

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin S in der Beschwerdesache Bf, gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung (nunmehr Finanzamt für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel) vom 28.10.2010, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO sowie Schenkungssteuer zu Recht erkannt:

- 1) Der Beschwerde betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Schenkungssteuer wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.
- 2) Die Beschwerde betreffend Schenkungssteuer wird als unzulässig geworden zurückgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Mit Übergabsvertrag vom 24.6.2002 über gab P an seine Kinder KM zu je 1/3 die Liegenschaften EZD, EZH, sowie EZS. Die Übergabe dieses land- und forstwirtschaftlichen Betriebes erfolgte einschließlich sämtlichen diesem zugehörigen Vermögens lt. Bilanz zum 31.12.2001, ausgenommen das Guthaben bei der B., den PKW Marke VW Passat, sowie das Grundstück 36/3 neu der EZH gemäß Teilungsplan vom 13.6.2002.

Die Einheitswerte betrugen dabei - umgerechnet in Euro - für die Grundstücke der

- 1) EZD
 - a) EWAZ 1 313.365,26 € (Land- und Forstwirtschaft)
 - b) EWAZ 2 13.735,17 €
 - c) EWAZ 3 1.744,15 €
 - d) EWAZ 4 0,-- €, da Gebäude abgebrannt
 - e) EWAZ 5 436,04 €
- 2) EZH
 - a) EWAZ 6 47.683,70 €
 - b) EWAZ 7 2.107,51 € sowie
- 3) EZS

- a) EWAZ 8 46.147,25 €
- b) EWAZ 9 508,71 € (Fischereirecht).

Lt. Pkt. 4. des Vertrages verpflichteten sich die Übernehmer zu folgenden Leistungen:

- 1)a) Einräumung eines lebenslänglichen und unentgeltlichen Wohnungsgebrauchsrechtes für den Übergeber und seine Ehefrau an der im Obergeschoß des Hauses D gelegenen Wohnung, welches mit 1.000,-- € bewertet wurde.
- b) die Zahlung eines Betrages von 436.037,-- € in Raten an den Übergeber
- c) die Zahlung einer monatlichen Versorgungsrente in Höhe von 1.453,46 € an den Übergeber auf dessen Lebenszeit
- 2) die Zahlung einer monatlichen Versorgungsrente in Höhe von 726,73 € an den Übergeber und seine Gattin gemeinsam, wobei die Zahlungspflicht in voller Höhe bis zum Ableben des Zweitversterbenden bestehen bleibt
- 3) die Zahlung von 145.345,67 € an die außereheliche Tochter des Übergebers und
- 4) die alleinige Rückzahlung von Verbindlichkeiten in Höhe von 8.880,08 €, 23.986,27 € sowie 15.115,95 €.

Die tatsächliche Übergabe und Übernahme des Vertragsgegenstandes erfolgte rückwirkend zum 31.12.2001 .

Die Befreiung gemäß § 15 a ErbStG wurde in Anspruch genommen und die Erklärungen zur Betriebsübertragung gemäß § 5 a i.V.m. § 4 NeuFöG betreffend Grunderwerbsteuer eingereicht.

Mit gemäß § 200 BAO vorläufigem Bescheid vom 1.7.2003 wurde die Schenkungssteuer - ausgehend von einem anteiligen Wert der Grundstücke in Höhe von 39.002,44 € - mit 2.068,11 € für den Bf festgesetzt.

In der Folge wurde seitens des Finanzamtes eine abgabenbehördliche Prüfung durchgeführt. Dabei wurde eine Gesamtgegenleistung in Höhe von 935.835,47 € festgestellt. Da sowohl bewegliches als auch unbewegliches Vermögen übergeben worden war, war die Gesamtgegenleistung anteilmäßig auf Grund der Verkehrswerte aufzuteilen. Es wurde festgestellt, dass 97,73 % der Gegenleistung auf die Liegenschaften entfallen, sodass die anteilige Gegenleistung mit 279.864,-- € ermittelt wurde.

