

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter M in der Beschwerdesache Bf gegen den Bescheid des FA GVG vom 17.04.2012, StNr. x, betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

## **Entscheidungsgründe**

Das Finanzamt erließ am 14. Juli 2011 einen Grunderwerbsteuerbescheid, welcher wie folgt lautet:

Betrifft: ABC-123, Bl. Umfahrung B1, Niederschrift vom 24. November 2005 mit K u.a.

Die Grunderwerbsteuer für den oben angeführten Rechtsvorgang wird festgesetzt mit Euro x.

Begründung: Die Vorschreibung erfolgt auf Grund der Endvermessung bzw. – abrechnung.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die am 22. Juli 2011 eingebrachte Berufung, in der Mangelhaftigkeit des Bescheides (Nicht-Nachvollziehbarkeit), des Verfahrens, unrichtige Beweiswürdigung und unrichtige rechtliche Beurteilung eingewendet wird.

Am 9. August 2011 richtete das Finanzamt ein Schreiben an den Berufungswerber, welches wie folgt lautet:

Betrifft: Ihre Berufung vom 22.7.2011 gegen den Grunderwerbsteuerbescheid vom 14.7.2011

In der Anlage werden die Kopien der vom L vorgelegten Abgabenerklärungen betreffend Ihres Liegenschaftserwerbes/Tauschvorganges übermittelt.

Titel für den Erwerb ist das Ergebnis der anlässlich der Errichtung der Umfahrung, W. erfolgten Katastervermessung des Amtes der OÖ L1. Der „Betreff“ des angefochtenen Bescheides wird insoweit berichtigt werden.

Bitte um Stellungnahme von zum 20.9.2011.

Der Berufungswerber richtete am 16.8.2011 einen als Ergänzung zur Berufung bezeichneten Schriftsatz.

Am 14.2.2012 richtete das Finanzamt an den Berufungswerber folgendes Schreiben: Vom Land L. wurde im Zusammenhang mit der Herstellung der Umfahrung (W.) ein Liegenschaftserwerb durch Sie angezeigt.

Sie werden daher ersucht, die beiliegende(n) Abgabenerklärung(en) auszufüllen und allenfalls vorhandene schriftliche Protokolle oder Verträge zu den Erwerbsvorgängen in Kopie anzuschließen.

Falls eine Befreiung von der Grunderwerbsteuer beantragt wird, ist dies näher auszuführen und sind die entsprechenden Unterlagen vorzulegen.

Der Berufungswerber replizierte mit Eingabe vom 28.2.2012.

Das Finanzamt setzte mit Bescheid vom 17. April 2012 die Grunderwerbsteuer fest, wobei der Betreff des Bescheides lautet:

Grunderwerb auf Grund der Beurkundung v. 5.9.2011, GZ A 1348/2010 des V vom 5. September 2011 mit K u.a.

Die Grunderwerbsteuer für den oben angeführten Rechtsvorgang wird festgesetzt mit € x.

Mit getrennt ausgefertigter Begründung vom 19.4.2012 wurde die Nichtanwendbarkeit der beantragten Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 5 GrEStG erläutert und die Bemessungsgrundlage näher dargestellt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20. April 2012 gab das Finanzamt der Berufung gegen den Bescheid vom 14.7.2011 Folge und hob diesen Bescheid auf.

Die Begründung lautet: Gegenstand des angefochtenen Bescheides ist laut „Betreff“: XY, Niederschrift vom 24. November 2005 mit K u.a.

Die Aufhebung erfolgt, weil der in „Betreff“ angeführte Titel keinen Erwerbsvorgang des Berufungswerbers beinhaltet.

Am 8. Mai 2012 brachte der Berufungswerber gegen den Bescheid vom 17. April 2012 Berufung ein.

Folgender Sachverhalt liegt unbestritten vor:

Der Beschwerdeführer hat im Zuge des Bauvorhabens Umfahrung verschiedene Grundstücke erworben, wobei es sich beiden Grunderwerbsteuerfestsetzungen um Rechtsvorgänge handelt, die dieselben Grundstücke betreffen, auch wenn seitens des LO unterschiedliche Aktenzahlen verwendet wurden.

