



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BW, ADR, vertreten durch Burger & Gruber Wirtschaftsprüfungsges.m.b.H., 1040 Wien, Brucknerstr. 8, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 25. Jänner 2007 betreffend Gesellschaftsteuer zu ErfNr.111.111/2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

1. Gründung der Berufungswerberin

Mit Erklärung über die Errichtung vom 10. März 2006 wurde die BW (die nunmehrige Berufungswerberin, kurz Bw.) von der *Privatstiftung (kurz Privatstiftung) als Alleingesellschafterin mit einem Stammkapital von € 3.452.900,00, das durch eine Bareinlage aufzubringen war, gegründet.

2. Selbstberechnung der Gesellschaftsteuer für die Gründung

Die Gesellschaftsteuer für den ersten Erwerb von Gesellschaftsrechten an der Bw. wurde vom Vertragserrichter am 14. März 2006 über FinanzOnline zu ErfNr.111.111/2006 mit € 34.529,00 (1 % des Wertes der Gegenleistung von € 3.452.900,00) selbstberechnet.

3. Verfahren beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien

3.1. Antrag gemäß § 10a Abs. 7 KVG

Am 22. Dezember 2006 brachte die Bw. beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien einen Antrag auf Erstattung der Gesellschaftsteuer gemäß § 10a Abs. 7 KVG ein. Dies mit der Begründung, dass die Bw. im Wege einer Bargründung mit einem Nominalkapital von € 3.452.900,00 errichtet worden sei. Durch Beschluss der Gesellschafter sei der Bw. von der Privatstiftung ein Barzuschuss von € 6.547.100,00 zugesagt und auch geleistet worden. In der Folge habe die Bw. von der Gründerin und Muttergesellschaft, der Privatstiftung, Anteile an der X Beteiligungs- und Management GmbH (kurz X GmbH oder X.) erworben. Entsprechend der aktuellen Judikatur (OGH Ob 132/00 f und OGH Ob 81/02 h) sowie auch der herrschenden Rechtsmeinung (Mädel/Nowotny in Körperschaften im Steuerrecht, Festschrift Wiesner, S 277) sei ein solches Geschäft absolut nichtig. Es handle sich hierbei um eine verschleierte Sachgründung, die wegen Nichteinhaltung der im GmbHG bzw. im Aktiengesetz geregelten Vorschriften absolut nichtig sei. Das bedeute, dass einerseits das Stammkapital, andererseits auch der Barzuschuss als nicht geleistet gelte. Diese absolut nichtigen Verträge seien per 28. September 2006 durch eine Änderung der Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft unter Einhaltung der GmbH-rechtlichen bzw. aktienrechtlichen Gründungsprüfungsvorschriften saniert worden. Die nichtige Aufbringung des Barkapitals sei ebenso wie der nichtige Barzuschuss durch eine Sacheinlage, welche auch tatsächlich stattgefunden habe, ausgetauscht worden. Die durchgeführte Sacheinlage sei unter Inanspruchnahme der umgründungssteuerrechtlichen Begünstigungen des Art. III UmgrStG erfolgt. Diese Einbringung sei beim zuständigen Finanzamt fristgerecht samt Vorlage der Einbringungsbilanz angezeigt worden. Aufgrund der o.a. Änderungen im Gesellschaftsvertrag bzw. Eliminierung der nichtigen Bestimmungen der Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft habe sich die Selbstberechnung der Gesellschaftsteuer als unrichtig erwiesen. Die Gesellschaftsteuer sei daher anstelle der beiden bisher selbstberechneten Gesellschaftsteuer (10.03.2006: € 34.529,00 und 21.11.2006 € 65.471,00) also in Summe € 100.000,00 mit dem Betrag von € 0,00 festzusetzen.

Diesem Antrag wurden folgende Unterlagen beigelegt:

- A) Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft im ursprünglichen Zustand,
- B) Antrag an das Gericht zur Durchführung der Sanierung mittels Bestellung eines Gründungsprüfers
- C) Generalversammlungsprotokoll vom 28. November 2006
- D) Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft nach Durchführung der Änderung über die Aufbringung des Kapitals
- E) Firmenbuchauszug mit Verzeichnis der Änderung der Erklärung der Errichtung der Gesellschaft

3.2. Bescheid vom 25. Jänner 2007

Mit Bescheid vom 25. Jänner 2007 zu ErfNr.111.111/2006 wies das Finanzamt den "*Antrag auf Erstattung der Gesellschaftsteuer betreffend Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft vom 10. März 2006*" ab. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass die entstandene Steuerschuld durch die aufgezeigte Umwandlung der Gegenleistung nicht beseitigt werde.

3.3. Berufung

In der gegen den Bescheid vom 25. Jänner 2007 zu ErfNr.111.111/2006 eingebrachten Berufung wandte die Bw. unter Hinweis auf die Bestimmung des § 23 Abs. 3 BAO ein, dass das nichtige Rechtsgeschäft zunächst abgeschlossen und von den beteiligten Personen in Unkenntnis der Nichtigkeit bestehen belassen worden sei. Nach Rücksprache mit dem Handelgericht Wien seien die Geschäftsführer auf die Nichtigkeit aufmerksam gemacht und zu deren Beseitigung aufgefordert worden. Wäre die Nichtigkeit nicht beseitigt worden, so hätte die eingetragene Gesellschaft amtswegig gelöscht werden müssen. Nur durch Intervention des Rechtsbeistandes des Geschäftsführers habe die ursprüngliche Gründung "geheilt" werden können. Diese Heilung sei jedoch zivilrechtlich durch Änderung der Erklärung der Errichtung der Gesellschaft erfolgt, was somit grundlegende Folgen, auch rückwirkend auf den Gründungsprozess habe. Die gesamte Bargründung und auch der Barzuschuss seien angefochten und durch eine unter Art III UmgrStG fallende Einbringung als Sachgründung inklusive der Einhaltung der aktienrechtlichen Sachgründungsprüfung, ersetzt worden. Der Bescheid vom 25. Jänner 2007 sei daher, da die am Rechtsgeschäft beteiligten Personen das wirtschaftliche Ergebnis des nichtigen Rechtsgeschäftes nicht mehr eintreten und bestehen ließen, aufzuheben. Dem Antrag auf Rückerstattung der Gesellschaftsteuer gemäß § 10a Abs. 7 KVG sei stattzugeben.

