

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Johann Jungwirth in der Beschwerdesache der Bf. als Rechtsnachfolgerin der A. Holding GmbH, Adr. vertreten durch BDO Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Kohlmarkt 8-10, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 12. Juli 2012 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 13.06.2012, ErfNr. 1/2007 betreffend Gesellschaftsteuer zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben und der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist infolge der mit 24. September 2009 ins Firmenbuch eingetragenen Verschmelzung Rechtsnachfolgerin der A. Holding GmbH (in der Folge: Rechtsvorgängerin).

Bei der Rechtsvorgängerin handelt es sich um eine inländische Gesellschaft, die von der B. AG und von Frau C. mit gründender Hauptversammlung vom 15. November 2007, eingetragen im Firmenbuch am 14. Dezember 2007, mit einem Grundkapital von € 10.000.000,00 gegründet worden ist.

Mit Hauptversammlungsbeschluss vom 12.9.2008 wurde die Rechtsvorgängerin in eine GmbH umgewandelt und mit Generalversammlungsbeschluss vom 15. September 2009 wurde eine vereinfachte Kapitalherabsetzung um € 8.500.000,00 durchgeführt.

Die Gesellschaftsteuer für die Neugründung wurde vom Vertragserrichter am 23. November 2007 selbstberechnet und dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern (FAG) unter der ErfNr. 1/2007 über FinanzOnline mit Anmeldung vom 15.01.2008 unter Inanspruchnahme der Befreiungsbestimmung „§ 6 b KStG 1988 über Mittelstandsfinanzierungsgesell“ mit € 0,00 elektronisch erklärt.

Von dem mit dem Selbstberechnungsvermerk versehenen Protokoll über die am 15. November 2007 stattgefunden gründende Hauptversammlung der Rechtsvorgängerin wurde dem FAG am 7. Mai 2008 eine Telekopie übermittelt.

Mit Gesellschaftsteuerbescheid – Festsetzung gemäß § 201 BAO - vom 10. November 2010 setzte das FAG gegenüber der Bf. als Rechtsnachfolgerin der Rechtsvorgängerin betreffend die Gründung der Rechtsvorgängerin für den ersten Erwerb von Gesellschaftsrechten ausgehend vom Wert der Gegenleistung von € 10.000.000,00 gemäß § 7 Abs. 1 Z. 1 lit. a KVG iV. mit § 2 Z 1 KVG Gesellschaftsteuer abweichend vom selbstberechneten Betrag von € 0,00 mit € 100.000,00 mit folgender Begründung fest:

„Da die A. Holding AG nicht als Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft gem. § 5 Z.14 Körperschaftsteuergesetz tätig war und mit Protokoll über die außerordentliche Generalversammlung v. 12.09.2008 bzw. Neufassung des Gesellschaftsvertrages v. 18.09.2008 der Unternehmensgegenstand geändert wurde sowie die Umwandlung in eine GmbH mit 30.09.2008, waren und sind die Voraussetzungen für eine Befreiung von den Kapitalverkehrsteuern für Rechtsvorgänge gem. § 2 KVG nicht gegeben. Die im Zuge der Selbstberechnung beantragte Befreiung gem. Art. XXVII §1 BGBl 1993/818 kann somit auf die gegenständliche Neugründung der Gesellschaft nicht angewendet werden.

Die Vorschreibung der Gesellschaftsteuer erfolgt im vollen Umfang gem. § 2 Z.1 KVG in Verbindung mit § 7 Abs.1 Z.1 lit.a KVG.

Dieser Bescheid ergeht gemäß § 201 Abs.1 BAO"

Die dagegen rechtzeitig eingebrachte Berufung wurde vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (FAGVG) mit Berufungsvorentscheidung vom 31. Mai 2011 als unbegründet abgewiesen und auf Grund eines Vorlageantrages dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

Mit zweiter Berufungsvorentscheidung vom 6. Juni 2012 bzw. infolge Neuzustellung vom 18. Juni 2012, zugestellt am 19. Juni 2012, änderte das FAGVG den angefochtenen Gesellschaftsteuerbescheid dahingehend, dass es nunmehr die Gesellschaftsteuer mit € 0,00 festsetzte.

