

GZ. RV/0649-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr betreffend Gesellschaftsteuer vom 17. Februar 2000 entschieden:

Der Berufung wird stattgegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Entscheidungsgründe

Mit Gesellschaftsvertrag vom 26. März 1999 wurde die Gesellschaft mit beschränkter Haftung errichtet, die nun als Berufungswerberin auftritt.

Für die Berufungswerberin wurde am 12. April 1999 vom Notar, der den Gesellschaftsvertrag errichtet hat, eine Gesellschaftsteuererklärung beim damaligen Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Linz eingebracht.

Mit Beschluss vom 4. Februar 2000 hat das zuständige Firmenbuchgericht die nunmehr als Berufungswerberin einschreitende Gesellschaft mit beschränkter Haftung ins Firmenbuch eingetragen.

Gegenüber der Berufungswerberin wurde mit dem angefochtenen Bescheid die Gesellschaftsteuer, die auf Grund des Gesellschaftsvertrages vom 26. März 1999 entstanden ist, mit ATS 4.816,00 (€ 350,00) festgesetzt.

In der gegenständlichen Berufung vom 3. März 2000 wurde vorgebracht, dass am 26. März 1999 der Gesellschaftsvertrag zwar unterschrieben wurde, die Firma sei erst mit November 1999 tatsächlich gegründet und am 5. Februar 2000 ins Handelsregister eingetragen worden. Aus diesem Grund würde die Neugründung unter § 4 Neugründung-Förderungsgesetz fallen. Eine Kopie einer entsprechenden Erklärung wurde der Berufung beigelegt und die Berufungswerberin ersuchte um Berücksichtigung dieser Erklärung. Die in Ablichtung der Berufung beigelegte Erklärung der Neugründung (§ 4 Neugründungs-Förderungsgesetz, NeuFö 1) wurde am 8. November 1999 vom Geschäftsführer der Berufungswerberin unterfertigt.

Das Finanzamt hat mit der Berufungsvorentscheidung vom 13. März 2000 die gegenständliche Berufung abgewiesen und zur Begründung darauf hingewiesen, dass die Erklärung der Neugründung eine materielle Voraussetzung für die Abgabenbegünstigung darstelle und spätestens im Zeitpunkt des Entstehens des Abgabenanspruches vorliegen müsse.

Im Vorlageantrag vom 13. April 2000 wurde vorgebracht, § 4 Abs. 1 NEUFÖG sehe nicht vor, dass der amtliche Vordruck schon im Zeitpunkt des Entstehens des Abgabenanspruches vorgelegt werden muss. Da der amtliche Vordruck gemeinsam mit der Berufung gegen den Gesellschaftsteuerbescheid vorgelegt wurde, lägen sämtliche Voraussetzungen für eine Erstattung der Gesellschaftsteuer und damit die ersatzlose Behebung des Gesellschaftsteuerbescheides vor. Keineswegs könne die Erklärung der Neugründung mittels amtlichen Vordrucks als materielle Voraussetzung für die Abgabenbegünstigung qualifiziert werden. Die vorgeschriebene Verwendung des amtlichen Vordrucks stelle vielmehr ausschließlich eine formelle Voraussetzung dar. Mit der Vorlage des amtlichen Vordrucks gemeinsam mit der Berufung sei auch diese formelle Voraussetzung erfüllt worden. Würde man die Vorschreibung der Gesellschaftsteuer einzig und allein davon abhängig machen, ob das amtliche Formular verwendet wird oder nicht, würde man § 4 Abs. 1 NEUFÖG, einen gleichheitswidrigen Inhalt unterstellen, da nicht geregelt sei, wann der amtliche Vordruck vorgelegt werden muss. Auch aus § 4 Abs. 4 NEUFÖG, der den Fall der rückwirkenden Befreiung von der Gesellschaftsteuer für den Fall regelt, dass noch kein amtliches Formular im Zeitpunkt des Entstehens des Abgabenanspruches aufgelegt ist, könne kein gegenteiliges Auslegungsergebnis abgeleitet werden, zumal diese Bestimmung in keiner Weise regelt, wann der amtliche Vordruck bei der erstinstanzlichen Behörde einzubringen sei.

