

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. (Bw.), vertreten durch Fritzenwallner-Gandler Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungsgesellschaft mbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 5741 Neukirchen am Großvenediger 344, vom 2. November 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 8. Oktober 2004 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 10. Juli 1995 erwarb Dr.S.-B. (Dr. S.-B.) ein in Österreich gelegenes unbebautes Grundstück, wofür mit Bescheid vom 24. Juli 1995 Grunderwerbsteuer vorgeschrieben worden war. 1994 war auf diesem Grundstück mit der Errichtung eines Ferienwohnhauses begonnen worden, das Ende 1995 fertig gestellt worden war.

Mit Schenkungsvertrag auf den Todesfall vom 27. August 1996 übertrug Dr. S.-B. seiner Ehegattin, der Bw., die oben genannte Liegenschaft samt Ferienhaus. Am 28. September 1996 verstarb Dr. S.-B., welcher mit Testament vom 27. Juli 1994 seine Ehegattin als Alleinerbin eingesetzt hatte. Nach Eröffnung des Testamentes durch das Amtsgericht München am 25. Oktober 1996 nahm die Alleinerbin mit Erklärung vom 4. November 1996 vor dem Amtsgericht München die Erbschaft an.

Im Zuge einer Betriebspprüfung im Jahre 1999 nahm das Finanzamt das Verfahren betreffend Festsetzung der Grunderwerbsteuer von Amts wegen gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf. Die Bescheide vom 6. Juli 1999 waren an die Verlassenschaft nach Dr. S.-B. gerichtet. Das

Finanzamt verneinte die Bauherreneigenschaft des Grundstückskäufers Dr. S.-B. betreffend die Errichtung des Ferienwohnhauses und schrieb von den Baukosten Grunderwerbsteuer vor.

In der dagegen eingebrachten Berufung, welche der steuerliche Vertreter "entsprechend der von der Witwe erteilten Vollmacht" erhob, wurde vorgebracht, dass "in Österreich mangels Vorliegens eines Vermögens nach dem Tode von Dr. S.-B. ein Verlassenschaftsverfahren nicht stattgefunden habe und somit die Bescheidzustellung an die Verlassenschaft nach Dr. S.-B. ohne rechtliche Grundlage erfolgt sei".

Darauf erließ das Finanzamt am 27. Oktober 1999 eine Berufungsentscheidung an die Verlassenschaft nach Dr. S.-B., worin der Berufung der Verlassenschaft betreffend Verspätungszuschlag Folge gegeben wurde, in den Kernpunkten Wiederaufnahme und Festsetzung der Grunderwerbsteuer basierend auf den Errichtungskosten des Ferienhauses jedoch abweislich entschieden worden war.

Mit Schreiben vom 26. November 1999 beantragte der steuerliche Vertreter die Vorlage der Berufung betreffend die Verlassenschaft nach Dr. S.-B. an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Mit Berufungsentscheidung vom 27. August 2004 wies der unabhängige Finanzsenat die Berufung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO und Grunderwerbsteuer als unzulässig zurück, da die angefochtenen Bescheide – trotz bereits erfolgter Gesamtrechtsnachfolge durch die Bw. - an die Verlassenschaft nach Dr. S.-B. anstatt an die Gesamtrechtsnachfolgerin gerichtet worden waren. Die Heranziehung der Verlassenschaft als Bescheidadressatin sowohl im Rahmen der erstinstanzlichen Bescheide als auch der Berufungsentscheidung sei verfehlt gewesen, sodass die Bescheide ins Leere gingen und keine Rechtswirkungen entfalten konnten. Die Bescheide hätten vielmehr rechtswirksam nur unmittelbar an die Erbin gerichtet werden müssen. Da die Bescheide sohin ins Leere gegangen sind, war auch die Berufung dagegen als unzulässig zurückzuweisen.

In der Folge verfügte das Finanzamt im Bescheid vom 8. Oktober 2004 die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO und erließ gleichzeitig den Grunderwerbsteuerbescheid für den am 10. Juli 1995 erfolgten Rechtsvorgang (Kaufvertrag) an die Bw. als Rechtsnachfolgerin von Dr. S.-B. Den Bescheiden beigelegt war der bezughabende Prüfungsbericht.