Das Finanzamt hat am 14. Juli 2011 einen Grunderwerbsteuerbescheid erlassen, dieser wurde mit Berufung vom 22. Juli 2011 angefochten.

Am 17. April 2012 hat das Finanzamt in derselben Sache einen weiteren Grunderwerbsteuerbescheid erlassen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20. April 2012 hat das Finanzamt der Berufung vom 22. Juli 2011 Folge gegeben und den angefochtenen Bescheid aufgehoben.

Am 8. Mai brachte der Berufungswerber Berufung gegen den Bescheid vom 17. April 2012 ein; über diesen Bescheid ist in diesem Verfahren zu entscheiden.

Darüber wurde folgendes erwogen:

Gemäß § 93 Abs. 2 BAO ist jeder Bescheid ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, er hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht.

Nach Abs. 3 des § 93 hat ein Bescheid ferner zu enthalten

- a) eine Begründung, wenn ihm ein Anbringen (§ 85 Abs. 1 oder 3) zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird;
- b) eine Belehrung, ob ein Rechtsmittel zulässig ist, innerhalb welcher Frist und bei welcher Behörde das Rechtsmittel einzubringen ist, ferner, dass das Rechtsmittel begründet werden muss und dass ihm eine aufschiebende Wirkung nicht zukommt (§ 254).

Der Spruch ist die Willenserklärung der Behörde. Der normative Inhalt muss sich aus der Formulierung der Erledigung ergeben (Ritz, BAO-Kommentar<sup>2</sup>, Rz 5 zu § 93).

Spruch und Begründung eines Bescheides bilden insoweit eine Einheit, als für die Ermittlung seines Sinnes auch dessen Begründung heranzuziehen ist, insbesondere wenn wegen Unklarheit des Spruches an dessen Inhalt Zweifel bestehen. (z.B. VwGH 13. 2. 1992, 91/13/0004; VwGH 20. 10. 1992, 92/14/0026).

Nach Maßgabe des § 93 Abs. 3 lit. a BAO haben Bescheide ua. eine Begründung zu enthalten, sofern sie von Amts wegen oder auf Grund eines Parteienanbringens erlassen wurden, welchem nicht vollinhaltlich stattgegeben wurde. Erst die Begründung macht den Bescheid für den Abgabepflichtigen nachvollziehbar und kontrollierbar. Die Bescheidbegründung ist für einen effizienten Rechtsschutz des Abgabepflichtigen von grundlegender Bedeutung. Der Abgabepflichtige soll nicht rätseln müssen, warum ihm eine Abgabe vorgeschrieben wird (vgl. Ritz<sup>3</sup>, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Tz 10 zu § 93 BAO).

Es liegt im Wesen des Pflichten begründenden individuellen Verwaltungsaktes, dessen rechtliche Bedeutung darin besteht, Art und Umfang einer im Gesetz begründeten Rechtspflicht eines Bescheidadressaten zu individualisieren und damit festzulegen, den

Bescheidadressaten in die Lage zu versetzen, die ihm zugedachten Pflichten erfüllen zu können und die Behörde in die Lage zu versetzen, den gesetzmäßigen (durch Bescheid konkretisierten) Zustand herzustellen, notfalls im Wege des Verwaltungszwanges.

Abgabenbescheide müssen die für die geforderten Leistungen entscheidenden Angaben so deutlich enthalten, dass allein auf Grund des Bescheides im Säumnisfall Zwangsmaßnahmen möglich sind, beispielsweise ein Rückstandsausweis ausgestellt werden kann. Es muss sohin die Art, der Inhalt und Umfang der Leistungspflicht deutlich umschrieben sein.

Ist der Spruch des Bescheides nicht völlig eindeutig und präzise genug, so kann die Begründung des Bescheides zur Auslegung des unklaren Spruches, zur „Ermittlung des Sinnes des Spruches“ herangezogen werden.

