



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 21

GZ. RV/2204-W/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BW, Adresse, vertreten durch Artus Steuerberatung GmbH & Co KG, 1010 Wien, Seilerstraße 22, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 15. April 2008 betreffend Gesellschaftsteuer zu ErfNr.***/2003, StNr.*** entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Gesellschaftsvertrag vom 3. April 2003 gründeten Herr A und Herr B eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung unter der Firma BW (die nunmehrigen Berufungswerberin, kurz Bw.) mit einem Stammkapital von € 5.000.000,00, das zur Gänze bar eingezahlt wurde.

Die Gesellschaftsteuer für die Gründung der Bw. wurde von Notar NOTAR am 7. April 2003 zu ErfNr. 10-***/2003 mit € Null selbstberechnet.

Bei einer Überprüfung der Selbstberechnungen des Notars durch die Außenprüfung des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien wurde in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 15. April 2008 unter TZ 1, lfd. Nr. 17 folgende Prüfungsfeststellung getroffen:

ErfNr.	Vertrag/Kapitalgesellschaft/Gegenstand	Firmenbuch nummer	Bmgl.	Gesst.
/2003 Materiell- rechtliche Voraussetzungen	BW Neugründung der Gesellschaft lt. Gesellschaftsvertrag vom 03.04.2003 Stammkapital € 5.000.000,00 bei	FN	5.000.000,00	50.000,00

liegen nicht vor	Gründung voll einbezahlt Rechtsvorgang nach dem NEUFÖG freibelassen, obwohl Betriebsinhaber nicht das NEUFÖG unterfertigt hat. GesSt. – Nachforderung: Einbezahlte Stammeinlagen € 5.000.000,00			
------------------	--	--	--	--

Im Akt des Finanzamtes befindet sich eine Erklärung NeuFö 1 vom 4. April 2003, in dem als voraussichtlicher Kalendermonat der Neugründung April 2003 genannt wird. Dieser Vordruck enthält eine Bestätigung der örtlichen Wirtschaftskammer, aber keine Unterschrift des Betriebsinhabers. Bei Punkt 3. der Erklärung (in dem es heißt: "ich beanspruche, dass die folgenden Abgaben, Gebühren und Beiträge für die unmittelbar durch die Gründung veranlassten Vorgänge nicht erhoben wird") ist sowohl das Kästchen: "Gerichtsgebühren für die Eintragungen im Firmenbuch" als auch das Kästchen "Gesellschaftsteuer für den Erwerb von Gesellschaftsrechten" markiert, bei Punkt 4.: (in dem es heißt: "Diese Erklärung wird (voraussichtlich) bei folgenden Behörden vorgelegt werden") wird ua. das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern genannt.

Mit Bescheid vom 15. April 2008 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien gegenüber der Bw. gemäß [§ 201 BAO](#) Gesellschaftsteuer in Höhe von € 50.000,00 fest. In der Begründung führte das Finanzamt Folgendes aus:

"Da das vorliegende Formular-NEUFÖG nicht vom Betriebsinhaber unterfertigt wurde, kann die Befreiung von der Gesellschaftsteuer für die Neugründung der Gesellschaft nach dem NEUFÖG nicht in Anspruch genommen werden."

Mangels Erfüllung der materiell-rechtlichen Voraussetzungen (fehlender Unterschrift) war die Gesellschaftsteuer von den im Zuge der Neugründung einbezahlten Stammeinlagen mittels Bescheid gem. [§ 201 BAO](#) festzusetzen."

In der dagegen eingebrochenen Berufung wandte die Bw. ein, dass weder im Gesetz noch von der Rechtsprechung eine Unterfertigung des NEUFÖG-Formulares durch den Betriebsinhaber gefordert werde und liege jedenfalls dabei keine materiell-rechtliche Voraussetzung vor. Es komme daher die allgemeine Regelung des [§ 85 Abs. 2 BAO](#) zum Tragen und habe die Behörde einen Mängelbehebungsauftrag zur Unterfertigung des Formulars aufzutragen.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung hielt das Finanzamt dem Folgendes entgegen:

"Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist die Erklärung der Neugründung nach § 4 NEUFÖG formgebunden. Die Vorlage dieses formgebundenen Antrages ist materielle Voraussetzung für die Begünstigung (VwGH 26.4.2004, [2000/16/0314](#), 24.4.2002, 99/16/0398). Im Erkenntnis v. 4.12.2003, 2003/16/0472) führt der VwGH u.a. aus, das NEUFÖG lasse in seiner Gesamtheit erkennen, dass die begünstigenden Wirkungen nur bei der Erfüllung bestimmter formeller Voraussetzungen vgl etwa die Vorlage eines Vordrucks als materiellrechtliches Tatbestandsmerkmal (§4 NEUFÖG) eintreten. Im Falle einer Selbstberechnung der Abgabe muss die ordnungsgemäß und iSd § 4 NEUFÖG vollständig ausgefüllte Erklärung für die Inanspruchnahme der Begünstigung beim selbstberechnenden Notar vorliegen. Ohne Unterschrift desjenigen, der die Erklärung abgibt, kann nicht von einer

verbindlichen Erklärung gesprochen werden. Da die rechtzeitige Vorlage ein Formalerfordernis ist, und überdies ein Selbstberechnungsfall vorliegt, kann eine amtswegige Ermittlungspflicht nicht zum Tragen kommen. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH hat der eine Begünstigung in Anspruch nehmende Abgabenpflichtige selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen aller Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (VwGH 25.2.2004, [2003/13/0117](#)). Daher kann § 85 Abs.2 BAO nicht zur Anwendung kommen. In diesem Zusammenhang wird auch auf die Ausführungen des unabh. Finanzsenates v. 27.5.2008, GZ RV/0417-S/05 verwiesen."

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz beatragte die Bw. die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und stellte nochmals ausführlich dar, weshalb ihrer Ansicht nach die Unterfertigung des Formulares NEUFÖG1 keine materiell rechtliche Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Begünstigung sei. Weiters wandte sie ein, dass die Tatsache, dass es sich um eine Selbstberechnung handle, nicht dazu führen könne, dass die Abgabenbehörde sich in derartigen Fällen von jeglicher (auch nachgelagerter) Ermittlungspflicht fernhält. Dies würde nämlich zu einer Ungleichbehandlung gegenüber jenen Fällen führen, die keine Selbstberechnung von Gesellschaftsteuern durchführen; diese würden direkt der Behörde gegenüber tätig und bekämen somit gegebenenfalls die Möglichkeit, durch einen Mängelbehebungsauftrag im Sinne der [§ 85 Abs. 2 BAO](#) ihren formalen Fehler auszubessern. Dies wäre eine unsachliche Ungleichbehandlung von Gleichen und verstöße gegen das verfassungsgesetzlich gewährleistete Recht auf Gleichheit vor dem Gesetz ([Art. 7 B-VG](#)).

Mit Schriftsatz vom 22. Dezember 2008 brachte die Bw. noch eine Ergänzung zum Vorlageantrag beim Finanzamt ein, in der sie Folgendes ausführte:

"Wir haben nunmehr festgestellt, dass nachweislich ein unterschriebenes NEUFÖG Formular mit Datierung vom 04.04.2003 nachweislich beim Firmenbuch vorliegt. Dieses diente der Reduktion der Firmenbuchgebühr gemäß NEUFÖG. Die zeitliche Abfolge war wie Folgt:

- 03.04.2003 der Gesellschaftsvertrag wird notariell errichtet*
- 04.04.2003 die im NEUFÖG vorgeschriebene Beratung durch die gesetzliche Berufsvertretung samt ordnungsgemäßer Unterfertigung des Formulars findet statt*
- 08.04.2003 der Antrag auf Neueintragung der Gesellschaft ins Firmenbuch und die Einzahlung des Stammkapitals erfolgen*
- 10.04.2003 kommt es zur Eintragung ins Firmenbuch*

Ein mit Datum 4.4.2003 versehenes NEUFÖG1 Formular befindet sich im Akt des Firmenbuches, anbei übermitteln wir eine Kopie dieses Dokumentes.

§ 4 Abs. 4 NEUFÖG führt aus, dass das NEUFÖG – Formular jedenfalls vor Entstehen der jeweiligen Gebühr bzw. Abgabe vorzulegen ist. Die Gesellschaftsteuer wird gemäß der maßgebenden Judikatur (Erkenntnis vom 28.06.2007, 2006/16/0220) und der herrschenden Rechtsmeinung (siehe Kapitalverkehrsteuergesetz, Dorazil, Seite 42, RZ 11.1) nach [§ 221 KVG](#) mit der Eintragung im Firmenbuch ausgelöst.

