

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache A. GmbH, Adr., vertreten durch Univ.Doz. Mag.DDr. Ludwig Bitner, Amtsgasse 4, 2020 Hollabrunn, über die Beschwerde vom 06. Februar 2012 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 24. Jänner 2012, ErfNr. 1.2011, betreffend Gesellschaftsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird Folge gegeben und der angefochtenen Bescheid gemäß § 279 BAO aufgehoben.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.), eine inländische Gesellschaft mit beschränkter Haftung, wurde mit notariell bekräftigtem Gesellschaftsvertrag vom 16. Februar 2011 mit einem Stammkapital von € 35.000,00 von Herrn Mag. B. C. und Herrn D. E. gegründet, die jeweils eine zur Gänze einbezahlte Stammeinlage von € 17.500,00 übernahmen.

Dieser Vorgang wurde lt. Vermerk auf der Urkunde am 17. Februar 2011 unter der ErfNr. 2/2011 vom Vertragserrichter selbst berechnet.

Die Anmeldung der Selbstberechnung beim Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (FAGVG) erfolgte lt. "Auskunft Geschäftsfall Gesellschaft" im FinanzOnline am 11. April 2011 ohne Angabe einer Bemessungsgrundlage unter Inanspruchnahme einer Befreiung nach den NeuFöG mit € 0.

Mit dem neben dem Gesellschaftsvertrag im Bemessungsakt in Kopie einliegenden notariell bekräftigten Nachtrag vom 7. März 2011 zum Gesellschaftsvertrag wurde dem Vertragspunkt III "Stammkapital und Stammeinlagen" ein Absatz 3 mit folgendem Wortlaut angefügt:

"Zur Erreichung des Gesellschaftszwecks verpflichten sich die Gesellschafter aus Anlass der Gründung der Gesellschaft zu gleichen Teilen einen Gesellschafterzuschuss von insgesamt € 465.000,00 (....) zu leisten."

Dieser Nachtrag ist ebenfalls mit dem Vermerk "Gesellschaftsteuer selbstberechnet am 17.2.2011 zu ErfNr. 2/2011" versehen.

Auf Grund eines Vorhaltes, in welchem das FAGVG darauf hinwies, dass freiwillige Gesellschafterleistungen im Zusammenhang mit der Gesellschaftsgründung nicht nach dem NeuFöG von der Gesellschaftsteuer befreit seien, legte der Vertragserichter dem FAGVG eine Erklärung der Neugründung (NeuFö 1) vom 17. Februar 2011 betreffend die Bf. mit der Erklärung vor, dass es sich nicht um eine freiwillige Gesellschafterleistung im Zusammenhang mit der Gesellschaftsgründung handle, sondern um eine lt. Nachtrag zum Gesellschaftsvertrag verpflichtende Gesellschafterleistung, dass keine gesonderte Selbstberechnung erfolgte, da die Gründung der Gesellschaft einen einheitlichen Vorgang darstelle und gesellschaftsteuerfrei sei und dass ihm nicht bekannt sei, wann und in welchem Umfang der vereinbarte Zuschuss tatsächlich geleistet worden sei.

Mit unter der ErfNr. 2/2011 ergangenen Gesellschaftsteuerbescheid - Festsetzung gemäß § 201 BAO vom 15. September 2011 setzte das FAG für den Rechtsvorgang "Gesellschaftsgründung vom 16. Februar 2011" gegenüber der Bf. für eine Leistung gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 KVG iV mit § 2 Z 2 bis 4 KVG in Höhe von € 465.000,00 mit € 4.650,00 fest.

In der Begründung führte das FAGVG aus, dass die Festsetzung gemäß § 201 BAO erfolgt sei, da sich die Selbstberechnung als nicht richtig erwiesen habe. Die Befreiung gemäß § 1 Z 5 NeuFöG umfasse den Ersterwerb von Gesellschaftsrechten unmittelbar in Zusammenhang mit der Neugründung. Die Befreiung erstrecke sich lediglich auf die Gründungseinlagen anlässlich der Neugründung der Gesellschaft. Der lt. Nachtrag zum Gesellschaftsvertrag zu leistende Zuschuss von € 465.000,00 unterliege daher der Gesellschaftsteuer.

In der dagegen am 3. Oktober 2011 eingebrachten Berufung wendete die Bf. ein, dass der Gesellschaftsteuerbescheid nicht die auch vom Finanzamt anerkannte nach dem NeuFöG befreite Gesellschaftsgründung vom 16. Februar 2011 betreffe, sondern den noch vor Eintragung der Gesellschaft auf Grund des Nachtrages zum Gesellschaftsvertrag geleisteten verpflichtenden Zuschuss von € 465.000,00.

