

GZ. RV/1720-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch PWB Perchtoldsdorfer Wirtschaftsberatung GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 10. Mai 2000 betreffend Gesellschaftsteuer 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 6. Mai 1999 wurde dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien unter Anschluss des Protokolls über die Versammlung der Gründer und der Satzung die Errichtung einer Aktiengesellschaft (= die nunmehrige Berufungswerberin, kurz Bw.) mit einem Grundkapital von € 350.000,00 angezeigt.

Das Grundkapital der Gesellschaft im Betrag von € 350.000,00 wurde zur Gänze von den beiden Gründern der Bw. mit einem Ausgabekurs von 100 % übernommen und zwar übernahm Herr Mag. M Aktien im Nennbetrag von € 87.500,00 und Frau Dr. K Aktien im Nennbetrag von € 262.500,00.

Am 8. Juni 1999 wurde die Bw. im Firmenbuch eingetragen.

Mit Bescheid vom 28. Juni 1999 setzte das Finanzamt gegenüber der Bw. Gesellschaftsteuer in Höhe von S 48.161,00 (entspricht € 3.500,00) fest. Dieser Bescheid erwuchs in Rechtskraft.

Mit Schreiben vom 26. August 1999 beantragte die Bw. erstmals die Erstattung der Gesellschaftsteuer. Das diesem Antrag angeschlossene Formular NeuFö 1, in dem als Monat der Neugründung Juni 1999 angegeben wurde, enthielt jedoch keine Bestätigung der gesetzlichen Berufsvertretung/Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft.

Mit Schreiben vom 20. April 2000 wiederholte die Bw. ihren Antrag auf Erstattung der Gesellschaftsteuer in Höhe von S 48.161,00 und übermittelte Formulare NeuFö 1 und NeuFö 2. Im Formular NeuFö 1 wird diesmal als Kalendermonat der Neugründung Mai 1999 angegeben. Außerdem enthält das Formular eine Bestätigung der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft, Landesstelle Wien über die erfolgte Beratung iSd § 4 Abs. 3 NEUFÖG.

Zum Vorhalt vom 2. Mai 2000, in dem das Finanzamt ausführte, dass seiner Ansicht nach für die Bw. auf Grund der in der Satzung angeführten Tätigkeit – Betrieb und Besitz von Tourismusbetrieben aller Art – für die Beratung die Wirtschaftskammer zuständig gewesen wäre, gab die Bw. folgende Stellungnahme ab.

*"Die Bw. ist derzeit im Bereich des Managements der übergeordneten Organisation der in ihrem Anteilsbesitz gehörigen Tourismusbetriebe tätig. Die Gesellschaft erarbeitet unternehmenspolitische Marketingstrategien des Hotelmanagements.*

*Die Bw. hat sich seit ihrer Gründung zudem verstärkt im Tätigkeitsbereich des Kongress-tourismus sowie Planung und Management von Veranstaltungen engagiert.*

*Die Gesellschaft befindet sich gegenwärtig noch in der Aquisitionsphase von Aufträgen, die Verhandlungen laufen erfolgversprechend. In den nächsten Jahren sind intensive Tätigkeiten in diesem Bereich zu erwarten. Mit Verstärkung der Tätigkeit wird es zu einer Marktpräsenz außerhalb der Tochtergesellschaften kommen und ein Gewerbeschein gelöst werden. Die Gesellschaft kann daher derzeit keiner gesetzlichen Berufungsvertretung zugeordnet werden, gem. Erlass des BMF 07 2401/12-IV/t/99 vom 13.8.1999 ist daher eine Beratung durch die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft in Anspruch zu nehmen."*

Mit Bescheid vom 10. Mai 2000 wies das Finanzamt die Anträge vom 26. August 1999 und vom 20. April 2000 auf Erstattung der Gesellschaftsteuer ab. In der Begründung wurde ausgeführt, dass bei Halten von Beteiligungen von einer Neugründung eines Betriebes nicht gesprochen werden könne. Erst mit Verstärkung der Tätigkeit werde es zu einer Marktpräsenz

außerhalb der Tochtergesellschaften (dem Finanzamt sei lediglich eine Beteiligung bekannt) kommen und werde ein Gewerbeschein gelöst werden. Da selbst bei ruhendem Gewerbe die Befreiung für die Gesellschaftsteuer anlässlich der Neugründung nicht zu gewähren sei, sei wohl auch in diesem Fall, wo erst zu einem späteren noch unbestimmten Zeitpunkt, für Tätigkeiten, welche bei Ausübung des Gewerbes eines Gewerbescheines bedürfen, ein Gewerbeschein gelöst werden wird, die Befreiung verwirkt. Die Ausübung eines Gewerbes vorerst ohne Berechtigung, oder die Ausübung einer begünstigten Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z. 1 bis 3 EStG, welche keiner Gewerbeberechtigung bedürfe, sei weder konkret dargestellt, noch nachgewiesen worden.