Mit Schriftsatz vom 2. November 2004 erhob der Vertreter der Bw. Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid vom 8. Oktober 2004. Nach Darstellung des unbestrittenen o.a. Sachverhaltes führte er im Einzelnen aus:

"Mit dem nunmehr an Frau S. B. gerichteten Wiederaufnahmebescheid gemäß § 303 BAO sollte ein Verfahren wiederaufgenommen werden, welches mit S. B. noch nie geführt worden ist. Eine amtswegige Wiederaufnahme ist nur dann zulässig, wenn die Voraussetzungen des Abs. 1 lit.a und c gegeben oder in allen Fällen in denen Tatsachen oder Beweismittel neu her-

vorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht, und die Kenntnis dieses Umstandes allein einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Da nach Aussage dieser Gesetzesbestimmung ein an Frau S. B. ergangener Bescheid vorliegen müsste, dieser aber nicht vorliegt, kann auch eine Wiederaufnahme nicht stattfinden. Mit Schreiben vom 22. 12.1998 wurde das FAG in Kenntnis gesetzt, dass Dr. S.-B. am 28.09.1996 verstorben ist. Gemäß § 207 Abs. 2 BAO kann die Wiederaufnahme des Verfahrens wegen Verjährung nicht mehr durchgeführt werden."

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 19 Abs. 1 BAO gehen bei Gesamtrechtsnachfolge die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger über. Für den Umfang der Inanspruchnahme des Rechtsnachfolgers gelten die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes.

§ 97 BAO regelt im Absatz 1, dass Erledigungen dadurch wirksam werden, dass sie demjenigen bekannt gegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind. Die Bekanntgabe erfolgt

- a) bei schriftlichen Erledigungen, wenn nicht in besonderen Vorschriften die öffentliche Bekanntmachung oder die Auflegung von Listen vorgesehen ist, durch Zustellung;
- b) bei mündlichen Erledigungen durch deren Verkündung.

Für die Wirksamkeit von Erledigungen in Verlassenschaftsfällen und Erbrechtsnachfolge gilt folgendes:

Sollte ein den Erblasser betreffender Bescheid ergehen (der gemessen an § 4 den abgabepflichtigen Tatbestand verwirklicht) und dieser Bescheid erst nach seinem Ableben bekannt gegeben (zugestellt) werden können, so kann er nicht mehr an den Erblasser gerichtet werden; würde dies dennoch geschehen, ginge der Bescheid ins Leere, er könnte keine Rechtswirkungen entfalten (VwGH 17.2.1988, 88/13/0004 und 25.9.1992, 90/17/0331).

In diesem Zusammenhang ist zu unterscheiden:

- Vor der Einantwortung hat ein solcher Bescheid an die Verlassenschaft, vertreten durch den Verlassenschaftskurator (§§ 77 – 79, 128, 129 AußStrG) zu ergehen.
- Nach der Einantwortung hat der Bescheid an die (eingearbeiteten) Erben in ihrer Eigenschaft als Gesamtrechtsnachfolger nach dem Verstorbenen zu ergehen (z.B. VwGH 18.3.1987, 86/13/0165). Ein in diesem Verfahrensstadium gegen den Erblasser gerichteter Bescheid ginge ebenso ins Leere (VwGH 13.5.1986, 86/14/0050), wie wenn er an die Verlassenschaft gerichtet würde (VfGH 25.11.1983, B 356/78); denn nach der Einantwortung gibt es keine Verlassenschaft mehr, die Erben sind unmittelbar heranzuziehen (VwGH 25.2.1965, 0799-801/64, 9.12.1992, 91/13/0013).

