

GZ. RV/3572-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Halpern & Prinz Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsges.m.b.H., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien betreffend Gesellschaftsteuer vom 31. Oktober 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

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.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Mit Gesellschaftsteuererklärung vom 21. September 2001 zeigte die nunmehrige Berufungswerberin (Bw.) beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien an, dass ein erster Erwerb von Gesellschaftsrechten durch den ersten Erwerb iSd § 2 Z. 1 KVG mit einer

Gegenleistung von € 1.330.000,00 erfolgt sei. Für diesen Vorgang wurde eine Steuerbefreiung nach dem NEUFÖG geltend gemacht.

Dazu wurde vorgebracht, dass mit dem angeschlossenen Gesellschaftsvertrag vom 27. August 2001 die bereits am 22. Dezember 2000 aus Anlass der Gründung der Bw. nur mündlich getroffene Vereinbarung, dass sich die G AG und die F GmbH als atypisch stille Gesellschafter am Unternehmen der Bw. beteiligen, schriftlich festgehalten worden sei. Die Vermögenseinlage der beiden stillen Gesellschafter betrage je € 665.000,00 (insgesamt € 1.330.000,00). Die Bw. erhalte als Gewinnvorab eine Tätigkeitsvergütung und Haftungsprovision in Höhe von 5 % des einbezahlten Grundkapitals, derzeit € 3.500,00 p.a. Der verbleibende Gewinn oder Verlust werde den beiden stillen Gesellschaftern zu gleichen Teilen zugewiesen, die ebenfalls ausschließlich am Vermögen und an einem etwaigen Liquidationserlös beteiligt seien. Abgabenrechtlich sei die Begründung der atypisch stillen Gesellschaft zusätzlich als Zusammenschluss im Sinne Art. IV UmgrStG (mit ertragsteuerlicher Wirkung 22. Dezember 2000) erfolgt. Weiters werde auf die beiliegende Faxkopie der Erklärung der Neugründung § 4 NEUFÖG vom 20. Februar 2001 verwiesen. Da der Erwerb der gegenständlichen Gesellschaftsrechte im Sinne des KVG unmittelbar im Zusammenhang mit der Neugründung der Gesellschaft durch den 1. Erwerber stehe, sei die Abgabenfreiheit hinsichtlich der angezeigten atypisch stillen Gesellschaft gegeben.

Mit Bescheid vom 31. Oktober 2001 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien gegenüber der Bw. Gesellschaftsteuer in Höhe von S 183.012,00 (entspricht € 13.300,00) fest. In der Begründung wurde ausgeführt, dass das mit 20. Februar 2001 unterschriebene NEUFÖ 1, eingereicht am 21. September 2001 für die Errichtung der atypisch stillen Gesellschaft keinen geeigneten Nachweis darstelle, dass diese Mitunternehmerschaft unmittelbar mit der Gründung der Gesellschaft in direktem Zusammenhang stehe, da die Neugründung der Bw. im Dezember 2000 erfolgt sei und die Firma am 8. Februar 2001 in das Firmenbuch eingetragen worden sei. Da für die Gründung der Bw. keine Befreiung nach dem NEUFÖG beantragt worden sei (Die Gesellschaftsteuer sei im Zuge der Selbstberechnung an das Finanzamt abgeführt worden), könne den Ausführungen der Bw. nicht gefolgt werden.

In der Berufung wurde ua. eingewandt, dass im Zeitpunkt der handelsrechtlichen Errichtung der AG, das sei der 22. Dezember 2001, die "Erklärung der Neugründung (§ 4 Neugründungsförderungsgesetz – kurz NEUFÖG)" It amtlichen Vordruck NEUFÖ 1 noch nicht vorgelegen sei. Mangels Vorliegens der Erklärung habe zum damaligen Zeitpunkt keine Befreiung nach dem NEUFÖG beantragt werden können, obwohl die sonstigen Voraussetzungen des NEUFÖG ansonsten vorgelegen seien. Der Verweis der Behörde auf die

