

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 27. November 2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 27. Oktober 2014 betreffend Gesellschaftsteuer 2009 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Vorverfahren vor der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern (dessen Aufgaben dann vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel wahrgenommen wurden, dem FAGVG):

Bei der gegenständlichen Beschwerdeführerin Bf, der Sozialversicherung GmbH (in der Folge als Bf bezeichnet) wurde in der Generalversammlung vom 9. Juni 2009 eine Kapitalerhöhung um 1.717.111,13 € beschlossen.

1.1. Selbstberechnung der Gesellschaftsteuer

Der Geschäftsfall der Kapitalerhöhung um 1.717.111,13 € wurde am 23. Dezember 2009 vom Notar der Bf gemäß Art. 34 Budgetbegleitgesetz 2001 über FinanzOnline angemeldet.

Eine Selbstberechnungserklärung wurde beim damaligen FAGVG eingebracht. Darin wurde der selbstberechnete Betrag mit Null € erklärt unter Berufung auf die Befreiungsbestimmung auf Artikel 34 Budgetbegleitgesetz 2001.

1.2. Gesellschaftsteuerbescheid vom 10. Juni 2011

Mit Gesellschaftsteuerbescheid setzte das Finanzamt gegenüber der Bf für den Rechtsvorgang der Kapitalerhöhung um 1.717.111,13 € gemäß § 201 BAO Gesellschaftsteuer in Höhe von 17.171,11 € fest.

Im Bescheid wurde vom Finanzamt angeführt, dass sich auf Grund der festgesetzten Abgabe und des selbstberechneten Betrages eine Nachforderung von 17.171,11 € ergebe.

Begründet wurde der Bescheid damit, dass die gegenständliche Kapitalerhöhung nicht unmittelbar durch die Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben im Sinne des Art. 34 BBG 2001 veranlasst sei, unterliege sie der Gesellschaftsteuer.

Eine durch die Aufgabenübertragung "verursachte" Kapitalerhöhung sei nach Art. 34 BBG 2001 nicht ausreichend.

1.3. Berufung der Bf gegen den Bescheid vom 10. Juni 2011

Die Bf erhob gegen den Bescheid vom 10. Juni 2011 Berufung, die im Wesentlichen damit begründet wurde, dass die Annahme des Finanzamtes, dass die Befreiung des Artikels 34 Abs. 1 Budgetbegleitgesetz 2001 nicht zur Anwendung komme, nicht nachvollziehbar sei, weil die Kapitalerhöhung durch die Aufgabenübertragung verursacht und damit veranlasst worden sei.

1.4. Verfahren vor dem UFS:

Die Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

1.5. Zuständigkeitsübergang

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO, in der Fassung BGBl. I Nr. 14/2013, sind die am 31.12.2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 BVG zu erledigen.

Demzufolge sind Berufungen nunmehr als Bescheidbeschwerden und Berufungsvorentscheidungen als Beschwerdeentscheidungen zu bezeichnen und zu behandeln.

1.6. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht:

Über die Berufung, die vom Bundesfinanzgericht als Bescheidbeschwerde zu behandeln war, wurde stattgebend entschieden, weil das Bundesfinanzgericht den Bescheid aus verfahrensrechtlichen Gründen aufhob (siehe Ausführungen der Bf Punkt 2.2 zum Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 20.02.2014, RV/7102847/2011). Darauf verweist das Bundesfinanzgericht in seiner Parallelentscheidung vier Tage später vom 24.2.2014, RV/7102800/2011.

2. Gegenständliches Beschwerdeverfahren auf Grund der in Punkt 1 dargestellten Aufhebung des Bundesfinanzgerichtes des ersten Bescheides vom 10. Juni 2011 zum zweiten Mal erlassenen Gesellschaftsteuerbescheides vom 27. Oktober 2014

2.1. Nochmaliger Gesellschaftsteuerbescheid in Höhe von 17.171,11 €

Über denselben Rechtsvorgang erließ das FAGVG am 27. Oktober 2014 nochmals einen Bescheid und setzte die Gesellschaftsteuer wieder in Höhe von 17.171,11 € fest.

Wie schon beim ersten Bescheid vom 10. Juni 2011 wurde die Gesellschaftsteuer gemäß § 201 BAO festgesetzt. Das Finanzamt bezog sich im gegenständlichen Bescheid auf § 201 Abs. 2 Z 3 BAO, da bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 1 lit. b BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorgelegen seien.

Desweiteren führte das Finanzamt aus:

„ ...

Im Rahmen einer Überprüfung der Selbstberechnung wurde die Unrichtigkeit der Selbstberechnung der Gesellschaftsteuer bekannt und festgestellt, dass die gegenständliche Kapitalerhöhung nicht unmittelbar durch die Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben im Sinne des Art. 34 BBG 2001 veranlasst ist.

Nach Art. 34 BBG 2001 gem. § 1. (1) sind die durch die Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben der Körperschaften öffentlichen Rechts an juristische Personen des privaten oder öffentlichen Rechts sowie an Personenvereinigungen (Personengemeinschaften), die unter beherrschendem Einfluss einer Körperschaft öffentlichen Rechts stehen, unmittelbar veranlassten (anfallenden) Schriften, Rechtsvorgänge und Rechtsgeschäfte von der Gesellschaftsteuer, Grunderwerbsteuer, den Stempel- und Rechtsgebühren sowie von den Gerichts- und Justizverwaltungsgebühren befreit. Beim gegenständlichen Fall handelt sich um einen eigenen Rechtsvorgang, der die Gesellschaft mit Kapital ausstatten soll. Es fehlt das Tatbestandselement der Unmittelbarkeit. Die bloße Übertragung von Vermögen ist nicht geeignet, den Befreiungstatbestand zu erfüllen.

Der Umstand, dass die Befreiungsvoraussetzungen des Art 34 BBG 2001 aufgrund der o.a. Feststellungen nicht vorliegen und die Kapitalerhöhung daher der Gesellschaftsteuer unterliegt, ist eine im Steuerverfahren neu hervorgekommene Tatsache bzw. ein neu hervorgekommenes Beweismittel iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO und wurde bei der rechtlichen Würdigung bisher nicht berücksichtigt. Die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens hätte einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt.

Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteieninteresse an der Rechtskraft) einzuräumen. Auch können die steuerlichen Auswirkungen unter dem Gesichtspunkt der Verwaltungsökonomie nicht bloß als geringfügig bezeichnet werden. Daher war dem Gesetzeszweck, mittels einer Erlassung eines rechtmäßigen Sachbescheides ein den gesetzlichen Vorschriften entsprechendes Steuerergebnis zu erzielen, Rechnung zu tragen.

...“

Der Akt ist in der zuständigen Gerichtsabteilung seit März 2018 anhängig.

2.2. Gegenständliche Bescheidbeschwerde vom 26. November 2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde vom 27. Oktober 2014

Die Bf erhob Bescheidbeschwerde gegen die Festsetzung der Gesellschaftsteuer wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften und beantragte das Unterlassen einer Beschwerdevoentscheidung.