Weiters erklärte die Bf., dass es klar sei, dass aus Anlass der Gesellschaftsgründung freiwillige Gesellschafterleistungen nicht unter die Begünstigungen des NeuFöG fielen. Bei verpflichteten Gesellschafterleistungen sei dies jedoch anders zu sehen.

Der Nachtrag zum Gesellschaftsvertrag sei noch vor Firmenbucheintrag errichtet worden, habe die Verpflichtung zur Leistung der Gesellschaftsteuer vorgesehen und sei auch Grundlage der Eintragung der Gesellschaft im Firmenbuch.

Aus diesem Grund falle die verpflichtende Leistung des Gesellschafters auf Grund des Nachtrages auch unter das NeuFöG und seine Befreiung.

Die Gründung stelle einen einheitlichen Vorgang dar und sei gemäß der Befreiung des NeuFöG gesellschaftsteuerfrei.

Aus dem beigelegten Firmenbuchauszug geht hervor, dass die Bf. auf Grund eines Antrages auf Neueintragung vom 10. März 2011 am 12. März 2011 ins Firmenbuch eingetragen worden ist.

Offensichtlich in Folge der Berufung gegen den Gesellschaftsteuerbescheid vom 15. September 2011, ErfNr. 2/2011, setzte das FAGVG mit dem gegenständlich angefochtenen Gesellschaftsteuerbescheid vom 24. Jänner 2012, ErfNr. 1.2011, Gesellschaftsteuer gegenüber der Bf. für den Rechtsvorgang "Nachtrag zum Gesellschaftsvertrag vom 7. März 2011" für eine Leistung gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 KVG iV mit § 2 Z 2 bis 4 KVG in Höhe von € 465.000,00 mit € 4.650,00 fest.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung vom 6. Februar 2012 wendete die Bf. ein, dass der gegenständliche Rechtsvorgang bereits mit Gesellschaftsteuerbescheid vom 15. September 2011, ErfNr. 2/2011, einer Bemessung unterzogen worden sei und es unzulässig sei, denselben Rechtsvorgang, wenn auch unter einem anderen Betreff, neuerlich der Steuervorschreibung zu unterziehen.

Weiters verwies die Bf. auf das Berufungsvorbringen gegen den Gesellschaftsteuerbescheid vom 15. September 2011.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 9. März 2012 hob das FAGVG den Gesellschaftsteuerbescheid vom 15. September 2011 mit der Begründung auf, dass lt. Betreff unter dieser Erfassungsnummern [2/2011] die Selbstberechnung der Gesellschaftsteuer für die Gesellschaftsgründung vom 16. Februar 2011 erfolgt sei. Für die lt. Gesellschaftsvertrag vom 16. Februar 2011 erfolgte Einlagen der Stammeinlagen von € 35.000,00 sei die Befreiung gemäß Neugründungsförderungsgesetz zu gewähren. Für die Zuschussleistung lt. Nachtrag sei die Gesellschaftsteuer unter ErfNr. 1.2011 festgesetzt. Der Gesellschaftsteuerbescheid vom 15. September 2011 sei daher aufzuheben gewesen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom selben Tag wies das FAGVG die Berufung gegen den Gesellschaftsteuerbescheid vom 24. Jänner 2012 als unbegründet ab.

Dies im Wesentlichen mit der Begründung, dass nur der Erwerb von Gesellschaftsrechten gemäß § 1 Z 5 NeuFöG steuerbefreit sei und dass spätere Resteizahlungen ebenso steuerpflichtig seien, wie freiwillige Leistungen eines Gesellschafters im Zusammenhang mit der Gesellschaftsgründung.

Auf Grund eines Vorlageantrages legte das FAGVG die Berufung gegen den Gesellschaftsteuerbescheid vom 24. Jänner 2012 dem Unabhängigen Finanzsenat vor.

Da die gegenständliche Berufung am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat anhängig war, ist die Zuständigkeit zur Entscheidung gemäß § 323 Abs. 38 BAO auf das Bundesfinanzgericht übergegangen und ist die Rechtssache als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Seitens des Bundesfinanzgerichtes erfolgte eine Einsichtnahme in die Urkundensammlung des Firmenbuches, insbesondere in die Anmeldung zur Eintragung der Bf. vom 7. März 2011, womit auch der Nachtrag zum Gesellschaftsvertrag vom selben Tag dem Firmenbuch vorgelegt worden ist.

