



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Leitner & Leitner Steuerberatung GmbH, 4040 Linz, Ottensheimerstraße 30, 32 und 36, vom 7. März 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 4. Mai 2005 betreffend Gesellschaftsteuer (ErfNr.: 322.868/2004) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die CIG (FN xxxg) (in der Folge kurz: Bw.) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 20. Juli 2004 gegründet und am 30. Juli 2004 ins Firmenbuch eingetragen.

Der Vertrag über die Errichtung einer stillen Gesellschaft zwischen der Fa. CIG und Herrn Andreas E., geboren am 14. November 1975, Adr.1 wurde am 20. September 2004 abgeschlossen. Mit diesem Vertrag beteiligte sich die Herr Andreas E. mit einer Einlage von 77.200,00 € als stiller Gesellschafter an dem Unternehmen der Bw..

Der Vertrag über die Errichtung einer stillen Gesellschaft zwischen der Fa. CIG und der Fa. OU. Beteiligungs Gesellschaft m.b.H. wurde 22. September 2004 abgeschlossen. Mit diesem Vertrag beteiligte sich die Fa. OU. Beteiligungs Gesellschaft m.b.H. mit einer Einlage von 475.000,00 € als echter stiller Gesellschafter an dem Unternehmen der Bw..

Dem Finanzamt wurde als Beilage zum Anbringen vom 30. September 2004 eine Kopie der Erklärung der Neugründung gemäß § 4 NeuFöG vorgelegt.

Als Beilagen zum Anbringen vom 3. November 2004 übermittelte die Bw. die Gesellschaftsteuererklärungen gemäß § 10 Abs. 1 des Kapitalverkehrsteuergesetzes sowie je eine Kopie der dazugehörigen Treuhandverträge T. GmbH und Johann M..

Mit dem angefochtenen Bescheid setzte das Finanzamt aufgrund des Vertrages über die Errichtung einer stillen Gesellschaft sowie auf Grund der Beteiligung von Herrn Andreas E. und der Fa. OU. Beteiligungs Gesellschaft m.b.H. als echter stiller Gesellschafter die Gesellschaftsteuer mit 5.522,00 € fest. Als Bemessungsgrundlage wurde der Wert der Gegenleistung gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 lit. a KVG in Verbindung mit § 2 Z 1 KVG in Höhe von 522.200,00 € herangezogen. Zur Begründung führte das Finanzamt aus, dass die Befreiung gemäß NEUFÖG nicht gewährt werden könne, da laut Handelsgesetzbuch keine neue Gesellschaft entstehe. Die Einlagen der stillen Gesellschafter gingen im Vermögen des Unternehmens unter.

In der gegenständlichen Berufung wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass die Gründung der Bw. zweifelsohne eine Neugründung einer iSd. NEUFÖG begünstigten Kapitalgesellschaft darstelle. Die seitens der stillen Gesellschafter zu leistenden Einlagen stünden im unmittelbaren Zusammenhang mit dieser Neugründung. Bereits in der Vorgründungsphase sei eine verbindliche Zusage der beiden stillen Gesellschafter über die Leistung ihrer Einlagen erfolgt. Diese Zusagen hätten die Voraussetzung gebildet, um die Gründung der Bw. überhaupt in die Wege zu leiten. Auch sei die Einzahlung der stillen Einlagen in nahem zeitlichen Zusammenhang mit der Errichtung der Bw. erfolgt. Daher sei die gesamte Kapitalausstattung der Bw. als einheitlicher Vorgang anzusehen. Ebenso sei das Tatbestandsmerkmal des Erwerbs von Gesellschaftsrechten an der neu gegründeten Bw. im Sinne des § 1 Z 5 NEUFÖG erfüllt. Nicht maßgebend dafür sei nämlich, wie die stille Beteiligung aus handelsrechtlicher Sicht einzustufen ist und ob die Vermögenseinlage des stillen Gesellschafters ins Unternehmensvermögen der Bw. übergeht.