Die Bf nahm bei der Sachverhaltsdarstellung auf das in Punkt 1 dargestellte Verfahren betreffend den ersten Bescheid vom 10. Juni 2011 und das diesbezügliche Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 20. Februar 2014 Bezug.

Betreffend die Verletzung von Verfahrensvorschriften nahm die Bf Bezug auf die stattgebende Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes bezüglich den ersten Gesellschaftsteuerbescheid vom 10. Juni 2011 und zitierte folgende Begründung aus dem Erkenntnis:

„Das Finanzamt habe bei der Festsetzung einer Abgabe gemäß § 201 BAO jene Sachverhaltselemente zu benennen und den sechs Fallgruppen des § 201 Abs 2 und 3 BAO zuzuordnen, welche die erstmalige Festsetzung der Abgabe rechtfertige.“

Darüber hinaus schilderte die Bf in der gegenständlichen Bescheidbeschwerde vom 26. November 2014 Auszüge des Erkenntnisses des Bundesfinanzgerichts vom 20.2.2014, RV/7102847/2011 wie folgt:

„Weiters replizierte das BFG, dass die Erlassung des angefochtenen Bescheides gem § 201 BAO am 10.6.2011 und somit nicht innerhalb einer Frist von einem Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages erfolgt sei. Somit könne die Abgabenfestsetzung auch nicht gemäß §201 Abs 2 Z 1 BAO erfolgt sein.“

Doch selbst wenn die Bescheiderlassung vom Finanzamt auf neu hervorgekommene Tatsachen und Beweismittel gestützt worden und eine Zuordnung zu einer Fallgruppe erfolgt wäre (§ 201 Abs 2 Z 3 iVm § 303 Abs 4 BAO), hätte zusätzlich aus dem Bescheid erkennbar sein müssen, welche konkreten neuen Tatsachen und/oder neuen Beweismittel dem Finanzamt bekannt geworden seien.

Im Bescheid habe das Finanzamt jedoch nicht dargestellt, ob es einen bzw welchen Wiederaufnahmsgrund es als verwirklicht ansieht.

Der Bescheid enthalte auch keine Darstellung einer chronologischen Reihenfolge samt Angaben des Zeitpunktes der Entstehung und des Neuhervorkommens der im jeweiligen Fall als maßgeblich erachteten Tatsachen. Überdies sei auch aus dem vom Finanzamt übermittelten Akteninhalt nicht erkennbar, dass dem Finanzamt nach der Einreichung der Selbstberechnungserklärung am 11.2.2010 und vor Erlassung des gegenständlichen Bescheides neue Tatumstände oder neue Beweismittel bekannt geworden wären.

Der Bescheid sei daher aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben gewesen.“

Desweiteren führte die Bf zum gegenständlichen Bescheid vom 27. Oktober 2014 im Wesentlichen Folgendes aus:

„ ...

1.1 Rechtliche Grundlagen der Festsetzung gem § 201 Abs 2 Z 3 BAO:

Eine Festsetzung gem § 201 Abs 2 Z 3 BAO kann erfolgen, wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme vorliegen.

Gemäß § 303 Abs 1 lit b BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel den hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders laufenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Neu hervorgekommene Tatsachen sind tatsächliche Umstände, dh Sachverhaltselemente (wie zB Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften, und dergleichen), die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem im Spruch anderslautenden Bescheid geführt hätten (VwGH 21.1 1.2007, 2006/13/0107). Bei neu hervorgekommenen Beweismitteln handelt es sich etwa um Urkunden oder Aufzeichnungen.

Der Partei gegenüber ist das neu hervorgekommene Beweismittel zwingend zu nennen, widrigenfalls es keinen tauglichen Wiederaufnahmsgrund darstellt (Ryda/Heinrich, Die Essentialia Negotii einer Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen, FJ 2012, 148, 151).

Die Begründung der Wiederaufnahme hat nicht nur die entsprechenden Wiederaufnahmsgründe anzugeben, sondern auch die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel darzustellen (VwGH 17.10.1984, 84/13/0054; 18.10.2007, 2002/14/0104).

Weiters hat die Begründung auch die für die Ermessensübung maßgebenden Umstände und Erwägungen zu enthalten (VwGH 23.10.1987, 84/17/0220). Ein bloß „formelhafter“ Verweis auf den Grundsatz des Vorrangs der Rechtsrichtigkeit ist dabei nicht ausreichend und verstößt gegen die Begründungspflicht (Wiedermann, Wiederaufnahme, 66).

Es ist Aufgabe der Abgabenbehörde, die von ihr verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen und Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind (VwGH 30.9.1987, 87/13/0006). Die Beweislast für die Zulässigkeit der Wiederaufnahme trägt die Abgabenbehörde, da in deren Interesse die Durchbrechung der Rechtskraft gelegen ist (UFS 16.10.2012, RV/0435-F-10).

1.2 Rechtliche Würdigung im beschwerdegegenständlichen Fall:

Die Erlassung des nunmehr angefochtenen Bescheides stützt das Finanzamt gem § 201 Abs 2 Z 3 iVm § 303 Abs 1 lit b BAO auf neu hervorgekommene Tatsachen und Beweismittel.

In der Begründung führt die Behörde jedoch lediglich aus, dass im Rahmen einer Überprüfung die Unrichtigkeit der Selbstberechnung bekannt geworden sei und festgestellt wurde, dass die gegenständliche Kapitalerhöhung nicht unmittelbar durch die Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben iSd Art 34 BBG 2001 veranlasst sei. Der Umstand dass die Voraussetzungen des Art 34 BBG 2001 nicht vorliegen, sei eine im Steuerverfahren neu hervorgekommene Tatsache bzw ein neu hervorgekommenes Beweismittel.

Der Bescheid enthält nunmehr zwar eine Zuordnung zu einer Fallgruppe, die konkreten Umstände, die zur Wiederaufnahme geführt haben, sind aber wiederum nicht erkennbar. In der Begründung wird in keiner Weise konkret dargelegt, auf welche nachträglich neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel die Behörde ihre rechtliche Würdigung stützt.

Allein der Hinweis auf „Feststellungen im Rahmen einer Überprüfung der Selbstberechnung“ ohne weitere Angaben, ist zu unbestimmt und stellt als solcher keine Tatsache oder Beweismittel iSd Wiederaufnahmetatbestandes dar. Nach Ansicht des VwGH reicht als Begründung keinesfalls der Hinweis auf behördliche Ermittlungen (VwGH 6.7.1990, 88/17/0059) oder die bloße Wiedergabe des Gesetzestextes gem § 303 Abs 4 BAO (UFS 13.8.2007, RV/0060-F/06).

Der Bescheid enthält auch keine von der Abgabenbehörde erster Instanz vorzunehmende Darstellung einer chronologischen Reihenfolge samt Angabe des Zeitpunkts der Entstehung und des Neuhervorkommens der als maßgeblich erachteten Tatsachen. Die Behörde nennt lediglich

das Datum der Selbstberechnung, geht jedoch nicht darauf ein, wann welche neuen Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen wären.