Weiters erging im Wesentlichen folgender Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes an die Bf.:

"Lt. ha. Aktenlage wurde die Beschwerdeführerin (Bf.), eine inländische Gesellschaft mit beschränkter Haftung, mit am 16. Februar 2011 notariell bekräftigtem Gesellschaftsvertrag errichtet und am 12. März 2011 ins Firmenbuch eingetragen.

Lt. Gesellschaftsvertrag haben die Gesellschafter jeweils zur Gänze einbezahlt Stammeinlagen von insgesamt € 35.000,00 übernommen.

Lt. Vermerk auf dem Notariatsakt vom 16. Februar 2011 wurde die Gesellschaftsteuer für den damit beurkundeten Vorgang zur ErfNr. 2/2011 am 17. Februar 2011 durch den Vertragserrichter selbstberechnet.

Mit Notariatsakt vom 7. März 2011 errichteten die Gründungsgesellschafter einen Nachtrag zum Gesellschaftsvertrag mit welchem sie sich verpflichteten aus Anlass der Gründung der Gesellschaft zu gleichen Teilen einen Gesellschafterzuschuss von insgesamt € 465.000,00 zu leisten.

Mit selben Tag erfolgte lt. Urkundensammlung im Firmenbuch die Anmeldung zur Eintragung der Bf. ins Firmenbuch unter Beilage des Gesellschaftsvertrages und des Nachtrages zum Gesellschaftsvertrag mit der Erklärung der Geschäftsführer gemäß § 10 Abs. 3 GmbHG, dass die bar zu leistenden Stammeinlagen in dem eingeforderten Betrag von insgesamt € 35.000,00 bar eingezahlt seien.

Dass es sich bei dem anlässlich der Gründung zu leistenden Gesellschafterzuschuss um ein Agio handelt, dessen Leistung Voraussetzung für die Gesellschaftsgründung und somit in unmittelbarem Zusammenhang mit der Neugründung der Gesellschaft durch den ersten Erwerber stünde, was Voraussetzung für hier wohl geltend gemachte Befreiung nach § 1 Z 5 NeuFG wäre, kann aus der Aktenlage nicht ohne Weiteres erkannt werden.

Um detaillierte Darstellung der Gründe, warum es sich beim gegenständlichen Gesellschafterzuschuss doch um Leistungen in unmittelbarem Zusammenhang mit der Neugründung der Gesellschaft durch den ersten Erwerber handeln sollte, wird ersucht. Dazu wird im Besonderen um Bekanntgabe des Zeitpunktes der Leistung des Gesellschafterzuschusses unter Beilage eines erläuterten Auszuges aus den Büchern der Bf. über die Verbuchung der Stammeinlage und des Gesellschafterzuschusses samt Kopie der bezughabenden Belege ersucht."

Der Vorhaltsbeantwortung legte die Bf. Kopien von Kontoauszügen der Bf. sowie Zahlungs- und Überweisungsbelegen bei, aus denen hervorgeht, dass die Überweisung bzw. die Zahlung der Stammeinlagen am 17. bzw. 18. Februar 2011 und der Gesellschafterzuschüsse am 4. März 2011 mit Valuta 4. bzw. 7. März 2011 erfolgte [siehe Beilage].

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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

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

Zuschüsse an eine inländische Kapitalgesellschaft von Gesellschaftern unterliegen als freiwillige Leistungen nach § 2 Z. 4 lit. a KVG der Gesellschaftsteuer, wenn sie geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen.

Auf Grund des § 7 Abs. 1 Z 1 lit. a KVG wird die Gesellschaftsteuer beim Erwerb von Gesellschaftsrechten (§ 2 Z 1), wenn eine Gegenleistung zu bewirken ist, vom Wert der Gegenleistung berechnet.

Bei Leistungen (§ 2 Z 2 bis 4) wird die Gesellschaftsteuer gemäß § 7 Abs. 2 KVG vom Wert der Leistung berechnet.

Herr Mag. B. C. und Herr D. E. schlossen zur Gründung der Bf., einer inländische Gesellschaft mit beschränkter Haftung, den notariell bekräftigtem Gesellschaftsvertrag vom 16. Februar 2011.

Im Punkt III "Stammkapital und Stammeinlagen" dieses Gesellschaftsvertrages ist das Stammkapital mit € 35.000,00 und die Übernahme der voll eingezahlten Stammeinlagen durch die Gesellschafter je zur Hälfte bestimmt.

