diesem Grundstück befindet sich die Tankstelle) und GSt-Nr. k und Abschreibung der GSt-Nr. k nach EZ l (auf diesem Grundstück wurde eine Waschanlage errichtet)
- Abschreibung von Teilflächen der GSt-Nr. c und GSt-Nr. d nach EZ m (dort Einbeziehung in GSt-Nr. n) und gleichzeitig Zuschreibung einer Teilfläche der GSt-Nr. n aus EZ m (Einbeziehung in GSt-Nr. i) im Zuge eines Tauschvertrages

Zum Zeitpunkt der Anfang 2008 erfolgten Realteilung bestand die Liegenschaft in **EZ a GB b** somit aus folgenden Grundstücken im **Gesamtausmaß von 26.310 m²**:

**GSt-Nr. c** im Ausmaß von **5.460 m²**

**GSt-Nr. d** im Ausmaß von **11.450 m²**

**GSt-Nr. e** im Ausmaß von **9.400 m²**

Am 29. Jänner 2008 wurde von den vier Miteigentümern der Liegenschaft in EZ a GB b als Vertragspartner ein **Realteilungs- und Kaufvertrag** abgeschlossen, den auch die Z-GmbH als Bauberechtigte mitunterfertigte. Diesem Vertrag lag die Vermessungsurkunde der Vermessung P vom 24. Mai 2007, GZ. abc, mit folgendem Inhalt zugrunde:

Stand vor Vermessung		Abfall zu		Zuwachs aus		Stand nach Vermessung	
GSt-Nr.	Fläche	GSt-Nr.	Fläche	GSt-Nr.	Fläche	GSt-Nr.	Fläche
c	5.460 m²			d	3.541 m²	c	9.001 m²
d	11.450 m²	c	3.541 m²			d	7.909 m²
e	9.400 m²	f	3.590 m²			e	5.810 m²
				e	3.590 m²	f	3.590 m²

Im Zuge dieser Vermessung wurde von der GSt-Nr. d die als Trennstück 2 bezeichnete Teilfläche von 3.541 m² abgetrennt und der GSt-Nr. c zugeschrieben. Weiters wurde von der GSt-Nr. e die als Trennstück 1 bezeichnete Teilfläche von 3.590 m² abgetrennt und

dafür die neue GSt-Nr. f gebildet (die ebenfalls einen Teil der Liegenschaft in EZ a GB b bildete).

Aufgrund der Realteilungsvereinbarung übernahmen die Ehegatten CC und DC die Grundstücke GSt-Nr. c und GSt-Nr. d sowie das neu gebildete Grundstück GSt-Nr. f im **Gesamtausmaß von 20.500 m<sup>2</sup>** zu gleichen Teilen in ihr Eigentum, sodass diese nach Übertragung jeweils ideale Halfteigentümer dieser Grundstücke wurden. Die Ehegatten AA und BA übernahmen ihrerseits das verkleinerte Grundstück GSt-Nr. e im **Ausmaß von 5.810 m<sup>2</sup>** zu gleichen Teilen in ihr Eigentum, sodass diese jeweils ideale Halfteigentümer dieses Grundstückes wurden.

Dem § 3 des Realteilungs- und Kaufvertrages vom 29. Jänner 2008 („*Wertausgleich*“) ist Folgendes zu entnehmen: Die Realteilung erfolgte derart, dass keine Wertdifferenz zwischen den jeweils von den Ehegatten CC und DC in ihr jeweiliges ideales Halfteigentum übernommenen Grundstücken GSt-Nr. c, GSt-Nr. d und GSt-Nr. f (Gesamtausmaß 20.500 m<sup>2</sup>) einerseits und dem im jeweiligen ideellen Halfteigentum der Ehegatten AA und BA stehenden verkleinerten Grundstück GSt-Nr. e (Ausmaß 5.810 m<sup>2</sup>) andererseits bestand, sodass von keiner Vertragspartei eine Ausgleichszahlung zu leisten war. Eine Wertdifferenz zwischen den Grundstücken GSt-Nr. c, GSt-Nr. d und GSt-Nr. f einerseits und dem Grundstück GSt-Nr. e andererseits war deshalb nicht gegeben, weil das verkleinerte Grundstück GSt-Nr. e „*mit einem Superädifikat, nämlich einem Tankstellengebäude samt überdachten Zapfanlagen, bebaut ist, aus diesem Grund infrastrukturell erschlossen wurde und schließlich für die Einräumung eines Baurechts, das räumlich auf das Superädifikat eingeschränkt ist, ein fixer Baurechtszins lukriert werden kann. Demgegenüber sind die GSt c, d und f unbebaut und infrastrukturell nicht erschlossen. Da sich das Baurecht räumlich auf das Superädifikat der Tankstelle beschränkt, ist auch für diese letztgenannten GSt nach Realteilung kein Baurechtszins einbringlich zu machen.*“