Wir ergänzen demnach unsere Berufung insofern, als damit die in NEUFÖG geforderten materiell rechtlichen Voraussetzungen (nämlich ein entsprechendes Formular NEUFÖG 1) erfüllt sind. Somit ist unserem Antrag, die Gesellschaftsteuer mit Euro NULL festzusetzen, stattzugeben."

Die in Kopie angeschlossene Erklärung NeuFö 1 vom 4. April 2003 enthält eine Bestätigung der örtlichen Wirtschaftskammer und die Unterschrift des Betriebsinhabers A. Bei Punkt 3. der Erklärung (in dem es heißt: "ich beanspruche, dass die folgenden Abgaben, Gebühren und Beiträge für die unmittelbar durch die Gründung veranlassten Vorgänge nicht erhoben wird") ist sowohl das Kästchen: "Gerichtsgebühren für die Eintragungen im Firmenbuch" als auch das Kästchen "Gesellschaftsteuer für den Erwerb von Gesellschaftsrechten" markiert, bei Punkt 4.: (in dem es heißt: "Diese Erklärung wird (voraussichtlich) bei folgenden Behörden vorgelegt werden") werden sowohl das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern als auch das Handelsgericht genannt.

Bei Übermittlung der Ergänzung an den Unabhängigen Finanzsenat gab das Finanzamt keine Stellungnahme ab.

Vom Unabhängigen Finanzsenat wurde noch Beweis erhoben durch Einsicht im Firmenbuch zu FN*** sowie im Agabeninformationssystem und bei FinanzOnline zu ErfNr.***/2003. Daraus ergibt sich, dass der am 7. April 2003 mit € Null selbstberechnete Betrag an Gesellschaftsteuer am 16. Juni 2003 von Notar NOTAR dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien bekanntgegeben wurde. Der Antrag auf Neueintragung der Bw. im Firmenbuch langte am 8. April 2003 beim Firmenbuch ein, am 10. April 2003 erfolgte die Neueintragung.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Zur Befreiung nach dem NEUFÖG

Gemäß [§ 1 Z 5 NeuFöG](#) wird die Gesellschaftsteuer für den Erwerb von Gesellschaftsrechten unmittelbar im Zusammenhang mit der Neugründung der Gesellschaft durch den ersten Erwerber nach Maßgabe der §§ 2 bis 6 nicht erhoben.

Eine Neugründung eines Betriebes liegt nach [§ 2 NeuFöG](#) unter folgenden Voraussetzungen vor:

- 1) Es wird durch Schaffung einer bisher nicht vorhandenen betrieblichen Struktur ein Betrieb neu eröffnet (...).

-
- 2) Die die Betriebsführung innerhalb von zwei Jahren nach der Neugründung beherrschende Person (Betriebsinhaber) hat sich bisher nicht in vergleichbarer Art beherrschend betrieblich betätigt.
- 3) Es liegt keine bloße Änderung der Rechtsform in Bezug auf einen bereits vorhandenen Betrieb vor.
- 4) Es liegt kein bloßer Wechsel in der Person des Betriebsinhabers in Bezug auf einen bereits vorhandenen Betrieb durch eine entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung des Betriebes vor.
- 5) Es wird im Kalendermonat der Neugründung und in den folgenden elf Kalendermonaten die geschaffene betriebliche Struktur nicht durch Erweiterung um bereits bestehende andere Betriebe oder Teilbetriebe verändert.

Im [§ 4 NeuFöG](#) ist normiert, dass die Wirkungen nach § 1 unter den Voraussetzungen der Abs. 1 bis 4 eintreten.

(1) Die Wirkungen nach § 1 Z 1 bis 6 treten nur dann ein, wenn der Betriebsinhaber bei den in Betracht kommenden Behörden einen amtlichen Vordruck vorlegt, in dem die Neugründung erklärt wird. Auf dem amtlichen Vordruck sind zu erklären:

1. das Vorliegen der Voraussetzungen nach § 2,
2. der Kalendermonat nach § 3,
3. jene Abgaben, Gebühren und Beiträge, bei denen die Wirkungen nach § 1 Z 1 bis 6 eintreten sollen.