3.4. Berufungsvorentscheidung

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung hielt das Finanzamt dem entgegen, dass der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber gemäß § 2 Z 1 KVG der Gesellschaftsteuer unterliege. Der Abgabeananspruch entstehe gemäß § 4 Abs. 1 BAO, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.

Beim Ersterwerb von Gesellschaftsrechten anlässlich der Neugründung entstehe die Steuerschuld mit der Eintragung der Kapitalgesellschaft im Firmenbuch.

Die Bw. sei mit Erklärung über die Errichtung einer GmbH vom 10. März 2006 errichtet und am 22. März 2006 im Firmenbuch eingetragen worden. Die Steuerschuld sei daher am 22. März 2006 entstanden.

Die Umwandlung der Bareinlage in eine Sacheinlage sei Monate später, nämlich in der außerordentlichen Generalversammlung vom 28. September 2006 erfolgt.

Eine Erstattung der Gesellschaftsteuer gemäß § 10a Abs. 7 KVG sei nur dann möglich, wenn eine Abgabe selbst berechnet wurde, obwohl eine Steuerschuld nicht entstanden ist.

Im berufungsgegenständlichen Fall sei jedoch die Steuerschuld entstanden, weshalb auch die Selbstberechnung zu Recht erfolgte.

Die einmal entstandene Steuerschuld könne aber durch nachträgliche Parteienvereinbarungen nicht mehr beseitigt werden.

Die rund ein halbes Jahr nach Entstehen der Steuerschuld erfolgte Umwandlung der Einlage in eine Sacheinlage stelle nach Ansicht des Finanzamtes keinen Grund für eine Abänderung der selbstberechneten Abgabe dar.

3.5. Vorlageantrag

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz brachte die Bw. noch ergänzend vor, dass im gegenständlichen Fall ein nichtiges Rechtsgeschäft der Steuer unterzogen werde. Das nichtige Rechtsgeschäft sei kurzfristig aufrechterhalten aber dann aus dem Rechtsbestand eliminiert worden. Somit müsse auch die Steuerpflicht des aus dem Rechtsbestand ausgeschiedenen Rechtsgeschäfts aufgehoben werden.

Im Vorlageantrag beantragte die Bw. gemäß § 284 BAO die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und darüber hinaus gemäß § 282 BAO die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat.

4. Verfahren vor dem UFS

Von der Referentin des unabhängigen Finanzsenats wurde noch Beweis erhoben durch Einsicht in die vom Finanzamt vorgelegten Bemessungsakte ErfNr.111.111/2006 (betreffend Gründung der Gesellschaft), ErfNr.222.222/2006 (betreffend Sacheinlage- und Einbringung) ErfNr.333.333/2006 (betreffend Agio) und ErfNr.444.444/2006 (betreffend Kreditvertrag mit der ***BANK), Abfragen im Abgabeninformationssystem und bei FinanzOnline zu den genannten Erfassungsnummern sowie durch Abfragen im Firmenbuch zu FN111111, FN222222, FN333333, FN444444 und FN555555.

Mit Vorhalt vom 6. Oktober 2009 teilte die Referentin der Bw. mit, wie sich auf Grund der aufgenommenen Beweise die Sach- und Rechtslage für sie darstelle.

Mit Eingabe vom 15. Oktober 2009 nahm die Bw. ihren Antrag auf mündliche Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

A. Sachverhalt:

Auf Grund der aufgenommenen Beweise wird folgender Sachverhalt als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

1. Beteiligungen der *Privatstiftung vor Gründung der Bw.:

1.1. direkte Beteiligung an der X GmbH

Die *Privatstiftung (FN555555, kurz Privatstiftung - deren Stifter Herr Mag. A X und Frau Dipl. Ing. B X sind) hielt seit 25. Februar 2004 eine Beteiligung an der X Beteiligungs- und Managment GmbH (FN222222, kurz X.) im Ausmaß von 98,2 % (Stammeinlage im Nominale von S 491.000,00 von insgesamt S 500.000,00). Die weiteren Gesellschafter der X. waren Herr Mag. A X und Frau Dipl. Ing. B X (jeweils Stammeinlage im Nominale von S 4.500,00 oder 0,9%).

Mit Anteilskauf- und Abtretungsvertrag vom 22. Februar 2006 verkauften und übertrugen Herr Mag. A X und Frau Dipl. Ing. B X ihre Anteile an der X. an die Privatstiftung und war die Privatstiftung ab diesem Zeitpunkt die alleinige Gesellschafterin der X..

Mit Generalversammlungsbeschluss vom 22. Februar 2006 wurde der Gesellschaftsvertrag der X. gemäß dem 1. Euro-JuBeG angepasst und eine Kapitalerhöhung um € 3.416.563,58 beschlossen, sodass das Stammkapital der X. nunmehr insgesamt € 3.452.900,00 betrug. Die Übernahme dieses im Zuge der Kapitalerhöhung geschaffenen Geschäftsanteils durch die Privatstiftung erfolgte gegen Einbringung von 6.714 Aktien an der Y-AG (FN333333, kurz Y). Die Kapitalerhöhung wurde am 5. April 2006 im Firmenbuch eingetragen.

1.2. indirekte Beteiligungen der Privatstiftung

Auf Grund der Einbringung war die X. insgesamt zu 92,07 % an der Y beteiligt. Diese Gesellschaft hielt 100 % der Anteile an der Z-GmbH (FN444444, kurz Z), sodass die Privatstiftung indirekt sowohl an der Y ("Enkeltochter") als auch an der Z ("Urenkelin") beteiligt war.

2. Umstrukturierung

2.1. geplante Umstrukturierung

Die Gründung der Bw. als 100%-ige Tochtergesellschaft der Privatstiftung war Teil einer geplanten Umstrukturierung. Dabei sollte in einem ersten Schritt die Bw. gegründet werden und ein Anteil von 0,02% an der Z von Herrn Mag. A X als Treuhänder für die Bw. erworben werden. In weiterer Folge war eine verschmelzende Umwandlung der Y auf die X. sowie eine downstream Verschmelzung der X. auf die Z GmbH geplant. Die Anteile an der Z sollten letztendlich zu 99,98 % von der Bw. gehalten werden.