Selbstberechnung der Gesellschaftsteuer sei unzutreffend, da die nachfolgenden Steuer-tatbestände hinsichtlich der Errichtung der verfahrensgegenständlichen atypischen Gesell-schaft in jedem Fall selbständig im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld nach dem NEUFÖG zu untersuchen seien. Die Nichtvorlage im Dezember 2000 sei somit kein Präjudiz für die weiteren möglichen Befreiungsbestimmungen nach dem NEUFÖG, da die sonstigen Befreiungsbestimmungen des NEUFÖG im jeweiligen Zeitpunkt immer vorgelegen seien. Insbesondere seien Fristen und Modalitäten hinsichtlich der Vorlage der "Erklärung der Neu-gründung" im Gesetz nicht genannt, da der Neugründer ansonsten allen in Frage kommenden Behörden in Österreich den Vordruck spätestens im Zeitpunkt der Neugründung "auf Ver-dacht" zusenden müsste. Der Vordruck sei vielmehr dann gleichzeitig mit der Anzeige des jeweiligen Geschäftsfalles der dann zuständigen Behörde vorzulegen. Nach Bargründung der AG am 20. Dezember 2000 seien seitens der Organe keine Vertretungshandlungen gegenüber Dritten gesetzt worden. Bis zur Firmenbucheintragung sei die Bw. als reine Innengesellschaft tätig gewesen. Die Bw. selbst sei dann am 8. Februar 2001, was dem Tag der Firmenbucheintragung entspreche, im Sinne des § 3 der VO BGBI. 199/278 nach außen hin werbend in Erscheinung getreten (Zeitpunkt der Neugründung). Die Befreiungswirkungen des NEUFÖG bedürften ua. das Vorliegen der NEUFÖG-Erklärung, die jedoch erst am 20. Februar 2002 im Original vorgelegen sei. Aus formalen Gründen wäre auf dem Formular das richtig einzusetzende Datum der Neugründung der 8. Februar 2001 gewesen. Diese überspitzte formalistische Vorgangsweise könne jedoch nicht befreigungsschädlich für die nachfolgenden Vorgänge sein.

Die verfahrensgegenständlichen Gesellschaftsrechte an der getrennt zu beurteilenden atypisch stillen Gesellschaft seien seitens der Gesellschafter wie folgt übernommen worden:

20.12.2000	Mündliche Abrede zwecks Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft, wobei Zeitpunkt und Modalitäten der Einforderung der zu leistenden und somit ausstehenden Einlagen noch nicht festgestanden seien
Jänner 2001	Zahlung von je € 175.000,00 seitens der beiden Gesellschafter, insgesamt € 330.000,00 (Anm: gemeint wohl € 350.000,00)
27.8.2001	Einforderung der ausstehenden Einlagen mit einem Betrag von je € 490.000,00, insgesamt € 980.000,00

Im ersten Schritt betrage die Gesellschaftsteuer bei einer Bemessungsgrundlage von € Null ebenfalls € Null.

Da im Zeitpunkt der Zahlung des ersten Teilbetrages der Einlage die "Erklärung der Neugründung" noch nicht vorgelegen sei, könnten die Befreiungsbestimmungen hinsichtlich einer Bemessungsgrundlage von € 330.000,00, was somit einer Gesellschaftsteuer von € 3.300,00 entspreche, nicht zur Anwendung gelangen. Aus diesem Grund werde das Berufungsbegehen um diesen Betrag eingeschränkt.

Infolge der Entwicklung des Geschäftsganges in 2001 sei die Einforderung der ausstehenden restlichen Einlage erst im August 2001 erforderlich gewesen, wodurch ein neuerlicher Gesellschaftsteuertatbestand erfüllt gewesen wäre. In der Anzeige des Gesellschaftsvertrages sei auf die Befreiungsbestimmung des NEUFÖG verwiesen worden und der zuständigen Behörde die notwendige "Erklärung der Neugründung" im Original vorgelegt worden. Die Befreiungsbestimmungen seien somit in diesem Fall erfüllt.