Die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Gesellschaftsteuerbescheides in eventu die Aufhebung und Zurückverweisung zur neuerlichen Entscheidung durch die Abgabenbehörde erster Instanz wurden beantragt. Weiters hat die Berufungsverwerberin einen Antrag auf Erstattung der Gesellschaftsteuer (NeuFö 2) dem Vorlageantrag beigelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Entstehung der Gesellschaftsteuerschuld ist im Kapitalverkehrsteuergesetz (KVG) nicht geregelt. Demnach kommt in diesem Zusammenhang die Generalklausel des § 4 Abs. 1 BAO zum Tragen (vgl. Ritz, BAO-Kommentar², § 4 Tz. 6). Nach dieser Bestimmung entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabenpflicht knüpft. Gemäß § 2 Z. 1 KVG unterliegt der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber der Gesellschaftsteuer.

Gemäß § 1 Z. 5 des Neugründungs-Förderungsgesetzes (NEUFÖG) wird nach Maßgabe der §§ 2 bis 6 NEUFÖG zur Förderung der Neugründung von Betrieben die Gesellschaftsteuer für den Erwerb von Gesellschaftsrechten unmittelbar im Zusammenhang mit der Neugründung der Gesellschaft durch den ersten Erwerber nicht erhoben.

§ 4 Abs. 1 NEUFÖG sieht vor, dass die Wirkungen nach § 1 Z 1 bis 6 NEUFÖG nur dann eintreten, 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:

- das Vorliegen der Voraussetzungen nach § 2 NEUFÖG
- der Kalendermonat nach § 3 NEUFÖG
- jene Abgaben, Gebühren und Beiträge, bei denen die Wirkungen nach § 1 Z 1 bis 6 NEUFÖG eintreten sollen.

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

Aus dem Bericht des Finanzausschusses zum Neugründungs-Förderungsgesetz (1858 dB XX. GP) geht Folgendes hervor:

"Im Sinne einer einfachen Handhabung der Inanspruchnahme der Förderungen für Betriebsneugründungen soll eine "Selbsterklärung" des Neugründers sowie eine begleitende qualifizierte Beratung dafür ausreichen. In diesem Sinne tritt an die Stelle des Bescheinigungsverfahrens durch die gesetzlichen Berufsvertretungen die Selbsterklärung samt Beratung durch eben diese Stellen. Sollte es keine gesetzliche Berufsvertretung für den Neugründer geben, ist die Beratung durch die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft vorzunehmen.

Die Selbsterklärung auf einem amtlichen Formular sowie die "begleitende Beratung" sind materielle Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Begünstigungen. Der Bundesminister für Finanzen kann im Verordnungsweg vorsehen, daß in Bagatelfällen (zB bei den sogenannten "neuen Selbständigen" nach dem GSVG) die Inanspruchnahme auch auf der Grundlage eines vereinfachten Verfahrens möglich ist.

Grundsätzlich ist die Inanspruchnahme der Begünstigungen nur im Vorhinein, also im Wege einer Vorwegfreistellung von Abgaben, Gebühren und Beiträgen durch Vorlage einer Selbsterklärung nach erfolgter Beratung möglich. Eine Erstattung bereits entrichteter Abgaben, Gebühren und Beiträge kommt nur in der Übergangsphase bis zur Auflage eines amtlichen Formulars für die Selbsterklärung in Betracht."

Das Finanzamt vertritt im gegenständlichen Fall gestützt auf einen Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 8. September 1999 (siehe ÖStZ-BMF 1999/29; AÖF 1999/184) die Auffassung, dass bereits im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld das ausgefüllte amtliche Formblatt (NeuFö 1) der zuständigen Abgabenbehörde vorliegen muss, damit die Wirkungen nach § 1 Z 1 bis 6 NEUFÖG eintreten. Aus Pkt. 4. 3. des zit. Erlasses geht Folgendes hervor:

"Ab 1. 9. 1999 treten die Wirkungen des § 1 Z 1 bis 6 NEUFÖG nur dann ein, wenn der Betriebsinhaber bei den in Betracht kommenden Behörden die Erklärung der Neugründung (NeuFö 1) bereits im vorhinein vorlegt. Soweit der amtliche Vordruck NeuFö 1 bereits vor dem 1. 9. 1999 verfügbar ist, können die Befreiungen ebenfalls bereits im vorhinein geltend gemacht werden. Im einzelnen ist wie folgt vorzugehen: Für die Befreiung von Stempelgebühren, Bundesverwaltungsabgaben, Grunderwerbsteuer, Gerichtsgebühren, Gesellschaftsteuer und Börsenumsatzsteuer hat der Betriebsinhaber die Erklärung der Neugründung bei den in Betracht kommenden Behörden vorzulegen. Aufgrund der

vorgelegten Erklärung werden die jeweiligen Abgaben und Gebühren von der Behörde nicht erhoben. Die Behörde hat die Erklärung zu den bezughabenden Akten zu nehmen.

Nachträgliche Erstattungen bzw Rückzahlungen von Abgaben und Gebühren, die nach Auflage des amtlichen Vordrucks (also ab dem 1. 9. 1999) anfallen, sind nicht möglich."

Im § 1 NEUFÖG verwendet der Gesetzgeber den Begriff "erhoben". Im § 49 Abs. 2 BAO findet sich diesbezüglich eine Legaldefinition. Demnach sind unter "Erhebung" alle der Durchführung der Abgabenvorschriften dienenden abgabenbehördlichen Maßnahmen zu verstehen. Das sind alle Aufgaben, die der behördlichen Vollziehung der materiell-rechtlichen und verfahrensrechtlichen Bestimmung und der einzelnen Abgabengesetze dienen (Stoll, BAO-Kommentar, 571). Im Zuge der "Erhebung" hat die Abgabenbehörde den Abgabenanspruch im behördlichen Verfahren geltend zu machen und für seine Einbringung zu sorgen. Der Verzicht auf die Erhebung, wie er im § 1 NEUFÖG bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen vorgesehen ist, bedeutet, dass zwar grundsätzlich der entsprechende Abgabenanspruch entsteht und bestehen bleibt, den Abgabenbehörden jedoch die gesetzliche Grundlage zur Durchsetzung des Abgabenanspruches entzogen wird. Solange also die Voraussetzungen für den Verzicht auf die Erhebung nicht vorliegen, hat die Abgabenbehörde schon auf Grund der Bestimmung des § 115 Abs. 1 BAO die Pflicht, von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Zum Zeitpunkt, als die Abgabenbehörde erster Instanz den angefochtenen Bescheid erlassen hat, sind die Voraussetzungen für den Verzicht auf die Erhebung der Gesellschaftsteuer nicht vorgelegen. Entgegen der Auffassung der Berufungswerberin ist die **Vorlage** eines ordnungsgemäß ausgefüllten amtlichen Vordruckes der die im § 4 Abs. 1 NEUFÖG angeführten Erklärungen enthält, materielle Voraussetzung für den Verzicht auf die Erhebung. Dies ergibt sich insbesondere aus dem Umstand, dass die Wirkungen nach § 1 NEUFÖG nur "nach Maßgabe der §§ 2 bis 6" eintreten. Außerdem sind hier die Materialien (1858 dB XX. GP) und die Judikatur (vgl. VwGH 26. 4. 2001, 2000/16/0314; ÖStZ 2001/721) eindeutig.

Im Zuge des gegenständlichen Berufungsverfahrens ist zu beachten, dass die Rechtsmittelbehörde anlässlich der Entscheidung über eine Berufung die Sache nach allen tatsächlichen und rechtlichen Gesichtspunkten neu zu prüfen hat. Sie hat so zu entscheiden, als ob die Sache erstmals nach den geltenden materiell-rechtlichen Bestimmungen unter Beachtung der Verfahrensgrundsätze behandelt würde (Reformation). Die Rechtsmittelbehörde hat nach eigener Beurteilung der Sach- und Rechtslage unter Berücksichtigung von allfälligen Neuerungen in tatsächlicher oder rechtlicher Hinsicht,

gleichgültig von welcher Partei diese ins Verfahren eingeführt wurden, den Bescheid zu gestalten (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 2793).

