

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter M in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Vertr. gegen den Bescheid des FA GVG vom 03.12.2012, betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

## **Entscheidungsgründe**

Mit Schenkungsvertrag vom 31.1.2011 übertrug Frau N ihrem Ehegatten, dem nunmehrigen Beschwerdeführer, die in Punkt „Zweitens“ näher bezeichneten Miteigentumsanteile eines Grundstückes (Wohnungseigentum).

Der Schriftenverfasser berechnete die Grunderwerbsteuer auf Basis des im Wege der Finanzonline-Einheitswertabfrage (Einheitswert zum 1. 1. 2011) erhobenen Wertes.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Nachschau beim Schriftenverfasser erlangte das Finanzamt Kenntnis, dass der maßgebliche Einheitswert des übertragenen Grundstückes zum 1. 1. 2011 infolge einer Wertfortschreibung laut Bescheid vom 20. 3. 2012 erhöht worden ist.

Das Finanzamt setzte die Grunderwerbsteuer mit dem angefochtenen Bescheid von diesem Wert fest. Die Festsetzung erfolgte laut Bescheidbegründung gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO, da bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 BAO die Voraussetzungen eines Wiederaufnahmegrundes vorliegen würden. Die Feststellungen der Außenprüfung stellen für das Steuerverfahren neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel dar. Bei Überprüfung der Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer durch den befugten

Selbstberechner wurde festgestellt, dass der Einheitswert zum maßgeblichen Stichtag höher war.

Dagegen richtet sich die Beschwerde mit sinngemäß folgender Begründung:

In den Prüfungsfeststellungen wurde unter „Allgemeines“ lapidar zum Punkt „Einheitswert“ lediglich folgendes festgehalten: Wird für eine Vertragsliegenschaft nach Durchführung der Selbstberechnung ein neuer Einheitswert festgestellt und liegt der Stichtag des neuen Einheitswertes vor dem Entstehen der Steuerschuld, wird vom Finanzamt eine Berichtigung gem. § 201 durchgeführt. Daher ist jedenfalls nicht erkennbar, dass dem Finanzamt nachträglich Tatumstände zugänglich gemacht worden wären, von denen es nicht schon vor Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages Kenntnis gehabt hätte. In der Bescheidebegründung wurde nicht angeführt, um welchen Prüfbericht bzw. um welche Niederschrift es sich handelte, ein Datum sei ebenso nicht ersichtlich. Im Übrigen liegen keine geeigneten Wiederaufnahmsgründe vor, die Änderung der rechtlichen Beurteilung eines Sachverhaltes rechtfertige die Wiederaufnahme nicht, außerdem sei die Ermessensübung unbegründet geblieben.

Rechtliche Würdigung:

Bei dem hier unstrittigen Sachverhalt ist entscheidend, ob das Finanzamt bei der Abgabefestsetzung die Bestimmung des § 201 Abs. 2 Z 3 BAO zu Recht angewendet hat.

Die im vorliegenden Fall maßgebliche Bestimmung (§ 201 BAO) lautet:

§ 201. (1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,
2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,
3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden,
4. (Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 20/2009)
5. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b oder des § 295a die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden.

(3) Die Festsetzung hat zu erfolgen,

1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist,

3. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 295 die Voraussetzungen für eine Änderung vorliegen würden.

(4) Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen u.a. in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Es ist Aufgabe der Abgabenbehörden, die von ihnen verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen und Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen. Soll eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO auf Grund einer abgabenbehördlichen Prüfung zulässig sein, dann muss aktenmäßig erkennbar sein, dass dem Finanzamt nachträglich Tatumsstände zugänglich gemacht wurden, von denen es nicht schon zuvor Kenntnis gehabt hat.

Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die gemäß § 305 Abs. 1 BAO für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde. Aufgabe der Berufungsbehörde bei der Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen eine amtswegige Wiederaufnahme durch das Finanzamt ist es, (nur) zu prüfen, ob dieses das Verfahren aus den von ihm gebrauchten Gründen wieder aufnehmen durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Hat das Finanzamt die Wiederaufnahme tatsächlich auf Umstände gestützt, die keinen Wiederaufnahmegrund darstellen, muss die Berufungsbehörde den vor ihr angefochtenen Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben. Verstößt die Berufungsbehörde gegen diese ihre Beschränkung auf die Sache des Berufungsverfahrens, belastet sie ihren Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit (vgl. VwGH 16.11.2006, 2006/14/0014).

§ 201 Abs. 2 Z 3 BAO könnte nur dann eine Rechtsgrundlage für den angefochtenen Bescheid darstellen, wenn die Voraussetzungen des § 303 Abs. 4 BAO gegeben wären. Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen 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.

Bezogen auf den "Neuerungstatbestand" des § 303 Abs. 4 BAO ist es somit erforderlich, dass für die Abgabenbehörde im Verfahren nicht geltend gemachte Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, wenn die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Voraussetzung für die Festsetzung ist daher, dass entscheidungserhebliche Tatsachen oder Beweismittel der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages noch nicht bekannt waren und dass diese Umstände nachträglich neu hervorkommen - etwa im Zuge einer Außenprüfung (vgl. Ritz, BAO3, §201, Tz 37).