Die zweite Berufungsvorentscheidung wurde damit begründet, dass der angefochtene Bescheid mangels Angabe des Wiederaufnahmegrundes nach § 201 Abs. 2 Z 3 iV mit § 303 Abs. 4 BAO aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben sei.

Mit Gesellschaftsteuerbescheid vom 6. Juni 2012 bzw. infolge Neuzustellung vom 13. Juni 2012, zugestellt am 14. Juni 2012 setzte das FAGVG gegenüber der Bf. als Rechtsnachfolgerin der Rechtsvorgängerin die Gesellschaftsteuer für den ersten Erwerb von Gesellschaftsrechten betreffend die Gründung der Rechtsvorgängerin neuerlich mit € 100.000,00 fest.

Diesen Bescheid begründete das FAGVG wie folgt:

„Die A. Holding AG war nicht als Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft gemäß § 5 Z 14 KStG tätig und in der ao. Hauptversammlung vom 12.9.2008 bzw. durch Neufassung des Gesellschaftsvertrages v. 18.9.2008 wurden die Umwandlung in eine GmbH mit 30.9.2008 beschlossen und der Unternehmensgegenstand geändert, daher sind die

Voraussetzungen für eine Befreiung von der Gesellschaftsteuer nach § 1 Art. XXVII Steuerreformgesetz 1993 nicht gegeben.

Die Festsetzung erfolgt gem. § 201 Abs. 2 Z 3 BAO unter sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 BAO. Die genannten entscheidungserheblichen Tatsachen und Beweismittel waren dem FA im Zeitpunkt der Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages nicht bekannt und sind nachträglich bei Prüfung, ob die Befreiung zur Anwendung gelangt, neu hervorgekommen. Die Kenntnis dieser Umstände allein führt zur Nichtanwendbarkeit von § 1 Art. XXVII StRefG 1993.

Bei der Ermessensübung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu geben.“

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung wendete die Bf. im Wesentlichen ein, dass bei der Gründung der Rechtsvorgängerin sämtliche für die Gründung einer Mittelstandsfinanzierung relevanten Bestimmungen des § 6 b KStG eingehalten worden seien und beantragte die Gesellschaftsteuer mit € 0,00 festzusetzen.

Weiters stellte die Bf. gemäß § 282 Abs. 1 BAO den Antrag auf Senatsentscheidung sowie gemäß § 284 Abs. 1 BAO den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Mit Bescheid vom 10. September 2012 hob das FAGVG die zweite Berufungsvorentscheidung vom 6. Juni 2012 gemäß § 299 BAO mit der Begründung auf, dass sich der Spruch als falsch erwiesen habe, und ersetzte die aufgehobene zweite Berufungsvorentscheidung durch eine zweite Berufungsvorentscheidung vom 17. September 2012, zugestellt am 19. September 2012, mit welcher ausgesprochen wurde, dass der angefochtenen Gesellschaftsteuerbescheid gemäß § 201 BAO vom 10. November 2010 aufgehoben werde.

Die Berufung gegen den Gesellschaftsteuerbescheid vom 13. Juni 2012 wurde vom FAGVG ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

Da die gegenständliche Berufung am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat anhängig war, ist die Zuständigkeit zur Entscheidung gemäß § 323 Abs. 38 BAO auf das Bundesfinanzgericht übergegangen und ist die Rechtssache als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Mit Eingabe vom 31. Mai 2017 wurde der Antrag auf Senatsentscheidung sowie der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung von der Bf. zurückgezogen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Auf Grund § 38 Abs. 3e KVG sind die Vorschriften des mit Ablauf des 31. Dezember 2015 außer Kraft getretene Teil I des KVG (Gesellschaftsteuer) letztmalig auf Rechtsvorgänge anzuwenden, bei denen die Steuerschuld vor dem 1. Jänner 2016 entstanden ist.

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

Auf Grund des § 7 Abs. 1 Z 1 lit. a KVG wird die Gesellschaftsteuer beim Erwerb von Gesellschaftsrechten (§ 2 Z 1), wenn eine Gegenleistung zu bewirken ist, vom Wert der Gegenleistung berechnet.