Da das zugunsten der Z-GmbH bis zum 31. Dezember 2100 bestellte Baurecht - wie bereits dargestellt - auf der gesamten Liegenschaft in EZ a GB b lastete, die Liegenschaftsanteile der Ehegatten CC und DC diesbezüglich aber lastenfrei gestellt werden sollten, verzichtete die Bauberechtigte auf das Baurecht an den durch die Realteilung den Ehegatten CC und DC in deren jeweiliges ideales Halfteigentum übertragenen Grundstücken GSt-Nr. c, GSt-Nr. d und GSt-Nr. f (Gesamtausmaß 20.500 m<sup>2</sup>). Das Baurecht haftete also nach der Realteilung ausschließlich auf dem im jeweiligen ideellen Halfteigentum der Ehegatten AA und BA stehenden verkleinerten Grundstück GSt-Nr. e (Ausmaß 5.810 m<sup>2</sup>).

Das Grundstück GSt-Nr. f im Ausmaß von 3.590 m<sup>2</sup> und das um das Trennstück 2 vergrößerte Grundstück GSt-Nr. c im Ausmaß von 9.001 m<sup>2</sup>, zusammen **somit 12.591 m<sup>2</sup>**, bildeten sodann den Kaufgegenstand des Realteilungs- und Kaufvertrages vom 29. Jänner 2008. CC verkaufte und übergab seine ideellen Halfteile an diesem Kaufgegenstand an AA und dieser kaufte und übernahm diese Anteile in sein ideales

Hälfteeigentum. Ebenso verkaufte und übergab DC ihre ideellen Hälfteanteile an diesem Kaufgegenstand an BA und diese kaufte und übernahm diese Anteile in ihr ideelles Hälfteeigentum. Im jeweiligen ideellen Hälfteeigentum der Ehegatten CC und DC verblieb letztlich das um das Trennstück 2 verkleinerte Grundstück GSt-Nr. d im **Ausmaß von 7.909 m<sup>2</sup>**. Der Kaufpreis betrug **insgesamt 254.000,00 €**, sodass für den jeweiligen Hälfteanteil am Kaufgegenstand von jedem Käufer 127.000,00 € zu entrichten waren. Die Bezahlung des Kaufpreises erfolgte durch Schuldübernahme der Käufer gegenüber den Verkäufern. Die Ehegatten AA und BA waren nach erfolgter Realteilung und aufgrund des Kaufvertrages jeweils ideale Hälfteeigentümer der Grundstücke GSt-Nr. e im Ausmaß von 5.810 m<sup>2</sup>, GSt-Nr. c im Ausmaß von 9.001 m<sup>2</sup> und GSt-Nr. f im Ausmaß von 3.590 m<sup>2</sup>, zusammen **somit 18.401 m<sup>2</sup>**.

Der vorstehende Sachverhalt ergibt sich unbestritten aus den vorgelegten Verträgen und Vereinbarungen.

Am 6. August 2010 erließ das Finanzamt für DC einen Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2008 (Erstbescheid), mit dem eine antrags- und erklärungs-gemäße Veranlagung durchgeführt wurde. Sonstige Einkünfte (Spekulationseinkünfte) wurden mit diesem Bescheid nicht erfasst.

Anlässlich einer Nachschau gemäß § 144 BAO vertrat das Nachschauorgan die Auffassung, dass die Ehegatten AA und BA einerseits und die Ehegatten CC und DC andererseits als Miteigentümer der Liegenschaft in EZ a GB b im Zuge der Realteilung jeweils eine Grundstücksfläche von 13.155 m<sup>2</sup> hätten erhalten müssen, wenn die Grundstücke im Gesamtausmaß von 26.310 m<sup>2</sup> nach Miteigentumsanteilen geteilt worden wären. Die Ehegatten CC und DC hätten durch die Realteilung somit eine Grundstücksfläche von 7.345 m<sup>2</sup> unentgeltlich zugewendet erhalten. Mit dem am gleichen Tag abgeschlossenen Kaufvertrag haben die Ehegatten CC und DC eine Grundstücksfläche von 12.591 m<sup>2</sup> wieder an die Ehegatten AA und BA um 254.000,00 € verkauft. Wirtschaftlich sei davon auszugehen, dass die Ehegatten CC und DC mit dem als Einheit zu betrachtenden Realteilungs- und Kaufvertrag vom 29. Jänner 2008 somit nur eine Grundstücksfläche von 5.246 m<sup>2</sup> (die Differenz zwischen dem Flächenausmaß vor und nach Abschluss des Realteilungs- und Kaufvertrages vom 29. Jänner 2008) und nicht eine solche von 12.591 m<sup>2</sup> um 254.000,00 € verkauft haben. Die zehnjährige Spekulationsfrist sei für diese Grundstücksveräußerung im Jahr 2008 noch nicht abgelaufen gewesen. Die ursprünglichen Anschaffungskosten für die verkaufte Grundstücksfläche hätten 114.369,00 € betragen (5.246 m<sup>2</sup> x 21,80 €/m<sup>2</sup>). Daraus ergebe sich ein Spekulationsgewinn von 139.631,00 € (254.000,00 € abzüglich 114.369,00 €), der zur Hälfte der Ehegattin DC zuzurechnen sei.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Nachschau und erließ für DC am 3. Juli 2014 - nach Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen - einen neuen Sachbescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2008, mit dem die sonstigen Einkünfte (Einkünfte aus Spekulationsgeschäften) mit 69.815,50 € angesetzt wurden.

