



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der V-GmbH, Adr, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 23. Juni 2010 betreffend Gesellschaftsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Laut dem am 16. Juli 2007 erstellten Gesellschaftsvertrag errichten hiermit Herr KR und Frau MR eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung unter der Firma V-GmbH. Gegenstand des Unternehmens ist die Ausübung des Gewerbes der Versicherungsvermittlung in der Form Versicherungsmakler. Das zur Gänze bar einzubezahlende Stammkapital der Gesellschaft beträgt € 40.000 und wird von den beiden Gesellschaftern KR mit einer Stammeinlage von € 10.000 (25 %) und MR mit einer Stammeinlage von € 30.000 (75 %) übernommen.

Im Akt erliegen in Kopie 2 Erklärungen der Neugründung (Formular NeuFö 1) zum Betrieb "V-GmbH" wie folgt:

1. Dated mit 23. Juli 2007 und unterfertigt von Herrn KR. Als Kalendermonat der Neugründung ist der Juli 2007 angeführt. Unter Punkt 3. wird die Nichterhebung folgender Abgaben, Gebühren und Beiträge durch Ankreuzen der entsprechenden Rubrik beansprucht:
a) Stempelgebühren und Bundesverwaltungsabgaben, b) Gerichtsgebühren für die Eintragungen ins Firmenbuch. Die Nichterhebung der "Gesellschaftsteuer für den Erwerb von

Gesellschaftsrechten" wurde nicht angekreuzt. Laut Punkt 4. wird eine Vorlage an die Behörde Magistrat der Stadt Wr. Neustadt erfolgen.

2. Datiert mit 10. August 2007 und unterfertigt von Herrn KR, Kalendermonat der Neugründung ist der Juli 2007. Unter Punkt 3. ist die Rubrik Nichterhebung der "Gesellschaftsteuer für den Erwerb von Gesellschaftsrechten" angekreuzt und durchgestrichen und wird auch ansonsten keine der dortigen Befreiungen von Abgaben und Gebühren mangels Ankreuzens beansprucht. Auch unter Punkt 4. ist keine der genannten Behörden (Finanzamt, Landesgericht etc.) angekreuzt, bei welchen die Erklärung voraussichtlich zur Vorlage gelangen würde.

Vom Finanzamt wurde Einsicht genommen in das Firmenbuch, wonach Herr KR zu 25 % und Frau MR zu 75 % an der GmbH beteiligt sind. Geschäftsführer ist Herr KR. Die Eintragung der neu gegründeten V-GmbH (= Berufungswerberin, Bw) in das Firmenbuch erfolgte am 1. August 2007.

Das Finanzamt hat daraufhin der Bw mit Bescheid gemäß § 201 BAO vom 23. Juni 2010, StrNr, gemäß § 8 iVm § 2 Z 1 Kapitalverkehrsteuergesetz vom 16. Oktober 1934 (KVG), DRGBI 1, S 1058, idgF, für den Erwerb von Gesellschaftsrechten ausgehend von der Gegenleistung (Stammkapital) € 40.000 die 1%ige Gesellschaftsteuer im Betrag von € 400 vorgeschrieben. In der Begründung wird ausgeführt: Das Formular NeuFö 1 sei nicht vom Betriebsinhaber unterschrieben und sei erst am 10. August, sohin nach Eintragung der Gesellschaft im Firmenbuch, unterfertigt worden.

In der dagegen rechtzeitig erhobenen Berufung wird eingewendet:

1. Tatbestandsmerkmal des § 2 Abs. 1 KVG sei der "Erwerb". Bei der Neugründung einer Gesellschaft könne es jedoch zu keinem Ersterwerb kommen. Bei einer Neugründung fehle der Vorbesitzer, die Gesellschaft besitze keine eigenen Anteile, welche im Gründungsakt vom Gründer erworben würden. Es finde nur eine Änderung in der Vermögensart statt von "Bargeld" zum "Stammkapital".
2. Mit der Begründung der fehlenden Unterschrift des Betriebsinhabers am Formular NeuFö 1 könne das Anbringen nicht abgewiesen werden, da der unterfertigende Herr KR der Ehegatte der MR sei und er diese in allen geschäftlichen Angelegenheiten vertrete. Bei Vertretung durch amtsbekannte Familienmitglieder, welcher Umstand aus dem Gesellschaftsvertrag hervorgehe, könne die Abgabenbehörde von einer ausdrücklichen Vollmacht absehen bzw. hätte die Behebung dieses Mangels beauftragen müssen.
3. Aufgrund der konstitutiven Wirkung der Eintragung der GmbH ins Firmenbuch am 1. August 2007 habe die Gesellschaft erstmals im August 2007 nach außen in Erscheinung treten können, weshalb der Antrag nach NeuFöG, dieser unterfertigt am 10. August 2007, rechtzeitig