Im Berufungsfall ist die Grunderwerbsteuerschuld hinsichtlich des Erwerbes des Grundstückes samt darauf errichtetem Ferienhaus gemäß § 4 Abs. 3 BAO in Zusammenhang mit §

8 Abs. 1 und § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG mit dem Abschluss des Kaufvertrages am 10. Juli 1995 und somit vor dem Ableben (28. September 1996) von Dr. S.-B. entstanden. Der Bescheid vom 6. Juli 1999 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO und Festsetzung der Grunderwerbsteuer auf Basis der Bemessungsgrundlage von Grundstückskaufpreis und Ferienhauserrichtungskosten, welcher an die Verlassenschaft nach Dr. S.-B. gerichtet war, ist daher zu einem Zeitpunkt ergangen, als die Bw. schon längst Gesamtrechtsnachfolgerin (4. November 1996) nach ihrem verstorbenen Ehegatten geworden war. Die Heranziehung der Verlassenschaft sowohl im Rahmen des erstinstanzlichen Bescheides als auch der Berufungsvorentscheidung war daher verfehlt, sodass beide Bescheide ins Leere gingen und keine Rechtswirkungen entfalten konnten. Die Bescheide hätten vielmehr rechtswirksam nur unmittelbar an die Erbin gerichtet werden müssen (VwGH vom 13.5.1986, 86/14/0050, vom 13.3.1997, 96/15/0102, vom 22.6.2001, 2001/13/0051 uvam.).

Dieser Mangel wurde in der Folge vom unabhängigen Finanzsenat erkannt. In der Berufungsentscheidung vom 27. August 2004, RV/0236-S/02, wies der unabhängige Finanzsenat deshalb die Berufung vom 2. August 1999 gegen den Wiederaufnahmebescheid gemäß § 303 Abs. 4 BAO und den Grunderwerbsteuerbescheid als unzulässig zurück.

Mit 8. Oktober 2004 erließ nun das Finanzamt den seit dem Betriebsprüfungsverfahren 1998/99 zu erlassen gewesenen Wiederaufnahmebescheid (und Grunderwerbsteuerbescheid) richtigerweise an die Bw. (als Rechtsnachfolgerin von Dr. S.-B.).

Die Bw. erachtet sich nun durch den Wiederaufnahmebescheid insoweit beschwert, als ein Verfahren aufgenommen wurde, das mit ihr nie geführt worden sei. Voraussetzung für eine amtswegige Wiederaufnahme sei doch ua., dass es – im Vergleich zum "Erstbescheid" – zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid kommen müsse. § 303 Abs. 4 BAO verlange demnach das Vorliegen eines an die Bw. ergangenen Bescheides. Da dieser nicht vorliege, könne die Wiederaufnahme auch nicht stattfinden.

Der Rechtsansicht der Bw. kann nicht gefolgt werden. Die Bw. übersieht zunächst, dass sie als Gesamtrechtsnachfolgerin in die gesamte Rechtstellung ihres Vorgängers (Dr. S.-B.) und zwar bezüglich aller Rechte und Pflichten mit der Annahme der Erbschaft am 4. 11.1996 eingetreten ist. Auch verfahrensrechtlich trat sie in die Position ein, in der sich ihr Rechtsvorgänger befunden hat (VwGH 25.09.1992, 90/17/0331).

Für den Berufungsfall bedeutet dies, dass der zwischen Dr. S.-B. und Dipl.Ing.O.B. (Dipl. Ing. O. B.) abgeschlossene Kaufvertrag vom 10. Juli 1995 über das Grundstück mit den für die Bemessung der Grunderwerbsteuer herangezogenen DM 105.000,-- (S 739.000,--) Anknüpfungspunkt für die 1998 begonnene Betriebsprüfung war. Wie im Betriebsprüfungsbericht dargestellt, waren der Bemessungsgrundlage neben der vereinbarten Gegenleistung für das Grundstück noch die Kosten für die Errichtung des Ferienwohnhauses (S 1.214.000,--) hinzuzurechnen. Da die Feststellungen der Betriebsprüfung zeitlich nach dem Ableben von

Dr. S.-B erfolgten, musste die Grunderwerbsteuernachforderung im Wege der amtswegigen Wiederaufnahme der Rechtsnachfolgerin – also der Bw. – vorgeschrieben werden. Dass die Vorschreibung zunächst irrtümlich an den Verlass nach Dr. S.-B. – anstatt an die Bw. als Rechtsnachfolgerin - erfolgte, verkomplizierte zwar den Sachverhalt, ändert aber nichts daran, dass das Finanzamt die Bescheide vom 8. Oktober 2004 zu Recht erließ.