Auch die Ermessensübung wird vom Finanzamt nicht ausreichend begründet, sondern begnügt sich die Behörde mit dem bloß formelhaften Verweis auf den Vorrang der Rechtsrichtigkeit vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit. Vor allem bei einer sich zu Ungunsten der Partei auswirkenden Wiederaufnahme des Verfahrens wie im gegenständlichen Fall - ist in der Begründung der positiven Ermessensübung darzutun, aus welchen Gründen bei der vorzunehmenden Interessenabwägung den Gesichtspunkten der Zweckmäßigkeit gegenüber jenen der Billigkeit der Vorzug erteilt wurde (VwGH21.3. 1996, 94/15/0085).

Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass bereits das BFG in seinem Erkenntnis vom 20.2.2014 festhielt, dass aus dem vom Finanzamt übermittelten Akteninhalt nicht erkennbar sei, dass dem Finanzamt nach der Einreichung der Selbstberechnungserklärung am 11.2.2010 - mit der auch die Zugriffcodes ZU den zwei im Urkundenarchiv befindlichen Notariatsakten mit der GZ 7.530 und GZ 8. 093 mitgeteilt wurden - und vor der Erlassung des gegenständlichen Bescheides (vom 10.6.2011), neue Tatumstände oder neue Beweismittel bekannt geworden wären.

Die Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen. Jedoch darf nach der Rechtsprechung des VwGH das Instrumentarium der Wiederaufnahme nicht dazu dienen bzw verwendet werden, die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offen gelegten Sachverhaltes zu beseitigen (VwGH 9.7.1997, 96/13/0185).

Waren bestimmte Umstände im betreffenden Verfahren der Behörde bekannt, hat sie die Umstände jedoch nicht für wesentlich gehalten, so stellen solche Umstände keine Wiederaufnahmegründe dar.

...“

Auf Grund dessen sind nach Meinung der Bf keine Wiederaufnahmsgründe genannt oworden und es sei nicht nachvollziehbar, auf welche neue hervorgekommenen Tatsachen oder welches Ergebnis des Verfahrens sich die Wiederaufnahme stütze – daher sei sie begründungslos und zu Unrecht erfolgt.

Desweiteren stellt die Bf einen Eventualantrag für den Fall, dass das Bundesfinanzgericht die Wiederaufnahme als zulässig erachtet, in Hinblick auf inhaltliche Rechtswidrigkeit und führt dazu zusammengefasst Folgendes aus:

„...“

Artikel 34 BBG 2001 sieht vor, dass Übertragung von Aufgaben der Körperschaften öffentlichen Rechts an juristische Personen des privaten oder öffentlichen Rechts, die unter beherrschendem Einfluss einer Körperschaft öffentlichen Rechts stehen, unmittelbar veranlassen (anfallenden) Schriften, Rechtsvorgänge und Rechtsgeschäfte von der Gesellschaftsteuer, Grunderwerbsteuer, den Stempel- und Rechtsgebühren befreit sind.

- *Die Sozialversicherungsträger und der Hauptverband der österreichischen Sozialversicherungsträger seien Körperschaften öffentlichen Rechts isd A11 34 BBG 2001.*
- *Es werden von den Sozialversicherungsträgern und dem Hauptverband im Rahmen der gem § 23ff REDV für alle gesamthaft bestehenden Verpflichtungen jeweils eigene Aufgaben ausgelagert. Diese Aufgaben sind unter den Aufgabenbegriff isd Art 34 BBG zu subsumieren (siehe insbesondere UFS Salzburg, RV/0192-S/06 vom 21.6.2006; UFS Außenstelle Wien, Senat 20, GZ RV/0356-W/07; VwGH 27.11.2008, 2007/16/0093).*
- *Die Auslagerung ist an eine juristische Person des privaten Rechts erfolgt. Die ABC steht als 100%iges Tochterunternehmen (DEF gem REDV 2006) unter dem beherrschenden Einfluss der aufgabenauslagernden Sozialversicherungsträger und des Hauptverbandes (siehe diesbezüglich auch den Gesellschaftsvertrag und die Bestimmungen der REDV 2006 in den §§ 17ff und 23 ff welche den DEF-Status der GmbH normieren).*
- *Die jeweiligen Ausgliederungsbeschlüsse der WGKK für ihr Rechenzentrum (2. Schritt der von der österreichischen Sozialversicherung beschlossenen Gesamtkonsolidierung) und der OÖGKK (3. Schritt) für ihr Rechenzentrum wurden jeweils in den eigenen Gremien der Träger im Juni 2009 getroffen. Die Annahme des Auslagerungsbeschlusses durch die gemeinsame Tochtergesellschaft ABC wurde ebenfalls im Juni 2009 beschlossen. Kausal unmittelbar durch diese Beschlüsse veranlasst, war zeitgleich eine Erhöhung des Stammkapitals der gemeinsamen Tochtergesellschaft von allen Gesellschaftern (den unmittelbar gerade auslagernden Trägern (OÖGKK, WGKK) sowie den übrigen Trägern, bei denen der Auslagerungsbeschluss im Rahmen der gesamthaft bestehenden Verpflichtung gem REDV 2006 noch ausständig ist) zu beschließen, um die Auslagerungsbeschlüsse erfüllen zu können. Gemäß § 17 (3) REDV 2006 sind Beschlüsse der Organe der ABC, deren Erklärungen, Gesellschaftsvertrag und Vorgangsweisen im Sinne dieser Richtlinien auszulegen und anzuwenden. Die ABC hat daher ihre Beschlüsse*

(hier die Stammkapitalerhöhung) entsprechend den Entscheidungen der Sozialversicherung zu treffen.

