



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BW, ADR, vertreten durch Houf Wirtschaftsprüfer und Steuerberater GmbH, 1220 Wien, Wagramerstr. 19, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 7. August 2008 zu ErfNr.xxx.xxx/2003, St.Nr.xxx/xxxx betreffend Festsetzung der Gesellschaftsteuer gemäß [§ 201 BAO](#) für die Gründung der BW entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Zum Sachverhalt wird zwecks Vermeidung von Wiederholungen auf die Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates zu RV/1132-W/05, RV/1133-W/05, RV/1353-W/05 und RV/1500-W/05 verwiesen.

Im gegenständlichen Berufungsverfahren ist strittig, ob das Finanzamt zu Recht mit Bescheid gemäß [§ 201 BAO](#) vom 7. August 2008 zu ErfNr.xxx.xxx/2003 die Gesellschaftsteuer für die Gründung der der BW (kurz Bw.) mit 1 % der Gegenleistung von € 1.184.566,01 = € 11.845,66 festgesetzt hat.

Die Bw. vertritt in ihrer dagegen eingebrachten Berufung die Ansicht, dass das im Zuge der Spaltung übertragene Vermögen nach den Bestimmungen des Umgründungssteuergesetzes steuerfrei sei. Die Gesellschaftsteuer für den Erwerb der Gesellschaftsrechte an der neu errichteten Bw. sei gemäß § 7 Abs. 1 Z. 1 lit. b KVG vom Wert der Gesellschaftsrechte zu

ermitteln, woraus sich eine Gesellschaftsteuer von € 350,00 errechne, die der Selbstberechnung zu Grunde gelegt worden sei.

Dazu ist festzuhalten, dass die Selbstberechnung der Gesellschaftsteuer für den gegenständlichen Rechtsvorgang (Gründung der Bw.) am 29. September 2003 von NOTAR mit einem Betrag von 1 % der Gegenleistung von € 35.000,00 = € 350,00 zu ErfNr.xxx.xxx/2003 vorgenommen wurde. Am 17. November 2003 wurde der selbstberechnete Betrag dem Finanzamt mittels FinanzOnline bekannt gegeben.

Am 7. Jänner 2004 wurde das Protokoll über die ordentliche Hauptversammlung der X-GmbH vom 29. September 2003, das im Kopf den Vermerk enthält "Gesellschaftsteuer selbstberechnet am 29. September 2003 zu ****", beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien persönlich überreicht.

In der Folge hat das Finanzamt nachstehende Ermittlungen durchgeführt:

Mit Vorhalten vom 28. April 2004 sowie vom 29. Juli 2004 zu ErfNr.yyy.yyy/2003 ersuchte das Finanzamt die Bw. um Mitteilung, ob die beim abgespaltenen Vermögensteil LIEGENSCHAFT sichergestellten Kredite für Investitionen an der Liegenschaft verwendet worden seien und ersuchte um Vorlage der Zustimmung der Bank zum Schuldnerwechsel. Mit Schriftsatz vom am 31. August 2004 bestätigte die Bw, dass die Kreditbeträge für Investitionen an der Liegenschaft verwendet worden seien. Hinsichtlich der Zustimmung der Bank zum Schuldnerwechsel führte die Bw. nach mehrfacher Fristerstreckung mit Schriftsatz vom 31. Jänner 2005 aus, dass die Darlehen gemäß § 14 Abs. 2 Z. 1 SpaltungsG mit der Eintragung der Spaltung am 26. November 2003 auf die Bw. übergegangen seien. Nach dem Spaltungsplan seien dem abgespaltenen Vermögen insbesondere Kredite in Höhe von € 315.433,99 zuzurechnen gewesen.