Gemäß § 1 des Bundesgesetzes über Sonderregelungen zur Mittelstandsfinanzierung auf dem Gebiet der Gebühren und Verkehrsteuern des Artikels XXVII des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818/1993, in der hier maßgeblichen Fassung des BGBl. I Nr. 18/2002 (kurz Art. 27 Abs. 2 StRefG 1993), sind die Ausgabe von Aktien und Genussrechten (§ 174 des Aktiengesetzes) durch Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften (§ 5 Z 14 des Körperschaftsteuergesetzes 1988) sowie sonstige bei diesen als Steuerschuldner (§ 9 Abs. 1 Kapitalverkehrsteuergesetz) verwirklichte Rechtsvorgänge gemäß § 2 des Kapitalverkehrsteuergesetzes von der Gesellschaftsteuer befreit.

Über Rechtsvorgänge, die der Gesellschaftsteuer unterliegen, ist gemäß § 10 Abs. 1 KVG bis zum 15. Tag des auf den Kalendermonat, in dem der Rechtsvorgang stattgefunden hat, zweitfolgenden Monats, beim Finanzamt eine Abgabenerklärung vorzulegen. Dies gilt auch für Rechtsvorgänge, die von der Besteuerung ausgenommen sind.

Gemäß § 10a Abs. 1 KVG sind Rechtsanwälte, Notare und Wirtschaftstreuhänder (Parteienvertreter) nach Maßgabe der Abs. 1 bis 5 leg. cit. befugt, die Steuer für die im § 2 leg. cit. bezeichneten Rechtsvorgänge auch vor Entstehung des Abgabensanspruches als Bevollmächtigte eines Steuerschuldners selbst zu berechnen, wenn die Selbstberechnung innerhalb der Frist für die Vorlage der Abgabenerklärung erfolgt. Parteienvertreter haben gemäß § 10a Abs. 2 KVG für Rechtsvorgänge, für die sie eine Selbstberechnung vornehmen, spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Anmeldungszeitraum), in dem die Selbstberechnung erfolgt, zweitfolgenden Kalendermonats eine Anmeldung über die selbstberechneten Rechtsvorgänge beim Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vorzulegen.

§ 201 der Bundesabgabenordnung (BAO) lautet:

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

§ 201 Abs. 2 und 3 BAO idF des Abgabenverwaltungsreformgesetzes (AbgVRefG), BGBl. I Nr.20/2009, lautete:

"(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 Abs. 4 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden,

[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, oder
2. wenn bei sinngemäßer Anwendung der §§ 303 bis 304 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag der Partei vorliegen würden"

Mit Abgabenänderungsgesetz 2011 (AbgÄG 2011), BGBl. I Nr. 76/2011, wurde dem Abs. 3 im folgende Z 3 angefügt:

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

§ 201 Abs. 2 und 3 BAO idF des FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013 und des BG BGBl. I Nr. 70/2013 lautet:

"(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,*

[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,*

[Z 2 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 70/2013]

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

Gemäß § 323 Abs. 37 BAO tritt u.a. § 201 Abs. 2 und 3 Z 2 leg. cit. in der Fassung des FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, mit 1. Jänner 2014 in Kraft und ist, soweit er Beschwerden betrifft, auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen und Devolutionsanträge anzuwenden.

Gemäß § 323 Abs. 40 BAO tritt § 201 Abs. 2 und 3 leg. cit. in der Fassung des BG BGBl. I Nr. 70/2013 mit 1. Jänner 2014 in Kraft.

Nach § 276 Abs. 5 BAO in der im Beschwerdefall für die in Rede stehende zweite Berufungsvorentscheidung vom 17. September 2012 maßgeblichen Fassung des AbgVRefG durfte von der (damaligen) Abgabenbehörde erster Instanz eine zweite Berufungsvorentscheidung - außer wenn sie dem Berufungsbegehren vollinhaltlich Rechnung trägt - nur erlassen werden, wenn alle Parteien, die einen Vorlageantrag gestellt haben, zustimmten und die Antragsfrist für alle Antragsberechtigten abgelaufen war.