- *Ohne eine Erhöhung des Stammkapitals hätten die übertragenen Aufgaben von der ABC nicht angenommen/erfüllt werden können. Die Ausgliederung(en) stellen die Voraussetzung bzw den Grund für die Stammkapitalerhöhung(en) dar. Zwischen dem die Steuerbarkeit auslösenden Vorgang (der Stammkapitalerhöhung) und der Ausgliederung liegt somit ein direkter (unmittelbarer) Zusammenhang (siehe dazu UFS Außenstelle Wien, Senat 20, GZ RV/0356-W/07; VwGH 27.11.2008, 2007/16/0093).*
- *Alle Sozialversicherungsträger/Hauptverband sind gem den REDV 2006 (im Rahmen eines stufenweise abzuwickelnden, durch die Träger im Rahmen der Gremien des Hauptverbandes gesteuerten Gesamtprojektes) zur Auslagerung verpflichtet. Die einzelnen im Rahmen des Hauptverbandes zusammengeschlossenen Sozialversicherungsträger stellen daher im Rahmen ihrer Auslagerungsbeschlüsse einander nicht als „Dritte“ gegenüber sondern haben einer gemeinsamen rechtlichen Verpflichtung (zur Ausgliederung ihrer Rechenzentren an die ABC) zu folgen.*
- *Die Notwendigkeit unterschiedliche Zeitpunkte für die einzelnen Rechenzentrumsausgliederungen vorzusehen, ergibt sich aus der Größe des Projektes (insgesamt sind österreichweit 18 Rechenzentren der Sozialversicherungsträger zu konsolidieren). Der Zeitpunkt für den konkreten Bedarf für die Kapitalerhöhung(en) selbst wird unmittelbar durch den Zeitpunkt der einzelnen Auslagerungsbeschlüsse (dh durch den Fortschritt des in den §§ 23 REDV 2006 normierten Gesamtprojektes der Rechenzentrumskonsolidierung) veranlasst. Je nach Größe des jeweils übertragenen Rechenzentrums fällt der für die Durchführung der übertragenen Aufgabe nötige (Stamm-)Kapitalbedarf unterschiedlich hoch aus, weshalb auch die Stammkapitalerhöhung aus Gründen der Wirtschaftlichkeit, Sparsamkeit und Zweckmäßigkeit schrittweise zu erfolgen hat (Der UFS Wien, Senat 20, GZ RV/0356-W/07, stellte hiezu fest, dass „unmittelbar veranlasst“ in dem Sinn zu verstehen ist, dass die Befreiungsbestimmung nur für jene Vorgänge in Betracht kommt, die im Zuge einer Ausgliederung oder einer Übertragung von Aufgaben anfallen. Dabei darf es keinen Unterschied machen, ob diese Vorgänge zeitlich auf einmal oder aber über einen bestimmten Zeitraum verteilt eintreten).*
- *Die einzelnen Ausgliederungen, zu denen jeder Sozialversicherungsträger/Hauptverband gem REDV 2006 iVm § 31 Abs 6 ASVG normativ verpflichtet ist, sind noch nicht alle durchgeführt worden. Das von der österreichischen Sozialversicherung beschlossene (vom Hauptverband im Rahmen seines Gesetzauftrages durch seinen Gremien gesteuerte) Ausgliederungsprojekt ist somit noch nicht abgeschlossen. Der exakte, durch die Ausgliederungen verursachte, Liquiditätsbedarf kann erst mit dem letzten Ausgliederungsvorhaben abschließend festgestellt werden. Erst mit der letzten*

Ausgliederung kann der (durch die gem § 23 REDV 2006 iVm § 31 Abs 6 ASVG umgesetzte) Gesamtkonsolidierungs- bzw Gesamtauslagerungsbeschluss umgesetzt werden. Sowohl die bescheidgegenständliche erste als auch die (nicht bescheidgegenständliche) zweite Stammkapitalerhöhung (und eventuell noch eine weitere im Rahmen der zukünftigen Ausgliederungen noch erforderliche Kapitalerhöhung sind Teil dieser Kausalkette. Damit ist das Unmittelbarkeitserfordernis erfüllt.

- *Ohne die Ausgliederung(en) wäre keine Stammkapitalerhöhung zu beschließen.*

Die Konsolidierung der 18 Rechenzentren der Sozialversicherung erzielt einen wichtigen, vom Gesetzgeber (ua auch in seiner Funktion als Aufsichtsbehörde) gewünschten Verwaltungskosteneinsparungseffekt. Ein derartiges Vorhaben ist nach Wunsch des Gesetzgebers durch eine weitere Interpretation der Anwendbarkeit des Art 34 BBG 2001 zu unterstützen.

Die für die Stammkapitalerhöhung anfallenden Gebühren unterliegen somit nach Auffassung der Bf der Gebührenbefreiung nach Art 34 BBG 2001.

...“

Die Bf beantragte das Unterbleiben einer Beschwerdeentscheidung mit der Begründung, dass dagegen Vorlageantrag an das Bundesfinanzgericht erhoben werden würde und legte zur Untermauerung ihres Vorbringens in der Bescheidbeschwerde EDV Richtlinien der österreichischen Sozialversicherung (REDV 2006) (einsehbar unter www.sozdok.at), den Gesellschaftsvertrag der ABC, den Bericht der Generalversammlung vom 9.6.2009 mit der die Zustimmung zu den Auslagerungen des Rechenzentruins der WGKK und des Rechenzentruins der OÖGKK an die ABC (per 1.7.2009) formal beschlossen wird sowie den Bericht mit dem die (erste) Stammkapitalerhöhung in der Höhe von 1.717.111,13 € beschlossen wird, bei.

2.3 Vorlage der gegenständlichen Bescheidbeschwerde beim Bundesfinanzgericht am 20. Februar 2015

Ohne Beschwerdeentscheidung, wie von der Bf beantragt, wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht am 20. Februar 2015 nach dem Zuständigkeitsübergang dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Die belangte Behörde stellte den Sachverhalt unter Bezugnahme auf die in Punkt 1 dargestellte Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes betreffend des Erstbescheides dar.

Die belangte Behörde gab zum gegenständlichen Fall eine Stellungnahme ab, die folgenden Inhalt hatte:

„...“

In dem am 27.10.2014 erlassenen Gesellschaftsteuerbescheid gem. § 201 BAO wird angeführt, dass die Festsetzung gem. § 201 Abs. 2 Z. 3 BAO erfolgt, da bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 1 lit b BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme vorliegen würden. Ebenso wurde der zeitliche Ablauf dargestellt.

Im Rahmen einer Prüfung wurde festgestellt, dass die gegenständliche Kapitalerhöhung nicht unmittelbar durch eine Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben veranlasst wurde.

Die mit 0 selbstberechnete Gesellschaftsteuer war somit unrichtig, der Bf vertrat eine unrichtige Rechtsauffassung.

Der Umstand, dass die Befreiungsvoraussetzungen des Art 34 BBG 2001 auf Grund der Prüfungsfeststellungen nicht vorliegen, ist eine im Steuerverfahren neu hervorgekommene Tatsache.

Durch die Prüfung (FB Abfrage v. 9.6.2011) wurden 2 Kapitalerhöhungen festgestellt. Gegenständl. selbstberechneten Vorgang und den mit Gesellschaftsteuererklärung angezeigten Vorgang unter Erf. Nr. 324.943/2010. Dabei wurde erhoben, dass die Bf durch Gesellschaftsvertrag v. 3.11.2004 mit einem Stammkapital von € 255.540,00 gegründet wurde. In der Fassung der Gesellschafterbeschlüsse vom 13.06.2007 lautete der Gesellschaftsvertrag auszugsweise : unter 1.2 Es handelt sich aus abgabenrechtlicher Sicht um die Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben einer Körperschaft öffentlichen Rechts, für die die umfassende Steuerbefreiung gem. Art. 34 BBG 2001 id jeweiligen Fassung in Anspruch genommen wird. Unter 3.1 wird als Gegenstand des Unternehmens die Steuerung und Koordination der Bf, die Entwicklung von Strategien und Standards sowie die Erbringung von Dienstleistungen für die Gesellschafter (österr. Sozialversicherungsträger und den Hauptverband der österr. Sozialversicherungsträger) in den Bereichen der Informationstechnologie und Kommunikation unter Beachtung einer Förderung der Wirtschaftlichkeit.