Dagegen richtet sich die gegenständliche Berufung. Vorgebracht wurde, dass die Bw. verstärkt im Kongress- und Incentive Tourismus tätig sei, der Vertrieb von Online Buchungs- und Reservierungssystemen im In- und Ausland sei geplant. Diverse personelle Rekrutierungsarbeiten habe die Bw. bereits abgeschlossen, Verhandlungsgespräche seien erfolgreich verlaufen. Dazu wurde die Ausgangsrechnung 1/2000 der Bw. vom 27. Juni 2000 sowie ein Memorandum des Vorstandes der Bw. vom 20. Juni 2000, das auszugsweise folgenden Inhalt hat, in Kopie übermittelt.

*"Die Bw. hat im Geschäftsfeld Tourismus nachfolgende Zielsetzungen:*

- 1. Besitz und Betrieb von Tourismusbetrieben aller Art. Die Bw. hält seit 1.5.1999 sämtliche Geschäftsanteile der P GmbH, die Besitz- und Betriebsgesellschaft des G Hotels ist. Es findet ein permanentes Monitoring statt, um weitere Stadthotels im In- und Ausland zu erwerben.*
- 2. Kongress- und Incentivetourismus. Nach umfangreichen Vorarbeiten wird die derzeit in Malta registrierte Betriebsstätte (Branch Office) der Bw. ihren vollen Geschäftsbetrieb mit 1. Juli 2000 aufnehmen. Die personelle Rekrutierung ist abgeschlossen. Erste Aufträge sind bereits erteilt worden bzw. sind im Stadium der Vergabe. .... Aus Marketinggründen wird die Bw. mit dem Logo „X“ am Markt auftreten. In einem nächsten Schritt ist die internationale Vermarktung des G Hotels vorgesehen.*
- 3. Vertrieb von Online Buchungs- und Reservierungssystemen im In- und Ausland. Hier finden seit mehr als einem Jahr Gespräche mit dem renommierten österreichischen Online-Betreiber O statt. Ziel ist es den Vertrieb von O in einzelnen Destinationen zu übernehmen. Auch hier ist Malta bevorzugtes Zielgebiet.*  
*Gemeinsam mit N wird der Lizenzbetrieb von G in Österreich übernommen (siehe Honorarnote 1/2000)."*

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung verwies das Finanzamt darauf, dass den eigenen Angaben der Bw. in der Anfragebeantwortung vom 5. Mai 2000 zufolge die Voraussetzungen für die Anwendung der Befreiungsbestimmungen des NEUFÖG nicht erfüllt seien. Im Zeitpunkt des Entstehens der Abgabenschuld (das sei der Tag der Eintragung im Firmenbuch) sei zu prüfen, ob die Befreiung zur Anwendung komme.

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde ergänzend vorgebracht, dass die Bestimmungen des NEUFÖG auf alle Neugründungen von Betrieben anzuwenden sei, die nach dem 1. Mai 1999 und vor dem 1. Jänner 2003 erfolgen. Die Befreiungen des NEUFÖG kämen daher unabhängig vom Entstehen der Abgaben- bzw. Gebührenschuld zum Tragen, wenn der Zeitpunkt der Neugründung innerhalb des o.a. Zeitraumes liege. Die Bw. habe seit ihrer Gründung, sowie während des Geschäftsjahres 1999, ihre Tätigkeit stets auf die Akquisition von potentiellen Kunden konzentriert und umfangreiche Vorarbeiten für ihre Tätigkeiten im Kongress- und Incentive Tourismus geleistet. Bereits im Juni 1999 seien Planrechnung erstellt worden, insbesondere sei im Jahr 1999 zahlreiche Verhandlungsgespräche mit österreichischen Online-Betreibern geführt worden, es seien mehrere Geschäftsreisen nach Malta getätigt worden. Im Bereich des Kongrestourismus bestehe mittlerweile sehr starke Konkurrenz am Markt, die seriöse Vorberatungsphase im Jahr 1999 bis April 2000 sei erforderlich gewesen. Im Jahr 2000 seien nach intensiven Bemühungen die ersten Fakturierungen von geleisteten Arbeiten erfolgt.