Mit der abweisenden Berufungsvorentscheidung änderte das Finanzamt den angefochtenen Bescheid wie folgt ab:

Gemäß § 2 Z. 1 KVG Gesellschaftsteuer 1 % von € 350.000,00 = € 3.500,00

Gemäß § 2 Z. 2 KVG Gesellschaftsteuer 1 % von € 980.000,00 = € 9.800,00

€ 13.300,00

In der Begründung wurde ua. darauf verwiesen, dass die Einzahlung der restlichen Vermögenseinlagen den Tatbestand des § 2 Z. 2 KVG erfülle. Nach § 1 Z. 5 NEUFÖG werde zur Förderung der Neugründung von Betrieben nach Maßgabe der §§ 2 bis 6 die Gesellschaftsteuer für den Erwerb von Gesellschaftsrechten unmittelbar im Zusammenhang mit der Neugründung der Gesellschaft durch den ersten Erwerber nicht erhoben. Da nach der gesetzlichen Regelung nur der Erwerb von Gesellschaftsrechten durch den ersten Erwerber – das sei § 2 Z. 1 KVG – steuerbefreit sei, komme eine Befreiung nach dem Neugründungsförderungsgesetz für spätere Einzahlungen der Vermögenseinlagen schon deshalb nicht in Betracht. Weiters seien Gesellschaften im Sinne des Neugründungsförderungsgesetzes ua. Aktiengesellschaften, nicht aber Gesellschaften bürgerlichen Rechtes und stille Gesellschaften. Eine stille Gesellschaft sei nach § 4 KVG keine Kapitalgesellschaft im Sinne des Kapitalverkehrsteuergesetzes. Die stille Beteiligung gelte nach § 5 Abs. 1 Z. 3 KVG als Gesellschaftsrecht. Die Vorlage der Erklärung der Neugründung stelle eine materielle Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Begünstigungen dar und müsse im Zeitpunkt des Entstehens des Abgabenanspruches gegeben sein. Die Anwendung des Artikel IV UmgrStG setze voraus, dass zumindest eine der am Zusammenschluss beteiligten Personen Vermögen im Sinne des § 23 (2) iVm § 12 (2) UmgrStG übertrage.

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde ua. ergänzend vorgebracht, dass es nicht richtig sei, dass die Einzahlung der ausstehenden Einlagen in Höhe von € 980.000,00 den Tatbestand des § 2 Z. 2 KVG erfülle. Auch die Einzahlung von € 980.000,00 stelle einen Ersterwerb im Sinne des § 2 Z. 1 KVG dar. Der Anspruch nach § 2 Z. 1 KVG entstehe im Zeitpunkt des zivilrechtlichen Erwerbes von Gesellschaftsrechten an Kapitalgesellschaften; das sei im vorliegenden Fall der Zeitpunkt der mündlich getroffenen Vereinbarung im Dezember 2000. Die Gesellschaftsrechte seien somit insgesamt, d.h. sowohl für den Betrag von € 350.000,00 als auch für den Betrag von € 980.000,00 unmittelbar mit der Gründung der Bw. erworben worden und würden daher an sich den Begünstigungstatbestand des § 1 Z. 5 NEUFÖG erfüllen. Richtig sei, dass das amtliche Formular zur Geltendmachung der Begünstigung im Sinne des NEUFÖG am 21. September 2001 bei der Finanzbehörde eingelangt sei. Die Bestimmungen des Neugründungsförderungsgesetzes (insbesondere § 4 NEUFÖG) würden keine Zeitpunkt nennen, bis zu dem die formularmäßige Geltendmachung der Begünstigung nach § 1 Z. 1 bis 7 NEUFÖG vorzunehmen sei. Auch die Regelung des § 4 VO zum NEUFÖG, BGBI. II 278/1999 besage lediglich, dass für Zeiträume vor dem 1. September 1999 die Wirkungen des § 1 NEUFÖG nachträglich eintreten. Mit der Vorlage des Formulars NEUFÖ 1 am 21. September 2001 sei die Bw. der Formerfordernis nachgekommen, sodass die beantragte Begünstigung nach dem NEUFÖG für beide Zahlungen zu gewähren sei. Auch der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis vom 26. April 2001, 2000/16/0314 ausgesprochen, dass der formgebundene Antrag zur Geltendmachung einer Begünstigung nach dem NEUFÖG jederzeit im verwaltungsbehördlichen Verfahren vorgelegt werden könne. Es werde daher beantragt die Gesellschaftsteuer mit Null festzusetzen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 2 Z. 1 KVG unterliegt der Gesellschaftsteuer der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber.