(3) Auf dem amtlichen Vordruck muss in den Fällen des Abs. 1 und 2 bestätigt sein, dass die Erklärung der Neugründung unter Inanspruchnahme der Beratung jener gesetzlichen Berufsvertretung, der der Betriebsinhaber zuzurechnen ist, erstellt worden ist. Betrifft die Neugründung ein freies Gewerbe, so hat die entsprechend dem vorhergehenden Satz zuständige gesetzliche Berufsvertretung auch zu bestätigen, dass der Betriebsinhaber über grundlegende unternehmerische Kenntnisse verfügt. Kann der Betriebsinhaber keiner gesetzlichen Berufsvertretung zugerechnet werden, ist eine Beratung durch die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft in Anspruch zu nehmen.

Zusammengefasst wird die Gesellschaftsteuer nur dann nicht erhoben, wenn

- 1) eine Neugründung gemäß den im § 2 normierten Voraussetzungen vorliegt,
- 2) ein amtlicher Vordruck bei den in Betracht kommenden Behörden vorgelegt wird,

-
- 3) auf diesem Vordruck das Vorliegen der Voraussetzungen für eine Neugründung
 4) sowie jene Abgaben, deren Nichterhebung angestrebt wird, erklärt werden,
 5) und auf dem Vordruck die Bestätigung, dass die Erklärung der Neugründung unter Inanspruchnahme der Beratung durch die zuständige Vertretung erfolgt ist, enthalten ist.

Da das Kapitalverkehrsteuergesetz (KVG) keinerlei Regelungen über die Entstehung der Steuerschuld enthält, ist auf die allgemeine Norm des [§ 4 Abs. 1 Bundesabgabenordnung](#) abzustellen, wonach der Abgabenanspruch zu jenem Zeitpunkt entsteht, in dem der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft (Knörzer/Althuber, Gesellschaftsteuer, Kurzkommentar, Rz 125 zu [§ 2 KVG](#), mwN.). Beim Ersterwerb von Gesellschaftsrechten an einer Kapitalgesellschaft in den Fällen des [§ 2 Z 1 KVG](#) (Gesellschaftsgründung, Kapitalerhöhung) entsteht die Gesellschaftsteuerschuld idR mit der Eintragung ins Firmenbuch. Da AG und GmbH erst mit der Eintragung ins Firmenbuch entstehen, ist vorher eine Begründung von Gesellschaftsrechten an ihnen undenkbar (Knörzer/Althuber, a.a.O., Rz 126).

Bei einer Selbstberechnung von Abgaben tritt der die Selbstberechnung vornehmende Parteienvertreter quasi als verlängerter Arm der Behörden bzw. in deren Stellvertretung auf. Dementsprechend enthalten die Vordrucke NeuFö 1 und NeuFö 3 jeweils im Kopf den Hinweis, dass die darunter folgende Erklärung unterschrieben den jeweils für die angestrebte Begünstigung in Betracht kommenden Behörden bzw. Parteienvertreter vorzulegen ist.

Die Vorlage des Vordruckes NeuFö 1 durch die Bw. erfolgte demnach zutreffend beim Notar als Selbstberechner.

Der mit Hinweis auf den Inhalt des Prüfungsberichtes vertretenen Ansicht des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung, der Vordruck müsse spätestens zum Zeitpunkt der Selbstberechnung vorliegen, wird indes seitens der Berufungsbehörde nicht gefolgt. So hat der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) etwa in seinen Erkenntnissen vom 18. September 2003, 2000/16/0763 (unter Hinweis auf die Judikate vom 26. April 2001, 2000/16/0314, und vom 26. Juni 2003, 2003/16/0362), sowie vom 23. Oktober 2008, 2006/16/0095, entschieden, dass der Vordruck im Zeitpunkt des Entstehens der Gebührenschuld bezüglich der damals beschwerdegegenständlichen Gerichtsgebühren bei der Behörde vorliegen muss. Nichts anderes kann aber nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates für die hier verfahrensgegenständliche Gesellschaftsteuer gelten, weshalb auch eine nach der Selbstberechnung aber noch vor der Firmenbucheintragung erfolgte Vorlage des Erklärung beim Selbstberechner als rechtzeitig erweisen würde (vgl. dazu auch UFS 20.10.2011, RV/0335-K/11).