In weiterer Folge wurden auf Grund eines Vorhaltes des Finanzamtes die Einzahlungsdaten der Einlagen bekannt gegeben. Herr E. hätte seine Einlage in Höhe von 77.200,00 € am 4. Oktober 2004 geleistet, die Einlage der Fa. OU. Beteiligungs Gesellschaft m.b.H. in Höhe von 475.000,00 € sei am 14. Dezember 2004 einbezahlt worden. Auf das Vorliegen einer verbindlichen Zusage vor Errichtung der Gesellschaft wurde erneut hingewiesen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 27. Juli 2005 wurde die gegenständliche Berufung als unbegründet abgewiesen. Das Finanzamt führte zur Begründung im Wesentlichen aus, dass

es sich bei den Einlagen der stillen Gesellschafter um keine Gründungseinlagen handle. Nach den erläuternden Bemerkungen und der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes seien nur Gründungseinlagen nach § 1 Z 5 NEUFÖG begünstigt.

Im Vorlageantrag wurde die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt und ergänzend vorgebracht:

*„Gem § 2 Z 1 KVG unterliegt der Gesellschaftsteuer der **Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft** durch den ersten Erwerber. Als **Gesellschaftsrechte** gelten gem § 5 Abs 1 Z 3 KVG unter anderem Forderungen, die eine Beteiligung am Gewinn oder Liquidationserlös der Gesellschaft gewähren. Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung sind durch den Wortlaut der Ziffer 3 **auch stille Beteiligungen** jeder Art an Kapitalgesellschaften erfasst (vgl Dorazil, KVG, § 5 Tz 4.4). Eine **Ausnahme von diesem Grundsatz** ist in § 1 Z 5 NeuFöG normiert. Die Bestimmung befreit zur Förderung der Neugründung von Betrieben den **„Erwerb von Gesellschaftsrechten unmittelbar im Zusammenhang mit der Neugründung der Gesellschaft durch den ersten Erwerber“** von der Gesellschaftsteuer. Entscheidend für die Anwendbarkeit der Befreiung des § 1 Z 5 NeuFöG ist somit das Vorliegen der „Neugründung einer Gesellschaft“ sowie der „Erwerb von Gesellschaftsrechten in unmittelbarem Zusammenhang mit dieser Neugründung“. Das NeuFöG enthält dazu keine näheren Definitionen. Insbesondere ist § 1 Abs 2 der Verordnung zum NeuFöG auf § 1 Z 5 NeuFöG nicht anwendbar.*

*Da sich die Befreiung des § 1 Z 5 NeuFöG ausschließlich auf die Gesellschaftsteuer bezieht, kann unter „Neugründung der Gesellschaft“ wohl nur die **Gründung einer Kapitalgesellschaft** iSd KVG zu verstehen sein. Auf Grund der **wortgleichen Textierung von § 2 Z 1 KVG und § 1 Z 5 NeuFöG** ist es ferner legitim, die im KVG enthaltene Definition betreffend den Erwerb von Gesellschaftsrechten für die Auslegung des im NeuFöG verwendeten gleich lautenden Begriffes heranzuziehen. Dies umso mehr, als durch § 1 Z 5 NeuFöG gerade eine Befreiung von eben dieser Gesellschaftsteuer herbeigeführt werden soll. § 5 Abs 1 Z 3 KVG bestimmt dazu, dass Forderungen, die eine Beteiligung am Gewinn oder Liquidationserlös der Gesellschaft gewähren, als Gesellschaftsrechte an der Kapitalgesellschaft gelten und damit eine Gesellschaftsteuerpflicht von Einlagen stiller Gesellschafter in Kapitalgesellschaften auslösen.*

*Zweifelsohne stellt die **Gründung der CIG** die Neugründung einer im Sinne des NeuFöG **begünstigten Kapitalgesellschaft** dar. Die seitens der stillen Gesellschafter OU und Andreas E. zu leistenden **Einlagen** stehen **in unmittelbarem Zusammenhang mit dieser Neugründung**. Bereits in der Vorgründungsphase der CIG erfolgte eine verbindliche Zusage der beiden stillen Gesellschafter über die Leistung ihrer Einlagen. Diese Zusagen bildeten die Voraussetzung, um die Gründung der CIG überhaupt in die Wege leiten zu können. Auch erfolgte die Einzahlung der stillen Einlagen in nahem zeitlichen Zusammenhang mit der Errichtung der CIG. Daher ist die gesamte Kapitalausstattung der CIG als einheitlicher Vorgang anzusehen.*