Streit besteht nunmehr darüber, ob das Finanzamt am 3. Juli 2014 eine Wiederaufnahme des Verfahrens verfügen durfte.

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO in der ab dem 1. Jänner 2014 geltenden Fassung des FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, 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 BAO) 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.

Die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens steht gemäß § 305 BAO in der ab dem 1. Jänner 2014 geltenden Fassung des FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, der Abgabenbehörde zu, die für die Erlassung des nach § 307 Abs. 1 BAO aufzuhebenden Bescheides zuständig war oder vor Übergang der Zuständigkeit als Folge einer Bescheidbeschwerde oder einer Säumnisbeschwerde (§ 284 Abs. 3 BAO) zuständig gewesen wäre. Welche gesetzlichen Wiederaufnahmsgründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die gemäß § 305 BAO zuständige Abgabenbehörde.

Aufgabe des Bundesfinanzgerichtes bei Entscheidungen über eine Beschwerde gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist es daher, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den im Bescheid des Finanzamtes gebrauchten Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmsgründen zulässig gewesen wäre. Das Bundesfinanzgericht darf daher die Wiederaufnahme nicht aufgrund von Tatsachen bestätigen, die vom Bescheid des Finanzamtes nicht herangezogen wurden. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmsgrund nicht vor oder hat das Finanzamt einen Wiederaufnahmsgrund nicht benannt, muss das Bundesfinanzgericht den vor ihm bekämpften Wiederaufnahmsbescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben (vgl. VwGH 19.9.2007, 2004/13/0108). Verstößt das Bundesfinanzgericht gegen diese Beschränkung auf die Sache des Beschwerdeverfahrens, belastet es seine Entscheidung mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit (vgl. VwGH 16.11.2006, 2006/14/0014).

Bei einer Beschwerde gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen durch das gemäß § 305 BAO zuständige Finanzamt 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 Wiederaufnahmsgrund beurteilt hat. Unter Sache ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde gebildet hat. Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid wie dem der Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens von Amts wegen wird die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, 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 22.11.2006, 2003/15/0141; VwGH 26.4.2007, 2002/14/0075).

Gemäß § 93 Abs. 3 lit. a BAO hat ein Bescheid eine Begründung zu enthalten, wenn ihm ein Anbringen zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird. Die Begründung eines Bescheides muss (unter anderem) erkennen lassen, welcher Sachverhalt der Entscheidung zugrunde gelegt wurde.

Ein Bescheid, mit dem im Sinne des § 303 Abs. 1 BAO die Wiederaufnahme eines Verfahrens verfügt wird, hat daher - ggf. im Wege eines Verweises auf geeignete Schriftstücke - eine wenngleich knappe, nach Lage des Falles aber ausreichende Darstellung zur Beurteilung der Fragen zu enthalten, dass (in diesem Verfahren) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind, worin genau diese bestanden haben, wann sie hervorgekommen sind (nova reperta) sowie, dass die Tatsachen oder Beweismittel geeignet waren, den Spruch des neuen Sachbescheides zu beeinflussen (es muss sich um entscheidungserhebliche Sachverhaltselemente handeln). Darüber hinaus ist auszuführen, welche Erwägungen bei der Ermessensübung leitend waren (vgl. UFS 1.4.2008, RV/0099-I/07).