Beweis wurde vom unabhängigen Finanzsenat noch erhoben durch Einsichtnahme in den Veranlagungsakt der Bw. (insbesondere in die dort inneliegenden Jahresabschlüsse samt Lageberichte zum 31. Dezember 1999 bis 31. Dezember 2002).

***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.

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 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 Grund-erwerbsteuer (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 (VwGH 23.1.2003, 2002/16/0188).

Im gegenständlichen Fall wurde eine rückwirkende Befreiung von der Gesellschaftsteuer nach § 1 Z. 5 NEUFÖG beantragt. Mit der am 8. Juni 1999 erfolgten Eintragung der Bw. im Firmenbuch kam es zum ersten Erwerb von Gesellschaftsrechten durch die beiden Gründer der Bw., Herrn Mag. M und Frau Dr. K. Damit wurde ein gesellschaftsteuerbarer Tatbestand iSd § 2 Z. 1 KVG verwirklicht, der unmittelbar im Zusammenhang mit der Neugründung der Gesellschaft stand. Da in der Bestimmung des § 1 Z. 5 NEUFÖG ausdrücklich der Zweck der Befreiung mit "zur Förderung der Neugründung von Betrieben nach Maßgabe der §§ 2 bis 6" genannt ist, ist nicht jede Neugründung einer Gesellschaft von der Gesellschaftsteuer befreit, sondern muss die Neugründung der Gesellschaft die Neugründung eines Betriebes iSd § 2 NEUFÖG bezeichnen.

Für die Beurteilung der Voraussetzungen einer Steuerbefreiung ist jener Zeitpunkt maßgeblich, an dem die Steuerschuld – grundsätzlich entsteht, da insbesondere bei Verkehrsteuern der Grundsatz gilt, dass die einmal entstandene Steuerpflicht durch nachträgliche Ereignisse nicht wieder beseitigt werden kann (siehe VwGH 30.4.2003, 2002/16/0271). § 4 Abs. 4 NEUFÖG sieht zwar für den Fall, dass der amtliche Vordruck zur Erklärung der Neugründung noch nicht aufgelegt war, bei nachträglicher Vorlage oder Ausstellung des Vordruckes eine Rückwirkung vor. Dies ändert aber nichts daran, dass die übrigen Tatbestandsvoraussetzungen im Zeitpunkt des (möglichen) Entstehens der Steuerschuld vorliegen müssen.

Im gegenständlichen Fall war der Zeitpunkt des möglichen Entstehens der Steuerschuld der 8. Juni 1999. Es muss zwar für den Bereich der Steuerbefreiung nach § 1 Z 5 NEUFÖG der Zeitpunkt der Neugründung des Betriebes (= nach § 3 NEUFÖG jener Kalendermonat, in dem der Betriebsinhaber erstmals werbend nach außen in Erscheinung tritt) nicht ident sein mit dem Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld, da Kapitalgesellschaften in der Regel erst nach abgeschlossener Gründung samt Eintragung im Firmenbuch erstmals werbend nach außen in Erscheinung treten werden und ansonsten die Befreiungsbestimmung kaum einen Anwendungsbereich hätte. Damit eine Neugründung einer Gesellschaft "zur Förderung der Neugründung eines Betriebes" vorliegt, muss aber nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates im Zeitpunkt des möglichen Entstehens der Steuerschuld bereits die Neugründung eines Betriebes bezeichnet werden.

Nach § 2 Z. 1 NEUFÖG setzt die Neugründung eines Betriebes ua. die Schaffung einer bisher nicht vorhandenen betrieblichen Struktur voraus. Bei einem bloßen Wechsel in der Person des Betriebsinhabers in Bezug auf einen bereits vorhandene Betrieb durch eine unentgeltliche Übertragung des Betriebes liegt nach § 2 Z. 4 NEUFÖG keine Neugründung eines Betriebes vor.

§ 2 Z. 1 der Verordnung zum NEUFÖG BGBl. I Nr. 106/1999 bestimmt dazu, dass unter einem Betrieb die Zusammenfassung meschlicher Arbeitskraft und sachlicher Betriebsmittel in einer organisatorischen Einheit zu verstehen ist. Ein Betrieb wird neu eröffnet, wenn die für den konkreten Betrieb wesentlichen Betriebsmittel neu geschaffen werden.