Im Bescheidspruch bedarf es stets der Anführung aller wesentlichen Tatbestandsmerkmale, die zur Individualisierung und Konkretisierung des zur Erledigung anstehenden Sachverhaltes und damit für die Subsumtion des als erwiesen angenommenen (einer bestimmten, im Spruch zu nennenden Person zuzurechnenden) Sachverhaltes unter die in Betracht kommende Vorschrift erforderlich sind. Der Sachverhalt als solcher muss somit dem Spruch nach identifizierbar sein. Durch die spruchmäßige Erfassung des Sachverhaltes und die Subsumtion unter eine bestimmte Rechtsvorschrift wird die Verwaltungssache als solche konkretisiert. Sie ist insoweit bestimmt und von der Rechtskraft des Bescheides erfasst, damit ist über die dadurch umschriebene Sache verbindlich abgesprochen und über die solchermaßen umschriebene und spruchgemäß festgelegte Angelegenheit ein weiterer Abspruch unzulässig (Hinweis Stoll, BAO-Kommentar I, 960 Abs 4; E 29.4.1991, 90/15/0174, VwGH 9.11.2000, 99/16/0395).

Durch den im "Betrifft" angeführten Rechtsvorgang wird jener Erwerbsvorgang konkret bestimmt, auf den sich die Steuervorschreibung bezieht und bildet dieser den Inhalt des Bescheidspruches. Ist dieser unklar oder zweifelhaft, so ist der Sachverhalt bzw. Rechtsvorgang in der Begründung des Bescheides oder in einer Ergänzung zur Begründung klarzustellen; an der Bescheidqualität (des Bescheides vom 14. Juli 2011) selbst ändert dies nichts.

Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies:

Das Finanzamt hat am 14. Juli 2011 und am 17. April 2012 jeweils einen Bescheid über denselben grunderwerbsteuerlich maßgeblichen Rechtsvorgang erlassen. Mag auch das „Betrifft“ des Bescheides vom 14. Juli 2011 unklar gewesen sein, so wäre es Aufgabe des Finanzamtes gewesen, diesbezüglich eine ergänzende Bescheidbegründung auszufertigen.

Rechtlich keinesfalls zulässig ist die Erlassung eines zweiten Bescheides über denselben Sachverhalt bzw. Rechtsvorgang, solange über den Erstbescheid nicht entschieden ist. In einer Rechtssache, in welcher bereits ein Bescheid erlassen wurde, kann, auch wenn dieser Bescheid nicht rechtskräftig ist, die Behörde grundsätzlich nicht, abgesehen von

den gesetzlich vorgesehenen Ausnahmen, nochmals einen (Erst)Bescheid erlassen (ne bis in idem). Der Bescheid vom 17. April 2012 ist also ein unzulässigerweise erlassener Bescheid.

In einem abgeschlossenen Verfahren stehen die formelle und materielle Rechtskraft einer weiteren Entscheidung in derselben Sache entgegen (ne bis in idem).

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 entschieden 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 Unwiderrufbarkeit, 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, unwiderrufbar und unabänderbar ist. Die (Rechtskraft-)Bescheidwirkungen sind mit Bescheiden verbunden, die dem Rechtsbestand angehören, unabhängig davon, ob die Bescheide richtig sind oder nicht. (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-)Schränken 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 BAO, aber auch etwa § 303 Abs. 4 BAO 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).

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO hat das Verwaltungsgericht außer in den Fällen des § 278 immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Seite abändern.

Eine Berufung ist ua dann zurückzuweisen, wenn die Abgabenbehörde in ein und derselben Sache bereits einmal rechtskräftig entschieden hat (Grundsatz "ne bis in idem"). Der Grundsatz "ne bis in idem" besagt, dass eine Abgabenbehörde in ein und derselben Sache nicht zweimal entscheiden darf (Unwiederholbarkeit, Einmaligkeitswirkung). Dieser in der Bundesabgabenordnung nicht ausdrücklich verankerte Grundsatz, gehört aber zu den grundlegenden Pfeilern der Verfahrensordnung (siehe VfGH 09. 03. 1987, B 605/85, VwGH 30. 01. 1991, 90/13/0043) und ist mit dem Begriff "Rechtskraftwirkung von Bescheiden" untrennbar verbunden. Die formelle Rechtskraft ist ausschließlich prozessualer Natur und bedeutet die Unanfechtbarkeit eines Bescheides im ordentlichen Rechtsmittelverfahren. Die materielle Rechtskraft eines Bescheides (sie setzt die formelle Rechtskraft des Bescheides voraus), steht der Erlassung weiterer Bescheide in derselben Sache entgegen, dh das Verbot des "ne bis in idem" ist eine Folge der materiellen Rechtskraft (siehe Bichler, "Ne bis in idem", Das Problem der Rechtskraft im Abgabenverfahren, ÖStZ 1995, 233).