Der angefochtene Bescheid vom 3. Juli 2014 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2008 wurde vom Finanzamt wie folgt begründet:

*„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (1) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen.“*

Daran schlossen sich Erwägungen zur Ermessensübung (§ 20 BAO) an. Es ist nicht rechtswidrig, in der Begründung eines Bescheides auf den Betriebsprüfungsbericht bzw. die Niederschrift über die Schlussbesprechung zu verweisen, wenn dieser Bericht (diese Niederschrift) den Anforderungen an die Begründung eines Bescheides vollinhaltlich genügt und dort auch alle im Beschwerdeverfahren vorgetragenen Argumente nachvollziehbar in zusammengefasster Darstellung widerlegt werden (vgl. VwGH 28.5.1997, 94/13/0200; VwGH 27.5.1998, 95/13/0282, 0283). Auf welche neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel das Finanzamt die Wiederaufnahme in

einem Fall, in welchem der Bescheid in Verweisung auf die über die Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung aufgenommene Niederschrift bzw. den Prüfungsbericht begründet wurde, gestützt hat, bestimmt sich dementsprechend nach den Angaben in der entsprechenden Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht. Dies setzt jedoch voraus, dass die entsprechenden Tatsachen oder Beweismittel dort angeführt sind (vgl. VwGH 26.4.2007, 2002/14/0075).

Bei DC wurde vom Finanzamt zwar eine Nachschau gemäß § 144 BAO durchgeführt (Nachschauorgan: Beamtin ), die die Einkommensteuer des Jahres 2008 umfasste; über das Ergebnis dieser Nachschau wurde jedoch keine Niederschrift (§ 146 BAO) aufgenommen, geschweige denn ein Bericht mit Darstellung von Wiederaufnahmsgründen verfasst. Der Verweis auf die „*Niederschrift*“ bzw. den „*Prüfungsbericht*“ in der Begründung des angefochtenen Wiederaufnahmsbescheides geht daher ins Leere.

Festgehalten wird, dass das Finanzamt zur Begründung des für DC - nach Wiederaufnahme des Verfahrens - erlassenen Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2008 auf eine gesonderte Bescheidbegründung hingewiesen hat. Diese gesonderte Bescheidbegründung (Verf 67) wurde ebenfalls am 3. Juli 2014 ausgefertigt und an DC gerichtet. Auch wenn diese mit gesondertem Schriftsatz ergangene „*Bescheidbegründung*“ ausdrücklich nur auf den (zudem mit dem unrichtigen Ausfertigungsdatum „25.4.2014“ bezeichneten) „*Bescheid betreffend Einkommensteuer 2008*“ (somit den Sachbescheid) verweist, hält es das Bundesfinanzgericht im Hinblick auf die Begründung des Wiederaufnahmsbescheides für ausreichend, wenn sich aus dem Inhalt der gesonderten „*Bescheidbegründung*“ zweifelsfrei ergibt, auf welche neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel das Finanzamt die Wiederaufnahme konkret gestützt hat. Aus der Begründung der beiden miteinander verbundenen Bescheide (Wiederaufnahmsbescheid und neuer Sachbescheid, beide vom 3. Juli 2014) muss zu erkennen sein, worauf das Finanzamt die Wiederaufnahme konkret gestützt hat (vgl. VwGH 24.9.2007, 2005/15/0041; VwGH 4.3.2009, 2008/15/0327).

Ergänzend wird bemerkt, dass vom Finanzamt auch bei der Miteigentumsgemeinschaft „*A und Mitgesellschafter*“ (erfasst unter der St.Nr. 1) eine Nachschau gemäß § 144 BAO durchgeführt wurde (Nachschauorgan: Beamtin). Diesbezüglich wurde auch eine „*Niederschrift über die Nachschau*“ aufgenommen, die sich inhaltlich mit der gesonderten Bescheidbegründung (Verf 67) vom 3. Juli 2014 deckt.

Eine den Kriterien des Verwaltungsgerichtshofes entsprechende Begründung ist dem angefochtenen Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2008 nicht zu entnehmen. In der gesonderten Bescheidbegründung vom 3. Juli 2014 beschränkte sich das Finanzamt auf die Wiedergabe des Inhaltes der vorhin dargestellten, die Ehegatten AA und BA sowie CC und DC betreffenden Verträge und Vereinbarungen. Daran schloss sich eine rechtliche Würdigung dieses Vertragswerkes (insbesondere des Realteilungs- und Kaufvertrages vom 29. Jänner 2008) an, wobei sich das Finanzamt mit der Frage beschäftigte, ob es sich bei der Realteilung und dem gleichzeitigen Verkauf von Grundstücken im Jahr 2008 um

einen steuerneutralen Vorgang gehandelt habe. Diesbezüglich wurde die Rechtsansicht des bundesweiten Fachbereiches Einkommensteuer eingeholt, der sich das Finanzamt unter Wiedergabe dieser Rechtsansicht in der gesonderten Bescheidbegründung vom 3. Juli 2014 anschloss. Demnach habe der wirtschaftlich als Einheit zu betrachtende Realteilungs- und Kaufvertrag vom 29. Jänner 2008 bei den Ehegatten CC und DC im Jahr 2008 zu einem steuerlich zu erfassenden „*Spekulationsgewinn*“ im Sinne des § 30 EStG 1988 geführt. Schließlich wurde in der gesonderten Bescheidbegründung vom 3. Juli 2014 die Berechnung dieses „*Spekulationsgewinnes*“ dargestellt.