Gemäß § 2 Z. 2 KVG unterliegen der Gesellschaftsteuer Leistungen, die von den Gesellschaftern einer inländischen Kapitalgesellschaft auf Grund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt werden (Beispiele: weitere Einzahlungen, Nachschüsse).

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

Nach § 1 Abs. 2 der Verordnung zum Neugründungsförderungsgesetz BGBl. II 278/99 sind Gesellschaften im Sinne des § 1 Z 2 bis 4 NEUFÖG Kapitalgesellschaften, Personen-gesellschaften des Handelsrechts, eingetragenen Erwerbsgesellschaften sowie vergleichbare ausländische Gesellschaften und Europäische wirtschaftliche Interessensvereinigungen (EWIV), nicht aber Gesellschaften bürgerlichen Rechts. Für den Bereich der Bestimmung des § 1 Z. 5 NEUFÖG enthält die Verordnung keine Definition des Gesellschaftsbegriffes.

Da sich die Befreiung des § 1 Z. 5 NEUFÖG ausschließlich auf die Gesellschaftsteuer bezieht, ist nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates unter "Neugründung der Gesellschaft" die Gründung einer Kapitalgesellschaft im Sinne des Kapitalverkehrsteuergesetzes zu verstehen.

In der Bestimmung des § 4 KVG wird der Begriff der Kapitalgesellschaft für den Bereich der Gesellschaftsteuer gesetzlich definiert. Nach § 4 Abs. 1 Z. 1 KVG sind Kapitalgesellschaften

1. Aktiengesellschaften und
2. Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

Daneben gelten nach Abs. 2 leg. cit. noch bestimmte Kommanditgesellschaften und Kommandit-Erwerbsgesellschaften sowie bestimmte nach ausländischem Recht gegründete Gesellschaften als Kapitalgesellschaften. Stille Gesellschaften (weder in der typischen noch in der atypischen Form) sind hier nicht genannt.

In § 5 Abs. 1 Z. 3 KVG wird lediglich bestimmt, dass Forderungen, die eine Beteiligung am Gewinn oder Liquidationserlös der Gesellschaft gewähren, als Gesellschaftsrechte an Kapitalgesellschaften gelten. Nach Abs. 2 dieser Gesetzesstelle gelten als Gesellschafter die Personen, denen die im Abs. 1 bezeichneten Gesellschaftsrechte zustehen. Durch diese Bestimmung wird aber der Kreis der Kapitalgesellschaften im Sinne des Kapitalverkehrsteuergesetzes nicht erweitert.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erfüllen alle Varianten der stillen Beteiligung, also auch die so genannte atypische, an einer Kapitalgesellschaft den Tatbestand des § 5 Abs. 1 Z 3 KVG, weil der stille Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft am Gewinn der Kapitalgesellschaft beteiligt ist (vgl. VwGH 19.12.2002, 99/16/0272). Allerdings ist nicht jeder, der als stiller Gesellschafter bei einer Kapitalgesellschaft beteiligt ist, schon als Gesellschafter iS des § 5 Abs. 2 KVG anzusehen, sondern nur derjenige, der über ein Gesellschaftsrecht gemäß § 5 Abs. 1, im vorliegenden Fall eines nach der Z. 3 KVG, das heißt über eine Forderung verfügt, die ihm eine Beteiligung am Gewinn (oder jetzt auch am Liquidationserlös) der Gesellschaft gewährt (vgl. VwGH 7.12.2000, 200/16/0301). Die Gesellschaftsteuerpflicht knüpft sich anders als den in Fällen des § 5 (1) Z. 1 KVG nicht an die Art der Beteiligung (zB.

die Position eines Aktionärs oder eines Gesellschafters einer GmbH) sondern daran, ob der Beteiligte (seit es zB. als stiller Gesellschafter, sei es als partiarischer Darlehensgeber) Anspruch auf Gewinnbeteiligung hat (VwGH 1.9.1999, 98/16/0374).