Mit Nachtrag vom 7. März 2011 zum Gesellschaftsvertrag verpflichteten sich die Gesellschafter in Ergänzung des Vertragspunktes III ein Absatz 3 aus Anlass der Gründung der Gesellschaft zur Erreichung des Gesellschaftszwecks zu gleichen Teilen einen Gesellschafterzuschuss von insgesamt € 465.000,00 (...) zu leisten.

Die Leistung der Stammeinlagen wurden am 17. bzw. 18. Februar 2011 und die Gesellschafterzuschüsse am 4. März 2011 auf das Konto der Bf. einbezahlt bzw. überwiesen.

Die gegenständlichen Gesellschafterzuschüsse wurden von den Gründungsgesellschaftern im Verhältnis der übernommenen Stammeinlagen und in einem derartigen zeitlichen und gesellschaftsvertraglichen Zusammenhang mit der Gründung der Bf. geleistet, dass hier der Erklärungen der Bf. folgend davon auszugehen ist, dass es sich bei diesen mit dem Abschluss des Nachtrages nahezu gleichzeitig geleisteten Gesellschafterzuschüssen um einen für die Gründung der Bf. und somit für den ersten Erwerb der Gesellschaftsrechte unabdingbaren, noch vor dem Erwerb der Gesellschaftsrechte mit Eintragung der Bf. ins Firmenbuch zu erbringenden Teil der Gegenleistungen für den ersten Erwerb der Gesellschaftsrechte handelt.

Dem steht nicht entgegen, dass die Leistung der Gesellschafterzuschüsse nicht von vornherein beabsichtigt war, zumal der Erwerb der Gesellschaftsrechte bei Gründung einer Kapitalgesellschaft erst mit der Eintragung ins Firmenbuch abgeschlossen ist.

Zur Gegenleistung gehört alles, was der Erwerber eines Gesellschaftsanteiles aufzuwenden hat, um das Gesellschaftsrecht zu erhalten (vgl. VwGH 11.09.2014, 2013/16/0070).

Es handelt sich somit nicht um eine vom ersten Erwerb der Gesellschaftsrechte gesonderte freiwillige Leistung oder einer gesonderten Leistung auf Grund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung im Sinne des § 2 Z 2 bzw. 4 KVG, sondern um einen Teil der Gegenleistung im Sinne des § 7 Abs. 1 Z 1 lit. a KVG für den ersten Erwerb von Gesellschaftsrechten an der Bf.

Mit dem gegenständlich angefochtenen Gesellschaftsteuerbescheid hat das FAGVG über einen zusätzlichen, vom ersten Erwerb von Gesellschaftsrechten gesonderten Vorgang abgesprochen, der als solcher jedoch nicht besteht, sodass es sich bei der Sache des gegenständlich angefochtene Gesellschaftsteuerbescheid ungeachtet dessen, dass es sich beim Tatbestand des § 2 Z 1 KVG um den Haupttatbestand und bei den Tatbeständen des § 2 Z 2 bis 4 KVG bloß um Nebentatbestände handelt, um eine andere Sache handelt, als beim ersten Erwerb der Gesellschaftsrechte.

Im Übrigen hat das FAGVG über den unter der ErfNr. 2/2011 selbstberechneten ersten Erwerb von Gesellschaftsrechten bereits unter Inanspruchnahme des Verfahrenstitels des § 201 BAO mit Berufungsvorentscheidung vom 9. März 2102 unter dieser ErfNr. rechtskräftig abgesprochen.

Auch wenn für den ersten Erwerb von Gesellschaftsrechten die Voraussetzungen für eine Befreiung nach dem NeuFöG nicht vorliegen (vgl. BFG 03.02.2015, RV/7101049/2012), war der gegenständlich angefochtene Gesellschaftsteuerbescheid daher aufzuheben.

Es erübrigen sich somit Überlegungen, ob das FAGVG mit dem Gesellschaftsteuerbescheid vom 15. September 2011 ungeachtet dem Betreff und ungeachtet der Inanspruchnahme des Verfahrenstitels des § 201 BAO auch über die Gesellschaftsteuerpflicht einer Gesellschafterleistungen von € 465.000,00 im Sinne des § 2 Z 2 bis 4 KVG abgesprochen hat, womit, selbst wenn es sich dabei um einen vom ersten Erwerb von Gesellschaftsrechten gesonderten Vorgang handeln würde, ebenfalls entschiedene Sache vorläge.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Es waren lediglich Fragen auf Ebene der Sachverhalts und der Vertragsauslegung im Einzelfall zu klären.

Wien, am 17. Februar 2017