Daraus ist zu ersehen, dass die Aufgabenausgliederung bereits lange vor dem nunmehrigen Rechtsvorgang der Kapitalerhöhung erfolgt ist.

*Aus dem zur Erf.Nr. 278.687/2009 in das Urkundenarchiv gestellten Protokoll der 5. ordentlichen Generalversammlung der Bf der Sozialversicherung GmbH, geht nicht hervor, dass die Aufgabenübertragung bereits erfolgt war. Neben den Beschlüssen betreffend Jahresabschluss, Entlastung des Geschäftsführers, des Aufsichtsrates, das Jahresarbeitsprogramm, die Übertragungsverträge der Rechenzentren, ist unter dem Tagesordnungspunkt 10 die Beschlussfassung über die Stammkapitalerhöhung um EUR 1.717.111,13 protokolliert. Dass ***Bf*** GmbH bereits die o.a. Aufgabe innehatte, wird nicht offengelegt.*

Erst die abgabenrechtliche Prüfung brachte diese Tatsache, dass die Aufgabenübertragung bereits früher erfolgt war, zutage. Auf die weitere Begründung im Gesellschaftsteuerbescheid v. 27.10.2014 insbesondere hinsichtlich der Ermessensübung wird verwiesen.

Verwiesen wird weiters auf das Erkenntnis des BFG v. 24.2.2014 zur Zahl RV/7102800/2011, das die Begünstigung nach Art 34 BBG 2001 für eine Kapitalzufuhr nach der Aufgabenübertragung verneint.

...“

Aus den genannten Gründen beantragte die belangte Behörde, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

2.4. Zuständigkeit der aktuell zuständigen Gerichtsabteilung

Der Akt ist in der aktuell zuständigen Gerichtsabteilung seit 1. März 2018 anhängig.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

In der Generalversammlung vom 9. Juni 2009 wurde für die Bf eine Kapitalerhöhung um 1.717.111,13 € beschlossen.

Die Kapitalerhöhung erfolgte von 255.540,00 € auf 1.972.651,13 €, die sich daraus ergebende Differenz stellt die gegenständliche Kapitalerhöhung dar.

Der Geschäftsfall der verfahrensgegenständlichen Kapitalerhöhung um 1.717.111,13 € wurde am 23. Dezember 2009 vom Notar der Bf gemäß Art. 34 Budgetbegleitgesetz 2001 über FinanzOnline angemeldet.

Eine Selbstberechnungserklärung wurde beim damaligen FAGVG eingebracht. Darin wurde der selbstberechnete Betrag mit Null € erklärt unter Berufung auf die Befreiungsbestimmung auf Artikel 34 Budgetbegleitgesetz 2001.

Mit Gesellschaftsteuerbescheid vom 10. Juni 2011 setzte das Finanzamt gegenüber der Bf für den Rechtsvorgang der Kapitalerhöhung um 1.717.111,13 € gemäß § 201 BAO Gesellschaftsteuer erstmalig in Höhe von 17.171,11 € fest.

Die Bf erhob gegen den Bescheid vom 10. Juni 2011 Berufung.

Die Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt und nach dem Zuständigkeitsübergang gemäß § 323 Abs. 38 BAO, in der Fassung BGBl. I Nr. 14/2013 mit, 31.12.2013 auf das Bundesfinanzgericht, von diesem stattgebend entschieden, weil das Bundesfinanzgericht den Bescheid mit Erkenntnis vom 20.02.2014, RV/7102847/2011 aus verfahrensrechtlichen Gründen aufgehoben hat.

Nach Aufhebung des Bescheides vom 10. Juni 2011 erließ die belangte Behörde über denselben, dem aufgehobenen Bescheid zu Grund liegenden Rechtsvorgang der Kapitalerhöhung, einen nochmaligen Bescheid am 27. Oktober 2014 und setzte gleichermaßen Gesellschaftsteuer in Höhe von 17.171,11 € fest.

Wie schon beim ersten Bescheid vom 10. Juni 2011 wurde die Gesellschaftsteuer gemäß § 201 BAO festgesetzt. Das Finanzamt bezog sich im gegenständlichen Bescheid auf § 201 Abs. 2 Z 3 BAO, da bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 1 lit. b BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorgelegen seien.

Als Wiederaufnahmsgrund wurde insbesondere folgender Satz im Bescheid angeführt:

„...“

Der Umstand, dass die Befreiungsvoraussetzungen des Art 34 BBG 2001 aufgrund der o.a. Feststellungen nicht vorliegen und die Kapitalerhöhung daher der Gesellschaftsteuer unterliegt, ist eine im Steuerverfahren neu hervorgekommene Tatsache bzw. ein neu hervorgekommenes Beweismittel iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO und wurde bei der rechtlichen Würdigung bisher nicht berücksichtigt.

...“

(siehe ausführlich im Verfahrensgang).

Dagegen erhob die Bf fristgerecht Bescheidbeschwerde am 26. November 2014 wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften in Form einer unzulässigen amtswegigen Wiederaufnahme.

Gleichzeitig wurde der Antrag auf Unterlassen einer Beschwerdeentscheidung gestellt.

Desweiteren wurde für den Fall, dass die Wiederaufnahme für zulässig erachtet würde, ein Eventualantrag hinsichtlich materiellrechtlicher Rechtswidrigkeit von der Bf gestellt (siehe Verfahrensgang).

Der Fall wurde dem Bundesfinanzgericht am 20. Februar 2015 vorgelegt und ist in der zuständigen Gerichtsabteilung seit 1.3.2018 anhängig.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist auf Grund des eindeutigen Urkundeninhalts durch elektronische Vorlage des Aktes der belangten Behörde offen gelegt.

Insbesondere auf Grund des im Akt befindlichen Protokolls der 5. ordentlichen Generalversammlung vom 9. Juni 2009 und dem darin enthaltenen Beschluss über die bei der Bf erfolgte Stammkapitalerhöhung ist der verfahrensgegenständliche Sachverhalt als erwiesen anzusehen.

Desweiteren wurde zur Beurteilung des gegenständlichen Sachverhaltes auch das Vorverfahren durch das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 24.2.2014, RV/7102800/2011 sowie das darin erwähnte und in der Bescheidbeschwerde von der Bf ausführlich dargestellte, der Berufung gegen den ersten Festsetzungsbescheid stattgebende, aber nicht veröffentlichte, Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 20.2.2014, RV/7102847/2011 herangezogen.

Letzteres, das diesen Erstbescheid vom 10. Juni 2011, der erstmalig die Gesellschaftsteuer in selber Höhe wie der verfahrensgegenständliche zweite Bescheid auf Grundlage des § 201 Abs. 2 Z 3 iVm § 303 Abs. 1 lit.b BAO festgesetzt hat, wurde schon auf Grund der ausführlichen Darstellungen der Bf in der gegenständlichen Bescheidbeschwerde im Zuge der Feststellungen des Bundesfinanzgerichtes für den gegenständlichen Sachverhalt, berücksichtigt, zumal es dem gegenständlichen Verfahren vorausging.