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 20. April 1995, 92/13/0076, zur Bestimmung des § 303 Abs. 1 lit. b BAO ausgeführt, dass Entscheidungen von Gerichten oder Verwaltungsbehörden, die nach einem rechtskräftig abgeschlossenen Abgabenverfahren ergehen, als solche keine Wiederaufnahmegründe für das abgeschlossene Verfahren bilden und zwar weder hinsichtlich der darin getroffenen Sachverhaltsfeststellungen noch hinsichtlich der rechtlichen Beurteilung. Sowohl eine Sachverhaltsfeststellung, als auch deren rechtliche Beurteilung beruhen nämlich auf einer behördlichen Willensbildung, deren Ergebnis rechtlich erst mit Erlassung der betreffenden Entscheidung entsteht. Selbst wenn daher in einer späteren Entscheidung auf Grund des dort ermittelten Verfahrens eine Tatsache als erwiesen angenommen wird, handelt es sich dabei nicht um eine solche, die bereits im abgeschlossenen Verfahren bestanden hat und bloß später hervorgekommen ist, sondern um das Ergebnis eines späteren Rechtsfindungsaktes (vgl. auch das Erkenntnis 24. 2. 2000, 96/15/0149).

Gerade diese Interpretation ist im gegenständlichen Fall anzuwenden: Die Voraussetzungen für die Wertfortschreibung nach dem Bewertungsgesetz wurden vor der Übergabe der Liegenschaft durch die Um- und Zubauten geschaffen; die Wertfortschreibung zum 1.1.2012 ist bis zur Übergabe nicht erfolgt. Die spätere Wertfortschreibung zum 1.1.2012 ist das Ergebnis einer späteren Rechtsfindung durch eine Behörde.

Die Bestimmung des § 201 Abs. 2 Z 3 BAO war somit keine geeignete Rechtsgrundlage für die Erlassung des angefochtenen Bescheides; auf die eingewendete Unterlassung der Ermessensübung ist daher nicht einzugehen.

Nach § 201 Abs. 3 Z 3 BAO hat die Festsetzung zu erfolgen, wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 295 die Voraussetzungen für eine Änderung vorliegen würden.

In den Erläuterungen zur RV betr. das AbgÄG 2011, mit dem diese Bestimmung in die BAO eingefügt wurde, wird dazu ausgeführt (s 1212 BlgNR 24. GP, 28): „Die Ergänzung des § 201 Abs. 3 BAO berücksichtigt, dass auch Selbstbemessungsabgaben von Grundlagebescheiden abgeleitet sein können. Dies betrifft etwa die gemäß § 13 GrEStG 1987 selbst berechnete Grunderwerbsteuer, wenn die diesbezügliche Bemessungsgrundlage der Einheitswert (bzw. ein Vielfaches des Einheitswertes) ist. Die neue Z 3 ermöglicht eine bescheidmäßige Festsetzung der Abgabe, wann nach erfolgter

Selbstberechnung der maßgebliche Einheitswertbescheid erlassen, abgeändert oder aufgehoben wird“.

§ 295 Abs. 1, 1. Satz BAO lautet: Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Fall der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben.

Nach § 279 Abs. 1 BAO hat die Berufungsbehörde, sofern die Berufung nicht zurückzuweisen ist, immer in der Sache selbst zu entscheiden.

Ist die Berufung nicht zurückzuweisen, so ist es Aufgabe der Berufungsbehörde, in der Sache zu entscheiden, dh neuerlich, und zwar so zu entscheiden, als ob die Sache erstmals nach den für sie geltenden materiell-rechtlichen Bestimmungen unter Beachtung der Verfahrensgrundsätze behandelt würde (Reformation). Es ist über die Berufung ohne Rücksicht auf die Ergebnisse des Erstbescheides oder der Berufungsvorentscheidung abzusprechen. Die Berufungsbehörde ist demnach nicht nur berechtigt, sondern sogar verpflichtet, ihre Entscheidung (gegenüber der Vorentscheidung) - wenn erforderlich - originär neu zu gestalten. Das Ergebnis ihrer Entscheidung kann von dem der vorangehenden Bescheide abweichen, sie kann diese in jede Richtung abändern, aufheben oder aber bestätigen (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 2793).

Die Abänderungsbefugnis ist durch die "Sache" beschränkt. "Sache" ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches der Unterinstanz gebildet hat (vgl. Ritz, BAO-Kommentar<sup>5</sup>, Rz. 10 zu § 279). Die Abgabenbehörde zweiter Rechtsstufe darf sohin in einer Angelegenheit, die überhaupt noch nicht oder nicht in der von der Rechtsmittelentscheidung in Aussicht genommenen rechtlichen Art Gegenstand des erstinstanzlichen Verfahrens gewesen ist, keinen Sachbescheid im Ergebnis erstmals erlassen. Würde die Rechtsmittelbehörde diese Befugnis für sich in Anspruch nehmen, wäre dies ein Eingriff in die sachliche Zuständigkeit der Behörde erster Instanz. Die Identität der "Sache" ist aber dann gewahrt, wenn die Berufungsbehörde den unverändert angenommenen Sachverhalt rechtlich anders beurteilt.

Die Rechtsmittelbehörde kann bei Abweisung unter Aufrechterhaltung des Ergebnisses des erstinstanzlichen Verfahrens (also im Wesentlichen bei Übernahme des Spruches des angefochtenen Bescheides in die eigene Entscheidung) der Begründung des bekämpften Bescheides folgen, also der Begründung des angefochtenen Bescheides berufen und diese auch ergänzen. Sie kann aber unter unveränderter Beibehaltung des erstinstanzlichen Verfahrensergebnisses auch die Begründung des Bescheides erster Instanz durch eine neue Begründung ersetzen, ohne dabei die Verfahrensgrundlage der Erstinstanz zu verlassen, selbst wenn sie das auslösende Moment für den (gleichen) Anspruch in einem anderen Sachverhalt oder in einem anderen Rechtsgrund als die Abgabenbehörde erster Instanz erblickt.

Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies, dass § 201 Abs. 3 Z 3 BAO als Rechtsgrundlage für die Festsetzung der Grunderwerbsteuer heranzuziehen ist. Es ist somit spruchgemäß zu entscheiden.

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 4. Juni 2014