Nach § 3 der Satzung der Bw. ist der Gegenstand des Unternehmens der Betrieb und der Besitz von Tourismusbetrieben aller Art. Die Gesellschaft ist berechtigt, sich an anderen Unternehmen zu beteiligen, ausgenommen Bankgeschäfte.

Im Jahresabschluss der Bw. zum 31. Dezember 1999 wird darauf verwiesen, dass das Geschäftsjahr gekennzeichnet war durch die Gründung der Gesellschaft und den Erwerb von 40 % der Geschäftsanteile der P GmbH. Nach dem Lagebericht sind für die folgenden Geschäftsjahre insbesondere Aktivitäten im Kongresstourismus und in der Beratung von Tourismusbetrieben geplant. Im Anlagevermögen der Bw. zum 31. Dezember 1999 wird ausschließlich die Beteiligung der Bw. an der P GmbH mit einem Bilanzwert von S 2.803.580,00 ausgewiesen. Die Bw. beschäftigte keine Arbeitnehmer. Es wurden von der Bw. im Jahr 1999 keinerlei Umsätze getätigt. Daraus ergibt sich, dass sich im Jahr 1999 die Tätigkeit der Bw. auf das Halten der Beteiligung an der P GmbH beschränkte.

Alleine durch das Halten einer Beteiligung an einem anderen Unternehmen, wird keine neue betriebliche Struktur geschaffen, weshalb durch den Erwerb von Anteilen an der P GmbH am 10. Mai 1999 keine Neugründung iSd § 2 Z. 1 NEUFÖG erfolgt ist. Die Bw. erklärte im Formular NeuFö 1 vom 20. April 2000 als Kalendermonat der Neugründung ausdrücklich Mai 1999. In diesem Zeitraum ist aber die Bw. weder am Markt in Erscheinung getreten, noch wurden von ihr Aktivitäten zur Vornahme einer eigenen, neuen betrieblichen Tätigkeit gesetzt. Sie hat während des Jahres 1999 keine für einen neuen Betrieb wesentlichen Betriebsmittel geschaffen. Die Bw. spricht selber im Lagebericht davon erst für die folgenden Geschäftsjahren Aktivitäten im Kongresstourismus und in der Beratung von Tourismusbetrieben zu planen. Im Memorandum des Vorstandes der Bw. vom 20. Juni 2000 ist selbst für das Jahr 2000 noch immer bloß von Vorarbeiten die Rede. Damit stehen aber die eigenen Angaben der Bw. im Widerspruch zur Erklärung im NeuFö 1, wonach bereits im Mai 1999 die Neugründung

eines Betriebes erfolgt sein soll. Weder im Mai 1999 noch am 8. Juni 1999 (Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld) war nach der eigenen Darstellung der Bw. eine Betriebs-eröffnung erfolgt. Es wurden zum damaligen Zeitpunkt nicht einmal Vorbereitungshandlungen für die Schaffung einer bisher nicht vorhandenen betrieblichen Struktur gesetzt, weshalb zum Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld am 8. Juni 1999 die Gründung der Gesellschaft als nicht zum Zweck der Neugründung eines Betriebes iSd § 2 NEUFÖG anzusehen ist.

Im Übrigen können nach § 4 Abs. 1 NEUFÖG die Wirkungen nach § 1 Z. 1 bis 6 leg. cit. nur dann eintreten, wenn der Betriebsinhaber bei den in Betracht kommenden Behörden einen amtlichen Vordruck vorlegt, in dem die Neugründung erklärt wird. Die Vorlage des amtlichen Vordrucks stellt eine materielle Voraussetzung für die Steuerbefreiung nach dem NEUFÖG dar (siehe VwGH 26. 4. 2001, 2000/16/0314). Auf dem amtlichen Vordruck ist unter anderem gemäß § 4 Abs. 1 Z. 2 NEUFÖG der Kalendermonat der Neugründung zu erklären. Da die Bw. als Zeitpunkt der Neugründung Mai 1999 angab und dieser Zeitpunkt der Neugründung auch von der Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft bestätigt wurde, könnte eine allenfalls zu einem späteren Zeitpunkt tatsächlich erfolgte Neugründung eines Betriebes auf Grund des Fehlens einer materiellen Voraussetzung keine rückwirkende Befreiung mehr von

der Gesellschaftsteuer für den vorliegenden ersten Erwerb von Gesellschaftsrechten durch die Gründer der Gesellschaft herbeiführen.

Wien, 4. Juni 2004