In beide Akten, die den angegebenen Erkenntnissen des Bundesfinanzgerichtes zu Grunde liegen, und dem gegenständlichen Verfahren vorausgehen, wurde bei der gegenständlichen Sachverhaltsfeststellung vom Bundesfinanzgericht zur vollständigen Beurteilung des Sachverhaltes Einsicht genommen.

Der Verfahrensgang vor dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, dem Unabhängigen Finanzsenat sowie dem Bundesfinanzgericht ist durch die Gesellschaftsteuerbescheide, die beiden vorgelagerte Verfahren und die Bescheidbeschwerde gegen den gegenständlichen Bescheid vom 27. Oktober 2014 sowie den Vorlagebericht und die übrigen Ausführungen der Bf sowie die diesbezüglichen Entscheidungen des Bundesfinanzgerichtes als evident anzunehmen.

Die Feststellungen zur Bf, insbesondere die eingetragene Kapitalerhöhung, erfolgten über den Auszug aus dem Firmenbuch.

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

3.1.1. Rechtsgrundlagen

Artikel 34 Budgetbegleitgesetz 2001

(Steuerliche Sonderregelungen für die Ausgliederung von Aufgaben der Körperschaften öffentlichen Rechts StF: BGBl. I Nr. 142/2000 (NR: GP XXI RV 311 AB 369 S. 45. BR: 6250 und 6251 AB 6268 S. 670.)

§ 1. (1) Die durch die Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben der Körperschaften öffentlichen Rechts an juristische Personen des privaten oder öffentlichen Rechts sowie an Personenvereinigungen (Personengemeinschaften), die unter beherrschendem Einfluss einer Körperschaft öffentlichen Rechts stehen, unmittelbar veranlassen (anfallenden) Schriften, Rechtsvorgänge und Rechtsgeschäfte sind von der Gesellschaftsteuer, Grunderwerbsteuer, den Stempel- und Rechtsgebühren sowie von den Gerichts- und Justizverwaltungsgebühren befreit. Derartige Vorgänge gelten nicht als steuerbare Umsätze. Ist die juristische Person des privaten oder öffentlichen Rechts im Rahmen der Aufgabenerfüllung als Unternehmer tätig, gelten für Zwecke der Umsatzsteuer die Rechtsverhältnisse für diese Tätigkeit als Unternehmer weiter.

§ 8 KVG idF BGBl. I Nr. 13/2014

Steuersatz

Die Steuer beträgt 1% der Bemessungsgrundlage.

§ 7 KVG idF BGBl. I Nr. 13/2014

Bemessungsgrundlage

(1) Die Steuer wird berechnet

1. beim Erwerb von Gesellschaftsrechten (§ 2 Z 1)

a) wenn eine Gegenleistung zu bewirken ist:

vom Wert der Gegenleistung. Zur Gegenleistung gehören auch die von den Gesellschaftern übernommenen Kosten der Gesellschaftsgründung oder Kapitalerhöhung, dagegen nicht die Gesellschaftsteuer, die für den Erwerb der Gesellschaftsrechte zu entrichten ist,

b) wenn keine Gegenleistung zu bewirken ist: vom Wert der Gesellschaftsrechte;

2. bei Leistungen (§ 2 Z 2 bis 4): vom Wert der Leistung;

3. bei der Verlegung der Geschäftsleitung oder des satzungsmäßigen Sitzes einer ausländischen Kapitalgesellschaft (§ 2 Z 5): vom Wert der Gesellschaftsrechte;

4. bei der Zuführung von Anlage- oder Betriebskapital an inländische Niederlassungen ausländischer Kapitalgesellschaften (§ 2 Z 6): vom Wert des Anlage- oder Betriebskapitals.

(2) Als Wert der Gesellschaftsrechte (Abs. 1 Z 1 lit. b und Abs. 1 Z 3) ist mindestens der Nennwert abzüglich der darauf ausstehenden Einlagen anzusetzen.

§ 2 KVG idF BGBl. I Nr. 13/2014

Gegenstand der Steuer

Der Gesellschaftsteuer unterliegen

1. der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber;

2. Leistungen, die von den Gesellschaftern einer inländischen Kapitalgesellschaft auf Grund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt werden (Beispiele: weitere Einzahlungen, Nachschüsse). Der Leistung eines Gesellschafters steht es gleich, wenn die Gesellschaft mit eigenen Mitteln die Verpflichtung des Gesellschafters abdeckt;

3. freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn das Entgelt in der Gewährung erhöhter Gesellschaftsrechte besteht (Beispiel: Zuzahlungen bei Umwandlung von Aktien in Vorzugsaktien);

4. folgende freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen:

a) Zuschüsse,

b) Verzicht auf Forderungen,

c) Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung,

d) Übernahme von Gegenständen der Gesellschaft zu einer den Wert übersteigenden Gegenleistung;

...

§ 201 BAO idF BGBl. I Nr. 40/2014

§ 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,

(Anm.: Z 4 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,

(Anm.: Z 2 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 70/2013)

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.

§ 303 BAO idF BGBl. I Nr. 40/2014

(1) Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

- a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder*
- b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder*
- c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,*

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

(2) Der Wiederaufnahmsantrag hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird;*
- b) die Bezeichnung der Umstände (Abs. 1), auf die der Antrag gestützt wird.*

(3) Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, durch Verordnung die für die Ermessensübung bedeutsamen Umstände zu bestimmen.

3.1.3. Rechtliche Würdigung

Grundsätzlich unterliegt gemäß § 2 Z 1 KVG der Gesellschaftsteuer der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft jeweils durch den ersten Erwerber.

Steuergegenstand nach § 2 Z 1 KVG ist der Erwerb von Gesellschaftsrechten, und zwar der Erwerb neu geschaffener Gesellschaftsrechte an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber, was bei Neugründung, Kapitalerhöhung, Verschmelzung, Eingliederung und Umwandlung vorliegt.

Die auch als Gründungssteuer bezeichnete Gesellschaftsteuer will grundsätzlich jeden Ersterwerb von Gesellschaftsrechten an inländischen Kapitalgesellschaften erfassen (siehe dazu ua VwGH 20.8.1996, 93/16/0188).

Beim Ersterwerb von Gesellschaftsrechten an einer Kapitalgesellschaft wie die GmbH und bei der Kapitalerhöhung (§ 2 Z. 1 KVG) entsteht die Gesellschaftsteuerschuld mit der Eintragung ins Firmenbuch.

Erst mit der Eintragung ins Firmenbuch entsteht das Gesellschaftsrecht, an dessen Ersterwerb die Steuerpflicht gebunden ist (UFS 26.03.2009, RV/0497-S/089).