*Ebenso ist das Tatbestandsmerkmal des **Erwerbs von Gesellschaftsrechten an der neu gegründeten CIG** im Sinne des § 1 Z 5 NeuFöG erfüllt. **Nicht maßgebend** dafür ist nämlich, wie die **stille Beteiligung aus handelsrechtlicher Sicht einzustufen** ist und ob die Vermögenseinlage des stillen Gesellschafters ins Unternehmensvermögen der CIG übergeht. Insbesondere stellt das NeuFöG auch nicht darauf ab, inwieweit dem stillen Gesellschafter sozietäre Mitverwaltungsrechte am Handelsgewerbe, das der andere betreibt, eingeräumt werden. Entscheidend für die Anwendbarkeit des § 1 Z 5 NeuFöG ist einzig, dass ein **Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer neu gegründeten Gesellschaft** erfolgt. Als **Gesellschaftsrechte** gem § 5 KVG gelten aber eben gerade **auch Einlagen stiller***

Gesellschafter. Auf Grund der inhaltlich **identen Textierung** der betreffenden Bestimmung im KVG sowie im NeuFöG ist nicht ersichtlich, weshalb stille Beteiligungen zwar der Gesellschaftsteuerpflicht nach KVG unterliegen, von der Befreiung des § 1 Z 5 NeuFöG aber ausgeschlossen sein sollten, obgleich auch hier auf den Erwerb von Gesellschaftsrechten abgestellt wird. Insbesondere kann eine derartige Auslegung, die ausschließlich auf die Qualifikation der stillen Gesellschaft nach HGB abstellt, der vorliegenden Judikatur des VwGH sowie den zum NeuFöG ergangenen Erlässen des BMF nicht entnommen werden.

Wenn in der Begründung der Berufungsvorentscheidung ausgeführt wird, dass eine Befreiung von der Gesellschaftsteuer nach § 1 Z 5 NeuFöG nur für solche Vorgänge besteht, die unmittelbar im Zusammenhang mit der Neugründung der GmbH erfolgt sind und es **nicht ausreicht**, wenn „der Erwerb von Gesellschaftsrechten im Sinne des KVG bloß **im unmittelbaren Zusammenhang mit der Gründung der stillen Gesellschaft** steht,“ ist dies uE deshalb **nicht zutreffend**, als die Anwendbarkeit der Befreiung nach § 1 Z 5 leg cit nicht bereits dadurch ausgeschlossen wird, dass anlässlich der von den stillen Gesellschaftern Andreas E. und OU in die CIG zu leistenden Einlagen **gleichzeitig** auch **zwei neue stille Gesellschaften gegründet** wurden. Die Einlagen der beiden stillen Gesellschafter stellen nämlich **zugleich Gründungseinlagen in die CIG** gem § 2 Z 1 KVG dar. Ein unmittelbarer Zusammenhang der erworbenen Gesellschaftsrechte nach § 5 KVG mit der Neugründung der CIG ist somit zu bejahen.

Im vorliegenden Fall ist daher die durch das NeuFöG eingeräumte Befreiung von der Gesellschaftsteuer auch **auf die Gründungseinlagen der beiden stillen Gesellschafter**, nämlich der OU sowie Herrn Andreas E., **zu erstrecken**.“

Die Berufung wurde am 26. September 2005 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Im Vorhalt vom 6. März 2008 machte der Unabhängigen Finanzsenat die Bw. darauf aufmerksam, dass nach der Aktenlage lediglich eine Kopie einer Erklärung der Neugründung (NeuFö 1) vorgelegt wurde. Von der Vorlage eines ordnungsgemäß ausgefüllten amtlichen Vordruck iSd. § 4 NeuFöG könne nicht ausgegangen werden, da die Kopie weder das Original der Unterschrift des Betriebsinhabers noch das Original der Bestätigung iSd. § 4 Abs. 3 NeuFöG enthält.