Eine Kapitalgesellschaft iSd KVG ist im vorliegenden Fall daher nur die Bw. in ihrer Eigenschaft als Aktiengesellschaft, nicht aber die atypisch stille Gesellschaft. Wie bereits oben ausgeführt ist nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates für den Bereich des § 1 Z 5 NEUFÖG unter "Neugründung der Gesellschaft" die Gründung einer Kapitalgesellschaft iSd KVG zu verstehen. Deshalb können bei der Bw. nur solche Vorgänge nach § 1 Z. 5 NEUFÖG von der Gesellschaftsteuer befreit sein, die unmittelbar im Zusammenhang mit der Neugründung der Aktiengesellschaft erfolgt sind und reicht es nicht aus, wenn der Erwerb von Gesellschaftsrechten iSd KVG bloß im unmittelbaren Zusammenhang mit der Gründung der atypisch stillen Gesellschaft steht.

Diese Auslegung steht auch im Einklang mit den Erläuterungen zum NEUFÖG, in denen zu § 1 Z 5 NEUFÖG ausgeführt wird, dass sich bei der Gesellschaftsteuer die Befreiung lediglich auf die Gründungseinlagen anlässlich der Neugründung einer Gesellschaft erstrecken (1766 BlgNR 20. GP).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist bei Betrachtung der einzelnen Befreiungsbestimmungen des § 1 NEUFÖG erkennbar, dass der Gesetzgeber darin durchaus unterschiedliche Vorgänge von den angeführten Abgaben befreit hat, und zwar spezifisch nach der jeweiligen Abgabenart. So ist etwa im Zusammenhang mit der Befreiung von Grunderwerbsteuer (Z 2), den Grundbuchsgebühren (Z 4), der Gesellschaftsteuer (Z 5) und der Börsenumsatzsteuer (Z 6) von der "Neugründung der Gesellschaft" die Rede, während die Befreiung von den Firmenbuchgebühren von der "Neugründung des Betriebs" abhängig ist. Diese Differenzierung ist - wie aus den zitierten Gesetzesmaterialien ersichtlich ist - durchaus als vom Gesetzgeber gewollt anzusehen. Im Beschwerdefall wurden nicht Gründungseinlagen anlässlich der Neugründung der GmbH, sondern vielmehr die Erhöhung der Einlagen durch eine Kapitalerhöhung der Gesellschaftsteuer unterzogen, auf welchen Vorgang sich die Befreiung von der Gesellschaftsteuer iS des § 1 Z 5 NEUFÖG nach ihrem klaren Wortlaut eben nicht bezieht. Soweit die Beschwerdeführerin einen unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang zwischen der Gründung der GmbH und der in Rede stehenden Kapitalerhöhung geltend macht, ist ihr entgegenzuhalten, dass es sich bei den im Beschwerdefall zu beurteilenden Steuertatbeständen um Rechtsvorgänge handelt. Diese Tatbestände knüpfen aber an eine formalrechtliche Gestaltung an und sind insoweit einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise

nicht zugänglich. Damit ist auch eine gewisse zeitliche Nähe der Vorgänge nicht maßgeblich (VwGH 23.1.2003, 2002/16/0188).