Unter Bedachtnahme darauf, dass die Bw. Gesamtrechtsnachfolgerin von Dr. S.-B. ist, ist sie bezüglich der bei ihrem Rechtsvorgänger entstandenen (§ 4 Abs. 1 BAO) Schulden Abgabenschuldnerin (Stoll, BAO-Kommentar, S 190, 191 und 192). Aus diesen Gründen geht die von der Bw. vertretene Ansicht, wonach vor der angefochtenen Wiederaufnahme ein an sie erlassener Bescheid hätte ergehen müssen, ins Leere.

Aus dem Vorbringen, dass dem Finanzamt bereits am 22. Dezember 1998 das Ableben von Dr. S.-B. mitgeteilt worden sei, kann für die Berufung nichts gewonnen werden. Weder der damit angesprochene Grundsatz von "Treu und Glauben" noch die ins Leere gegangenen Bescheide vom 6. Juli 1999 stehen der amtswegigen Wiederaufnahme vom 8. Oktober 2004 entgegen. Im Übrigen sei darauf hingewiesen, dass nach einhelliger Rechtsprechung ein allfälliges behördliches Verschulden an der Nichtfeststellung maßgeblicher Tatsachen der amtswegigen Wiederaufnahme nicht entgegensteht (VwGH 18.12.1996, 94/15/0155, 18.4.1997, 95/16/0185).

Soweit die Bw. meint, eine Wiederaufnahme sei infolge Verjährung nach § 207 Abs. 2 BAO nicht möglich, ist auf die nachstehende Rechtslage zu verweisen:

Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung (§ 207 Abs. 1 BAO).

Nach Abs. 2 erster Satz leg. cit. beträgt die Verjährungsfrist bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnittes Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17 a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24 des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben **fünf** Jahre.

Gemäß § 208 Abs. 1 BAO beginnt die Verjährung

a) in den Fällen des § 207 Abs. 2 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird.

Gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG entsteht die Steuerschuld, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht wird.

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO wird die Verjährung durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Nach Abs. 3 leg. cit. verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens fünfzehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4).

Im Berufungsfall entstand die Steuerschuld nach Verwirklichung des steuerpflichtigen Erwerbsvorganges, also nach Abschluss des Kaufvertrages vom 10. Juli 1995. Nach § 208 Abs. 1 lit. a BAO begann die Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres 1995, also mit 1. Jänner 1996, zu laufen und hätte am 31. Dezember 2000 geendet. Am 6. Juli 1999 verfügte das FAG die Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 4 BAO und erließ gleichzeitig den Grunderwerbsteuerbescheid mit der geänderten Grunderwerbsteuervorschreibung samt BP-Bericht. Dass die Bescheide unrichtigerweise an die Verlassenschaft anstatt an die Rechtsnachfolgerin gerichtet waren, ist im Hinblick darauf, dass selbst ein gesetzeswidriger Verwaltungsakt die Verjährung unterbricht, wenn er nach außen in Erscheinung tritt, unerheblich (VwGH 18.3.1987, 86/13/0165). Dass Letzteres der Fall war wurde durch das Rechtsmittelverfahren (RV/0236-S/02) belegt. Für den Streitfall bedeutet dies, dass die Bemessungsverjährung mit Ablauf des Jahres 1999, 1. Jänner 2000, neu zu laufen begann und erst mit Ablauf des Jahres 2004, 1. Jänner 2005, geendet hätte. Der nunmehr angefochtene Bescheid erging am 8. Oktober 2004, sohin noch innerhalb der Verjährungsfrist.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Salzburg, am 1. Dezember 2004