



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BW, ADR, vertreten durch Sylvia Posch, 2560 Berndorf, J.F.-Kennedy-Pl. 2, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 8. Mai 2008 betreffend Gesellschaftsteuer zu ErfNr. ***/2005, StNr*** entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Gesellschaftsvertrag vom 23. Februar 2005 gründeten Herr A und Herr B eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung unter der Firma BW (die nunmehrigen Berufungserwerberin, kurz Bw.) mit einem Stammkapital von € 35.000,00, das zur Hälfte bar eingezahlt wurde.

Am 24. Februar 2005 wurde die Gesellschaftsteuer für die Gründung der Bw. von Notar NOTAR zu ErfNr. 10-***/2005 mit € Null selbstberechnet.

Am 3. März 2005 wurde die Bw. erstmalig im Firmenbuch eingetragen.

Bei einer Überprüfung der Selbstberechnungen des Notars NOTAR durch die Außenprüfung des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien wurde in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 25. April 2008 unter TZ 1, lfd. Nr. 3 folgende Prüfungsfeststellung getroffen:

ErfNr.	Vertrag/Kapitalgesellschaft/Gegenstand	Firmenbuch nummer	Bmgl.	GesSt.
/2005	BW	FN	17.500,00	175,00

Materiell-rechtliche Voraussetzungen liegen nicht vor	Neugründung der Gesellschaft lt. Gesellschaftsvertrag vom 23.2.2007 Stammkapital € 35.000,00 bei Gründung zur Hälfte bar einbezahlt Rechtsvorgang nach dem NEUFÖG freigelassen, obwohl am NEUFÖ 1 das FAG Wien nicht als vorzulegenden Behörde aufscheint und kein Antrag auf Nichterhebung der Gesellschaftsteuer auf NEUFÖ 1 gestellt wurde GesSt. – Nachforderung: Einzahlte Stammeinlagen € 17.500,00			
---	---	--	--	--

Im Akt befindet sich eine Kopie der Erklärung NeuFö 1 vom 15. Februar 2005, in dem als voraussichtliches Kalendermonat der Neugründung März 2005 genannt wird. Dieser Vordruck enthält eine Bestätigung der örtlichen Wirtschaftskammer und die 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 das Kästchen: "Gerichtsgebühren für die Eintragungen im Firmenbuch" angekreuzt und ist das Feld: "Gesellschaftsteuer für den Erwerb von Gesellschaftsrechten" nicht markiert, bei Punkt 4.: (in dem es heißt: "Diese Erklärung wird (voraussichtlich) bei folgenden Behörden vorgelegt werden") ist kein Kästchen angekreuzt.

Mit Bescheid vom 8. Mai 2008 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien gegenüber der Bw. gemäß § 201 BAO Gesellschaftsteuer in Höhe von € 175,00 fest. In der Begründung führte das Finanzamt Folgendes aus:

"Die Vorschreibung erfolgt, da der Rechtsvorgang nach dem NEUFÖG freigelassen wurde, obwohl die materiell-rechtliche Voraussetzungen nicht vorliegen. Am NEUFÖ 1 scheint das FAG Wien nicht als vorzulegende Behörde auf und es wurde kein Antrag auf Nichterhebung der Gesellschaftsteuer gestellt."

In der dagegen eingebrochenen Berufung wandte die Bw. ein, dass im Sinne der Erklärung der Neugründung vom 15. Februar 2005 die festgesetzte Gesellschaftsteuer wieder gutgeschrieben werden solle. In der Erklärung sei angeführt, dass diese Erklärung (NeuFö 1) voraussichtlich der Bezirkshauptmannschaft vorgelegt werde, seitens der Betriebsinhaber sei aber die Vorlage bei sämtlichen Stellen beabsichtigt gewesen. Eine Kopie der Erklärung werde nunmehr vorgelegt.

Mit der Berufung wurden dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien zwei Vordrucke NeuFö 1 in Kopie übermittelt.

Ein Vordruck NeuFö 1 ist mit 15. Februar 2005 datiert und nennt als voraussichtlich voraussichtlichen Kalendermonat der Neugründung März 2005. Dieser Vordruck enthält eine Bestätigung der örtlichen Wirtschaftskammer und die Unterschrift des Betriebsinhabers. Bei Punkt 3. und 4 der Erklärung ist jeweils ein Kästchen angekreuzt, nämlich bei Punkt 3. (in

dem es heißt: "Ich beanspruche, dass die folgenden Abgaben, Gebühren und Beiträge für die unmittelbar durch die Gründung veranlassten Vorgänge nicht erhoben wird") das Kästchen: "Stempelgebühren und Bundesverwaltungsabgaben" und bei Punkt 4: (in dem es heißt: "Diese Erklärung wird (voraussichtlich) bei folgenden Behörden vorgelegt werden") das Kästchen: "Bezirkshauptmannschaft.

Der zweite in Kopie übermittelte Vordruck NeuFö1 ist mit 5. Dezember 2006 datiert und wird darin Februar 2007 als voraussichtlichen Kalendermonat der Neugründung genannt. In diesem Vordruck ist bei Punkt 3. kein Kästchen angekreuzt und werden bei Punkt 4. ("Diese Erklärung wird (voraussichtlich) bei folgenden Behörden vorgelegt werden): das Finanzamt X, das Landesgericht Y, die Bezirkshauptmannschaft X und die Gebietskrankenkasse genannt, wobei die jeweils daneben stehenden Kästchen freigelassen wurden.