Die gesonderte Bescheidbegründung vom 3. Juli 2014 lässt insbesondere eine Darstellung vermissen, welche für die Beurteilung des Vorliegens eines Spekulationsgeschäftes als maßgeblich anzusehenden Tatsachen oder Beweismittel zum Zeitpunkt der Erlassung des an DC gerichteten, in Rechtskraft erwachsenen Erstbescheides (betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2008) am 6. August 2010 nicht bekannt waren, demnach zwar bereits vorgelegen, aber erst nachträglich (mit Angabe des konkreten Zeitpunktes) neu hervorgekommen sind. Vom Bundesfinanzgericht kann daher nicht beurteilt werden, ob nach Abschluss des Einkommensteuerverfahrens (mit Bescheid vom 6. August 2010) überhaupt Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind, worin genau diese bestanden haben und wann sie hervorgekommen sind.

Es ist nicht die Sache des Abgabepflichtigen, das Nichtvorliegen eines Wiederaufnahmsgrundes nachzuweisen, sondern die Aufgabe der - die Wiederaufnahme des Verfahrens - verfügenden Abgabenbehörde, die Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen oder welche Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind. Soll eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens iSd § 303 Abs. 1 BAO aufgrund einer Außenprüfung (Nachschau) zulässig sein, muss aktenmäßig erkennbar sein, dass der Abgabenbehörde nachträglich Tatumstände zugänglich gemacht worden sind, von denen sie nicht schon zuvor Kenntnis hatte (VwGH 16.11.2006, 2006/14/0014).

Sollte - was der gesonderten Bescheidbegründung vom 3. Juli 2014 so nicht zu entnehmen ist - das Finanzamt einen Wiederaufnahmsgrund (neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel) pauschal in dem gesamten vorhin dargestellten, die Ehegatten AA und BA sowie CC und DC betreffenden Vertragswerk erblickt haben, so ist dem Folgendes zu entgegen:

Bei den von der Abgabenbehörde herangezogenen Wiederaufnahmsgründen muss es sich um taugliche Wiederaufnahmsgründe handeln. Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde im jeweils wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (vgl. VwGH 23.2.2010, 2006/15/0314; VwGH 29.7.2010, 2006/15/0006; VwGH 31.5.2011, 2009/15/0135; VwGH 19.9.2013, 2011/15/0157; vgl. auch Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 303 Tz 24).

Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt ausgesprochen hat, ist das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nicht aus der Sicht der Abgabenbehörde als Gesamtorganisation, sondern aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (zB VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135; VwGH 23.4.2008, 2006/13/0019; VwGH 24.6.2009, 2007/15/0045; VwGH 15.12.2010, 2007/13/0157; VwGH 26.2.2013, 2009/15/0016; vgl. hierzu auch Stoll, BAO-Kommentar, 2935 ff). Dabei ist zu beachten, dass Tatsachen und Beweismittel iSd § 303 Abs. 1 BAO neu hervorkommen, wenn sie der für die zur Abwicklung eines bestimmten Verfahrens berufenen Organisationseinheit der Behörde (zB Veranlagungsstelle, Vollstreckungsstelle) noch nicht bekannt gewesen sind (vgl. VwGH 18.12.1997, 97/15/0040; VwGH 18.9.2003, 99/15/0262; vgl. auch Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 303 Tz 31).

Zu beachten ist weiters, dass Kenntnisse der Betriebsprüfer und ähnlicher Organträger, die als Hilfsorgane der Veranlagungsstellen tätig sind, den Stellen zugerechnet werden, für die sie tätig sind. Werden diesen Stellen die Tatsachenfeststellungen der Hilfsorgane nicht zur Kenntnis gebracht, so trifft diese Versäumnis die Dienststelle, die sodann nicht berechtigt ist, die sich daraus ergebenden Folgen, nämlich das spätere Hervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln nachträglich als Wiederaufnahmsgrund geltend zu machen (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 2936/2937, mwN). Diese bereits bei der organisatorischen Trennung zwischen Innendienst und Außendienst in den Finanzämtern vertretene Auffassung ist seit der letzten Organisationsreform der Finanzämter, wonach Innendienst und Außendienst in einem einzigen Veranlagungsteam zusammengefasst sind, umso zutreffender.

