

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Dr. Michael Rauscher und die weiteren Senatsmitglieder Mag. Franz Glashüttner, Dr. Christian Haid und Mag. Bruno Sundl im Beisein der Schriftführerin Anita Eberhardt über die Beschwerden der X-GmbH, vertreten durch die Binder, Grosseck & Partner Steuerberatungs- und WirtschaftsprüfungsgmbH, Neufeldweg 93, 8010 Graz, vom 04.11.2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 11.10.2016 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2012 bis 2014 nach mündlicher Verhandlung zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach [Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz \(B-VG\)](#) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin ist eine mit Gesellschaftsvertrag vom [Datum] gegründete Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Gesellschafter sind [Gesellschafter-1] und [Gesellschafter-2].

Dem Gesellschaftsvertrag der Beschwerdeführerin in der Fassung vom 18.04.2011 war unter § 1 ua. zu entnehmen:

"(3) Die Gesellschaft ist nicht auf Gewinn ausgerichtet und übt ihre Tätigkeit überwiegend im Inland aus. Sie verfolgt ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke im Sinne der BAO. Eine Ausschüttung eines allenfalls entstehenden Bilanzgewinnes erfolgt nicht. Diese Gelder sind für Zwecke der Gesellschaft zu verwenden.

(4) Im Falle der Auflösung der Gesellschaft oder bei Wegfall des bisherigen Gesellschaftszweckes ist das Vermögen der Gesellschaft zur Gänze in gemeinnütziger Weise (§§ 34 ff BAO) zum Zwecke der Forschungsförderung zu verwenden."

Zum Gegenstand des Unternehmens der Beschwerdeführerin war dem Gesellschaftsvertrag in der Fassung vom 18.04.2011 unter § 2 zu entnehmen:

"(1) Hauptgegenstand des Unternehmens ist die Durchführung von Forschungs- und Entwicklungsarbeiten jeglicher Art sowie damit zusammenhängende Dienstleistungen.

(2) Daneben im untergeordneten Umfang bzw. soweit diese im Zusammenhang mit den unter Abs. (1) durchgeführten Forschungs- und Entwicklungsarbeiten notwendig bzw. sinnvoll und zweckmäßig sind:

- a) die Vornahme von Prüfungen sowie die Erstellung von Gutachten;
- b) die Beteiligung an Forschungsprojekten anderer Träger;
- c) die Verwertung von Forschungsergebnissen.

(3) Die Gesellschaft ist zu allen Geschäften und Maßnahmen berechtigt, die zur Erreichung des Gesellschaftszweckes notwendig oder nützlich erscheinen, insbesondere zum Erwerb von Liegenschaften, zur Errichtung von Zweigniederlassungen und Tochtergesellschaften sowie zur Beteiligung an anderen Unternehmungen, all dies unter Wahrung des Grundsatzes, dass aus den genannten Maßnahmen der Gesellschaft zukommende Mittel zur Verfolgung des gemeinnützigen Gesellschaftszweckes verwendet werden."

Die Beschwerdeführerin erzielte in den Streitjahren folgende (gemäß § 10 Abs. 2 Z 4 UStG 1994 mit dem ermäßigten Steuersatz versteuerte) Umsätze:

Jahr	Betrag
2012	8.845.700,66 Euro
2013	9.726.891,07 Euro
2014	9.940.130,42 Euro

Aufgrund des **Bescheides über einen Prüfungsauftrag vom 20.07.2015** führte die belangte Behörde durch die Großbetriebsprüfung eine Außenprüfung der Beschwerdeführerin betreffend Umsatzsteuer 2012 bis 2014 durch. Dabei traf der Prüfer die Feststellung, dass der Beschwerdeführerin der ermäßigte Steuersatz aufgrund von den Gemeinnützigkeitsstatus berührenden inhaltlichen Mängeln des Gesellschaftsvertrages zu versagen sei.

Unter Zugrundelegung dieser Feststellung nahm die belangte Behörde mit den hier beschwerdegegenständlichen **Bescheiden vom 11.10.2016** die Verfahren betreffend

Umsatzsteuer für die Streitjahre wieder auf und setzte die Umsatzsteuer unter Anwendung des Normalsteuersatzes neu fest (Abgabennachforderung: etwas mehr als 2,5 Mio. Euro). Zur Begründung der Verfahrenswiederaufnahmen verweisen die beschwerdegegenständlichen Wiederaufnahmebescheide auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung und den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung.

Der **Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 29.09.2016** (Tz. 9 "Wiederaufnahme") verweist auf die Tz. 1. Darin wird auf die Tz. 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 22.7.2016 verwiesen.

In der **Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 22.7.2016** (Tz. 1) ist unter anfänglichem Hinweis auf die §§ 35 und 41 BAO ausgeführt, es *"liegt weder eine von der BAO geforderte eindeutige Umschreibung des gemeinnützigen Zwecks noch eine (ausreichende) Bezeichnung der Mittel zur Verfolgung dieses (nicht definierten) gemeinnützigen Gesellschaftszwecks vor. Dh es geht aus der Satzung weder hervor, worin die Gemeinnützigkeit bestehen soll und ob neben der gemeinnützigen Tätigkeit eine andere, nicht begünstigte, vorliege, noch wie evtl. gemeinnützige Zwecke finanziert (wohl gemeint: gefördert) werden sollen."*

Die Beschwerdeführerin erhob durch ihren steuerlichen Vertreter mit **Beschwerdeschreiben vom 04.11.2016** die Beschwerden gegen die Wiederaufnahmebescheide und beantragt deren Aufhebung. Zur Begründung wurde dazu durch den steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin im **Ergänzungsschreiben vom 15.12.2016** vorgebracht:

"a. Kein Hervorkommen neuer Tatsachen im beschwerdegegenständlichen Fall

(Prüfschritt 1 - Rechtsfrage Tatbestand)

Tatsächlich waren dem Finanzamt bei Bescheiderlassung jedes Jahr alle relevanten Tatsachen bekannt, nämlich:

- Die Beurteilung der gesamten Tätigkeit durch die Beschwerdeführerin als gem. §§ 34 BAO begünstigte Tätigkeit ist jeweils mit Abgabe der Jahresumsatzsteuererklärung offengelegt worden (siehe dazu die Umsatzsteuererklärungen 2012 bis 2014, in welchen die Umsätze mit dem ermäßigten Steuersatz (10%) versteuert wurden.
- Die Veranlagungen erfolgten jeweils erklärungsgemäß.
- Durch die Betriebsprüfung wurden keinerlei neue Tatsachen festgestellt, die Verrechnung mit dem begünstigten Steuersatz war ja bereits bekannt.