Am 2. Juni 2008 übermittelte die steuerliche Vertreterin der Bw. per Telefax eine weitere Erklärung NeuFö 1. Diese ist mit 30. Mai 2005 datiert und wird darin März 2005 als voraussichtlicher Kalendermonat der Neugründung genannt. In diesem Vordruck ist bei Punkt 3. kein Kästchen angekreuzt und findet sich bei Punkt 4. ("Diese Erklärung wird (voraussichtlich) bei folgenden Behörden vorgelegt werden") ein Kreuzchen neben dem Finanzamt X.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung hielt das Finanzamt den Berufungsausführungen Folgendes entgegen:

"Nach § 1 Z. 5 NeuFöG wird zur Förderung der Neugründung von Betrieben nach Maßgabe der §§ 2 bis 6 die Gesellschaftsteuer für den Erwerb von Gesellschaftsrechten unmittelbar im Zusammenhang mit der Neugründung der Gesellschaft durch den ersten Erwerber nicht erhoben.

Nach § 4 NeuFöG treten die Wirkungen nach § 1 unter den Voraussetzungen der Abs 1 bis 4 ein. Nach Abs. 1 treten die Wirkungen nach § 1 Z 1 bis 6 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. Die Erklärung ist materielle Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Begünstigungen VwGH 26.4.2001, 2000/16/0314, 26.6.2003, 2000/16/0362, 18.9.2003, 2000/16/0763, 29.7.2004, 2003/16/0134). Im Falle der Selbstberechnung muss dem selbstberechnenden Parteienvertreter die vollständig ausgefüllte Erklärung wie oben ausgeführt spätestens im Zeitpunkt der Selbstberechnung vorliegen. Selbst die im Zuge der Berufung vorgelegten Kopien des NeuFö 1 enthalten keine Erklärung hinsichtlich der nicht zu erhebenden Gesellschaftsteuer, sodass die materiell-rechtliche Voraussetzung für die "nicht zu erhebende Abgabe" nicht erfüllt ist."

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde zur Begründung abermals betont, dass am 15. Februar 2005 die Erklärung der Neugründung erfolgt sei und somit bei Gründung diese vorgelegen sei. Punkt 3. beziehe sich auf Abgaben,

Gebühren und Beiträge für die unmittelbar durch die Gründung veranlassten Vorgänge. Einen gesonderten Hinweis auf Gesellschaftsteuer gehe aus dieser Erklärung nicht hervor. Die Erklärung sei aber im Hinblick auf sämtliche Befreiungen unterfertigt worden. Punkt 4. beziehe sich auf jene Stelle, bei welchen diese Erklärung voraussichtlich vorgelegt werde. Darüber hinaus werde diese Erklärung auch dem Finanzamt vorgelegt. Dem Vorlageantrag angeschlossen war abermals eine Kopie des Vordrucks NeuFö 1 vom 15. Februar 2005 in dem bei Punkt 3. "Stempelgebühren und Bundesverwaltungsabgaben" und bei Punkt 4. "Bezirkshauptmannschaft" angekreuzt ist.

Vom Unabhängigen Finanzsenat wurde noch Beweis erhoben durch Abfrage im Abgabeninformationssystem zu ErfNr. ***/2005. Daraus ergibt sich, dass der vom Notar für den gegenständlichen Rechtsvorgang mit € Null selbstberechnete Betrag an Gesellschaftsteuer am 30. März 2005 dem Finanzamt mittels FinanzOnline bekannt gegeben wurde.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. 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 Selbstberechener der Gesellschaftsteuer.

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 Selbstberechener 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 vom 29.3.2007, 2006/16/0098).

Enthält der Vordruck keinen Hinweis - durch Ankreuzen des entsprechenden Kästchens oder zumindest in ähnlicher erkennbarer Form -, welche Abgaben nicht erhoben werden sollen, mangelt es an einem materiell-rechtlichen Tatbestandsmerkmal, nämlich an einem vollständig ausgefüllten Erklärungsvordruck (UFS 8.10.2009, RV/2661-W/06; UFS 1.2.2010, RV/1340-W/07; UFS 5.2.2010, RV/0702-W/07). Im gegenständlichen Fall fehlte hinsichtlich der verfahrensgegenständlichen Gesellschaftsteuer die erforderliche Bezeichnung, dass dafür eine Nichtehebung begeht werden. Dem die Gesellschaftsteuer selbstberechnenden Notar wurde nur eine Erklärung betreffend die Befreiung von Gerichtsgebühren vorgelegt, weshalb der anlässlich der Gründung der Bw. erfolgte Ersterwerb von Gesellschaftsrechten nicht von der Gesellschaftsteuer befreit ist.

2. Festsetzung der Gesellschaftsteuer gemäß § 201 BAO

Seit der Novellierung durch das AbgRmRefG 2003, BGBl. 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 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 "Neuhervorkommen" 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 UFS 16.05.2007, RV/0211-W/04, 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 sowie UFS 14.01.2011, RV/3459-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 23. November 2011