Auf Grund dieser Rechtslage ergibt sich, dass im Rechtsmittelverfahren auch materielle Voraussetzungen für einen Verzicht von der Abgabenerhebung, die erstmals im Zuge des Rechtsmittelverfahrens erfüllt werden (hier: Vorlage des amtlichen Vordrucks NeuFöG 1), bei der Sachentscheidung zu berücksichtigen sind. Aus den Bestimmungen des NEUFÖG ergibt sich nicht, bis wann die Voraussetzungen für den Verzicht auf die Erhebung gegeben sein müssen, damit die Bestimmung des § 1 NEUFÖG anwendbar ist. Die einzige aus dem Gesetz ableitbare Schranke ergibt sich aus § 4 Abs. 4 NEUFÖG, der die Rechtsfolgen bei "nachträglicher Vorlage" regelt. Von einer "nachträglichen Vorlage" im Sinne dieser Bestimmung wird man nur sprechen können, wenn die Erhebung einer bestimmten Abgabe (Geltendmachung und Einhebung) bereits abgeschlossen ist, denn ein Verzicht auf die Erhebung ist nur so lange möglich, als diese noch nicht abgeschlossen ist. Da im gegenständlichen Fall die Erhebung noch nicht abgeschlossen war und die Berufungswerberin gegen den angefochtenen Bescheid rechtzeitig eine Berufung eingebracht hat, kann man im gegenständlichen Fall nicht von einer "nachträglichen Vorlage" im Sinne des § 4 Abs. 4 NEUFÖG sprechen.

Der Auffassung des Finanzamtes, dass die materiellen Voraussetzungen für den Erhebungsverzicht bereits vor Entstehen der Abgabenschuld erfüllt werden müssen, kann nicht gefolgt werden. Wie bereits ausgeführt, ist für Entstehung der Gesellschaftsteuerschuld die Bestimmung des § 4 Abs. 1 BAO maßgeblich. Demnach ist die Verwirklichung jenes Sachverhaltes ausschlaggebend, an den das Gesetz die Abgabenpflicht knüpft. Würde man der Ansicht des Finanzamtes folgen, wären die Bestimmungen des NEUFÖG im Zusammenhang mit der Gesellschaftsteuer kaum anwendbar, zumal vom Abgabepflichtigen wohl nicht verlangt werden kann, im Zusammenhang mit einem Sachverhalt, der noch gar nicht verwirklicht wurde, selbst wenn dessen Verwirklichung beabsichtigt ist, eine Erklärung abzugeben. Außerdem lässt sich diese Ansicht des Finanzamtes weder aus den gesetzlichen Bestimmungen noch aus den Materialien ableiten.

Bei der gegenständlichen Entscheidung ist zu beachten, dass im Zuge des Rechtsmittelverfahrens eine Ablichtung einer Erklärung gemäß § 4 Abs. 1 NEUFÖG vorgelegt wurde und auch unzweifelhaft ist, dass diese Ablichtung mit dem Original übereinstimmt. Zwar sind das Nichtverwenden vorgeschriebener amtlicher Drucksorten und das Fehlen einer Unterschrift als Formgebrechen im Sinne des § 85 Abs. 2 BAO anzusehen, doch ist die vorgelegte Ablichtung im Zusammenhang mit der gegenständlichen Berufung zu betrachten,

welche ja eine eigenhändige Unterschrift des Geschäftsführers der Berufungswerberin beinhaltet. Daher sind die im § 4 Abs. 1 NEUFÖG als Voraussetzung für die Begünstigung geforderten Erklärungen als ordnungsgemäß abgegeben anzusehen. Ein überspitzter Formalismus (zB. Verlangen der Vorlage eines Originals einer Erklärung gemäß § 4 Abs. 1 NEUFÖG) ist in Hinblick auf den Zweck der Begünstigungsbestimmung nicht angebracht, sodass die im gegenständlichen Fall vorliegende Erklärung ausreichend ist.

Aus den vom Finanzamt vorgelegten Akten ergibt sich noch, dass auch die sonstigen Voraussetzungen gemäß § 1 Z. 5 NEUFÖG und §§ 2 bis 6 NEUFÖG vorliegen bzw. unzweifelhaft sind. Daher war der Berufung statzugeben und er angefochtene Bescheid aufzuheben.

Linz, 14. Februar 2003