(...)

Tatsache ist, dass der Behörde folgende Umstände bekannt waren:

- Behandlung nahezu der gesamten Umsätze als gem. § 10 Abs 2 UStG mit 10% begünstigte Umsätze
- Bei der Außenprüfung für die Wirtschaftsjahre 2012 bis 2014 sind keinerlei neue Tatsachen hervorgekommen. Lediglich die rechtliche Beurteilung der Sachverhalte wurde hinterfragt und geändert.
- Der Gesellschaftsvertrag in der Fassung des Jahres 1995 ist in den die Gemeinnützigkeit betreffenden Vertragspunkten (§ 1 und § 2) nach wie vor unverändert (die Neufassungen aus den Jahren 2003, 2006 und 2011 haben nur Punkte wie beispielsweise bezüglich der Gesellschafter geändert), es liegt daher auch kein 'Neuerungstatbestand' vor. Der Abgabenbehörde war damit der rechtserhebliche Sachverhalt vollständig bekannt.
- Weiters ist auch noch zu beachten, dass jährlich der Spendenbegünstigungsbescheid von der bundesweiten Abteilung Spendenbegünstigungen (FA Wien 1/23) ausgestellt wurde.

(...)

b. Grundsatz von Treu und Glauben

Rechtliche Hintergründe:

Unseres Erachtens widerspricht die Wiederaufnahme der Umsatzsteuerbescheide 2012 bis 2014 dem Grundsatz von Treu und Glauben (siehe insbesondere den Erlass des BMF vom 6. April 2006 zum Grundsatz von Treu und Glauben unter Bezugnahme auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtes hierzu, insbesondere VwGH 11.12.1996, [94/13/0070](#)).

(...)

Die Anwendung von Treu und Glauben setzt einen Vollzugsspielraum voraus, - somit einen

- Auslegungsspielraum (Auslegung unbestimmter Rechtsbegriffe wie z.B. 'gemeinnützig' nach § 35 BAO) oder
- Rechtsanwendungsspielraum (bei Ermessensübung) wie z.B. die Verfügung der Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO (...)

Beides ist im gegebenen Fall zu beachten:

- Im Bescheid vom 16. Jänner 1995 (Beilage 5) betreffend die Feststellung, dass unsere Mandantschaft zum begünstigten Empfängerkreis gehört (Spendenbegünstigungsbescheid) wurde auf den Gesellschaftsvertrag sogar ausdrücklich Bezug genommen und explizit darauf hingewiesen, dass, 'um in Hinkunft etwaige Schwierigkeiten bezüglich der Anerkennung der Gemeinnützigkeit zu vermeiden', ausdrücklich angeführte (geringfügige) Änderungen am Gesellschaftsvertrag vorzunehmen sind. Diese Änderungen wurden umgehend durchgeführt und über zwei Jahrzehnte von der Abgabenbehörde positiv gewürdigt.

- Im Zuge der Außenprüfung insbesondere für den Zeitraum 1994 bis 1996 (abgeschlossen im November 1998) war das Thema 'Gemeinnützigkeit' der Prüfungsschwerpunkt und wurde diese anerkannt. Dadurch wurde das Vertrauen bei unserem Abgabepflichtigen ausgelöst, dass der Gesellschaftsvertrag ausreichend gefasst ist, um die Gemeinnützigkeit nicht in Frage zu stellen.

Aber auch die Außenprüfungen für die Jahre 2000 bis 2002 bzw. 2006 bis 2008 stellten den Gemeinnützigkeitsstatus unserer Mandantschaft nicht zur Diskussion.

Bei der Ermessensübung für die Frage, ob eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen (§ 303 Abs 4 BAO) vorzunehmen ist, wird (nicht zuletzt aus verwaltungsökonomischen Überlegungen) die Unbilligkeit der Einhebung der aus der Wiederaufnahme resultierenden Nachforderung ein gegen die Verfügung der Wiederaufnahme sprechender Umstand sein. Dies gilt vor allem bei aus dem Grundsatz von Treu und Glauben resultierender sachlicher Unbilligkeit der Einhebung, vgl. VwGH 11.12.1996, 94/13/0070.

Der Sachverhalt dieser Entscheidung ist nahezu deckungsgleich mit unserem (Gegenstand der Entscheidung war die Beurteilung der Umsatzsteuerfreiheit, in unserem Fall ist es die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes):

Es wurde bei einer Außenprüfung das Vorliegen der Voraussetzungen für die Umsatzsteuerfreiheit bestimmter Umsätze geprüft und bejaht; die Steuerfreiheit wurde ausdrücklich anerkannt. In den Folgejahren wurden für solche Umsätze in den Abgabenerklärungen die näheren Umstände (die sich gegenüber dem Prüfungszeitraum nicht geändert haben) nicht neuerlich offengelegt; die Umsätze wurden steuerfrei behandelt.

Eine die Folgejahre betreffende Außenprüfung ermittelte neuerlich die (unveränderten) für die Frage der Umsatzsteuerfreiheit maßgebenden tatsächlichen Verhältnisse und

beurteilte sie rechtlich abweichend, obwohl sich die maßgebenden Abgabenvorschriften nicht geändert haben. Das waren die einzigen Prüfungsfeststellungen. Der VwGH kommt in dieser causa zum Schluss, dass der Grundsatz von Treu und Glauben gegen eine Wiederaufnahme spricht.

Dies aus folgenden Detailüberlegungen:

Prüfschritt 2 - Rechtsfrage Ermessensausübung der Behörde

Dazu führt der VwGH im o.a. Judikat 11.12.1996, 94/13/0070 in seiner verfahrensrechtlichen Schlussfolgerung aus, dass die Tatsache bzw. der Umstand der seinerzeitigen Anerkennung der Umsatzsteuerbefreiung bei der Ermessensausübung nicht außer Acht gelassen werden darf und begründet dies im Detail wie folgt (Zitat):

'Dieser Umstand musste nämlich in den anzustellenden Billigkeitserwägungen den von der belangten Behörde dem Beschwerdeführer gemachten Vorwurf, die für die rechtliche Beurteilung erforderlichen Umstände nicht entsprechend offengelegt zu haben, in seinem Gewicht stark reduzieren. Wurde der Beschwerdeführer im Ergebnis einer abgabenbehördlichen Prüfung nämlich in seiner Ansicht von der Berechtigung der geltend gemachten Umsatzsteuerbefreiung bestärkt, dann musste bei gleichbleibender Tätigkeit deren jährlich wiederkehrende eingehende Darstellung zur neuerlichen Rechtfertigung der Umsatzsteuerbefreiung der Tätigkeit nicht in einer Weise als erforderlich und sinnhaft erscheinen, die es rechtfertigen konnte, von einer Verletzung seiner Offenlegungspflicht in einem mehr als vernachlässigbarem, weil bloß theoretischen Ausmaß zu sprechen.'