Mit dem angefochtenen Bescheid wurden ebenfalls nicht die Gründungseinlagen der Aktiengesellschaft besteuert (hierfür wurde eine Selbstberechnung der Gesellschaftsteuer vorgenommen). Im gegenständlichen Fall geht es um Einlagen atypisch stiller Gesellschafter. Auch wenn die Vereinbarung über die Begründung der atypisch stillen Gesellschaft sogleich bei Gründung der Aktiengesellschaft vereinbart wurde, so handelt es sich dennoch nicht um Gründungseinlagen der Aktiengesellschaft. Nach den erläuternden Bemerkungen und der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sind nur Gründungseinlagen nach dem NEUFÖG begünstigt. Die Leistungen der atypisch stillen Gesellschafter mögen wirtschaftlich erforderlich gewesen sein, um den Betrieb aufzunehmen. Da allerdings nur Vorgänge, die "unmittelbar" im Zusammenhang mit der Neugründung der Gesellschaft stehen, begünstigt sind, kann die Befreiung für Vorgänge, die bloß wirtschaftlich oder mittelbar im Zusammenhang mit der Gründung stehen, nicht zur Anwendung kommen. Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates ist deshalb die beantragte Befreiung von der Gesellschaftsteuer bereits aus diesem Grund zu versagen.

Außerdem treten nach § 4 Abs. 1 NEUFÖG die Wirkungen nach § 1 Z. 1 bis 6 NEUFÖG nur dann ein, wenn der Betriebsinhaber bei den in Betracht kommenden Behörden eine amtlichen Vordruck vorlegt, in dem die Neugründung erklärt wird. Zum Einwand der Bw. wonach der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 26. April 2001, 2000/16/0314 ausgesprochen habe, dass der formgebundene Antrag zur Geltendmachung einer Begünstigung nach dem NEUFÖG jederzeit im verwaltungsbehördlichen Verfahren vorgelegt werden könne, ist zu sagen, dass sich dies aus dem genannten Erkenntnis gerade nicht ergibt. Der Gerichtshof hat in diesem Erkenntnis bloß festgehalten, dass die formgebundene und mit einer Bestätigung versehen Erklärung im verwaltungsbehördlichen Verfahren nicht vorgelegt wurde und dass aus diesem Grund wegen Fehlens einer materiellen Voraussetzung die Wirkung der Nichterhebung der Gesellschaftsteuer nach dem NEUFÖG nicht eintreten konnte.

In den Erkenntnissen vom 26. Juni 2003, 2000/16/0362 und vom 18. September 2003, 2000/16/0763 hat der Gerichtshof betreffend Gerichtsgebühren wörtlich wie folgt ausgeführt:

"Aus der Bestimmung des § 4 Abs. 4 NEUFÖG ergibt sich, dass nur bei Vorliegen der dort genannten Voraussetzungen eine rückwirkende Befreiung in Betracht kommt; dass im Zeitpunkt des vorliegenden Firmenbuchgesuches das Formular bereits aufgelegt worden war, wird aber nicht bestritten. Außer im Fall des § 4 Abs. 4 NEUFÖG muss der amtliche Vordruck "bei

der Behörde" vorgelegt werden; das ist aber jene Behörde, die die Amtshandlung im Sinne des § 1 Abs. 1 bis 7 vollzieht bzw. bei der die dort beschriebenen Abgaben anfallen. Diese Behörde war hier das Firmenbuchgericht; spätestens in dem gemäß § 4 Z. 4 GGG (gemeint: § 2 Z. 4 GGG) maßgebenden Zeitpunkt muss diese materielle Befreiungsvoraussetzung vorliegen."

In beiden Erkenntnissen wurde außerdem auf die ständige Rechtsprechung verwiesen, dass eine erst nach dem für die Entstehung der Gebührenschuld maßgeblichen Zeitpunkt geschaffene Voraussetzung einer Gebührenbefreiung die bereits entstandene Gebührenschuld nicht zum Erlöschen bringt.

Für die Frage des Entstehens der Steuerschuld ist im Bereich des KVG die Generalklausel des § 4 Abs. 1 BAO anzuwenden. Danach entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. Der Zeitpunkt, an dem die Steuerschuld – grundsätzlich entsteht, ist auch für die Beurteilung der Voraussetzungen einer Steuerbefreiung von Bedeutung. Insbesondere bei Verkehrsteuern gilt aber der Grundsatz, dass die einmal entstandene Steuerpflicht durch nachträgliche Ereignisse nicht wieder beseitigt werden kann (siehe VwGH 30.4.2003, 2002/16/0271).