Bei der Frage, ob relevante Tatsachen oder Beweismittel iSd § 303 Abs. 1 BAO „*neu hervorgekommen*“ sind, kommt es somit auf den Wissensstand der Behörde im Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides an, mit welchem jenes Verfahren abgeschlossen wurde, welches wiederaufgenommen werden soll. Zum Wissensstand des Finanzamtes zählt auch, was im Rahmen einer Betriebsprüfung (Nachschau) durch dieses Finanzamt an Tatsachen und Beweismitteln hervorgekommen ist (VwGH 18.9.1985, 85/13/0087; VwGH 19.12.2001, 2001/13/0054; UFS 24.5.2011, RV/3598-W/07).

Was den Wissensstand des für die Veranlagung der DC zuständigen Finanzamtes X zum Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2008 am 6. August 2010 betrifft, ist Folgendes festzuhalten:

Vom Finanzamt X wurde bei der Miteigentumsgemeinschaft „A und Mitgesellschafter“ (erfasst unter der St.Nr. 1) eine Nachschau gemäß § 144 BAO durchgeführt. Nachschauorgan war die Bedienstete Beamtin, der Nachschauauftrag wurde am **27. Mai 2010**, somit **vor** Erlassung des maßgeblichen Einkommensteuererstbescheides vom 6. August 2010, ausgestellt und zur Kenntnis gebracht. Auch bei der an der Miteigentumsgemeinschaft beteiligten DC (erfasst beim Finanzamt X unter der St.Nr. 2) wurde eine Nachschau gemäß § 144 BAO durchgeführt, Nachschauorgan war wiederum die Bedienstete Beamtin.

Der Nachschauauftrag vom 27. Mai 2010 betraf konkret auch den Realteilungs- und Kaufvertrag vom 29. Jänner 2008: *„Angesichts der laufenden Änderungen im Grundvermögen, sei es Flächenänderungen und Besitzverhältnisse, wird um eine lückenlose Aufstellung der Grundstücke, Parzellennummern, Einlagezahlen, Flächenänderungen und Besitzverhältnisse seit dem Kauf der Grundstücke 2002 ersucht.“* Im Zuge der Nachschau wurden sodann die in diesem Erkenntnis dargestellten, die Ehegatten AA und BA sowie CC und DC betreffenden Verträge und Vereinbarungen vorgelegt, wodurch das Nachschauorgan noch vor Erlassung des für DC ausgefertigten Einkommensteuererstbescheides vom 6. August 2010 in die Lage versetzt wurde, dieses Vertragswerk (insbesondere den Realteilungs- und Kaufvertrag vom 29. Jänner 2008) rechtlich zu würdigen. Eine solche rechtliche Würdigung (des Inhaltes, dass dieser Realteilungs- und Kaufvertrag bei den Ehegatten CC und DC zu einem steuerpflichtigen *„Spekulationsgewinn“* geführt habe) wurde vom Nachschauorgan auch tatsächlich vorgenommen (vgl. die an die Miteigentumsgemeinschaft gerichteten *„Prüfungsfeststellungen Nachschau“* vom 8. Juni 2010).

Der Wissensstand des für die Nachschau bei der Miteigentumsgemeinschaft (und bei DC) zuständig gewesenen Nachschauorgans ist dem für die Veranlagung der Einkommensteuer des Jahres 2008 für DC zuständig gewesenen Innendienstorgan zuzurechnen. Der abgabenfestsetzenden Stelle war somit zum Zeitpunkt der Erlassung des Einkommensteuererstbescheides am 6. August 2010 das gesamte vorhin dargestellte Vertragswerk bekannt. Sie hätte schon in diesem Verfahren zu der nach durchgeführter Wiederaufnahme erlassenen Entscheidung gelangen können, wonach DC (wie auch ihr Ehegatte) im Zusammenhang mit dem Realteilungs- und Kaufvertrag vom 29. Jänner 2008 einen *„Spekulationsgewinn“* zu versteuern habe; dies vor dem Hintergrund, dass dieser Realteilungs- und Kaufvertrag nicht als steuerneutrale Realteilung mit anschließendem Verkauf von Grundstücksflächen zu behandeln, sondern in wirtschaftlicher Betrachtungsweise vielmehr als Einheit zu betrachten sei mit der Folge, dass die Ehegatten CC und DC mit diesem Vertrag eine Grundstücksfläche von lediglich 5.246 m<sup>2</sup> (13.155 m<sup>2</sup> abzüglich 7.909 m<sup>2</sup>, somit die Differenz zwischen dem Flächenausmaß **vor** der Realteilung und nach dem gleichzeitigen Verkauf) und nicht eine solche von 12.591 m<sup>2</sup> (20.500 m<sup>2</sup> abzüglich 7.909 m<sup>2</sup>, somit die Differenz zwischen dem Flächenausmaß **nach** der Realteilung und nach dem gleichzeitigen Verkauf) um 254.000,00 € verkauft haben.