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO in der für den Zeitpunkt der in Rede stehenden zweiten Berufungsvorentscheidung vom 17. September 2012 maßgeblichen Fassung des Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetzes (AbgRmRefG), BGBl. I Nr. 97/2002, hatte die (damalige) Abgabenbehörde zweiter Instanz außer in hier nicht interessierenden Fällen immer in der Sache selbst zu entscheiden und war berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Eine ersatzlose Aufhebung (meritorische Entscheidung) durfte nur dann erfolgen, wenn in dieser Sache keine weitere Entscheidung in Betracht kam (vgl. VwGH 23.11.2010, 2010/15/0108, VwGH 2.4.2009, 2007/16/0098).

Im Beschwerdefall kam eine ersatzlose Aufhebung des bekämpften Festsetzungsbescheides vom 10. November 2010 durchaus in Betracht, wenn nämlich der Ansicht der Beschwerdeführerin folgend von einer Ausnahme von der Besteuerung nach § 1 des Bundesgesetzes über Sonderregelungen zur Mittelstandsfinanzierung auf dem Gebiet der Gebühren und Verkehrsteuern auszugehen wäre.

Das Finanzamt ist bei Erlassung der zweiten Berufungsvorentscheidung offensichtlich von der damals vom Unabhängigen Finanzsenat und auch noch vom Bundesfinanzgericht vertretenen Ansicht ausgegangen, dass bei Festsetzung einer Abgabe gemäß § 201 BAO das Finanzamt jene Sachverhaltselemente zu benennen und den sechs Fallgruppen des § 201 Abs. 2 und 3 BAO zuzuordnen habe, welche die erstmalige Festsetzung der Abgabe rechtfertige, und dies nicht im Rechtsmittelverfahren nachgeholt werden könne (vgl. ua. UFS 17.08.2009, RV/0522-L/06).

§ 201 BAO erfordert jedoch - entgegen dieser Ansicht - nicht, dass im Spruch des Bescheides zum Ausdruck gebracht wird, auf welchen Tatbestand des § 201 BAO dieser gestützt wird.

Eine Berufungsvorentscheidung oder Berufungsentscheidung, die eine in Betracht kommende ersatzlose Aufhebung des bekämpften Bescheides zu Unrecht ausspricht, anstatt diesen abzuändern, stellt das Hindernis der entschiedenen Sache für eine neuerliche Bescheiderlassung dar, auch wenn die Aufhebung lediglich zur Ermöglichung "formal richtiger" Bescheide beabsichtigt war (vgl. VwGH 24.11.2017, Ro 2016/16/0004).

Sowohl der mit zweiter Berufungsvorentscheidung aufgehobene Gesellschaftsteuerbescheid vom 10. November 2010 wie auch der hier angefochtene Gesellschaftsteuerbescheid vom 13. Juni 2012 stützen die erstmalige Festsetzung der für die Neugründung der A. Holding AG nach Ansicht des FAGVG zu Unrecht mit € 0,00 selbstberechneten Gesellschaftsteuer darauf, dass die A. Holding AG nicht als Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft tätig gewesen sei, sowie auf die Neufassung des Gesellschaftsvertrages vom 18. September 2008.

Der Festsetzung der Gesellschaftsteuer mit dem angefochtenen Gesellschaftsteuerbescheid vom 13. Juni 2012, zugestellt am 14. Juni 2012, stand noch das Hindernis der entschiedenen Sache (res iudicata) auf Grund der Festsetzung der Gesellschaftsteuer mit dem Gesellschaftsteuerbescheid vom 10. November 2010 entgegen und es steht einer Festsetzung der Gesellschaftsteuer im Rahmen des gegenständlichen Erkenntnisses das Hindernis der entschiedenen Sache auf Grund der zweiten Berufungsvorentscheidung vom 17. September 2012, zugestellt am 19. September 2012, mit welcher der Bescheid vom 10. November 2010 aufgehoben worden ist, entgegen, weshalb der angefochtene Gesellschaftsteuerbescheid vom 13. Juni 2012 aufzuheben war.

Infolge Aufhebung der Gesellschaftsteuerbescheides vom 10. November 2010 mit zweiter Berufungsvorentscheidung vom 17. September 2012 und der nunmehrigen Aufhebung des Gesellschaftsteuerbescheides vom 13. Juni 2012 bleibt die Selbstberechnung mit € 0,00 unverändert.

Zulässigkeit einer Revision

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

Auf VwGH 24.11.2017, Ro 2016/16/0004 wird verwiesen.

Wien, am 1. Juni 2017