erfolgt wäre.

4. In dem steuerlichen Kostennachteil für Kapitalgesellschaften sei eine Ungleichmäßigkeit der Besteuerung und eine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes zu erblicken.

Insgesamt sei daher der Gesellschaftsteuerbescheid ersatzlos aufzuheben. Vorgelegt wurde eine mit 10. Feber 2007 datierte Vollmachtsurkunde, wonach MR dem Ehegatten KR Vollmacht erteile, sie in allen Angelegenheiten in Zusammenhang mit der Neugründung des Unternehmens V-GmbH vollinhaltlich zu vertreten.

Die Berufung wurde dem UFS direkt (ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung) zur Entscheidung vorgelegt.

Nachgereicht wurden nochmals die beiden bereits im Akt erliegenden Erklärungen NeuFö 1 in Kopie und wurde dazu im Schreiben vom 23. August 2010 ausgeführt, in der Erklärung vom 10. August 2007 sei das Kästchen "Gesellschaftsteuer für den Erwerb von Gesellschaftsrechten" durch Ankreuzen markiert worden, sodass ein Antrag auf Befreiung von der Gesellschaftsteuer vorliege.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Neugründung einer GmbH:

Gemäß § 2 Z 1 Kapitalverkehrsteuergesetz vom 16. Oktober 1934 (KVG), DRGBI 1, S 1058, idgF, unterliegt der Gesellschaftsteuer der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber.

Zu den Kapitalgesellschaften zählen nach § 4 Abs. 1 Z 2 KVG die Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

Der in § 2 Z 1 KVG geregelte Haupttatbestand unterwirft den Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber der Gesellschaftsteuer (sog. "Ersterwerb von Gesellschaftsrechten"). Steuergegenstand ist der Erwerb *neu geschaffener Gesellschaftsrechte* an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber. Dies liegt bei Neugründung einer Kapitalgesellschaft, Kapitalerhöhung, Ausgabe von Genussrechten und Partizipationsscheinen, Ersterwerb von Kommanditanteilen an einer GmbH & Co KG etc. vor.

Die auch als "Gründungssteuer" bezeichnete Gesellschaftsteuer will grundsätzlich jeden Ersterwerb von Gesellschaftsrechten erfassen. Ersterwerber ist derjenige, der ein neu geschaffenes Gesellschaftsrecht als erster für eigene Rechnung erwirbt.

Eine AG bzw. eine GmbH entsteht erst mit der Eintragung in das Firmenbuch. Die Gesellschafter erwerben die Gesellschaftsrechte an der AG bzw. an der GmbH daher erst zu

diesem Zeitpunkt und auch die Gesellschaftsteuerpflicht entsteht erst mit der Firmenbucheintragung der Kapitalgesellschaft (siehe zu vor: *Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker*, KVG-Kommentar, S. 46, Rz. 94 ff.).

Bei Gründung einer Kapitalgesellschaft umfasst die Steuerpflicht gem. § 2 Z 1 KVG das volle Nennkapital.

Anlässlich der Neugründung der V-GmbH ist daher nach Obigem die Gesellschaftsteuerschuld gemäß § 2 Z 1 KVG aufgrund des ersten Erwerbes der neu geschaffenen Gesellschaftsrechte durch die beiden Gesellschafter zweifelsfrei mit Eintragung der GmbH im Firmenbuch am 1. August 2007 entstanden.

Steuerschuldner ist gemäß § 9 Abs. 1 KVG die Kapitalgesellschaft (= Bw); die Steuer bemisst sich mit 1 % vom gesamten Nennkapital.