Der höchstgerichtlichen Judikatur zufolge ist die Erklärung der Neugründung nach [§ 4 NeuFöG](#) allerdings formgebunden. Es ist ein bestimmter amtlicher Vordruck zu verwenden und überdies eine Bestätigung einzuholen. Die Vorlage dieses formgebundenen und ordnungsgemäß sowie vollständig ausgefüllten Antrages ist die materielle Voraussetzung für die Begünstigung (VwGH 26.4.2001, [2000/16/0314](#), VwGH 24.4.2002, [99/16/0398](#) und VwGH 26.6.2003, [2000/16/0362](#)). Das NeuFöG lasse in seiner Gesamtheit erkennen, dass die begünstigenden Wirkungen dieses Gesetzes nur bei Erfüllung bestimmter formeller Voraussetzungen eintreten (VwGH 4.12.2003, [2003/16/0472](#)). Bei der Vorlage des amtlichen Vordruckes bei der Behörde gemeinsam mit dem Befreiungsantrag handelt es sich um ein materiell-rechtliches Tatbestandsmerkmal für die Befreiung. Dieses muss, wie die übrigen vom Gesetz geforderten Voraussetzungen, im Zeitpunkt der rechtzeitigen Antragstellung erfüllt sein (VwGH 29.3.2007, [2006/16/0098](#)).

Fraglich ist zunächst, ob überhaupt eine Erklärung seitens der Bw. im Sinne des [§ 4 Abs. 1 NeuFöG](#) abgegeben wurde. Durch das Fehlen der Unterschrift auf dem Vordruck wurde kein Erklärungswille dargetan. Fehlt nun die Unterschrift auf dem Vordruck, ist dieser mit einem Mangel behaftet (vgl. UFS 20.10.2011, RV/0335-K/11 unter Hinweis auf UFS 26.5.2009, RV/0414-G/07)

In der Richtlinie des BMF, GZ BMF-010222/0282-VI/7/2008 vom 19.12.2008, Neugründungs-Förderungs-Richtlinie (NeuFöR) wird unter Punkt 4.1.2 (RZ 105ff) zu Formmängel Folgendes ausgeführt:

"4.1.2.1. Am amtlichen Vordruck fehlt die Unterschrift des Antragstellers

RZ 105

Bei fehlender Unterschrift auf einem verpflichtend nur schriftlich einzubringenden Antrag ist die Behörde verpflichtet, mit Mängelbehebungsauftrag ([§ 85 Abs. 2 BAO](#)) vorzugehen (kein Ermessen). Die im Mängelbehebungsauftrag zu bestimmende angemessene Frist ist als behördliche Frist auf Antrag verlängerbar. Ein Antrag auf Erstreckung dieser Frist hat keine den Fristenlauf hemmende Wirkung.

Erfolgt eine rechtzeitige Mängelbehebung, gilt die Eingabe als ursprünglich richtig eingebbracht. Wird einem Mängelbehebungsauftrag überhaupt nicht, nicht zeitgerecht oder unzureichend entsprochen, so ist mit Bescheid (Zurücknahmebescheid) auszusprechen, dass die Eingabe als zurückgenommen gilt.

Ein Mängelbehebungsauftrag ist jedoch nicht zu erlassen, wenn die Eingabe von vornherein offenkundig aussichtslos (etwa verspätet oder von einem nicht hiezu Legitimierte eingebbracht) ist (siehe Richtlinien zum Mängelbehebungsverfahren nach [§ 85 Abs. 2 BAO](#) vom 09. Oktober 2007, BMF-010103/0063-VI/2007).

Der Antrag auf Anwendung der Befreiungen nach dem NeuFöG im Text der Bezug habenden und unterschriebenen Vertragsurkunde ohne Vorlage des amtlichen Vordrucks genügt nicht.

.....

4.1.2.3. Vorlage einer Kopie des amtlichen Vordrucks

RZ 108

Die Vorlage einer Kopie mit bloß kopierter Stampiglie und Unterschrift der zuständigen Berufsvertretung genügt auch bei Originalunterschrift des Befreiungswerbers nicht. Auch in diesem Fall ist der Antragsteller aufzufordern, den Mangel binnen angemessener Frist zu beheben."