Die Bw. wurde am 8. Februar 2001 im Firmenbuch eingetragen. Die Einlagen der atypisch stillen Gesellschafter im Jänner 2001 in Höhe von insgesamt € 350.000,00 sind demnach noch an die Vorgesellschaft geleistet worden. Da der Vertrag über die Errichtung der atypisch stillen Gesellschaft mündlich ebenfalls bereits mit der Vorgesellschaft abgeschlossen wurde, haben die atypisch stillen Gesellschafter spätestens am Tag der Eintragung im Firmenbuch eine Forderung gegenüber einer Kapitalgesellschaft, die eine Beteiligung am Gewinn gewährt, erworben. Damit wurde ein gesellschaftsteuerbarer Tatbestand iSd § 2 Z. 1 KVG erfüllt und ist nach der Generalklausel des § 4 BAO die Steuerschuld entstanden. Da am 8. Februar 2001 der für die Erhebung der Gesellschaftsteuer zuständigen Behörde die formgebundene Erklärung jedenfalls nicht vorlag, war auch aus diesem Grund die beantragte Befreiung von der Gesellschaftsteuer zu versagen.

Bemerkt wird, dass es für die Versagung der beantragten Steuerbefreiung im Ergebnis gleich ist, ob die Leistungen in Höhe von € 350.000,00 und in Höhe von € 980.000,00 als einheitlicher Vorgang gesehen werden oder nicht. Sieht man auf Grund der mündlichen Vereinbarung vom Dezember 2000 beide Leistungen als Gegenleistung für den ersten Erwerb eines Gesellschaftsrechtes iSd KVG und somit als einheitlichen Vorgang an, so ist wegen des Fehlens der formgebundenen Erklärung im Zeitpunkt des ersten Erwerbes des Gesellschafts-

rechtes iSd KVG für beide als Einheit anzusehenden Leistungen die Voraussetzung für die Steuerbefreiung nach dem NEUFÖG nicht gegeben.

Geht man davon aus, dass zwei getrennt Vorgänge vorliegen, so wird beim zweiten Vorgang nicht ein Tatbestand nach § 2 Z. 1 KVG, sondern nach § 2 Z. 2 KVG erfüllt. Im Gesellschaftsvertrag wurde unter Punkt 3., im 3. und 4. Absatz festgelegt, dass die G AG und die F GmbH an dem Gewinn nach Abzug des Gewinnvorab der Bw. und am Verlust im Verhältnis 50 % : 50 % beteiligt sind und dass das Beteiligungsverhältnis für die Ergebnisverteilung ab Aufnahme der Geschäftstätigkeit unabhängig vom Zeitpunkt der tatsächlichen Einlagenleistung besteht. Daraus ergibt sich, dass durch die Leistung der Einlagen in Höhe von € 980.000,00 keine weitere Gewinnbeteiligung und somit kein Gesellschaftsrecht iSd § 5 Z. 1 KVG erworben wurde. Es wurde daher nur einmal ein Tatbestand iSd § 2 Z. 1 KVG verwirklicht. Die atypisch stillen Gesellschafter waren zur Leistung der weiteren Einlagen in Höhe von € 980.000,00 durch den Gesellschaftsvertrag (Punkt 1. und Punkt 2.) verpflichtet, weshalb die Leistungen in Höhe von € 980.000,00 auf Grund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt wurden. Bei getrennter Betrachtung der beiden Leistungen wird daher durch den 2. Vorgang ein Tatbestand iSd § 2 Z. 2 KVG verwirklicht. Da § 1 Z. 5 NEUFÖG nur den Erwerb von Gesellschaftsrechten durch den ersten Erwerber und somit nur Vorgänge iSd § 2 Z. 1 KVG von der Gesellschaftsteuer befreit, ist auch bei getrennter Betrachtung der Vorgänge für die Leistung in Höhe von € 980.000,00 keine Steuerfreiheit gegeben.

Es war daher die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Wien, 2 April 2004