Dem Finanzamt war daher der Sachverhalt zum Zeitpunkt der Erlassung des Einkommensteuererstbescheides am 6. August 2010 so vollständig bekannt, dass es bereits in diesem Verfahren eine richtige rechtliche Würdigung des Realteilungs- und Kaufvertrages im Hinblick auf das Vorliegen eines *„Spekulationsgewinnes“* hätte vornehmen können. Die Wiederaufnahme aufgrund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen; sie dient aber

nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offen gelegten Sachverhaltes zu beseitigen (VwGH 9.7.1997, 96/13/0185).

In der gesonderten Bescheidbegründung vom 3. Juli 2014 nahm das Finanzamt auch auf eine anlässlich der Nachschau mit AA aufgenommene Niederschrift vom 6. September 2010 und auf ein anlässlich der Nachschau von der steuerlichen Vertreterin der Miteigentumsgemeinschaft „*A und Mitgesellschafter*“ vorgelegtes Schreiben vom „13.9.2012“ (gemeint offensichtlich: 13. September 2010) Bezug. Sowohl die Niederschrift vom 6. September 2010 als auch das Schreiben vom 13. September 2010 weisen ein Datum **nach** Erlassung des für DC ausgefertigten Einkommensteuererstbescheides (6. August 2010) auf. Sollte - was der gesonderten Bescheidbegründung vom 3. Juli 2014 so nicht zu entnehmen ist - das Finanzamt einen Wiederaufnahmsgrund darin gesehen haben, dass anlässlich der niederschriftlichen Einvernahme bzw. mit dem Schreiben der steuerlichen Vertreterin Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen seien, so ist dazu Folgendes festzustellen:

Niederschrift vom 6. September 2010: AA wurde am 6. September 2010 vom Nachschauorgan Beamtin zum Gegenstand „*Realteilung*“ einvernommen. Dabei sollte die Frage geklärt werden, warum die Ehegatten CC und DC aufgrund der Realteilungsvereinbarung eine weitaus größere Grundstücksfläche (im Ausmaß von 20.500 m<sup>2</sup>) in ihr ideelles Hälfteeigentum übernahmen als ihrem bisherigen Miteigentumsanteil (im Ausmaß von 13.155 m<sup>2</sup>) entsprach. AA erläuterte die Hintergründe der Realteilung und gab zu verstehen, dass „*eine friedliche Lösung für die ganze Familie*“ gefunden werden sollte. Die Ehegatten CC und DC seien vor der Realteilung auch Miteigentümer des Grundstückes GSt-Nr. e gewesen, auf dem sich die Tankstelle als Superädifikat befinde. Damit seien sie auch zur Hälfte an den entsprechenden Mieteinnahmen beteiligt gewesen. Im Zuge der Realteilung sei das (verkleinerte) Grundstück GSt-Nr. e an die Ehegatten AA und BA übertragen worden, wodurch die Ehegatten CC und DC auch auf ihre Mieteinnahmen verzichtet hätten. Im Zuge des Realteilungs- und Kaufvertrages sei kein Geld geflossen, es seien lediglich die Schulden der Ehegatten CC und DC aus dem seinerzeitigen Grundkauf von den Ehegatten AA und BA übernommen worden.

Anlässlich der Einvernahme des AA am 6. September 2010 sind demnach keine Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen, die nicht schon aus dem zu Beginn der Nachschau vorgelegten Realteilungs- und Kaufvertrag vom 29. Jänner 2008 ersichtlich gewesen wären. So ist dem Vertrag (vgl. § 3 des Realteilungs- und Kaufvertrages vom 29. Jänner 2008) insbesondere zu entnehmen, dass die Ehegatten CC und DC als „*Wertausgleich*“ für den Verzicht auf Mieteinnahmen im Zusammenhang mit dem bis Ende 2100 eingeräumten Baurecht im Zuge der Realteilung eine größere Grundstücksfläche übertragen bekommen sollten. Da demnach keine Wertdifferenz zwischen den jeweils real geteilten Grundstücken der Ehegatten CC und DC einerseits und der Ehegatten AA und BA andererseits bestanden habe, sei auch von keiner Vertragspartei eine Ausgleichszahlung zu leisten gewesen. Dem Realteilungs- und Kaufvertrag vom 29.