Im Übrigen liege nach der Aktenlage der ordnungsgemäß ausgefüllten amtliche Vordruck iSd. § 4 NeuFöG nicht schon im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld vor. Die Gesellschaftsteuer entstehe bei Verwirklichung des entsprechenden Steuertatbestandes (Generalklausel des § 4 Abs. 1 BAO). Demnach entstand nach § 2 Z 1 KVG die Gesellschaftsteuerpflicht mit dem Abschluss der Verträge über die Errichtung einer stillen Gesellschaft am 20. September 2004. Die Kopie des amtlichen Vordrucks NeuFö 1 sei jedoch erst als Beilage des Schreibens vom 30. September 2004, im Oktober 2004 dem Finanzamt vorgelegt worden. Demnach läge nach der Aktenlage ein vollständig ausgefüllter amtlicher Vordruck NeuFö 1 im Zeitpunkt der Entstehung der Gesellschaftsteuerpflicht (20. September 2004) beim zuständigen Finanzamt (noch) nicht vor.

Auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. Jänner 2003, 2002/16/0188 wurde ebenfalls verwiesen.

In der Stellungnahme vom 4. April 2008 brachte die Bw. vor

„1.	<p>Die Wirkungen des NeuFöG treten gem § 4 Abs 1 NeuFöG dann ein, wenn der Betriebsinhaber bei den in Betracht kommenden Behörden einen amtlichen Vordruck vorliegt, in dem die Neugründung erklärt wird. Die Erklärung der Neugründung wurde am 16. Juli 2004 vom Betriebsinhaber ausgestellt und durch die Wirtschaftskammer OÖ bestätigt. Eine Abschrift des Formulars wurde mit Schreiben vom 30. September 2004 dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Linz vorgelegt. (Das Original der Erklärung wurde mit heutiger Post beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern eingereicht). Der Vordruck enthält die in § 4 Abs 1 bis 3 NeuFöG geforderten Angaben. Eine Vorlage des Formulars bereits im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld kann weder aus Gesetz noch aus den zum NeuFöG erlassenen Verordnungen oder der Rechtsprechung (auch uE nicht aus dem von Ihnen angeführten VwGH-Erkenntnis vom 4.12.2003, 2003/16/0472) abgeleitet werden. Im Übrigen ist die nachträgliche Vorlage des NeuFöG-Formulars als rückwirkendes Ereignis gem § 295 a BAO anzusehen (vgl UFS 23.5.2006, RV/0701-L/05). Fakt ist, dass die Erklärung mit Datum vom 16. Juli 2004 vom Betriebsinhaber ausgestellt und mit diesem Datum von der Wirtschaftskammer bestätigt wurde. Darüber hinaus besteht kein Zweifel am Vorliegen der Neugründung eines Betriebes. Die Verhältnisse im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld erfüllen die in §§1 ff NeuFöG geforderten Kriterien.</p>
2.	<p>Die Verträge über die Errichtung der Stillen Gesellschaften wurden am 22.9.2004 (OU) und am 20.9.2004 (Andreas E.) abgeschlossen. Die Einzahlung des Kapitals erfolgte am 4.10.2004 (Andreas E.) und am 13.12.2004 (OU). Der Vertrag über die Errichtung der Stillen Gesellschaft mit der OU wurde mit der aufschiebenden Rechtswirksamkeit versehen, dass die in § 13 des Vertrages geforderten Nachweise vorgelegt werden. Die Einlage iHv EUR 475.000,00 wurde erst nach Erfüllung der letzten Bedingung am 10.12.2004 zugezählt, der Vertrag erlangte daher erst mit diesem Datum Rechtswirksamkeit. Folglich ist der Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld hinsichtlich des Vertrages OU am 10.12.2004 festzusetzen. Die Erklärung über die Neugründung wurde daher dem Finanzamt rechtzeitig vorgelegt. Die materiellrechtlichen Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Befreiung sind hinsichtlich der Gesellschaftsrechte OU jedenfalls gegeben.</p>
3.	<p>Die Erklärung der Neugründung wurde im Zuge der Errichtung der Stillen Gesellschaften dem zur Selbstberechnung befugten Rechtsanwalt vorgelegt. Der Geschäftsführer ist zunächst davon ausgegangen, dass die Gesellschaftsteuer im Rahmen der Selbstberechnung durch den Anwalt erfasst und die erforderlichen Erklärungspflichten gem § 10 Abs 1 iVm § 10a KVG elektronisch übermittelt werden. Bei der Errichtung des GmbH-Gesellschaftsvertrages wurde die Selbstberechnung am 28.7.2004 durch den Notar unter Erf.Nr. 55-217-380/2004 mit Bekanntgabe der Steuerbefreiung nach NeuFöG an das Finanzamt elektronisch übermittelt. Die Forderung, dass der Betriebsinhaber die Erklärung im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld zeitgleich dem zur Selbstberechnung befugten Vertreter und der zuständigen Behörde vorlegen muss, ist faktisch nicht durchführbar und wird in der Praxis von den Finanzämtern auch nicht so gehandhabt.</p>
4.	<p>Hinsichtlich des von Ihnen angesprochenen VwGH-Erkenntnisses vom 23. Jänner 2003, 2002/16/0188 möchten wir auf einige wesentliche Unterschiede beim</p>