Entgegen dem Dafürhalten der Bw liegt nicht bloß eine Änderung der Vermögensart, von Bargeld in Stammkapital, vor, sondern vielmehr die Neuschaffung von bisher nicht vorhandenen Gesellschaftsrechten, an denen die beiden Gesellschafter/Ersterwerber anteilig partizipieren.

Die Vorschreibung dieser "Gründungssteuer" im angefochtenen Bescheid ist daher völlig zu Recht erfolgt.

2.) Verfassungsmäßigkeit:

Die Gesellschaftsteuer erfasst Vorgänge des Kapitalverkehrs (Verkehrssteuer) und dem Grunde nach den Transfer anonymen Kapitals. Das KVG erfasst nur die Kapitalbewegung, nicht aber das Vermögen oder den Nutzen respektive den Ertrag. Die Berechtigung zur Einhebung von Gesellschaftsteuer wird darauf gestützt, dass mit dem Eintreten bestimmter Umstände, nämlich der Bereicherung einer Kapitalgesellschaft im weiteren Sinne, ein Vorteil verbunden sei, der es dem Staat erlaubt, diese Vorgänge zu besteuern (*Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker*, aaO, S. 25, Rzn. 1.3. und 1.4.).

Wenn nun das Berufungsvorbringen auf verfassungsrechtliche Bedenken dahin gestützt wird, dass in dem steuerlichen Kostennachteil für Kapitalgesellschaften eine steuerliche Ungleichbehandlung bzw. Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes zu erblicken sei, so darf darauf hingewiesen werden, dass der UFS als Verwaltungsbehörde seine Entscheidungen ausschließlich in Anwendung der geltenden Gesetzeslage sowie der bezug habenden Judikatur zu treffen hat.

Die Beurteilung, ob allenfalls eine Verfassungswidrigkeit gegeben ist, fällt allein in die Kompetenz des Verfassungsgerichtshofes.

3.) Begünstigung nach NeuFöG:

Laut Vermerk hatte der Vertragsverfasser (Notar) zum Gesellschaftsvertrag eine Selbstbemessung der Gesellschaftsteuer mit Euro Null am 24. Juli 2007 vorgenommen. Zu diesem Zeitpunkt lag die "Erklärung der Neugründung" der Bw, Formular NeuFö 1, unterfertigt vom Gesellschafter KR am 23. Juli 2007, vor. Auf diesem Formular sind unter Punkt 3. *"Ich beanspruche, dass die folgenden Abgaben, Gebühren und Beiträge für die unmittelbar durch die Gründung veranlassten Vorgänge nicht erhoben werden"* angekreuzt: "Stempelgebühren und Bundesverwaltungsabgaben" sowie "Gerichtsgebühren für die Eintragungen in das Firmenbuch". Unter Punkt 4. *"Diese Erklärung wird (voraussichtlich) bei folgenden Behörden vorgelegt werden"* ist eingetragen und angekreuzt: "Magistrat der Stadt Wr. Neustadt".

Nachträglich übermittelt wurde selbiges Formular, nunmehr unterfertigt von KR am 10. August 2007, worin unter Punkt 3. die "Gesellschaftsteuer für den Erwerb von Gesellschaftsrechten" angekreuzt und wiederum durchgestrichen wurde und unter Punkt 4. keine der dort aufgelisteten Behörden (Finanzamt, Landesgericht, Magistrat etc.) angekreuzt wurde.

Das Finanzamt hat mit dem angefochtenen Bescheid die Gesellschaftsteuer gemäß § 201 BAO festgesetzt, weil sich im Sinne dieser Bestimmung die bekannt gegebene Selbstberechnung aus folgenden Gründen als nicht richtig erwiesen habe: Das Formular NeuFö 1 sei nicht vom Betriebsinhaber unterschrieben und sei außerdem erst am 10. August 2007, sohin verspätet nach Eintragung der GmbH im Firmenbuch, unterfertigt worden.

Die bezug habenden Bestimmungen des Neugründungs-Förderungsgesetzes (NeuFöG), BGBl I 1999/106 idgF, lauten:

"§ 1. Zur Förderung der Neugründung von Betrieben werden nach Maßgabe der §§ 2 bis 6 nicht erhoben: ...