Der Erwerb der Beteiligung (Beteiligung an der X. = indirekt Beteiligung an der Z) durch die Bw. sollte von der Bw. hinsichtlich eines Teilbetrages von € 35.000.000,00 durch einen von der Bw. bei der ***BANK aufzunehmenden Kredit (Kreditsumme insgesamt über € 36.000.000,00) hinsichtlich eines Teilbetrages von € 10.000.000,00 durch von der Privatstiftung zugeführte Eigenmittel finanziert werden.

2.2. Umsetzung der Umstrukturierung

Zur Umsetzung dieser Umstrukturierung wurden folgende Verträge geschlossen bzw. Beschlüsse gefasst bzw. Firmenbucheintragungen vorgenommen:

2.2.1. Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft vom 10.03.2006

Mit Erklärung über die Errichtung vom 10. März 2006 wurde die Bw. von der Privatstiftung als Alleingesellschafterin mit einer auf das Stammkapital von € 3.452.900,00 zu leisteten Bareinlage gegründet.

2.2.2. Beschluss auf Leistung eines Agios vom 10.03.2006

Ebenfalls am 10. März 2006 fasste die Privatstiftung als Alleingesellschafterin der Bw. einen Gesellschafterbeschluss auf Leistung eines Aufgeldes in Höhe von € 6.547.100,00. Im Beschluss wurde festgelegt, dass dieses Aufgeld unmittelbar nach der Eintragung der Bw. in das Firmenbuch zur Zahlung fällig ist, dass das Aufgeld in die freie Kapitalrücklage der Bw. einzustellen und von der Bw. zum Zweck des Erwerbs des Geschäftsanteiles an der X. zu verwenden ist.

2.2.3. Eintragung der Bw. im Firmenbuch am 22.03.2006

Am 22. März 2006 wurde die Bw. im Firmenbuch eingetragen.

2.2.4. Anteilskauf- und Abtretungsvertrag vom 23.03.2006

Am 23. März 2006 schloss die Bw. einen Anteilskauf- und Abtretungsvertrag mit der Privatstiftung über deren Geschäftsanteil an der X. zu einem Kaufpreis von € 45.000.000,00 ab. Mit diesem Vertrag übertrug die Stiftung sämtliche Geschäftsanteile an der X. an die Bw. und nahm die Bw. diese Abtretung an.

2.2.5. Kreditvertrag mit der *BANK vom 23.03.2006**

Ebenfalls am 23. März 2006 schloss die Bw. einen Kreditvertrag mit der ***BANK über einen Kreditbetrag von € 36.000.000,00 ab. Als Verwendungszweck wurde der Erwerb der Geschäftsanteile an der X. festgelegt. Als Zuzahlungsvoraussetzung wurde dabei unter Punkt 4.1.2. bestimmt, dass der Gesellschafter der Bw. (also die Privatstiftung) der Bw. jeden über

den Kreditbetrag hinausgehenden, zur vollständigen Bezahlung des Kaufpreises für die Geschäftsanteile von € 45.000.000,00 (ohne Transaktionskosten) erforderlichen, Betrag in Form von Eigenmitteln zur Verfügung stellt, und zwar zur Gänze, jedoch zumindest € 10.000.000,00.

In Punkt 18.3 des Kreditvertrages wurde weiteres festgelegt, dass das Stammkapital der Bw. in Höhe von € 3.452.900,00 aus Mitteln der Gesellschafter der Bw. (= Privatstiftung) zu bezahlen ist und weiters ein Zuschuss in Höhe von € 6.547.100,00 in die Kapitalrücklage einzustellen ist.

Dem Kreditvertrag wurde als Beilage ein Schreiben der Privatstiftung vom 23. März 2009 angeschlossen, in der sich diese gegenüber der ***BANK ua. verpflichtete, der Bw. den in Punkt 4.1.2. (b) (ii) genannten Betrag in Form von Eigenkapital zur Verfügung zu stellen.

2.2.6. Umwandlung der Y vom 18.5.2006

Am 18. Mai 2005 fasste die Hauptversammlung der Y den Beschluss, die Y als übertragende Gesellschaft auf die X. umzuwandeln. Dieser Beschluss wurde am 29. Juli 2006 im Firmenbuch eingetragen.

2.2.7. Eintragung der Bw. als Gesellschafterin der X. im Firmenbuch

Am 22. Juni 2006 langte beim Firmenbuch ein Antrag auf Änderung zu FN111111 ein, der am 4. August 2008 durchgeführt wurde. Seit diesem Zeitpunkt ist nur die Bw. im Firmenbuch als Gesellschafterin der X. (mit einer zur Gänze geleisteten Stammeinlage von € 3.452.900,00) eingetragen und wurde die Privatstiftung als Gesellschafterin gelöscht.

2.2.8. Antrag auf Bestellung eines Sacheinlageprüfers vom 24.08.2006

Am 24. August 2006 beantragte der Geschäftsführer der Bw. beim Handelsgericht Wien - Firmenbuch zu FN111111 gemäß § 52 Abs. 6 iVm § 6a Abs. 4 GmbHG iVm § 25 Abs 3 AktG für die beabsichtigte Umwandlung der Bareinlage bzw. des Barzuschusses in eine Sacheinlage bzw. in einen Sachzuschuss die Bestellung eines Sacheinlageprüfers. In diesem Antrag heißt es ua. "*Zur Vermeidung der Rechtsfolgen der in diesen Vorgängen möglicherweise liegenden verdeckten Sacheinlage ...*"

2.2.9. Beschlüsse und Verträge vom 28.9.2006

2.2.9.1. Sacheinlage- und Einbringungsvertrag

Am 28. September 2006 schlossen die Privatstiftung und die Bw. einen Sacheinlage- und Einbringungsvertrages, der auszugsweise folgenden Inhalt hat:

"Präambel"

*(1) Die BW wurde am 10.03.2006 von der *Privatstiftung mit einer auf das Stammkapital geleisteten Bareinlage von EUR 3.452.900,00 und einem in bar geleisteten Gesellschafterzuschuss von EUR 6.547.10,00 gegründet. In weiterer Folge hat die BW von der *Privatstiftung deren gesamten Geschäftsanteil an der X Beteiligungs- und Management GmbH, ..., der einer zur Gänze geleisteten Stammeinlage von EUR 3.452.900,00 entspricht, mit Anteilskauf- und Abtretungsvertrag vom 23.03.2006 erworben. Gleichzeitig mit diesem Erwerb hat die BW diesen Geschäftsanteil an der X Beteiligungs- und Management GmbH an die ***BANK zur Besicherung des fremdfinanzierten Teils des Kaufpreises verpfändet.*

.....