vorliegenden Sachverhalt hinweisen. Zwar hat der VwGH, wie von Ihnen angemerkt, ausgesprochen, dass der Steuertatbestand der Gesellschaftsteuer an eine formalrechtliche Gestaltung anknüpft und daher einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht zugänglich sei. Die zeitliche Nähe der Vorgänge sei daher nicht maßgeblich.

Allerdings geht der VwGH im angesprochenen Erkenntnis des Weiteren auch auf den kausalen Zusammenhang des Kapitalerhöhungsbeschlusses mit der vorher erfolgten Gesellschaftsgründung ein. Er betont ausdrücklich, dass der Unternehmensgegenstand bei der Gesellschaftsgründung „völlig anders geartet“ als nach den mit demselben Beschluss vorgenommenen Änderungen gewesen und kein kausaler Zusammenhang zwischen den Verträgen erkennbar sei.

Gerade darin aber besteht der **wesentliche Unterschied im vorliegenden Fall**: Mit der Kapitalzuführung bei COIL war keine Änderung des Gesellschaftsvertrages wie zB eine Änderung des Unternehmensgegenstandes, der Firma oä verbunden. Die Gründung der Gesellschaft wurde von Beginn an mit einer bestimmten Kapitalausstattung konzipiert, welche dann auch plangemäß umgesetzt wurde. Dass dieses Gründungskapital nicht zur Gänze in Form von Stammkapital, sondern zum Teil in Form von Stillen Einlagen aufgebracht wurde kann der Befreiungsbestimmung des § 1 Z 5 NeuFöG nicht entgegenstehen. Denn bei der Gründung der COIL kann im Gegensatz zum VwGH-Erkenntnis sehr wohl ein kausaler Zusammenhang zwischen dem Notariatsakt vom 20. Juli 2004 und den nachfolgenden Verträgen über die Errichtung einer Stillen Gesellschaft abgeleitet werden, da ohne die Kapitalzuführung (und die diesbezügliche vorhergehende verbindliche Zusage) durch die Stillen Gesellschafter die gesamte Neugründung gescheitert wäre. Daraus ist abzuleiten, dass es für die Befreiung von der Gesellschaftsteuer bei der Neugründung nach § 1 Z 5 NeuFöG nicht maßgeblich sein kann, in welcher konkreten Form das Gesellschaftskapital aufgebracht wird, wenn ein **enger kausaler Zusammenhang** nachgewiesen wird, auch wenn zwischen den einzelnen Verträgen eine (unmaßgebliche) zeitliche Distanz liegt.“

Einem Anbringen vom 4. April 2008 an das Finanzamt legte die Bw. das Original der ordnungsgemäß ausgefüllten Erklärung der Neugründung NeuFö 1 bei. Das Finanzamt leitete diesen amtlichen Vordruck am 10. April 2008 an den Unabhängigen Finanzsenat weiter.