Diese vom Bundesministerium für Finanzen als Auslegungsbehelf erlassenen Neugründungs-Förderungs-Richtlinie stellt mangels normativer Wirkung keine für den Unabhängigen Finanzsenat verbindliche Rechtsquelle dar und wurde vom UFS bereits mehrfach ausgesprochen, dass bei Vorlage bloß einer Kopie des amtlichen Vordrucks, kein Raum für ein Mängelbehebungsverfahren zur nachträglichen Erfüllung der Vorgaben des § 4 NEUFÖG bestehen (vgl. ua. UFS 30.7.2009, RV/0451-W/08; UFS 31.07.2009, RV/3277-W/07; UFSG 15.09.2010, RV/0327-G/09).

In der Ergänzung zum Vorlageantrag wurde darauf verwiesen, dass ein unterschriebenes NEUFÖG-Formular vom 4. April 2003 beim Firmenbuch vorliege. Nach dem Vorbringen der Bw. diente dieses Formular der Reduktion der Firmenbuchgebühr. Dazu wird bemerkt, dass grundsätzlich für jedes Verfahren, in dem eine Begünstigung nach dem NEUFÖG beantragt wird, ein NEUFÖG-Formular im Original benötigt wird und reicht es nicht aus, wenn auf einem Formular mehre Behörden/Abgaben etc. angekreuzt sind, einer Behörde das Formular im Original vorzulegen und den übrigen darin genannten Behörden bloß eine Kopie zu übersenden. Diesfalls treten die Begünstigungen des NEUFÖG nur bei jener Behörde ein, die das Formular im Original erhalten hat.

Im gegenständlichen Fall erfolgte die Übersendung des Original-Formulars NEUFÖG 1, in dem auch das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien und die Gesellschaftsteuer genannt werden, ans Firmenbuchgericht offensichtlich am 8. April 2003 und somit noch vor dem Entstehen der Gesellschaftsteuerschuld am 10. April 2003. Ermittlungen darüber, ob möglicherweise bei der bereits zuvor erfolgten Durchführung der Selbstberechnung der Gesellschaftsteuer durch den Notar am 7. April 2003 das Original der Erklärung (samt Unterschrift des Betriebsinhabers) - noch - dem Notar vorgelegen ist, sowie eine Auseinandersetzung mit der Frage, welche Auswirkungen eine anschließende "nochmalige Verwendung" / "Weiterleitung" des Original-Formulars an das Firmenbuchgericht haben, können aus nachstehenden, verfahrensrechtlichen Gründen unterbleiben. Auch die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung könnte zu keinem im Spruch anders lautendem Bescheid führen und wird deshalb aus Gründen der Verfahrensökonomie von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung Abstand genommen.

2. Verfahrensrecht

Seit der Novellierung durch das AbgRmRefG 2003, [BGBI. I Nr. 97/2002](#), normiert [§ 201 BAO](#)

Folgendes:

"(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 bekannt gegebene 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 selbst berechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden, oder

4. wenn sich die Selbstberechnung wegen Widerspruchs mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen oder mit Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union als nicht richtig erweist.

(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.

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

Die Erlassung des nunmehr angefochtenen Bescheides erfolgte nicht innerhalb einer Frist von einem Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages an das Finanzamt und kann die Abgabenfestsetzung daher nicht auf [§ 201 Abs. 2 Z 1 BAO](#) gestützt werden.

[§ 201 Abs. 2 Z 3 BAO](#) könnte nur dann eine Rechtsgrundlage für den angefochtenen Bescheid darstellen, wenn die Voraussetzungen des [§ 303 Abs. 4 BAO](#) gegeben wären. Gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht wurden, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Bezogen auf den "Neuerungstatbestand" des [§ 303 Abs. 4 BAO](#) ist es somit erforderlich, dass für die Abgabenbehörde im Verfahren nicht geltend gemachte Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, wenn die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem

sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Voraussetzung für die Festsetzung ist daher, dass entscheidungserhebliche Tatsachen oder Beweismittel der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages noch nicht bekannt waren und dass diese Umstände nachträglich neu hervorkommen - etwa im Zuge einer Außenprüfung (vgl. Ritz, BAO⁴, §201, Tz 37)

Die Begründung (§ 93 Abs. 3 lit a) des Festsetzungsbescheides hat das Vorliegen der Voraussetzungen für seine Erlassung darzulegen. Stützt sich die Behörde auf neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel (iSd § 303), so hat sie diese Tatsachen (Beweismittel) und ihr "Neuhervkommen" in der Bescheidbegründung darzulegen. Bei Wiederaufnahmsbescheiden ist die Nichtdarlegung der maßgeblichen Tatsachen oder Beweismittel in der Bescheidbegründung nicht im Berufungsverfahren sanierbar (vgl. zB VwGH 21.6.1994, [91/14/0165](#); 21.7.1998, [93/14/0187](#), 00188). Nach Ritz, BAO⁴, §201, Tz 39 bleibt abzuwarten, ob der VwGH diese Auffassung auch im Anwendungsbereich des § 201 Abs 2 Z 3 vertreten wird.

Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid wie dem der Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens von Amts wegen wird die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde. Eine Ergänzung einer mangelhaften Begründung der auf Grund der Betriebsprüfung ergangenen Wiederaufnahmsbescheide in Richtung der tatsächlich vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmsgrundlagen stellt noch kein unzulässiges Auswechseln von Wiederaufnahmsgründen dar (vgl. ua. VwGH 17.12.2008, [2006/13/0114](#) unter Hinweis auf VwGH 14.5.1991, [90/14/0262](#) bzw. VwGH 20.7.1999, [97/13/0131](#)).

Nach der stRsp des VwGH (Hinweis E 20.7.1999, 97/13/0131; E 30.11.1999, 94/14/0124) berechtigt die Bestimmung des [§ 289 Abs 1 BAO](#) die Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht dazu, den vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmsgrund durch einen anderen - ihrer Meinung nach zutreffenden - zu ersetzen. Aufgabe der Berufungsbehörde bei Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch das Finanzamt ist es daher zu prüfen, ob dieses das Verfahren aus den von ihm gebrauchten Gründen wieder aufnehmen durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmsgründen zulässig gewesen wäre. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmsgrund nicht vor (oder hat dieses die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmsgrund gestützt), muss die Berufungsbehörde den vor ihr angefochtenen Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben. Am Finanzamt liegt es dann,

ob es etwa von der Berufungsbehörde entdeckte andere Wiederaufnahmsgründe aufgreift und zu einer (auch) neuerlichen Wiederaufnahme heranzieht (vgl. ua. VwGH 17.4.2008, [2007/15/0062](#)).

Da die Neufassung des [§ 201 BAO](#) durch das AbgRmRefG primär der Harmonisierung der Rechtswirkungen (insbesondere im Bereich des Rechtsschutzes) von Selbstberechnungen und von Veranlagungsbescheiden dient und somit grundsätzlich nur innerhalb jener Fristen (und bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen) zulässig sein, in denen bei Veranlagungsabgaben die Abgabenbescheide gemäß [§ 299 BAO](#) aufhebbar sind bzw. Wiederaufnahmen der betreffenden Verfahren in Betracht kommen (siehe 1128 BlgNR 21. GP, 9), hat bei einer Abgabenfestsetzung nach [§ 201 Abs. 2 Z 3 BAO](#) ebenfalls das Finanzamt zu bestimmen, welchen Wiederaufnahmsgrund es sinngemäß heranzieht. Der Unabhängige Finanzsenat könnte zwar die fehlende Begründung des Ermessens nachholen (vgl. ua UFSW RV/0211-W/04 vom 16.05.2007), er ist aber nicht berechtigt zu prüfen, ob "irgendein" Wiederaufnahmsgrund gegeben ist.

Bei Festsetzung einer Abgabe gemäß [§ 201 BAO](#) hat das Finanzamt jene Sachverhaltselemente zu benennen und den sechs Fallgruppen des [§ 201 Abs. 2 und 3 BAO](#) zuzuordnen, welche die erstmalige Festsetzung der Abgabe oder Prämie rechtfertigen. Dies kann wie bei den "Sonstigen Maßnahmen" der [§§ 293 ff BAO](#) nicht im Rechtsmittelverfahren nachgeholt werden (vgl. dazu UFS 17.08.2009, RV/0522-L/06; UFS 21.01.2010, RV/1570-W/07, UFS 14.01.2011, RV/3459-W/08 sowie UFS 23.11.2011, RV/2201-W/08).

Der angefochtene Bescheid enthält keine derartige Zuordnung und ist aus der Begründung des Bescheides nicht erkennbar, welche neuen Tatsachen oder neuen Beweismittel dem Finanzamt bekannt geworden sind.

Der angefochtene Bescheid ist daher aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben und treten damit wieder die mit der Selbstberechnung verbundenen Rechtswirkungen ein.

Wien, am 25. November 2011