(3) Zur Vermeidung der Rechtsfolgen der in den in Absatz 1 beschriebenen Vorgänge möglicherweise liegenden verdeckten Sacheinlage soll die anlässlich der Gründung der Gesellschaft geleistete Bareinlage von EUR 3.452.900,00 und der bare Gesellschafterzuschuss von EUR 6.547.10,00 in eine Sacheinlage umgewandelt werden (vgl. dazu Konwitschka, ecolex 2001, 184 (185f); Mädler/Nowotny in FS Wiesner (2004), 267ff; BGH vom 7.7.2003, II ZR 235/01). Gegenstand der Sacheinlage ist ein Geschäftsanteil an der X Beteiligungs- und Management GmbH mit dem Sitz in Wien, der einer zur Gänze geleisteten Stammeinlage von EUR 767.311,11 entspricht und der entsprechend dem im Anteilskauf- und Abtretungsvertrag vom 23.03.2006 festgelegten Kaufpreis und dessen Finanzierung durch die BW in Höhe von EUR 264.944,85 als Sacheinlage auf das als Bareinlage geleistete Stammkapital von EUR 3.452.900,00 und in Höhe von EUR 502.366,26 als Sachzuschuss auf den in Bar geleisteten Gesellschafterzuschuss von EUR 6.547.100,00 entfällt. Hierüber wird dieser Vertrag abgeschlossen.

(4) Der in der Präambel beschriebene Vorgang ist Teil der Umstrukturierungsvorgänge der Z-Gruppe mit der Zielsetzung, eine Restrukturierung und Bereinigung der Konzernstruktur, insbesondere im Hinblick auf den geplanten Einstieg eines strategischen Investors herbeizuführen.

§ 1

Umwandlung der Bareinlage in eine Sacheinlage und Abtretung

*Zwecks Umwandlung der anlässlich der Gründung der BW von der *Privatstiftung geleisteten Bareinlage von EUR 3.452.900,00 und des in Bar geleisteten Gesellschafterzuschusses von EUR 6.547.10,00 in eine Sacheinlage beziehungsweise in einen Sachzuschuss überträgt und tritt die *Privatstiftung an die BW einen Geschäftsanteiles an der X Beteiligungs- und Management GmbH ab, der einer zur Gänze geleisteten Stammeinlage von EUR 767.311,11 entspricht. Dieser Geschäftsanteil an der X Beteiligungs- und Management GmbH entfällt als Sacheinlage in Höhe von € 264.944,85 auf das bei der Gründung der Gesellschaft als Bareinlage geleistete Stammkapital von EUR 3.452.900,00 und als Sachzuschuss in Höhe von EUR 502.366,26 auf den bei der Gründung in Bar geleisteten Gesellschafterzuschuss von EUR 6.547.100,00. Die BW erwirbt diesen Geschäftsanteil an der X Beteiligungs- und Management GmbH und nimmt die Abtretung an. Der Sachzuschuss in Höhe von EUR 6.547.100,00 beziehungsweise ein allfälliger Wert der Stammeinlage übersteigender Wert wird in die Kapitalrücklage der Gesellschaft eingestellt.*

§ 2

Steuern

(1) Die Einbringung gemäß § 1 wird nach Artikel 3 UmgrStG unter Inanspruchnahme der abgabenrechtlichen Begünstigungen des UmgrStG sowie unter Fortführung der steuerlichen Buchwerte durchgeführt. Der übertragende Geschäftsanteil an der X Beteiligungs- und Management GmbH ist ein Kapitalanteil und daher Vermögen gemäß § 12 Abs 2 Z 3 2. Spiegelstrich UmgrStG, weil er der BW als übernehmender Gesellschaft gemeinsam mit ihr

bereits vor der Einbringung gehörenden Geschäftsanteilen die Mehrheit der Stimmrechte an der X Beteiligungs- und Management GmbH erweitert. Durch die Einbringung erhöht sich die Beteiligung der BW an der X Beteiligungs- und Management GmbH von 77,77% auf 100%.

*(2) Der Einbringung gemäß diesem Vertrag wird die Einbringungsbilanz gemäß § 15 UmgrStG der *Privatstiftung zum 31.12.2005, ..., zugrundegelegt. Der eingebrachte Geschäftsanteil an der X Beteiligungs- und Management GmbH weist am Einbringungstichtag gemäß § 4 sowie am Tag des Abschlusses des Sacheinlage- und Einbringungsvertrages einen positiven Verkehrswert auf, welcher jedenfalls den Nominalwert des an der *Privatstiftung gewährten Geschäftsanteils an der BW erreicht.*

(3) Festgehalten wird, dass das einzubringende Vermögen länger als zwei Jahre als Vermögen des jeweils Einbringenden bestand. Die abgabenrechtlichen Begünstigungen des § 22 UmgrStG werden in Anspruch genommen.