Mit dem per Telefax eingebrachten Anbringen vom 11. April 2008 teilte die Bw. mit, dass sie auf die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung verzichtet.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 4 des Bundesgesetz, mit dem die Neugründung von Betrieben und die Übertragung von Klein- und Mittelbetrieben gefördert wird (Neugründungs-Förderungsgesetz – NEUFÖG) in der hier anzuwendenden Fassung des BGBl. I 2002/111 lautet:

„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.

(2) Die Wirkungen nach § 1 Z 7 treten nur dann ein, wenn der Betriebsinhaber ein amtliches Formular im Sinne des Abs. 1 erstellt.

(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. Der Bundesminister für Finanzen ist ermächtigt, das Verfahren der Bestätigung sowie die Voraussetzungen, unter denen in Bagatellfällen ein solches Verfahren unterbleiben kann, mit Verordnung festzulegen.

(4) Konnten die Wirkungen des § 1 zunächst nur deshalb nicht eintreten, weil der amtliche Vordruck zur Erklärung der Neugründung noch nicht aufgelegt war, so treten bei nachträglicher Vorlage (Abs. 1) oder bei Ausstellung (Abs. 2) des amtlichen Vordrucks die Wirkungen des § 1 nachträglich (rückwirkend) ein. Abgaben und Gebühren im Sinne des § 1 Z 1 bis 6 sind in einem solchen Fall zu erstatten.“

§ 4 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen und des Bundesministers für Justiz zum NeuFöG (BGBl II 2002/483) lautet:

„Erklärung der Übertragung

§ 4. (1) Ab 1. Jänner 2004 treten die Wirkungen des § 1 Z 1 und Z 3 bis 5 sowie des § 5a Abs. 2 Z 2 NEUFÖG von vornherein ein, sofern der neue Betriebsinhaber bei den in Betracht kommenden Behörden den amtlichen Vordruck über die Erklärung der Übertragung (NeuFö 3) vorlegt.

(2) Vor dem 1. September 2002 treten die Wirkungen des § 1 Z 1 und Z 3 bis 5 sowie des § 5a Abs. 2 Z 2 NEUFÖG nachträglich (rückwirkend) ein. Die Abgaben und Gebühren sind in diesen Fällen bei nachträglicher Vorlage des amtlichen Vordrucks (NeuFö 4) zu erstatten (zurückzuzahlen).

(3) Von 1. September 2002 bis 31. Dezember 2003 treten die Wirkungen des § 1 Z 1 und Z 3 bis 5 sowie des § 5a Abs. 2 Z 2 NEUFÖG wahlweise von vornherein (Abs. 1) oder nachträglich (Abs. 2) ein.

(4) Auf dem amtlichen Vordruck muss bestätigt sein, dass die Erklärung der Übertragung unter Inanspruchnahme der Beratung jener gesetzlichen Berufsvertretung, der der neue Betriebsinhaber zuzurechnen ist, erstellt worden ist. Betrifft die Übertragung ein freies Gewerbe, so hat die zuständige gesetzliche Berufsvertretung auch zu bestätigen, dass der neue Betriebsinhaber über grundlegende unternehmerische Kenntnisse verfügt. Kann der neue Betriebsinhaber keiner gesetzlichen Berufsvertretung zugerechnet werden, ist eine Beratung durch die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft in Anspruch zu nehmen.

(5) Die Bestätigung über die Beratung durch die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft kann entfallen, wenn ausschließlich die Wirkungen des § 1 Z 1 NEUFÖG eintreten.“

Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH 4. 12. 2003, 2003/16/0472) vertritt die Auffassung, das NEUFÖG lasse selbst 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. Weiters vertritt er, dass für die Zuerkennung einer abgabenrechtlichen Begünstigung die Verhältnisse im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld maßgeblich sind.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist die Erklärung der Neugründung nach § 4 NEUFÖG formgebunden. Es ist ein bestimmter amtlicher Vordruck zu verwenden und überdies eine Bestätigung einzuholen. Die Vorlage dieses formgebundenen Antrages ist die materielle Voraussetzung für die Begünstigung (siehe VwGH 26.4.2001, 2000/16/0314; vom 24.4.2002, 99/16/0398; vom 26.6.2003, 2000/16/0326). Im 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 (gegebenenfalls inklusive Bestätigung der Beratung) ist damit materielle Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Begünstigung. Im gegenständlichen Fall hat die Bw. erst im Berufungsverfahren den vollständig ausgefüllten amtlichen Vordruck NeuFö 1 dem Finanzamt vorgelegt. Nach der bisherigen Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates (vgl. UFS 2. 12. 2005, GZ RV/0240-I/05) könnte eben aus dem Grund, dass für die Inanspruchnahme der Begünstigungen die ordnungsgemäße und vollständige Vorlage der Erklärung NeuFö 1 eine materielle Voraussetzung darstellt, selbst durch spätere Nachreichung einer Erklärung, ein solcher Mangel nicht mehr saniert werden. Der Umstand, dass eine Kopie des Formulars NeuFö 1 bereits als Beilage zum Anbringen vom 30. September 2004 dem vorgelegt wurde ändert nichts daran, das dieser amtliche Vordruck nicht rechtzeitig eingebracht wurde. Einerseits ist die Gesellschaftsteuerpflicht nach § 2 Z 1 KVG mit dem Abschluss der Verträge über die Errichtung einer stillen Gesellschaft am 20. September 2004 bzw. 22. September 2004 vor Vorlage dieser Ablichtung am 30. September 2004 entstanden, andererseits ersetzt die Vorlage einer Ablichtung eines im Gesetz zwingen vorgesehenen amtlichen Vordruck nicht den amtlichen Vordruck. Die Wirkungen des NEUFÖG können nur eintreten, wenn das vollständig und ordnungsgemäß ausgefüllte Original des amtlichen Vordrucks NeuFö 1 zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld dem Finanzamt vorgelegt wird. Dieses Original ist jedoch erst am 7. April 2008, also Jahre nach Entstehung der Steuerschuld beim Finanzamt eingelangt. Schon aus diesem Grunde konnten die begünstigenden Rechtswirkungen des NEUFÖG nicht eintreten.

Die mit dem Abgabenänderungsgesetz 2003, BGBl I 2003/124 eingeführte Bestimmung des § 295a der Bundesabgabenordnung (BAO) wonach ein Bescheid auf Antrag oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden kann, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat, ist für den gegenständlichen Fall nicht anwendbar. Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. März 2007, 2006/16/0098 dient § 295a BAO nicht der Korrektur von fehlenden formalen Tatbestandselementen.

Eine Auseinandersetzung mit den übrigen Voraussetzungen für den Eintritt der begünstigenden Wirkungen des NEUFÖG erübrigt sich, wenn schon eine zwingende materiellrechtliche Voraussetzung nicht gegeben ist.

Zur Information wird jedoch auf die Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates vom 2. 4. 2004, GZ RV/3572-W/02 hingewiesen, wonach unter "Neugründung der Gesellschaft" iSd § 1 Z. 5 NEUFÖG die Neugründung der Kapitalgesellschaft iSd KVG und nicht die Neugründung einer atypisch stillen Gesellschaft zu verstehen ist. Von der Gesellschaftsteuer befreit ist daher nur der erste Erwerb von Gesellschaftsrechten, der unmittelbar im Zusammenhang mit der Neugründung der Kapitalgesellschaft steht. Für die Befreiung reicht weder ein unmittelbarer Zusammenhang mit der Gründung einer atypisch stillen Gesellschaft, noch ein mittelbarer, wirtschaftlicher Zusammenhang mit der Gründung der Kapitalgesellschaft. Eine Ausweitung der Gesellschaftsteuerbefreiung für den Erwerb von Gesellschaftsrechten unmittelbar im Zusammenhang mit der Neugründung der Gesellschaft durch den ersten Erwerber nach § 1 Z 5 NEUFÖG ist auf Rechtsvorgänge, welche nicht mit der Neugründung der Gesellschaft unmittelbar in Zusammenhang stehen, wie zB Kapitalerhöhungen, nicht möglich, selbst wenn es sich dabei um einen ersten Erwerb im Sinne des § 2 Z 1 KVG handelt (siehe auch VfGH 11.6.2002, B 858/01 und VwGH 23.1.2003, 2002/16/0188).

Linz, am 22. April 2008