Folglich ist uE aus verfahrensrechtlichen Gründen nach dem Grundsatz von Treu und Glauben von einer amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens für die USt 2012 bis 2014 Abstand zu nehmen.

c. Verfahrensrechtliches Resümee

Vor dem Hintergrund der o.a. Judikatur des VwGH, insbesondere Erk vom 11.12.1996, 94/13/0070 und des Erlasses zu Treu und Glauben vom 6.4.2006 sowie unter Bezug auf die dort wiedergegebene Judikatur ist bei der Prüfung des Vorliegens der Voraussetzungen einer amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens Folgendes zu bedenken:

- kein Widerspruch der beiden Grundsätze Legalitätsprinzip und Grundsatz von Treu und Glauben

Es ist richtig, wenn die Groß-BP ausführt, dass das Legalitätsprinzip gem. Art 18 Abs 1 B-VG stärker als jeder andere Grundsatz, insbesondere jener von Treu und Glauben ist. Unrichtig

ist u.E. jedoch die Schlussfolgerung, dass deshalb der Grundsatz von Treu und Glauben seine rechtliche Bedeutung verloren hätte.

Um diesem Irrtum geradezu vorzubeugen führt das BMF vor dem Hintergrund der ständigen Rechtsprechung des VwGH im Erlass zu Treu und Glauben vom 6.4.2006 schon in der Einleitung aus, dass gerade kein Widerspruch der beiden Grundsätze (Legalitätsprinzip und Grundsatz von Treu und Glauben, sprich Rechtsrichtigkeit und Rechtssicherheit) besteht. Vielmehr hat der Grundsatz von Treu und Glauben als Prinzip der Einzelfallgerechtigkeit nämlich interpretations- und ermessensleitende Funktion.

Zwei gesonderte Prüfschritte -Rechtsfrage Tatbestand und Rechtsfrage Ermessensausübung der Behörde

(...)

Aufgrund des geschilderten Umstandes, dass der Abgabenbehörde die für die Umsatzsteuerfreiheit relevanten Tatsachen aufgrund der hinreichenden Offenlegung bekannt, Wiederkehrend geprüft und aktenkundig waren, kommt man in Konsequenz im Prüfschritt 1 zu dem Ergebnis, dass der Tatbestand der Wiederaufnahme gem. § 303 BAO mangels Neuhervorkommen von Tatsachen nicht erfüllt ist.

Dessen ungeachtet kommt man im Prüfschritt 2 uE im beschwerdegegenständlichen Fall [...] zu dem Ergebnis, dass selbst der Vorwurf einer Verletzung der Offenlegungspflicht im Rahmen der Ermessensentscheidung bedingt durch das Vertrauen auf die mehrmalige Zuerkennung der Umsatzsteuerfreiheit außer Betracht zu bleiben hat. Von einer Wiederaufnahme des Verfahrens ist daher spätestens im Prüfschritt 2 Abstand zu nehmen, da eine aus dem Grundsatz von Treu und Glauben resultierende sachliche Unbilligkeit der Einhebung gegeben ist.

Unserer Ansicht nach ist daher weder der Tatbestand einer Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens wegen nachträglichem Versagens des begünstigten Umsatzsteuersatzes erfüllt, noch eine Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens in Ausübung des Ermessens möglich.

Folglich ist uE aus verfahrensrechtlichen Gründen von einer amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens für die USt 2012 bis 2014 mangels Vorliegens der rechtlichen Voraussetzungen Abstand zu nehmen, und sind sohin die beschwerdegegenständlichen Wiederaufnahmebescheide samt bezughabende Umsatzsteuerbescheide 2012 bis 2014 ersatzlos aus dem Rechtsbestand zu nehmen."

Mit **Ergänzungsschreiben vom 03.08.2017** brachte der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin weiters vor:

"In unserer am 15. Dezember 2016 eingebrachten Ergänzung haben wir bereits darauf hingewiesen, dass unseres Erachtens die Voraussetzungen für eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2012, 2013 und 2014 mangels Hervorkommens neuer Tatsachen nicht vorliegen.

Ergänzend dazu weisen wir auf eine aktuelle Entscheidung des BFG hin:

In seiner Entscheidung vom 29.3.2017, RV/6100881/2014 kommt das BFG zum Ergebnis, dass der Abgabenbehörde der Wissensstand früherer Veranlagungsjahre für die Folgejahre bei der Beurteilung der Zulässigkeit einer Wiederaufnahme zuzurechnen ist.

Die Beschwerdeführerin [...] betreffend lagen der Abgabenbehörde aus mehreren Vorprüfungen vollständige Sachverhaltsinformationen hinsichtlich der Beurteilung der gesamten Tätigkeit als gemäß §§ 34 BAO begünstigte Tätigkeit vor. Auf Grund dieses Wissensstandes aus Vorprüfungen kann daher eine Wiederaufnahme mangels Hervorkommen neuer Tatsachen nicht erfolgen."

Die belangte Behörde wies die Beschwerden gegen die Wiederaufnahmebescheide mit **Beschwerdevorentscheidungen vom 25.10.2017** als unbegründet ab, wobei sie auf die gesonderte **Bescheidbegründung vom 30.08.2017** verwies. Darin führte die belangte Behörde zu den bekämpften Verfahrenswiederaufnahmen aus:

"(...) Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH vom 09.07.1997, 96/13/0185, vom 22.03.2000, 99/13/0253, vom 29.05.2001, 97/14/0036, vom 18.09.2003, 99/15/0120, vom 29.09.2004, 2001/13/0135, vom 18.10.2007, 2003/14/0087, 0088, vom 18.12.2008, 2006/15/0208, vom 04.03.2009, 2004/15/0135, vom 24.06.2009, 2007/15/0045, vom 23.02.2010, 2006/15/0214, vom 29.07.2010, 2006/15/0006 und vom 29.09.2010, 2007/13/0054) ist das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht der jeweiligen Verfahren derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob 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 wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können.