§ 3 Gegenleistung

*Im Zuge dieser Einbringung wird die anlässlich der Gründung der BW von der *Privatstiftung geleistete Bareinlage von EUR 3.452.900,00 und der in bar geleistete Gesellschafterzuschuss von EUR 6.547.100,00 in eine Sacheinlage beziehungsweise in einen Sachzuschuss umgewandelt. Der Geschäftsanteil an der X Beteiligungs- und Management GmbH, der einer zur Gänze geleisteten Stammeinlage von EUR 767.579,67 entspricht, entfällt als Sacheinlage in Höhe von EUR 264.944,85 auf das bei der Gründung der BW als Bareinlage geleistete Stammkapital von EUR 3.452.900,00 und als Sachzuschuss in Höhe von EUR 502.366,26 auf den bei der Gründung in Bar geleisteten Gesellschafterzuschuss von EUR 6.547.100,00. Die Einbringung erfolgt ausschließlich gegen Gewährung eines Geschäftsanteiles an der BW. Laut Gesellschaftsvertrag der BW in der Fassung vom heutigen Tag wird der *Privatstiftung für die Einbringung im Sinne von § 1 ein Geschäftsanteil an der BW entsprechend einer vollständig geleisteten Stammeinlage von EUR 3.452.900,00 gewährt."*

2.2.9.1.2. Gesellschafterbeschlüsse der Bw.

Am 28. September 2006 beschloss die Privatstiftung als Gesellschafterin der Bw.

1. die Umwandlung der anlässlich der Gründung der Gesellschaft geleisteten Bareinlage von € 3.452.900,00 und des in bar geleisteten Gesellschafterzuschusses von € 6.547.10,00 in eine Sacheinlage beziehungsweise in einen Sachzuschuss durch Übernahme eines Geschäftsanteiles an der X., der einer zur Gänze geleisteten Stammeinlage von € 767.311,11 entspricht.
2. die Genehmigung des mit der Privatstiftung abgeschlossenen Sacheinlage- und Einbringungsvertrages
3. die Änderung der Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft in § 3 Stammkapital.

2.2.9.1.3. Verschmelzung X. auf Z

Weiters wurde am 28. September 2006 die Verschmelzung der X. als übertragende Gesellschaft mit der Z als übernehmender Gesellschaft beschlossen und ein entsprechender Verschmelzungsvertrag abgeschlossen.

Diese Verschmelzung wurde am 23. Februar 2007 im Firmenbuch eingetragen.

3. weitere Verfahren betreffend Gesellschaftsteuer der Bw.:

Neben dem Verfahren zu ErfNr.111.111/2006, in dem der nunmehr angefochtene Bescheid erlassen wurde, wurden beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien bisher noch folgende Verfahren betreffend Gesellschaftsteuer für die Bw. durchgeführt:

3.1. Verfahren zu ErfNr.222.222/2006

Für den Sacheinlage- und Einbringungsvertrag vom 28. September 2006 nahm der Vertragsrichter am 28. September 2006 eine Selbstberechnung der Gesellschaftsteuer mit € 0,00 durch und merkte dazu an "befreit gemäß Artikel III UmgrStG". In diesem Verfahren ist keine Bescheiderlassung durch das Finanzamt erfolgt.

3.2. Verfahren zu ErfNr.333.333/2006:

Am 21. November 2006 brachte die NN zur ErfNr.333.333/2006 über FinanzOnline für die Bw. eine Abgabenerklärung betreffend ein "Agio – Vertragsdatum 28.9.2006 – Entstehung der Steuerschuld 3.11.2006" ein.

In dem zu dieser Erfassungsnummer vom Finanzamt angelegten Bemessungsakt befindet sich ein Schreiben der NN vom 30. August 2006 - das keinen Eingangsstempel trägt - sowie eine – in Papierform abgegebene - "Erklärung über die Selbstberechnung der Gesellschaftsteuer gemäß § 10a Abs. 6 KVG" für den Rechtsvorgang "Agio laut Urkunde vom 10. März 2006" samt einer Kopie des Gesellschafterbeschlusses betreffend die Bw. vom 10. März 2006.

Mit Bescheid vom 26. Jänner 2007 zu ErfNr.333.333/2006 setzte das Finanzamt für den Rechtsvorgang "Agio vom 10. März 2006" die Gesellschaftsteuer mit € 65.471.00,00 (1 % vom Wert der Leistung von € 6.547.100,00) fest. Darin wurde ausgeführt, dass die einmal entstandene Steuerschuld durch spätere Ereignisse nicht mehr beseitigt werden könne. Dieser Bescheid erwuchs in Rechtskraft.

B. rechtliche Beurteilung:

1. Gegenstand des Berufungsverfahrens

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz grundsätzlich in der Sache selbst zu entscheiden und ist sie berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Die Abänderungsbefugnis der Berufungsbehörde ist aber durch die "Sache" beschränkt. "Sache" des Berufungsverfahrens ist jene Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches des angefochtenen Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hat (vgl. ua. VwGH 20.11.1997, 96/15/0059). Die Abgabenbehörde zweiter Instanz darf sohin in einer Angelegenheit, die überhaupt noch nicht Gegenstand des erstinstanzlichen Verfahrens gewesen ist, keinen Sachbescheid im Ergebnis erstmals erlassen. Würde die Rechtsmittelbehörde diese Befugnis für sich in Anspruch nehmen, wäre dies ein Eingriff in die sachliche Zuständigkeit der Behörde erster Instanz.

Nach Stoll, Kommentar zur BAO, S 2796, ist Sache der Gegenstand des Verfahrens der Vorinstanz, soweit der ergangene Bescheid darüber abgesprochen hat.

Die Bestimmung der "Sache" hat im Verfahren zur Erlassung eines antragsbedürftigen Verwaltungsaktes zunächst anhand des Antrages zu erfolgen. Es ist aber durchaus möglich, dass die Behörde entgegen ihrer Entscheidungspflicht nicht oder nicht vollständig über einen Antrag abspricht. Die Beurteilung, ob und inwieweit eine Behörde über einen Antrag abgesprochen hat, hat aufgrund des Inhalts des Bescheides zu erfolgen (vgl. VwGH 29.10.1985, 85/05/0114; VwGH 25.6.1996, 96/17/0232).