Der Zeitpunkt, an dem die Steuerschuld - grundsätzlich - entsteht, ist auch für die Beurteilung der Voraussetzungen einer Steuerbefreiung von Bedeutung (VwGH 30.04.2003, 2002/16/0271).

Die gegenständliche Kapitalerhöhung bei der Bf wurde am 30. Dezember 2009 im Firmenbuch eintragen.

Dadurch wurde, wie oben dargestellt, grundsätzlich ein gesellschaftsteuerbarer Vorgang iSd § 2 Z. 1 KVG von der Bf verwirklicht.

Im gegenständlichen Fall ist die Kapitalerhöhung im Zuge der Generalversammlung, am 9. Juni 2009 beschlossen worden und stellt die Rechtsgrundlage des zum zweiten Mal erlassenen Bescheides der belangten Behörde, mit dem die Gesellschaftsteuer gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO festgesetzt wurde, dar.

Da der erste Bescheid aus verfahrensrechtlichen Gründen aufgehoben wurde, wurde er erneut mit der Begründung eines Wiederaufnahmegrundes auf Basis von § 201 Abs.2 Z 3 iVm § 303 Abs. 1 lit.b BAO erlassen.

Bekämpft wurde mit der Bescheidbeschwerde insbesondere die verfahrensrechtliche Komponente, ob die neuerliche Festsetzung auf Grund einer amtswegigen Wiederaufnahme zu Recht erfolgte.

Nur für den Fall, dass die Wiederaufnahme für rechtmäßig erachtet würde, wurde ein Eventualantrag gestellt, der die materiellrechtliche Entscheidung der Festsetzung der Gesellschaftsteuer bekämpfte.

Es ist daher auf die verfahrensrechtliche Thematik primär einzugehen und über die Rechtmäßigkeit der Festsetzung der Gesellschaftsteuer gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 iVm § 303 Abs. 1 lit.b BAO abzusprechen.

Dazu ist zu den Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens, die § 201 Abs. 2 Z 3 BAO sinngemäß anspricht, näher einzugehen:

Gemäß § 303 Abs 1 lit b BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen zulässig, wenn nach Abschluss des Verfahrens Tatsachen oder Beweismittel 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.

Sinn und Zweck des § 303 BAO ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen (siehe BFG vom 22.10.2019, RV/7101369/2016).

Hintergrund der rechtlichen Möglichkeit der Wiederaufnahme ist das Ziel, ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis zu erzielen (vgl zB VwGH 2.4.1990, 89/15/0005; VwGH 22.3.2000, 99/13/0253).

Vorweg festzuhalten ist zu Beschwerden gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen, dass das Bundesfinanzgericht gemäß § 279 Abs 1 BAO über die Wiederaufnahme auf Basis der von der belangten Behörde dafür genannten Gründe zu entscheiden hat.

Das bedeutet, dass nur diejenigen Sachverhaltselemente Grundlage für die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes sind, mit der die belangte Behörde die Wiederaufnahme auch begründet hat.

Den Entscheidungsgegenstand bildet diejenige Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde gebildet hatte.

Das bedeutet ferner, dass vom Bundesfinanzgericht ausschließlich jener Sachverhalt, den die Abgabenbehörde als neu hervorgekommen und damit Grund für die Wiederaufnahme beurteilt und darüber abgesprochen hat, zu beurteilen ist (siehe auch BFG vom 22. Oktober 2019, RV/7101369/2016).

Es ist bei Entscheidungen des Bundesfinanzgerichtes über Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch die belangte Behörde jedoch nicht Aufgabe des Bundesfinanzgerichts zu prüfen, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre.

Das Bundesfinanzgericht hat ausschließlich die Rechtmäßigkeit der neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel, mit denen die belangte Behörde die amtswegige Wiederaufnahme begründet hat, also die genannt wurden, zu prüfen und über diese abzusprechen.

Ist das Ergebnis dieser Prüfung, dass der von der belangten Behörde genannte Grund für die amtswegige Wiederaufnahme nicht vorliegt oder dass die belangte Behörde die Wiederaufnahme ohne Vorliegen eines Wiederaufnahmespruches durchgeführt hat, hat das Bundesfinanzgericht den von der beschwerdeführenden Partei vor ihm bekämpften Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos zu beheben (siehe dazu ua zB VwGH 13.9.2018, Ro 2016/15/0012, mwN).

Bei der Prüfung der Rechtmäßigkeit der amtswegigen Wiederaufnahme nach § 303 BAO ist vorweg zwischen der Rechtsfrage, ob der Tatbestand einer Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens gegeben ist, und der Frage der Durchführung der Wiederaufnahme, die im Ermessen der Abgabenbehörde liegt, zu unterscheiden.

Zuerst ist also die Rechtsfrage zu klären, ob ein Wiederaufnahmegrund für die Festsetzung gemäß § 201 BAO tatsächlich gegeben ist.

Im gegenständlichen Fall hat die belangte Behörde die Wiederaufnahme primär damit begründet, dass Befreiungsvoraussetzungen gemäß Art. 34 § 1 Abs. 1 BBG 2001 nicht vorliegen.

Das stelle eine neu hervorgekommene Tatsache bzw. ein neu hervorgekommenes Beweismittel iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO dar und wäre bei der rechtlichen Würdigung bisher nicht berücksichtigt worden und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens hätte einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt.

Es ist daher primär klarzustellen, was unter dem Terminus Tatsache oder Beweismittel genau zu verstehen ist:

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (zB VwGH 26.1.1999, 98/14/0038; 26.7.2000, 95/14/0094).

Es handelt sich dabei also um Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (zB VwGH 24.10.2019, Ra 2018/15/0097; siehe *Ritz/Koran*⁷, zu § 303 Rz 21).

Solche Tatsachen sind beispielsweise der Zufluss von Einnahmen, die Betriebseinnahmen sind (zB VwGH 27.5.2003, 98/14/0072) oder getätigte Ausgaben (die Betriebsausgaben, Werbungskosten, Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen sind), das Unterbleiben von Aufzeichnungen oder einen Mangel der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung (VwGH 18.1.1989, 88/13/0075, 88/13/0077).

Keine Tatsachen sind jedoch neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig, ob die späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden (VwGH 19.5.1993, 91/13/0224; 19.11.1998, 96/15/0148; 31.3.2011, 2008/15/0215).

Gleichermaßen wie Tatsachen können auch Beweismittel neu hervorkommen und einen Grund für eine Wiederaufnahme darstellen.

Unter Beweismitteln sind zB Urkunden iSd § 168 BAO oder auch Aufzeichnungen gem. § 124 BAO.

Auch kann eine Zeugenaussage bzw. die Namhaftmachung eines Zeugen, der in der Lage ist, über ein entscheidungsrelevantes Beweisthema eine Aussage zu machen ein Beweismittel darstellen (in diesem Sinn *Ritz/Koran*⁷, zu § 303 Rz 26).