Dabei ist das Hervorkommen neuer Tatsachen oder Beweismittel aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens und nicht aus anderen Verfahren, bei denen diese Tatsachen möglicherweise erkennbar waren, zu beurteilen. Das 'Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln' im Sinne des § 303 Abs. 1 BAO bezieht sich damit auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres (n. VwGH vom 18.12.2008, 2006/ 15/0208, vom 23.02.2010, 2006/15/0314 und vom 29.07.2010, 2006/15/0006). Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren. Dass bspw. die Prüfungsabteilung in einem ein anderes Prüfungsjahr betreffenden Prüfungsverfahren von den maßgeblichen Tatsachen Kenntnis hatte, steht der Wiederaufnahme nicht entgegen (vgl. VwGH vom 24.06.2009, 2007/15/0045).

Da der für den Prüfungszeitraum geltende Gesellschaftsvertrag (vom 18.4.2011) jedoch erstmals im Zuge der gegenständlichen Außenprüfung vorgelegt wurde und nicht schon im Veranlagungsverfahren dem Finanzamt, war der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt nicht so vollständig bekannt, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr getroffenen Entscheidung hätte gelangen können.

Ferner ist in diesem Zusammenhang auch die ständige Rechtsprechung des VwGH ins Treffen zu führen, dass es für die amtswegige Wiederaufnahme unmaßgeblich ist, ob die neuen Tatsachen im Erstverfahren verschuldet oder unverschuldet nicht berücksichtigt worden sind. Auch ein behördliches Verschulden an der Nichtfeststellung der maßgeblichen Tatsachen bzw. Beweismittel im Erstverfahren schließt die Wiederaufnahme von Amts wegen nicht aus (vgl. zB VwGH 23.11.2016, Ra 2014/15/0006).

(...)

Einleitend ist dazu festzuhalten, dass nach der Rechtsprechung des VwGH im jeweiligen Besteuerungsverfahren von der Finanzverwaltung amtswegig zu entscheiden ist, ob Begünstigungswürdigkeit vorliegt (24.4.1953, 0337/52; VwGH 2.7.1953, 2019/51), da über Begünstigungen kein gesonderter Feststellungsbescheid ergeht. Am 16.1.1995 wurde, wie von der Beschwerdeführerin ins Treffen geführt, von der Finanzlandesdirektion Steiermark (der damals dafür zuständigen Behörde) ein Spendenbegünstigungsbescheid ausgestellt. Dieser kann jedoch im Lichte der o.a. VwGH-Judikatur keine Geltung für spätere Besteuerungsverfahren haben.

Darüber hinaus wird im Bescheid vom 16. Jänner 1995 über die Zugehörigkeit zum begünstigten Empfängerkreis für Zuwendungen im Sinne des § 4 Abs. 4 Z. 5 lit. e EStG 1988 idF des Art. I Z. 4 lit. a des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818/1993 explizit festgehalten:

'Unter dem Gesichtspunkt der jedoch nicht Gegenstand dieses Bescheides bildenden Beurteilung der Gemeinnützigkeit seien aber nachstehende Hinweise gestattet...'

Mit diesem Bescheid wurde ausschließlich über die Zugehörigkeit zum begünstigten Empfängerkreis gem. den Bestimmungen des § 4 Abs. 4 Z. 5 lit. e EStG 1988 idF des Art. I Z. 4 lit. a des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818/1993 abgesprochen u. nicht über die 'Gemeinnützigkeit' iSd §§ 34 ff BAO.

Auf Seite 4 dieses Bescheides wird ausdrücklich ausgeführt:

'Aber ebenso wie für juristisch unselbständige Einrichtungen von Gebietskörperschaften muß auch für juristische Personen, an denen eine Gebietskörperschaft zumindest mehrheitlich beteiligt ist, nach dem Wortlaut des § 4 Abs. 4 Z. 5 lit. e EStG 1988 die weitere Voraussetzung vorliegen, daß sie sich wesentlich mit derartigen Aktivitäten befassen. Wesentlichkeit bedeutet demnach nicht Ausschließlichkeit und insofern muß es sich bei einer juristischen Person wie der gegenständlichen nicht schon um eine solche handeln, die gleichzeitig auch die Voraussetzungen im Sinne der §§ 34 ff BAO erfüllt. Wesentlichkeit bedeutet aber sehr wohl ein Überwiegen der Forschungs- oder Lehrtätigkeit im Verhältnis zu allfälligen Aktivitäten. Die Durchführung von Forschungs- oder Lehraufgaben muß also zumindest die Hauptaufgabe sein, d.h., daß zum Empfängerkreis von Zuwendungen im Sinne des § 4 Abs. 4 Z. 5 lit. d (jetzt: e) demnach nur solche juristischen Personen zählen können, die diese Tätigkeit vorrangig betreiben.'

In diesem Bescheid erfolgt keine abschließende oder umfassende Beurteilung des Gesellschaftsvertrages hinsichtlich des Vorliegens der Gemeinnützigkeit iSd §§ 34 ff BAO. Es wurde lediglich über das Merkmal der 'Ausschließlichkeit' iSd § 39 BAO im Gegensatz zu der im § 4 Abs. 4 Z. 5 lit. e EStG 1988 idF des Art. I Z. 4 lit. a des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818/1993 verankerten und geforderten 'Wesentlichkeit' referiert. In diesem Bescheid finden sich keinerlei Aussagen zu den restlichen Bestimmungen der §§ 34 ff BAO (wie z.B. hinsichtlich einer ausreichenden Bezeichnung der Mittel zur Verfolgung des gemeinnützigen Gesellschaftszwecks) und schon gar keine Ausführungen zum Gebot der formellen Satzungsmäßigkeit des § 41 BAO wieder. Im Gegenteil, es wird sogar explizit darauf hingewiesen, dass Gegenstand dieses Bescheids nicht die Beurteilung der Gemeinnützigkeit ist.

Wie im Bescheid auch ausgeführt wird, stellt die Gemeinnützigkeit keine Voraussetzung für die Zugehörigkeit zum begünstigten Empfängerkreis dar.