Im gegenständlichen Fall bezieht sich der Antrag der Bw. vom 22. Dezember 2006 auf Erstattung der Gesellschaftsteuer gemäß § 10a Abs 7 KVG auf die Verfahren zu ErfNr.111.111/2006 und ErfNr.333.333/2006 und wurde insgesamt eine Erstattung von € 100.000,00 (10.03.2006: 34.529,00 und 21.11.2006: € 65.471,00) beantragt. Das Finanzamt führt in dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 25. Jänner 2007 nur die ErfNr.111.111/2006 an und nimmt ausdrücklich auf die "Erklärung über die Errichtung vom 10.03.206" Bezug, sodass mit diesem Bescheid über den Antrag der Bw. auf Erstattung nur in Bezug auf die am 10. März 2006 selbstberechneten Gesellschaftsteuer in Höhe von € 34.529,00 abgesprochen wurde.

Die vorliegende Berufung nennt ebenfalls nur die ErfNr.111.111/2006 und den Bescheid vom 25. Jänner 2007, weshalb im gegenständlichen Berufungsverfahren nur zu prüfen ist, ob die Voraussetzungen für die Erstattung der am 10. März 2006 selbstberechneten Gesellschaftsteuer in Höhe von € 34.529,00 vorliegen. Hingegen ist die Steuerpflicht des mit Bescheid vom 26. Jänner 2006 besteuerten "Agios" in Höhe von € 6.547.100,00 nicht Gegenstand des vorliegenden Berufungsverfahrens.

7.2. Erstattungstatbestand des § 10a Abs. 7 KVG

Die für den vorliegenden Sachverhalt relevanten Bestimmungen des § 10a KVG lauten:

"(1) Rechtsanwälte, Notare und Wirtschaftstreuhänder (Parteienvertreter) sind nach Maßgabe der Abs. 1 bis 5 befugt, die Steuer für die im § 2 bezeichneten Rechtsvorgänge auch vor Entstehung des Abgabenanspruches als Bevollmächtigte eines Steuerschuldners selbst zu berechnen, wenn die Selbstberechnung innerhalb der Frist für die Vorlage der Abgabenerklärung (§ 10 Abs. 1) erfolgt.

(2) Parteienvertreter haben für Rechtsvorgänge, für die sie eine Selbstberechnung vornehmen, spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Anmeldungszeitraum), in dem die Selbstberechnung erfolgt, zweitfolgenden Kalendermonats eine Anmeldung über die selbst berechneten Rechtsvorgänge beim Finanzamt (§ 66 Abs. 2 BAO) vorzulegen. Die Selbstberechnung und Anmeldung hat elektronisch zu erfolgen. Ist über einen der in der elektronischen Anmeldung enthaltenen Rechtsvorgänge eine Urkunde errichtet worden, die in ein durch Bundesgesetz vorgesehenes Urkundenarchiv aufgenommen wurde, so ist der Abgabenbehörde der Zugriffscode zu dieser Urkunde bekannt zu geben. Die Abgabenbehörden sind berechtigt, auf diese Urkunde lesend zuzugreifen. Die Anmeldung gilt als Abgabenerklärung. Wird die Steuer vor Entstehung des Abgabenanspruches selbst berechnet und eine Selbstberechnungserklärung (Abs. 6) ausgestellt, um eine Eintragung im Firmenbuch zu ermöglichen, ist der Selbstberechnung die voraussichtliche Höhe der Abgabe zu Grunde zu legen. Ist über den Rechtsvorgang eine Schrift errichtet worden, so ist darauf der Umstand der Selbstberechnung und der im automationsunterstützten Verfahren vergebene Ordnungsbegriff (Erfassungsnummer) anzubringen. Die Abgabenbehörden sind befugt, Prüfungen hinsichtlich sämtlicher in die Anmeldungen aufzunehmenden Angaben durchzuführen.

(3) Der Parteienvertreter hat die Abschriften (Durchschriften) der Erklärungen (Abs. 6) und die Abschriften (Durchschriften, Gleichschriften) der über den Rechtsvorgang ausgefertigten Schriften sieben Jahre aufzubewahren. Im Übrigen ist § 132 BAO anzuwenden.

(4) Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, die elektronische Selbstberechnung und Anmeldung durch Verordnung näher zu regeln.

(5) Die selbst berechnete Steuer ist spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Im Zweifel ist bei den betreffenden Steuerschuldnern eine verhältnismäßige Entrichtung anzunehmen. Eine gemäß § 201 BAO festgesetzte Steuer hat den in Abs. 2 genannten Fälligkeitstag, frühestens jedoch den Tag, an dem die Abgabenschuld entstanden ist.

(6) Der Parteienvertreter ist befugt, unter Verwendung des amtlichen Vordruckes gegenüber dem Firmenbuchgericht je Rechtsvorgang zu erklären, daß eine Selbstberechnung gemäß § 10a vorgenommen wurde (Selbstberechnungserklärung).

(7) Eine nach Abs. 2 selbst berechnete Abgabe ist auf Antrag insoweit zu erstatten, als keine Steuerschuld entstanden ist. Die Voraussetzungen für die Erstattung sind vom Antragsteller nachzuweisen. Kapitalgesellschaften, die ihre Rechtspersönlichkeit erst durch die Eintragung in das Firmenbuch erlangen, sind in Erstattungsverfahren parteifähig und von den vorgesehenen Organen zu vertreten.

(8) Der Parteienvertreter haftet für die Entrichtung der selbstberechneten Steuer.

(9) Das für die Erhebung der Steuer sachlich zuständige Finanzamt, von dessen Bereich aus der Parteienvertreter seine Berufstätigkeit vorwiegend ausübt, kann die Befugnisse gemäß Abs. 1 mit Bescheid aberkennen, wenn der Parteienvertreter vorsätzlich oder wiederholt grob fahrlässig die Bestimmungen der Abs. 1 bis 6 verletzt. Die Aberkennung kann für mindestens drei Jahre oder unbefristet erfolgen. Sie ist hinsichtlich des Amtsbereiches aller sachlich zuständigen Finanzämter wirksam. Von der Aberkennung sowie von deren Aufhebung sind die vier Präsidenten der Oberlandesgerichte zu verständigen. Bei unbefristeter Aberkennung kann frühestens fünf Jahre nach Aberkennung auf Antrag des Parteienvertreters der

Aberkennungsbescheid aufgehoben werden, wenn glaubhaft ist, daß der Parteienvertreter in Hinkunft seinen abgabenrechtlichen Pflichten nachkommen wird."