Weiters wurde bei der Prüfung festgestellt, dass es sich um keine ortsübliche landwirtschaftliche Übergabe handelt und ein krasses Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung bestehe, weshalb § 4 Abs. 2 lit 2 GrEStG nicht zur Anwendung kommen könne.

Am 18.12.2007 wurde vom Finanzamt die Schenkungssteuer - ebenso wie die Grunderwerbsteuer - endgültig mit 1.155,12 € festgesetzt.

Gegen den endgültigen Grunderwerbsteuerbescheid wurde Berufung erhoben.

Daraufhin wurde vom Finanzamt im Jahre 2008 ein Schätzungsgutachten in Auftrag gegeben. Für die dafür notwendigen Erhebungen erfolgte eine genaue Auflistung des Gutsbestandes.

Von den Sachverständigen wurden die Verkehrswerte für die land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke mit 6.880.000,-- € ermittelt und für die sonstigen Liegenschaften mit 622.000,-- €.

Auf Grund dessen ergingen am 28.10.2010 seitens des Finanzamtes der Wiederaufnahmebescheid sowie der Bescheid im wiederaufgenommenen Verfahren betreffend Schenkungssteuer und wurde die Schenkungssteuer nunmehr mit 2.717,40 € festgesetzt, dabei ausgehend von einem steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 54.293,-- €. Begründend wurde ausgeführt:

- im Zuge der Erhebungen für das im Berufungsverfahren betreffend Grunderwerbsteuer in Auftrag gegebene Schätzungsgutachten sei neu hervorgekommen, dass die unter der EWAZ 10 als Superädifikat bewertete Liegenschaft mit einem Einheitswert von 33.453,-- € ebenfalls mitübertragen worden sei,
- die lt. Vertrag mit 0,-- € bewertete Liegenschaft EWAZ 4 (abgebranntes Gebäude) habe auf Grund einer vom zuständigen Finanzamt durchgeföhrten Wertfortschreibung zum Stichtag einen Einheitswert von 800,-- €,
- lt. Vertrag war der Einheitswert der unter EWAZ 6 bewerteten Liegenschaft um den Wert des nicht mitübertragenen Grundstückes in Höhe von 1.515,81 € gekürzt worden. Auf Grund der Geringfügigkeit sei jedoch vom zuständigen Finanzamt keine Wertfortschreibung vorgenommen worden.

In Ausübung ihres Ermessens habe daher das Finanzamt die Wiederaufnahme verfügt, da Rechtsrichtigkeit Vorrang vor der Rechtsbeständigkeit habe, zumal durch die Erhöhung des übertragenen Grundvermögens es auch zu einer Verschiebung der auf die Liegenschaften entfallenden Gegenleistung komme.

Dagegen wurde rechtzeitig das Rechtsmittel der Berufung erhoben mit der Begründung, dass keine neuen Tatsachen vorliegen würden. Die Umstände seien der Behörde bereits bei Erlassung der vormaligen Bescheide bekannt gewesen. Hinsichtlich des Superädifikates werde vorgebracht, dass sich die Übertragung des Gebäudes aus dem Übergabsvertrag ergebe. Die Erhöhung des Einheitswertes EWAZ 8 sei mit Bescheid vom 5.2.2003 per 1.1.2002 durchgeföhrt worden und somit dem Finanzamt bei der Bearbeitung des Falles bereits aktenkundig gewesen. Das abgebrannte Gebäude sei im Vertrag zu Recht mit 0 € bewertet worden und auch die Kürzung des Einheitswertes unter EWAZ 6 sei gerechtfertigt, da diese eben nicht zur Gänze übertragen worden sei. Überdies sei ein nach Rechtskraft erstelltes Sachverständigengutachten kein neu hervorgekommenes Beweismittel und könne daher die Wiederaufnahme nicht rechtfertigen. Schließlich werde Verjährung der Bemessung geltend gemacht. Der Abgabenanspruch sei im Jahr 2002 entstanden und sei somit die Verjährung mit Ablauf des Jahres 2007 eingetreten. Selbst wenn die Verjährung um ein Jahr verlängert worden wäre, so wäre diese spätestens Ende 2008 abgelaufen.