Zur Außenprüfung die Jahre 1994-1996 betreffend ist festzuhalten, dass zwar bereits damals die Gemeinnützigkeit nicht einfach anerkannt wurde, wie in der Beschwerde ausgeführt - es wurden begünstigungsschädliche Tätigkeiten festgestellt und eine bis zu

diesem Zeitpunkt nicht festgesetzte Mindest-KöSt vorgeschrieben -, richtig ist aber, dass das grundsätzliche Vorliegen der Gemeinnützigkeit offenbar nicht in Frage gestellt wurde.

In § 41 BAO ist das 'Gebot der formellen Satzungsmäßigkeit' normiert. Danach muss der Gesellschaftsvertrag 'eine ausschließliche und unmittelbare Betätigung für einen gemeinnützigen Zweck ausdrücklich vorsehen und genau umschreiben.' Dies bedeutet, dass die Merkmale der Ausschließlichkeit und der Unmittelbarkeit in der Rechtsgrundlage verankert sein müssen (VwGH 30.4.1999, 98/16/0317). Des Weiteren haben nach Ansicht der Finanzverwaltung die Zwecke und die Art ihrer Verwirklichung, dh die ideellen und materiellen Mittel, so genau bezeichnet zu werden, dass allein auf Grund einer Einsichtnahme in die Rechtsgrundlage der Körperschaft (Statuten, Satzung, Stiftungsbrief, Gesellschaftsvertrag usw.) geklärt werden kann, ob die Voraussetzungen für abgabenrechtliche Begünstigungen gegeben sind.

Der BMF-Erlass zu Treu und Glauben vom 6.4.2006, enthält unter 3.2 'Andere Amtshandlungen' (unter Verweis auf die entsprechende VwGH-Judikatur) die Aussage, dass die Behörde verpflichtet ist, von einer gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen, wenn nicht das Vorliegen besonderer Umstände ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung unbillig erscheinen lassen. Beispielsweise ist dazu das ausdrückliche Auffordern der Abgabenbehörde zu einer bestimmten Vorgangsweise, die sich nachträglich als unrichtig herausstellt, angeführt.

Die Nichtbeanstandung der Gemeinnützigkeit wurde bei der Außenprüfung der Jahre 2012-2014 in Ansehung des § 41 BAO als gesetzwidrig erkannt. Ein 'ausdrückliches Auffordern zu einer bestimmten Vorgangsweise' liegt uE aber durch die Bp-Feststellung der Jahre 1994-1996 zum Thema und auch durch später durchgeführte Außenprüfungen nicht vor. Überdies wurde der für den Prüfungszeitraum geltende Gesellschaftsvertrag erst am 18.4.2011 errichtet.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB 26.07.2000, 97/14/0040) setzt ein Verstoß der Abgabenbehörde gegen den Grundsatz von Treu und Glauben überdies voraus, dass der Abgabepflichtige seine Dispositionen danach eingerichtet und er nur als Folge hievon einen abgabenrechtlichen Nachteil erlitten hat.

Der Nachweis, dass die Beschwerdeführerin ihr steuerliches Verhalten entsprechend der Ergebnisse vorangegangener Außenprüfungen eingerichtet hat und dann gerade dieses steuerliche Verhalten zu einer Steuernachforderung geführt hat, wurde nicht erbracht.

Am 7. August 2017 langte beim Finanzamt Graz-Stadt eine weitere Ergänzung der Beschwerde vom 4. November 2016 gegen die auf Grund der abgabenbehördlichen Prüfung ergangenen Bescheide ein. (...)

Auf die obigen Ausführungen des Finanzamtes Graz-Stadt darf hingewiesen werden und in diesem Zusammenhang ist ferner nochmals auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen:

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. die Erkenntnisse vom 9. Juli 1997, 96/13/0185, vom 22. März 2000, 99/13/0253, vom 29. Mai 2001, 97/14/0036, vom 18. September 2003, 99/15/0120, und vom 29. September 2004, 2001/13/0135) ist das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht der jeweiligen Verfahren derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob 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 wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Dabei ist das Hervorkommen neuer Tatsachen oder Beweismittel aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens und nicht aus anderen Verfahren, bei denen diese Tatsachen möglicherweise erkennbar waren, zu beurteilen. Das 'Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln' im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO bezieht sich damit auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres. Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren. Dass die Prüfungsabteilung in einem ein anderes Prüfungsjahr betreffenden Prüfungsverfahren von den maßgeblichen Tatsachen Kenntnis hatte, steht der Wiederaufnahme nicht entgegen.

Die Entscheidung des BFG vom 29.3.2017, RV/6100881/2014 weicht somit von der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, weswegen auch ausdrücklich eine Revision zugelassen wurde. Ob eine Revision erhoben wurde, ist dem Finanzamt Graz-Stadt zum gegenwärtigen Zeitpunkt nicht bekannt. Aufgrund der sich über Jahrzehnte entwickelten diesbezüglichen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes fühlt sich das Finanzamt Graz-Stadt an die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gebunden."

Mit **Schreiben vom 11.09.2017 (Vorlageantrag)** beantragte die Beschwerdeführerin die Vorlage der Beschwerden zur Entscheidung durch das Verwaltungsgericht.

Die belangte Behörde legte die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht am 22.12.2017 durch elektronische Übermittlung vor. Der Stellungnahme der belangten Behörde im **Vorlagebericht vom 22.12.2017** ist zu den strittigen Verfahrenswiederaufnahmen nichts zu entnehmen.

Die Beschwerdeführerin hat in der Beschwerde und im Vorlageantrag die mündliche Verhandlung und die Entscheidung durch den Senat beantragt.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Bescheidbeschwerden erwogen:

Werden sowohl der Wiederaufnahmebescheid als auch der im wiederaufgenommenen Verfahren ergangene Sachbescheid mit Berufung bekämpft, so ist nach der auch für das Beschwerdeverfahren sinngemäß geltenden ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zunächst über die Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden (vgl. z. B. VwGH 02.09.2009, [2005/15/0031](#)).

Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann ua. von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, 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 BAO](#)).