Da im KVG keine spezielle Bestimmung hinsichtlich des Entstehens der Steuerschuld enthalten ist, gilt die Bestimmung des § 4 Abs. 1 BAO. Der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld richtet sich daher danach, ob der Tatbestand, der im Gesetz als steuerpflichtig beschrieben wird, zur Gänze verwirklicht ist oder nicht (vgl. Knörzer/Althuber, Gesellschaftsteuerkurzkommentar, § 2 RZ 125 ff, Dorazil, KVG, 21).

Beim Ersterwerb von Gesellschaftsrechten an einer Kapitalgesellschaft wie der GmbH und bei der Kapitalerhöhung (§ 2 Z. 1 KVG) entsteht die Gesellschaftsteuerschuld mit der Eintragung ins Firmenbuch. Denn erst mit der Eintragung ins Firmenbuch entsteht das Gesellschaftsrecht, an dessen Ersterwerb die Steuerpflicht gebunden ist.

Da aber die Eintragung ins Firmenbuch ohne Selbstberechnungserklärung nicht möglich ist, also die Steuer vor Entstehung des Abgabenanspruches in der voraussichtlichen Höhe selbst berechnet und abgeführt werden muss, sieht § 10a Abs. 7 KVG für den Fall, dass tatsächlich keine Steuerschuld entstanden ist, die Erstattung der selbstberechneten und abgeführten Steuer vor (vgl. UFSS RV/0497-S/08 vom 26.03.2009).

Diese spezielle Erstattungsbestimmung des § 10a Abs. 7 KVG besteht neben der allgemein für Selbstberechnungsabgaben geltenden Bestimmung des § 201 BAO (das "Nebeneinander" der beiden Bestimmungen ergibt sich deutlich aus § 10a Abs 5 KVG). Während die Festsetzung der Abgabe nach § 201 BAO darauf abstellt, dass sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist, setzt die Erstattung der Gesellschaftsteuer nach § 10a Abs 7 KVG voraus, dass tatsächlich nie eine Steuerschuld entstanden ist.

Gegenstand des vorliegenden Berufungsverfahrens ist ein Antrag auf Erstattung nach § 10a Abs. 7 KVG, weshalb hier nur zu überprüfen ist, ob für jenen Rechtsvorgang, für den am 10. März 2006 eine Selbstberechnung der Gesellschaftsteuer durchgeführt wurde - das ist die "Gründung der Bw." - eine Steuerschuld entstanden ist. Nicht zu überprüfen ist hingegen, ob die Gesellschaftsteuer in richtiger Höhe berechnet wurde, weil die Höhe der Steuerschuld nur in einem gemäß § 201 BAO durchzuführenden Verfahren geklärt werden könnte.

7.3. Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld/Nichtigkeit der Gründung

Wie bereits oben ausgeführt entsteht die Steuerschuld für den anlässlich der Gründung einer GmbH stattfindenden ersten Erwerb eines Gesellschaftsrechtes iSd § 2 Z. 1 KVG im Zeitpunkt der Eintragung der GmbH im Firmenbuch. Dies war im vorliegenden Fall der 22. März 2006.

Selbst wenn hier ein Fall einer sog. "verdeckten Sacheinlage" vorliegen sollte - im Antrag an das Firmenbuch vom 24. August 2006, im Sacheinlage- und Einbringungsvertrag sowie im Gesellschafterbeschluss vom 28. September 2006 ist jeweils bloß von einer "*möglicherweise*" vorliegenden verdeckten Sacheinlage die Rede - ändert dies nichts daran, dass die Bw. am 22. März 2006 mit der Eintragung im Firmenbuch ihre rechtliche Existenz erlangte und dass die Privatstiftung in diesem Zeitpunkt als erster Erwerber die neu entstandenen Gesellschaftsrechte an der Bw. erworben hat.

Die Leistung einer "verdeckten Sacheinlage" macht nicht den Gründungsvorgang als solches nichtig. Unter dem Begriff "verdeckte (verschleierte) Sacheinlage" werden Bareinlagen verstanden, die mit einem Rechtsgeschäft zwischen der Kapitalgesellschaft und dem einlegenden Gesellschafter in zeitlicher und sachlicher Hinsicht derart gekoppelt sind, dass - unter Umgehung der Sachgründungsvorschriften - wirtschaftlich der Erfolg einer Sacheinlage erreicht wird, etwa weil die Barmittel umgehend als Entgelt für eine Leistung des Gesellschafters an diesen zurückfließen (vgl. ua. OGH 30.8.2000, 6Ob132/00f). Die Rechtsfolge bei Vorliegen einer verdeckten Sacheinlage besteht im Wesentlichen darin, dass die Bareinlagepflicht des Gesellschafters fortbesteht, weil nur scheinbar eine Geldzuführung an die Gesellschaft vorliegt. Er haftet weiter für die Erfüllung seiner Bareinlageverpflichtung und muss auch noch nach Jahren damit rechnen, insbesondere im Fall eines Konkurses der Gesellschaft zur Erfüllung der übernommenen Bareinzahlung herangezogen zu werden. Im Gegenzug kann der Gesellschafter die Herausgabe der eingebrachten Sache von der Gesellschaft verlangen (vgl. Schopper, Fallgruppen zur Lehre von der verdeckten Sacheinlage, NZ 09/2009, S258 unter Hinweis auf OGH 27.11.2003, 6 Ob 219/03d).