Am 27.6.2011 erging seitens des Finanzamtes die abweisliche Berufungsvorentscheidung. Erst durch Erhebungen im Zuge der gegen den Grunderwerbsteuerbescheid eingebrachten Berufung sei der Abgabenbehörde die Tatsache bekannt geworden,

dass auch das Superädifikat, welches im Vertrag weder mit Einheitswert-Aktenzeichen noch wertmäßig erfasst war, übertragen wurde. Für die lt. Vertrag mit 0 € bewertete Liegenschaft sei im wiederaufgenommenen Verfahren der Bodenwert lt. Einheitswertbescheid angesetzt worden; das Gebäude sei in der Bewertung und der Bemessungsgrundlage nicht enthalten. Die Kürzung des Einheitswertes der zu EWAZ 6 bewerteten Liegenschaft sei nicht gerechtfertigt, da trotz Abschreibung der nicht übertragenen Fläche keine Wertfortschreibung vorzunehmen war. Das Hervorkommen des dreifachen Einheitswertes des Superädifikates in Höhe von 100.359,-- € stelle keine Geringfügigkeit dar und rechtfertige somit die Ausübung des Ermessensspielraumes. Hinsichtlich des Einwandes der Verjährung wird ausgeführt, dass deren Frist durch die im Jahr 2007 durchgeführte Außenprüfung bis zum Jahr 2008 verlängert worden sei. Anschließend sei diese jedes Jahr durch Telefonate, Mailanfragen betreffend Liegenschaftsschätzung sowie Erhebungen beim Lagefinanzamt unterbrochen worden. Dagegen wurde rechtzeitig der Vorlageantrag eingebracht und die Entscheidung durch den Berufungssenat sowie eine mündliche Verhandlung beantragt.

Mit Schreiben vom 1.12.2015 wurden die Anträge betreffend Senat sowie mündliche Verhandlung zurückgezogen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Nach der geltenden Rechtslage ist, soweit für das anhängige Verfahren relevant, eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen zulässig, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht wurden, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte (§ 303 Abs. 1 lit b BAO idgF).

Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

Die Verjährungsfrist beträgt bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24 des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist sieben Jahre. Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe (§ 207 Abs. 1 und 2 BAO).

Die Verjährung beginnt in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird, zu laufen (§ 208 Abs. 1 lit a BAO).

Werden innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich gemäß § 209 Abs. 1 BAO die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Dies bedeutet für den gegenständlichen Fall:

Der Abgabenanspruch entstand im Jahr 2002 mit der Übergabe.

Am 1.7.2003 erging der vorläufige Bescheid.

Daraufhin erfolgte im Jahr 2007 eine Außenprüfung, auf Grund welcher am 18.12.2007 der endgültige Schenkungssteuerbescheid erlassen wurde.

Durch die Außenprüfung wurde die Verjährungsfrist bis zum Ablauf des Jahres 2008 verlängert.

Lt. Aktenlage stellt sich der weitere Verlauf dar wie folgt:

- telefonische Anfragen vom 29.1.2008 und 10.3.2008 an den steuerlichen Vertreter, ob ein Verkehrswertgutachten vom Gut vorhanden ist,
- Telefonat vom 10.3.2008 und anschließende e-mail vom 13.3.2008 mit Ersuchen um Verkehrswertermittlung bzw., ob es sich um eine gemischte Schenkung handle,
- Mailanfrage vom 22.1.2009 an den Liegenschaftsschätzer,
- telefonische Besprechung am 26.5.2009 mit dem Liegenschaftsschätzer
- e-mail vom 9.7.2010, mit welcher das Verkehrswertgutachten dringend urgier wurde,
- Erstellung des Gutachtens am 1.9.2010 und schließlich
- Bescheiderstellung am 28.10.2010.