Für die Entscheidung über die Rechtmäßigkeit der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens ist zu beurteilen, ob die Abgabenbehörde die Wiederaufnahme des Verfahrens ausreichend begründet hat, indem sie jene (als Wiederaufnahmsgründe tauglichen) Umstände, die als Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind und die Abgabenbehörde im wiederaufgenommenen Verfahren zu einem anderslautenden Bescheid veranlasst haben, dem Abgabepflichtigen bekannt gegeben hat (vgl. dazu die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum bis 31.12.2013 geltenden Rechtsmittelverfahren, insbes VwGH 02.02.2000, [97/13/0199](#); vgl. auch VwGH 14.05.1991, [90/14/0262](#); VwGH 02.03.1993, [91/14/0003](#); VwGH 12.04.1994, [90/14/0044](#); VwGH 21.06.1994, [91/14/0165](#); VwGH 21.07.1998, [93/14/0187](#); VwGH 20.07.1999, [97/13/0131](#); VwGH 30.11.1999, [94/14/0124](#); VwGH 16.11.2006, [2006/14/0014](#); VwGH 26.04.2007, [2002/14/0075](#); VwGH 18.10.2007, [2002/14/0104](#); VwGH 17.12.2008, [2006/13/0114](#); VwGH 28.02.2012, [2008/15/0005](#)).

Die belangte Behörde hat die Verfahrenswiederaufnahmen im Wesentlichen damit begründet, es sei im Prüfungsverfahren neu hervorgekommen, dass in den Streitjahren nach dem Inhalt des Gesellschaftsvertrages der Beschwerdeführerin "weder eine von der BAO geforderte eindeutige Umschreibung des gemeinnützigen Zwecks noch eine (ausreichende) Bezeichnung der Mittel zur Verfolgung dieses (nicht definierten) gemeinnützigen Gesellschaftszwecks" vorgelegen habe (siehe Seite 3 der Beilage 1 zur Niederschrift über die Schlussbesprechung).

Dazu ist - der Ansicht der belangten Behörde folgend - auf die (für die Streitjahre bereits bekannte) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hinzuweisen, wonach nach dem im [§ 41 Abs. 1 BAO](#) zum Ausdruck kommenden Grundsatz der formellen Satzungsmäßigkeit die "Satzungszwecke" und die Art der Verwirklichung so genau bezeichnet sein müssen, dass auf Grund der Rechtsgrundlage die "satzungsmäßigen" Voraussetzungen für die in Betracht kommenden Abgabenbegünstigungen geprüft werden können (vgl. VwGH 23.11.2005, [2005/16/0209](#)). Die rein formale programmatische Anführung des Begriffes "gemeinnützige Zwecke" in der Rechtsgrundlage reicht nicht aus, um den in [§ 41 Abs. 1 BAO](#) genannten Anforderungen zu genügen (VwGH 26.02.2004, [2001/16/0366](#)).

Gemeinnützig sind solche Zwecke, durch deren Erfüllung die Allgemeinheit gefördert wird (vgl. [§ 35 Abs. 1 BAO](#)). Als Voraussetzung für eine Begünstigung auf abgabenrechtlichem Gebiet muss die Rechtsgrundlage der Körperschaft eine (ausschließliche und unmittelbare) Betätigung für einen gemeinnützigen Zweck ausdrücklich vorsehen (vgl. [§ 41 Abs. 1 BAO](#)). Diesem Erfordernis entspricht die Rechtsgrundlage nur dann, wenn ihr zu entnehmen ist, *welchem* die Allgemeinheit fördernden Zweck die Betätigung dient, wobei - eine Förderung der Allgemeinheit liegt nur vor, wenn die Tätigkeit dem Gemeinwohl auf geistigem, kulturellem, sittlichem oder materiellem Gebiet nützt ([§ 35 Abs. 2 BAO](#)) - dies im Sinne der beispielhaften Aufzählung des letzten Satzes des [§ 35 Abs. 2 BAO](#) zu konkretisieren ist. Weiters muss die Rechtsgrundlage die Betätigung für den (konkretisierten) gemeinnützigen Zweck "genau umschreiben" (vgl. [§ 35 Abs. 1 BAO](#)). Da dies dem Gesellschaftsvertrag der Beschwerdeführerin (in der im Sachverhalt dargestellten Fassung) nicht zu entnehmen war, erfüllte sie mit dem Gesellschaftsvertrag (unbestritten) nicht die Voraussetzungen für eine Begünstigung auf abgabenrechtlichem Gebiet.

Dem Vorwurf, dass sie mit dem Gesellschaftsvertrag die Voraussetzungen einer Begünstigung auf abgabenrechtlichem Gebiet in den Streitjahren nicht erfüllt hat, hält die Beschwerdeführerin im Wesentlichen entgegen, dass diese Tatsache nicht neu hervorgekommen sei, weil "der Gesellschaftsvertrag in der Fassung des Jahres 1995 (...) in den die Gemeinnützigkeit betreffenden Vertragspunkten (§ 1 und § 2) nach wie vor unverändert" gewesen sei.

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 wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen 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. Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren (VwGH 27.02.2014, [2011/15/0106](#)).

Die Beschwerdeführerin hat nicht behauptet, dass sie der belangten Behörde den Gesellschaftsvertrag im Zuge der Abgabenerklärungen der Streitjahre als Beilage übermittelt hat. Solches ist auch der Aktenlage nicht zu entnehmen.

Im Beschwerdefall ist die Gewissheit, dass die Beschwerdeführerin mit dem Gesellschaftsvertrag die Voraussetzungen einer Begünstigung auf abgabenrechtlichem Gebiet für die Streitjahre nicht erfüllt hat, frühestens bei der Außenprüfung, also nach Wirksamwerden der Umsatzsteuer(erst)bescheide eingetreten. Auch wenn sich der diesbezügliche Inhalt des Gesellschaftsvertrages im Vergleich zu jenem Inhalt, der der belangten Behörde im Zuge der vorangegangenen Außenprüfungen zur Kenntnis gekommen ist, nicht verändert hat, konnte die belangte Behörde dessen (unverändertes) Vorliegen bei der Veranlagung der Umsatzsteuer der Streitjahre bestenfalls vermuten, nicht jedoch kennen. Ein Umstand kann - wenn er sich zur Gewissheit verdichten sollte - eine neu hervorgekommene Tatsache im Sinne des [§ 303 BAO](#) darstellen (VwGH 24.06.2010, [2006/15/0343](#)). Das Neuhervorkommen einer Tatsache wird auch dann bewirkt, wenn bisher bloß Vermutetes zur Gewissheit wird (vgl. auch VwGH 13.11.1986, [85/16/0109](#), wonach für die "Gewissheit des Vorliegens einer entscheidungsrelevanten Tatsache" eine bloße Vermutung nicht ausreicht). Ein bloßes Kennen-Können (auch im Sinne einer allenfalls verschuldeten Unkenntnis) steht aber einer amtswegigen Wiederaufnahme nicht entgegen (vgl. VwGH 26.01.2017, [Ra 2016/15/0002](#), unter Hinweis auf VwGH 23.11.2016, [Ra 2014/15/0006](#)).