Nach herrschender Lehre bedeutet materielle Rechtskraft im Verwaltungsverfahren die Unwiderrufbarkeit, Unwiederholbarkeit und die Verbindlichkeit von Bescheiden. Im Vordergrund dieser Lehre steht die mit Bescheiden verbundene Wirkung, dass diese nicht nur für die Partei unanfechtbar sind und dass über eine Sache ein für allemal entschieden ist, sondern dass der Abspruch über eine bestimmte Sache auch für die Behörden verbindlich, unwiederholbar, unwiderrufbar und unabänderbar ist. Die materielle Rechtskraft erstreckt sich auf den bescheidmäßigen Willensakt der Behörde, also auf den Spruch des Bescheides, als den Abspruch über die verwaltungsrechtliche Angelegenheit auf Grund des von der Behörde angenommenen Sachverhaltes und der im Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides geltenden Rechtslage. Die Rechtskraftwirkung (damit das Wiederholungsverbot) bezieht sich somit auf den Gegenstand des Sachbegehrens beziehungsweise des Sachanspruches und erfasst folglich den (damit verknüpften) Inhalt und Entstehungsgrund des rechtskräftig festgelegten öffentlich-rechtlichen Rechtsverhältnisses (vgl. VwGH 20. 10. 1989, 86/17/0202f).

Aus dem Wesen der materiellen Rechtskraft entwickelte sich die Lehre von der "Identität der Sache". Anbringen, die etwa auf Abänderung oder Aufhebung eines nicht mehr mit Berufung unterliegenden Bescheides gerichtet sind, sind (wenn dies vor allem im § 273 BAO auch anders gesagt ist als im § 68 Abs. 1 AVG) "wegen entschiedener Sache"

zurückzuweisen. Ebenso wie gegenüber der Partei (aus der Rechtskraft heraus in bezug auf die entschiedene Sache) Eingriff-, (Wiederholungs-) Schranken errichtet sind, bestehen solche auch gegenüber den Behörden. Eine neuerliche Entscheidung, eine Wiederholung, Abänderung wäre unzulässig und anfechtbar, wenn die Behörde in die Rechtskraft ohne ausdrückliche Ermächtigung, wie insbesondere die §§ 293 ff BAO dies vorsehen, eingreift (Stoll, BAO-Kommentar, Seite 944ff).

In „analoger“ Anwendung dieses Grundsatzes darf auch nach Einbringung eines Rechtsmittels, solange über dieses nicht entschieden ist, in derselben Sache kein weiterer Erstbescheid erlassen werden. Die Verfahrensbestimmungen lassen diese Vorgangsweise nicht zu und daher ist vorerst über das eingebrachte Rechtsmittel in welcher Form auch immer zu entscheiden.

Nach diesen Erwägungen liegt ein unzulässiger Bescheid vor. Aus diesem Grund ist auf das weitere Beschwerdevorbringen (Zutreffen der Grunderwerbsteuerbefreiung) nicht einzugehen.

#### Zulässigkeit einer Revision

Die ordentliche Revision ist unzulässig, da keine Rechtsfrage im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG zu beurteilen war, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, noch fehlt es an einer Rechtsprechung. Weiters ist die dazu vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch nicht als uneinheitlich zu beurteilen. Ebenfalls liegen keine sonstigen Hinweise auf eine grundsätzliche Bedeutung der zu lösenden Rechtsfrage vor.

Linz, am 11. Juli 2014