Jänner 2008 ist auch zu entnehmen, dass die Bezahlung des Kaufpreises von insgesamt 254.000,00 € durch Schuldübernahme der Käufer gegenüber den Verkäufern erfolgt sei.

Schreiben vom 13. September 2010: Die steuerliche Vertreterin der Miteigentumsgemeinschaft „*A und Mitgesellschafter*“ reichte am 13. September 2010 beim Finanzamt X (zu Händen des Nachschauorgans Beamtin) ein Schreiben mit dem Betreff „*mündliche Mietvereinbarung*“ ein. Darin wurde ausgeführt, dass die Miteigentumsgemeinschaft und die Z-GmbH - abweichend zu der am 29. September 2004 abgeschlossenen Vereinbarung über die Bestellung eines Baurechts im Sinne des Baurechtsgesetzes - mündlich einen monatlichen Pachtzins von 5.820,00 € zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer vereinbart hätten. Der monatliche Baurechtszins lt. Vereinbarung über die Bestellung eines Baurechts vom 29. September 2004 von 118,56 € zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer sei im Pachtzins von 5.820,00 € enthalten. Im Übrigen würden die Bestimmungen laut Vereinbarung über die Bestellung eines Baurechts vom 29. September 2004 gelten.

Aus dem Schreiben vom 13. September 2010 ergeben sich ebenfalls keine Tatsachen oder Beweismittel, die nicht bereits zum Zeitpunkt der Erlassung des Einkommensteuererstbescheides am 6. August 2010 bekannt gewesen wären. So gab die steuerliche Vertreterin der Miteigentumsgemeinschaft „*A und Mitgesellschafter*“ dem Finanzamt X bereits mit Schreiben vom 27. April 2004 (im Zuge der Einkünftefeststellung für das Jahr 2002) bekannt, dass sich die Mieteinnahmen der Miteigentumsgemeinschaft jährlich auf 69.840,00 € (demnach 12 x 5.820,00 €) belaufen. Die „*Einnahmen-Ausgaben-Rechnung*“ der Miteigentumsgemeinschaft für das Jahr 2003 weist Mieterlöse (solche wurden erst ab Dezember 2003 erzielt) von 5.820,00 € aus. Auf die sodann für die Miteigentumsgemeinschaft jährlich eingereichten „*Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen*“, die einen jährlichen Pachtzins von 69.840,00 € (aufgeschlüsselt nach Baurechtszins lt. Vereinbarung über die Bestellung eines Baurechts vom 29. September 2004 und darüber hinausgehendem restlichen Pachtzins) ausweisen, wird ebenfalls verwiesen.

Im Übrigen müssen entscheidungswesentliche Sachverhaltselemente vorliegen, um eine Wiederaufnahme aufgrund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel verfügen zu können. Dass der zwischen der Miteigentumsgemeinschaft und der Z-GmbH vereinbarte monatliche Pachtzins tatsächlich 5.820,00 € (und nicht 118,56 € lt. Vereinbarung über die Bestellung eines Baurechts vom 29. September 2004) betragen hat, mag zwar für die Einkünftefeststellungen der Miteigentumsgemeinschaft von Bedeutung sein; die hier entscheidende Frage, ob bei den Ehegatten CC und DC auf der Grundlage der vorliegenden Grundstückstransaktionen ein steuerpflichtiger „*Spekulationsgewinn*“ zu erfassen ist, wird davon aber nicht berührt. Diese Frage ließ sich aus dem Inhalt des Realteilungs- und Kaufvertrages vom 29. Jänner 2008 beantworten. Eine rechtliche Würdigung dieses Realteilungs- und Kaufvertrages im Hinblick auf das Vorliegen eines „*Spekulationsgewinnes*“ hätte das Finanzamt bereits zum Zeitpunkt der Erlassung des Einkommensteuererstbescheides am 6. August 2010 vornehmen können.

Da das Finanzamt einen Wiederaufnahmsgrund nicht benannt hat bzw. taugliche Wiederaufnahmsgründe im Streitfall nicht vorliegen, ist der Beschwerde vom 4. August 2014 gegen den Bescheid vom 3. Juli 2014 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2008 stattzugeben und der angefochtene Wiederaufnahmsbescheid aufzuheben.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Im vorliegenden Beschwerdeverfahren wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Zur Frage der Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahren von Amts wegen stützte sich das Bundesfinanzgericht auf die angeführte gefestigte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Darüber hinaus hing die Entscheidung zur Frage, ob - zu einem anders lautenden Bescheid führende - Tatsachen oder Beweismittel nach Abschluss des Verfahrens (im Zuge der Nachschau) neu hervorgekommen sind, im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 11. März 2016