Die durch die nachträgliche "Umwandlung" der Bareinlagepflicht in eine Sacheinlage erfolgte Heilung der verdeckten Sacheinlage (vgl. dazu Schopper, Fallgruppen zur Lehre von der verdeckten Sacheinlage, NZ 09/2009, S 266 unter Hinweis auf OLG Graz 4 R 60/08p) wirkt ex nunc. Mit der "Heilung der verdeckten Sacheinlage" fällt die eben dargestellt Rechtsfolge weg, dass die Gesellschafterin - auch noch nach Jahren - zur Erfüllung der übernommenen Bareinzahlung herangezogen werden kann, dh. die tatsächlich geleistete "Sacheinlage" beseitigt die Bareinlagepflicht des Gesellschafters vergleichbar einer Leistung an Zahlungsstatt. Diese "Heilung der verdeckten Sacheinlage" stellt aber keinen Gründungsvorgang dar, die GmbH wird weder erst in diesem Zeitpunkt gegründet, noch kann sie nochmals gegründet werden, weshalb mit der "Umwandlung" der Bareinlage in eine - nunmehr offengelegte - Sacheinlage kein Erwerb von Gesellschaftsrechten verbunden ist. Die am 28. September 2006 verwirklichten Vorgänge haben daher keinen Einfluss auf das Entstehen der Gesellschaftsteuerschuld. Die Umwandlung der Bareinlage in eine Sacheinlage

ändert nichts daran, dass der gesellschaftsteuerbare Vorgang iSd § 2 Z. 1 KVG im Zeitpunkt der Eintragung der Bw. im Firmenbuch - also am 22. März 2006 - verwirklicht wurde.

7.4. Vorliegen der Voraussetzungen für eine Befreiung nach dem UmgrStG

Der Zeitpunkt, an dem die Gesellschaftsteuersteuerschuld - grundsätzlich - entsteht, ist auch für die Beurteilung der Voraussetzungen einer Steuerbefreiung von Bedeutung. Ist ein Abgabenanspruch entstanden, so ist grundsätzlich der Wegfall des Abgabenanspruchs durch nachträgliche Dispositionen des Abgabepflichtigen ausgeschlossen. Daher kann der Abgabenanspruch durch rückwirkende Rechtsgeschäfte nicht in Wegfall gebracht werden (vgl. VwGH 30.4.2003, 2002/16/0271).

Gemäß § 22 Abs. 4 UmgrStG sind Einbringungen nach § 12 und dafür gewährte Gegenleistungen nach § 19 von den Kapitalverkehrsteuern befreit, wenn das zu übertragende Vermögen am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages länger als zwei Jahre als Vermögen des Einbringenden besteht.

Eine Einbringung nach Artikel III UmgrStG liegt gemäß § 12 Abs. 1, 1. Satz, UmgrStG vor, wenn Vermögen (Abs 2) auf Grundlage eines schriftlichen Einbringungsvertrages (Sacheinlagevertrages) und einer Einbringungsbilanz (§ 15) nach Maßgabe des § 19 einer übernehmenden Körperschaft tatsächlich übertragen wird.

Als einbringungsfähige Kapitalanteile im Sinne des § 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG gelten Anteile an inländischen und vergleichbaren ausländischen Kapitalgesellschaften sowie an inländischen und vergleichbaren ausländischen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, die folgende Voraussetzungen erfüllen,

- wenn sie mindestens ein Viertel des gesamten Nennkapitals oder des rechnerischen Wertes der Gesamtanteile umfassen oder
- wenn die eingebrachten Anteile der übernehmenden Gesellschaft für sich oder gemeinsam mit ihr bereits vor der Einbringung gehörenden Anteilen unmittelbar die Mehrheit der Stimmrechte an der Gesellschaft, deren Anteile eingebracht werden, vermitteln oder erweitern.

Auch wenn man davon ausginge, dass im vorliegenden Fall für den Erwerb der neu entstandenen Geschäftsanteile an der Bw. von vorneherein als Gegenleistung (die gemäß § 7 Abs. 1 Z. 1 KVG als Bemessungsgrundlage der Gesellschaftsteuer heranzuziehen ist) kein Bargeldbetrag, sondern die Übertragung von Geschäftsanteilen an der X. vorgesehen war, liegen die Voraussetzungen für die Befreiung nach dem UmgrStG nicht vor. Im Zeitpunkt des - möglichen - Entstehens der Steuerschuld am 22. März 2006 gab es weder einen schriftlichen Einbringungsvertrag noch eine Einbringungsbilanz. Weiters erfüllen die eingebrachten

Kapitalanteile nicht die in § 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG genannten Kriterien, zumal Gegenstand der Sacheinlage lediglich Geschäftsanteile im Nominale von € 767.311,11 (davon € 264.944,85 entfallend auf die Stammeinlage und € 502.365,22 entfallend auf den Sachzuschuss) von einem gesamten Stammkapital von € 3.452.000,00, das sind 22,23 % aller Geschäftsanteile, waren.

Die in § 2 des Sacheinlage- und Einbringungsvertrages angeführte Erhöhung der Beteiligung der Bw. von 77,77% auf 100% geht davon aus, dass die Bw. bereits vor der Einbringung Eigentümerin von Geschäftsanteilen an der X. war. Diese Voraussetzung lag zwar im Zeitpunkt des Abschlusses des Sacheinlage- und Einbringungsvertrages am 28. September 2006, nicht aber am 22. März 2006 vor, da die sachenrechtliche Übertragung der Geschäftsanteile von der Privatstiftung an die Bw. erst mit dem Anteilskauf- und Abtretungsvertrag vom 23. März 2006 erfolgte. Selbst wenn man die auf Grund des Anteilskauf- und Abtretungsvertrag vom 23. März 2006 erfolgte Übertragung sämtlicher Geschäftsanteile als einheitlichen Vorgang betrachtet, führt dies nicht zur angestrebten Befreiung, da sodann die in § 19 UmgrStG normierte Voraussetzung fehlt. Gemäß § 19 Abs. 1 UmgrStG muss die Einbringung ausschließlich gegen Gewährung von neuen Anteilen an der übernehmenden Körperschaft erfolgen. Für die Übertragung der Anteile an der X. erhielt die Privatstiftung nicht nur neue Anteile an der Bw., sondern darüber hinaus noch jenen Betrag, der von der Bw. durch den bei der ***BANK aufgenommenen Kredit über € 36.000.000,00 finanziert wurde.

Es fehlt somit der nach § 10a Abs. 7, 2. Satz, KVG vom Antragsteller zu erbringende Nachweis, dass die Voraussetzungen für die Erstattung der am 10. März 2006 selbstberechneten Gesellschaftsteuer vorliegen und war die Berufung daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 20. Oktober 2009