Hingegen ist zB ein nach Rechtskraft des Bescheides erstelltes Sachverständigengutachten kein „neu hervorgekommenes“ Beweismittel, allerdings wenn es sich auf Tatsachen stützt, die „neu hervorgekommen“ sind, kommen diese Tatsachen als Wiederaufnahmsgründe schon in Betracht (siehe dazu Näheres bei *Ritz/Koran*⁷, zu § 303 Rz 26).

Genausowenig handelt es sich bei Entscheidungen von Gerichten oder Verwaltungsbehörden nicht um Beweismittel (VwGH 26.4.1994, 91/14/0129, 93/14/0015, 0082).

Im gegenständlichen Fall wurde der von der belangten Behörde genannte Wiederaufnahmsgrund, der „...*Umstand, dass die Befreiungsvoraussetzungen des Art 34 BBG 2001 nicht vorliegen und die Kapitalerhöhung daher der Gesellschaftsteuer unterliegt...*“, als eine im Steuerverfahren neu hervorgekommene Tatsache bzw. ein neu hervorgekommenes Beweismittel iSd § 303 Abs. 1 lit. b BAO bewertet, das bei der rechtlichen Würdigung bisher nicht berücksichtigt worden sei.

Bei der Beurteilung, ob eine Befreiungsvoraussetzung vorliegt handelt es sich nicht um einen „Umstand“ sondern um das Ergebnis einer Subsumption eines Sachverhaltes unter eine rechtliche Bestimmung.

Es handelt sich also weder um eine Tatsache noch ein Beweismittel im Sinn des § 303 BAOm, sondern um eine rechtliche Beurteilung, die die belangte Behörde betreffend der der gesetzlichen Bestimmungen vorgenommen hat.

Beurteilungen eines der Abgabenbehörde vorliegenden Sachverhaltes stellen keine neuen Tatsachen oder Beweismittel iSd § 303 BAO dar.

Laut Judikatur des VwGH 22.11.2006, 2006/15/0173 liegt selbst wenn aufgrund eines Urteiles eines Gerichtes oder aufgrund eines Bescheides einer Verwaltungsbehörde eine andere als die bisher vorgenommene Tatsachenwürdigung eines gegebenen Sachverhaltes oder dessen rechtliche Beurteilung nachträglich unter Umständen zutreffender erscheint als die Würdigung, die im abgeschlossenen Verfahren vorgenommen wurde, keine "neu hervorgekommene Tatsache" - und auch kein neu hervorgekommenes Beweismittel - im Sinne des § 303 Abs 1 lit b BAO vor.

Auch rechtliche Beurteilungen stellen jedoch keinen tauglichen Wiederaufnahmsgrund dar, wie oben ausgeführt wurde.

Nach ständiger Judikatur des VwGH, zB 27.09.2012, 2009/16/0005, dient die Wiederaufnahme auch nicht dazu, die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offen gelegten Sachverhaltes zu beseitigen (VwGH 27.02. 2008, 2008/13/0001, 09.07.1997, 96/13/0185, und 14.12.1995, 94/15/0003).

Nicht einmal eine andere rechtliche Beurteilung durch ein Höchstgericht, wie zB den VwGH stellt eine neue Tatsache dar (VwGH 27.02.2012 und 2009/16/0005 25.02.1998, 98/14/0015).

Da die belangte Behörde kein Vorbringen in Hinblick auf einen unvollständigen Sachverhalt gemacht hat bzw. auch keinerlei Anhaltspunkte dafür sind, ist davon auszugehen, dass der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt vollständig bekannt gewesen ist. Demzufolge hätte sie bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen können (zB VwGH 24.10.2019, Ra 2018/15/0097 etc. siehe dazu *Ritz/Koran*⁷, zu § 303 Rz 21).

Da es sich bei dem von der belangten Behörde genannten Grund nicht um eine Tatsache oder ein Beweismittel handelt, die oder das neu hervorgekommen ist, liegt kein tauglicher Wiederaufnahmegrund vor.

In diesem Zusammenhang ist auch die Judikatur des Bundesfinanzgerichtes vom 7.5.2019, RV/7101420/2019, zu erwähnen, die im Zusammenhang mit Wiederaufnahmen von Amts wegen über die herrschende Meinung hinaus grundsätzlich in Zweifel zieht, dass – ähnlich wie im gegenständlichen Fall – im Fall einer ersten Wiederaufnahme, die aufgehoben wurde, eine zweite Wiederaufnahme bescheidmäßig zulässig verfügt werden kann, wenn nicht nach einer Verfügung der ersten Wiederaufnahme ein Wiederaufnahmsgrund neu hervorgekommen ist.

Begründet wird diese Rechtsauffassung grundsätzlich damit, dass in der Bescheidbegründung stets zwingend und unmissverständlich darzulegen ist, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind.

Begründungsmängel können im Abgabungsverfahren zwar grundsätzlich saniert werden, jedoch nicht, wenn ein Wiederaufnahmebescheid keine (ausreichende) Begründung enthält.

Ein solcher Bescheid ist nach Rechtsprechung des VwGH einer Sanierung nicht zugänglich, die fehlende Angabe der Wiederaufnahmegründe konkret auch nicht in einer Beschwerdeentscheidung nachholbar (siehe dazu *Ehgartner*, BFG Journal, S 224 unter Berufung auf VwGH 12.04.1994, 90/14/0044).

Das „Nachschieben“ der Wiederaufnahmegründe, etwa im Rahmen einer Beschwerdeentscheidung, ist nach *Ehgartner* ebenso unzulässig wie eine zweite verfügte Wiederaufnahme, mit der die Wiederaufnahmegründe „nachgeschoben“ werden.

Eine wiederholte Wiederaufnahme muss sich nach seiner Ansicht (BFG 7.5.2019, RV/7101420/2019) also auf andere Tatsachen oder Beweismittel beziehen, die erst nach Verfügung der ersten Wiederaufnahme neu hervorgekommen sind, also zwischen dem ersten und dem zweiten Bescheid, damit eine zweite Wiederaufnahme überhaupt rechtmäßig verfügt werden kann.

Seine Rechtsansicht begründet er mit der Unzulässigkeit der Sanierung von Wiederaufnahmebegründungsmängeln und insgesamt aus dem Rechtsschutzverständnis der Wiederaufnahmeregelungen.

Soweit muss im gegenständlichen Fall gar nicht eingegangen werden, denn es ist festzuhalten:

Da mangels Vorliegens einer neu hervorgekommenen Tatsache oder eines neu hervorgekommenen Beweismittels im gegenständlichen Fall jedenfalls kein tauglicher Wiederaufnahmsgrund vorgelegen ist, war die Festsetzung gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 iVm § 303 Abs. 1 lit.b BAO nicht rechtmäßig.

Demzufolge war spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision gem. Art 133 Abs 4 B-VG iVm § 25a Abs 1 VwGG 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.

Diese Voraussetzungen treffen im Beschwerdefall nicht zu.

Die Entscheidung ist im Einklang mit der angesprochenen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes.

Demzufolge wurde durch den gegenständlichen Fall keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen.

Daher ist die Revision nicht zulässig.

Wien, am 6. Dezember 2021