5. Gesellschaftsteuer für den Erwerb von Gesellschaftsrechten unmittelbar im Zusammenhang mit der Neugründung der Gesellschaft durch den ersten Erwerber; ...

§ 4. Die Wirkungen nach § 1 treten unter den Voraussetzungen der Abs. 1 bis 4 ein.

(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."

Laut § 2 Abs. 2 der Verordnung BGBl II 1999/278 idF BGBl II 1008/288 betr. die Förderung der Neugründung ist Betriebsinhaber die die Betriebsführung beherrschende natürliche oder juristische Person. Betriebsinhaber des § 2 Z 2 NeuFöG sind ungeachtet allfälliger gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmungen ua.: die Gesellschafter von Kapitalgesellschaften, wenn sie entweder zu mindestens 50 % am Vermögen der Gesellschaft beteiligt sind oder wenn sie zu mehr als 25 % am Vermögen der Gesellschaft beteiligt und zusätzlich zur Geschäftsführung befugt sind.

Nach der geltenden Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist die Erklärung der Neugründung nach § 4 NeuFöG formgebunden. Es ist ein bestimmter amtlicher Vordruck zu verwenden und eine Bestätigung der Berufsvertretung einzuholen. Die Vorlage dieses formgebundenen Antrages ist die *materielle* Voraussetzung für die Begünstigung (siehe VwGH 26.4.2001, 2000/16/0314; VwGH 24.4.2002, 99/16/0398; VwGH 26.6.2003, 2000/16/0362; VwGH 18.9.2003, 2000/16/0763). In seinem Erkenntnis vom 4.12.2003, 2003/16/0472, führt der VwGH u. a. aus, das NeuFöG lasse in seiner Gesamtheit erkennen, dass die begünstigenden Wirkungen dieses Gesetzes nur bei Erfüllung bestimmter formeller Voraussetzungen – vgl. etwa die Vorlage eines Vordrucks als materiellrechtliches Tatbestandsmerkmal (§ 4 NeuFöG) – eintreten.

Die ordnungsgemäß und iSd § 4 Abs. 1 NeuFöG *vollständig* ausgefüllte Erklärung ist damit materielle Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Begünstigung.

Im Gegenstandsfalle stellt sich die Sachlage nunmehr – abgesehen von der Frage der Rechtzeitigkeit der Vorlage der Formulare NeuFö 1 im Vorhinein, spätestens mit Entstehen des Abgabeananspruches – so dar, dass in beiden Vordrucken die im Berufungsverfahren begehrte Befreiung von der Gesellschaftsteuer nicht angekreuzt, das heißt nicht ordnungsgemäß erklärt und damit überhaupt nicht beansprucht wurde. Des Weiteren mangelt es durch Nicht-Ankreuzen bzw. Nicht-Anführung der diesbezüglich betreffenden Abgabenbehörde (Finanzamt) an der ordnungsgemäßen Erklärung jener Behörde, bei der die Erklärung der Neugründung zur Vorlage gebracht werden sollte. Zudem ist die Erklärung der Neugründung vom Betriebsinhaber, das ist gegenständlich die zu 75 % beteiligte Gesellschafterin MR, vorzulegen. Beide Formulare NeuFö 1 sind dagegen vom Gesellschafter KR, der zwar Geschäftsführer der GmbH, jedoch nicht mit mehr als 25 % an der GmbH beteiligt ist, offenkundig in eigenem Namen, jedenfalls ohne jeglichen Hinweis auf eine diesbezügliche Vertretung der Betriebsinhaberin ("i. V.") unterfertigt. Daran ändert auch nichts die nachträglich beigebrachte Vollmachtsurkunde, worin die Betriebsinhaberin dem Ehegatten umfassende Vollmacht erteilt.

Fehlt es daher aufgrund all dieser Umstände an der als materiell-rechtliche Voraussetzung zu qualifizierenden Vorlage eines ordnungsgemäß und *vollständig* ausgefüllten Vordruckes NeuFö 1 durch den *Betriebsinhaber*, dann war die Gewährung der Begünstigung nach NeuFöG hinsichtlich der Gesellschaftsteuer zu Recht versagt worden.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage konnte daher der Berufung insgesamt kein Erfolg beschieden sei und war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 9. Oktober 2012