Die amtswegige Wiederaufnahme ist somit innerhalb der zeitlichen Schranke erfolgt, da - wie aus der oa. Auflistung ersichtlich - vom Finanzamt jeweils Unterbrechungshandlungen gesetzt worden waren.

Hinsichtlich der Wiederaufnahme ist Folgendes auszuführen:

Eine Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (VwGH 22.11.2006, 2003/15/0141, VwGH 24.2.2004, 2000/14/0186; VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135 u.a.).

Eine nachträglich geänderte rechtliche Beurteilung oder Würdigung eines schon bekannt gewesenen Sachverhalts alleine rechtfertigt einen behördlichen Eingriff in die Rechtskraft von Bescheiden nicht (vgl. Stoll, *Handbuch zur BAO, Wien 1980, S 727 und die dort angeführte Judikatur*).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im

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. Das "Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln" bezieht sich damit auf den Wissensstand (insbesondere auf Grund der Abgabenerklärungen und der Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres (vgl. VwGH 29.5.2001, 97/14/0036).

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. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 14. Mai 1991, 90/14/0262).

Nach Wiedermann muss man entscheiden, ob die Kenntnis einer Tatsache im Zeitpunkt der Bescheiderlassung der Behörde zuzurechnen ist, was die Verfügung einer Wiederaufnahme ausschließen würde, oder ob der Behörde eine Tatsache unbekannt geblieben ist, weil sie ihrer amtsweigigen Ermittlungspflicht nicht hinreichend nachgekommen ist. Letzteres ermöglicht trotz behördlichen Verschuldens eine Wiederaufnahme des Verfahrens (vgl. Wiedermann, Wiederaufnahme und Betriebsprüfung, S 101, Orac-Verlag, Wien 1998).

Im streitgegenständlichen Fall kommt das Bundesfinanzgericht jedoch zu der Ansicht, dass der Abgabenbehörde zum Zeitpunkt der Erlassung des endgültigen Bescheides bereits alle Tatsachen, welche zu der Wiederaufnahme geführt haben, bekannt waren.

Es ist zwar richtig, dass im Übergabsvertrag die EWAZ 10 betreffend St nicht in der do. Auflistung enthalten ist.

Bei der Außenprüfung im Jahr 2007 wurde jedoch u.a. die Bilanz zum 31.12.2001 zugrundegelegt. In dieser Bilanz scheint unter Pkt. 7. "sonstige betriebliche Aufwendungen" lit. b) "Instandhaltung" N. 7273 "Instandhaltung Haus Nr. 108" auf.

Überdies war dem Finanzamt die EWAZ 8 bekannt, in welche zum 1.1.2002 die EWAZ 10 eingegangen ist. Auch dies hätte dem Finanzamt bei der Prüfung im Jahr 2007 auffallen müssen.

Auch die beiden weiteren Wiederaufnahmsgründe, nämlich

- EWAZ 4 (abgebranntes Gebäude) Einheitswert 800,-- € und nicht 0 €, wie im Vertrag angeführt, sowie
- EWAZ 6, lt. Vertrag gekürzt um 1.515,81 €, jedoch keine Wertfortschreibung durch das Lagefinanzamt wegen Geringfügigkeit,

waren bei der Durchführung der Außenprüfung bereits bekannt.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes konnte sich die Abgabenbehörde zum Zeitpunkt der Erlassung des endgültigen Schenkungssteuerbescheides ein klares Bild vom

tatsächlichen Sachverhalt verschaffen, ohne hiezu noch irgendwelche zusätzlichen Erhebungen durchführen zu müssen.

Zusammenfassend gelangt daher das Bundesfinanzgericht zu dem Ergebnis, dass die amtswegige Wiederaufnahme nicht zulässig war.

Durch die Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide scheiden somit *ex lege* die angefochtenen Sachbescheide aus dem Rechtsbestand aus.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Fall sind die Rechtsfragen durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ausreichend geklärt, sodass die Revision als unzulässig zu erklären war.

Graz, am 17. Dezember 2015