Nicht verschwiegen werden soll in dem Zusammenhang das von der Beschwerdeführerin im Hinblick auf die Ermessensentscheidung thematisierte Erkenntnis vom 11.12.1996, 94/13/0070, worin der Verwaltungsgerichtshof zur Frage der Zurechenbarkeit des Wissensstandes über gleichbleibende Verhältnisse gegenüber Vorjahren - gegen die Ansicht der Beschwerdeführerin - entschieden hat, dass sich das Umsatzsteuerverfahren allein auf die Besteuerungsperiode des betroffenen Jahres beziehe und für die Beurteilung des Neuhervorkommens von Tatsachen im Sinne des [§ 303 Abs. 4 BAO](#) (nun: [§ 303 Abs. 1 BAO](#)) unter dem Gesichtspunkt der Relevanz des betroffenen Verfahrens allein der Wissensstand des Finanzamtes über die für die Besteuerung bedeutsamen tatsächlichen Verhältnisse der betroffenen Besteuerungsperiode maßgebend sei, weshalb das Finanzamt tatsächlich die Voraussetzungen der geltend gemachten Umsatzsteuerbefreiung jährlich neu hätte ermitteln müssen, ohne ungeprüft vom Vorliegen gleichbleibender Verhältnisse ausgehen zu dürfen. Eine dementsprechende Offenlegungspflicht nach [§ 119 BAO](#) habe rechtlich in vergleichbarer Weise auch den Beschwerdeführer getroffen. Wären dessen

Abgabenerklärungen die zur Beurteilung der in Anspruch genommenen Umsatzsteuerbefreiung erforderlichen Sachverhaltselemente der konkreten Gestaltung (...) nicht in einer eine rechtliche Beurteilung abschließend ermöglichenden Weise zu entnehmen gewesen, dann habe die belangte Behörde das Hervorkommen der eine solche Beurteilung erlaubenden Sachverhaltselemente im Zuge der die Streitjahre betreffenden abgabenbehördlichen Prüfung frei von Rechtsirrtum als rechtlichen Grund einer amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens erkannt.

Im Beschwerdefall ist daher für die Streitjahre vom Vorliegen einer neu hervorgekommenen Tatsache im Sinne des [§ 303 Abs. 1 BAO](#) auszugehen. Daran vermag auch der Umstand, dass die Beschwerdeführerin ihre Umsätze in den Streitjahren mit dem ermäßigten Steuersatz erklärt hat, nichts zu ändern.

Von Seiten der Beschwerdeführerin wird weiters eingewandt, die belangte Behörde hätte bei ihrer Ermessensentscheidung von den Verfahrenswiederaufnahmen absehen müssen.

Mit (bereits oben genanntem) Erkenntnis vom 11.12.1996, 94/13/0070, hat der Verwaltungsgerichtshof zur Ermessensübung bei der Verfahrenswiederaufnahme entschieden, dass der Umstand einer "seinerzeitigen" ausdrücklichen Anerkennung der geltend gemachten Umsatzsteuerbefreiung des Abgabepflichtigen in der Ermessensübung nicht außer Betracht gelassen werden dürfe (bzw. in die Begründung der Ermessensübung inhaltlich einzubeziehen sei). Denn dieser Umstand - so der Verwaltungsgerichtshof - habe nämlich in den anzustellenden Billigkeitserwägungen den von der Behörde dem Beschwerdeführer gemachten Vorwurf, die für die rechtliche Beurteilung erforderlichen Umstände nicht entsprechend offengelegt zu haben, in seinem Gewicht stark reduzieren müssen. Sei der Beschwerdeführer im Ergebnis einer abgabenbehördlichen Prüfung nämlich in seiner Ansicht von der Berechtigung der geltend gemachten Umsatzsteuerbefreiung bestärkt worden, dann habe ihm bei gleichbleibender Tätigkeit deren jährlich wiederkehrende eingehende Darstellung zur neuerlichen Rechtfertigung der Umsatzsteuerbefreiung nicht in einer Weise als erforderlich und sinnhaft erscheinen müssen, die es habe rechtfertigen können, von einer Verletzung seiner Offenlegungspflicht in einem mehr als vernachlässigbaren, weil bloß theoretischen Ausmaß zu sprechen.

Von Seiten der Beschwerdeführerin wird vorgebracht, im Zuge der Außenprüfung insbesondere für den Zeitraum 1994 bis 1996 (abgeschlossen im November 1998) sei das Thema "Gemeinnützigkeit" der Prüfungsschwerpunkt gewesen und sei diese anerkannt worden. Dadurch sei das Vertrauen der Beschwerdeführerin ausgelöst worden, dass der Gesellschaftsvertrag "ausreichend gefasst" sei, um die Gemeinnützigkeit nicht in Frage zu stellen. Die Außenprüfungen für die Jahre 2000 bis 2002 bzw. 2006 bis 2008 hätten den

Gemeinnützigkeitsstatus nicht zur Diskussion gestellt (siehe Seite 13 des Ergänzungsschreibens vom 15.12.2016).

In der gesonderten Begründung zu den Beschwerdeentscheidungen führt die belangte Behörde unter Bezugnahme auf die Außenprüfung für die Jahre 1994 bis 1996 aus, dass damals die Gemeinnützigkeit nicht einfach anerkannt worden sei (es seien begünstigungsschädliche Tätigkeiten festgestellt und eine bis zu diesem Zeitpunkt nicht festgesetzte Mindest-Körperschaftsteuer vorgeschrieben worden), dass jedoch das grundsätzliche Vorliegen der Gemeinnützigkeit "offenbar nicht in Frage gestellt" worden sei (siehe Seite 5).

Die Durchführung der Wiederaufnahme des Verfahrens liegt im Ermessen der Behörde. Wenn die Rechtsfrage dahingehend geklärt ist, dass ein Wiederaufnahmegrund tatsächlich gegeben ist, hat die Behörde in Ausübung ihres Ermessens zu entscheiden, ob die Wiederaufnahme zu verfügen ist. Dabei sind der Sinn des Gesetzes ([Art. 130 Abs. 2 B-VG](#) idF vor [BGBl. I Nr. 51/2012](#), nunmehr Art. 133 Abs. 3) und [§ 20 BAO](#) als Ermessensrichtlinien zu berücksichtigen (vgl. zB VwGH 24.04.2014, [2010/15/0159](#)).

Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen ([§ 20 BAO](#)).

Im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren in Abgabensachen ist die Ermessensentscheidung durch das Bundesfinanzgericht zu treffen (vgl. [Art. 130 Abs. 3 B-VG](#)).

Im Beschwerdefall geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass die Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren aus den von der Abgabenbehörde herangezogenen Umständen *unbillig* war bzw. ist, weil die Abgabenbehörde die Gemeinnützigkeit der Beschwerdeführerin in den vorangegangenen drei Außenprüfungen ausdrücklich (ausgedrückt durch Belassung des ermäßigten Steuersatzes) anerkannt hat, wobei ihr der Inhalt des Gesellschaftsvertrages zumindest in der unmittelbar vorangegangenen Außenprüfung betreffend Umsatzsteuer 2006 bis 2008 bekannt war und "für in Ordnung befunden" wurde (siehe die Aussage des Prüfers im Erörterungstermin vom 05.02.2018). Zwar hat die belangte Behörde die Beschwerdeführerin nicht ausdrücklich zur Vorgangsweise der Verrechnung des ermäßigten Steuersatzes für ihre "gemeinnützigen" Umsätze aufgefordert, jedoch konnte sich die Beschwerdeführerin gerade *im Beschwerdefall* aufgrund der vorangegangenen Außenprüfungen, bei denen die Gemeinnützigkeit als solche bzw. die diesbezüglichen

Tätigkeiten der Gegenstand der Prüfung waren, im *besonderen Maß* in der Annahme bestärkt fühlen, dass sie mit dem Gesellschaftsvertrag die Voraussetzungen einer Begünstigung auf abgabenrechtlichem Gebiet erfüllt. Der Beschwerdeführerin würde es außerdem nicht gelingen, die Umsatzsteuernachforderungen bei allen Leistungsempfängern nachzuverrechnen, wodurch ihr - anders als zum Beispiel bei der nachträglichen bloßen "Richtigstellung" von AfA durch die Abgabenbehörde - ein finanzieller Schaden entstehen würde.

Was den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark vom 16.01.1995 betrifft, so bemängelt dieser weder, dass dem Gesellschaftsvertrag nicht ausdrücklich zu entnehmen sei, welchem gemeinnützigen Zweck die Betätigung der Beschwerdeführerin dient, noch dass der Gesellschaftsvertrag die Betätigung für den gemeinnützigen Zweck nicht genau umschreibt. Die Beschwerdeführerin wurde darin lediglich darauf hingewiesen, dass das Merkmal der "Ausschließlichkeit" im Gesellschaftsvertrag ausdrücklich erkennbar vorgesehen sein müsse, was nicht der Fall sei, wenn Forschungs- und Entwicklungsarbeiten nur als "überwiegend" ausgeübt beschrieben würden. Der Gesellschaftsvertrag wurde von der Beschwerdeführerin dementsprechend angepasst. Der Vollständigkeit halber sei an dieser Stelle im Hinblick auf [§ 39 Z 1 BAO](#) ("völlig untergeordnete Nebenzwecke") erwähnt, dass das Bundesfinanzgericht die Ansicht des Prüfers, es müsse aus der "Satzung" auch hervorgehen, ob neben der gemeinnützigen Tätigkeit "eine andere, nicht begünstigte" vorliege, nicht teilt.

Was die Auskunft der Finanzlandesdirektion vom 05.06.1997 (darin findet sich ein Hinweis, dass die tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft in der Rechtsgrundlage "Deckung finden" müsse) betrifft, so wurde von Seiten der Beschwerdeführerin dargetan, dass diese Anfrage von der steuerlichen Vertretung der Y-GmbH im Zusammenhang mit einer Organschaft zwischen dieser und der Beschwerdeführerin gestellt wurde und die Auskunft - wenn auch namentlich an die Beschwerdeführerin gerichtet - nicht der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin (sondern der steuerlichen Vertretung der Y-GmbH) zugegangen ist. Eine "Spezialvollmacht" der steuerlichen Vertretung der Y-GmbH für die Beschwerdeführerin konnte die belangte Behörde nicht belegen. Im Übrigen wurde diese Auskunft vor den drei vorangegangenen (den Gemeinnützigkeitsstatus der Beschwerdeführerin anerkennenden) Außenprüfungen erteilt.

Was den (während der Außenprüfung betreffend Umsatzsteuer 1994 bis 1996 ergangenen) Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark vom 27.07.1998 betrifft, so geht daraus auch keine Bemängelung des Gesellschaftsvertrages bezüglich der den Wiederaufnahmegrund bildenden Umstände hervor; vielmehr findet sich in der Begründung sogar die Bemerkung, dass die Finanzlandesdirektion für Steiermark die

Voraussetzungen für die Erteilung einer Ausnahmegenehmigung ([§ 44 Abs. 2 BAO](#)) "grundsätzlich für gegeben" halte.

Die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide waren daher aufzuheben.

Im Hinblick auf die unterschiedlichen Auffassungen der Parteien bezüglich der (sachverhaltsmäßig ungeklärten) Frage des Ausmaßes der begünstigungsschädlichen Tätigkeiten der Beschwerdeführerin in den Streitjahren (siehe Niederschrift über die Erörterung der Sach- und Rechtslage vom 05.02.2018) wird jedoch darauf hingewiesen, dass eine neuerliche Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren der Streitjahre aufgrund von anderen (als den im Beschwerdefall herangezogenen) Umständen zulässig wäre, wobei ein neuerlicher Prüfungsauftrag für einen Zeitraum, für den eine Außenprüfung bereits vorgenommen worden ist, zur Prüfung, ob die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens gegeben sind, auch ohne Zustimmung des Abgabepflichtigen erteilt werden darf (vgl. [§ 148 Abs. 3 lit. b BAO](#)).

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. Da die aufgetretenen Rechtsfragen durch die oben zitierten bzw. wiedergegebenen Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet sind und lediglich eine Ermessensentscheidung zu treffen war, war auszusprechen, dass die Revision nicht zulässig ist.

Graz, am 16. März 2018