Nach dem die Erledigung des Finanzamtes vom 14. Juli 2005 mangels ordnungsgemäßer Zustellung keine Wirksamkeit gegenüber der Bw. entfaltete und die dagegen von der Bw. eingebrachte Berufung vom Unabhängigen Finanzsenat mit Bescheid vom 28. Mai 2008 zu RV/1500-W/08 zurückgewiesen worden war, setzte das Finanzamt schließlich am 7. August 2008 die Gesellschaftsteuer zu ErfNr.xxx.xxx/2003 mit 1 % der Gegenleistung von € 1.184.566,01 = € 11.845,66 fest.

Dieser Bescheid mit der Überschrift "Festsetzung gemäß [§ 201 BAO](#)" enthält nach Darstellung der Berechnung folgende Begründung:

"Da der abgespaltene Vermögensteil "Liegenschaft" kein Vermögen gemäß [§ 32 Abs. 2 UmgrStG](#) darstellt, kommt keine Kapitalverkehrsteuerbefreiung zur Anwendung und unterliegt

der Erwerb der Gesellschaftsrechte vom Wert der Gegenleistung (Schätzwert Liegenschaft abzüglich Kredite) der Gesellschaftsteuer."

Dagegen richtet sich die nunmehr vorliegende Berufung.

Mit Vorhalt vom 13. Oktober 2010 teilte die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates dem Finanzamt mit, wie sich die gegenständliche Berufsangelegenheit für die Referentin zum damaligen Zeitpunkt darstellte. Die dazu vom Finanzamt abgegebene Stellungnahme wurde mit Vorhalt vom 13. Dezember 2010 der Bw. mit der Gelegenheit zur Stellungnahme übermittelt.

Mit Telefax vom 14. Jänner 2010 nahm die Bw. ihre Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und auf Entscheidung durch den gesamten Senat zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

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 Abgabefestsetzung 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, BAO3, §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 Bescheidebegründung darzulegen. Bei Wiederaufnahmsbescheiden ist die Nichtdarlegung der maßgeblichen Tatsachen oder Beweismittel in der Bescheidebegründung nicht im Berufungsverfahren sanierbar (vgl. zB VwGH 21.6.1994, 91/14/0165; 21.7.1998, 93/14/0187,00188). Nach Ritz, BAO3, §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 UFSL RV/0522-L/06 vom 17.08.2009 sowie UFSW RV/1570-W/07 vom 21.01.2010).

Nach Ansicht des Finanzamtes (siehe dazu die Stellungnahme vom 24. November 2010) ergebe sich aus dem vor Bescheiderlassung durchgeführten Ermittlungsverfahren (dieses

habe der Ermittlung der Gegenleistung gedient) sowie der Bescheidebegründung - auch wenn im Bescheid nicht expressis verbis angeführt - dennoch der Wiederaufnahmsgrund, sodass die Voraussetzungen für eine Bescheiderlassung gemäß [§ 201 Abs. 2 Z. 3 BAO](#) vorlägen.

Die Tatsache, dass vor Bescheiderlassung Ermittlungen über die Höhe der Gegenleistung durchgeführt wurden, ersetzt nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht die Nennung eines bestimmten Wiederaufnahmsgrundes im Bescheid. Dem Bescheid selber ist nicht zu entnehmen, dass dem Finanzamt neue Tatsachen oder neue Beweismittel bekannt geworden wären. In der Begründung wird nur ausgeführt, dass keine Kapitalverkehrsteuerbefreiung zur Anwendung komme, da der abgespaltene Vermögensteil "Liegenschaft" kein Vermögen gemäß [§ 32 Abs. 2 UmgrStG](#) darstelle und der Erwerb der Gesellschaftsrechte vom Wert der Gegenleistung (Schätzwert Liegenschaft abzüglich Kredite) der Gesellschaftsteuer unterliege.

Der angefochtene Bescheid ist daher aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben und tritt damit wieder die mit der Selbstberechnung zu ErfNr.xxx.xxx/2003 verbundenen Rechtswirkungen (= Gesellschaftsteuer in Höhe von € 350,00) ein.

Wien, am 14. Jänner 2011