

GZ. RV/0669-L/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der U. GmbH, vertreten durch die Fa. KPMG Alpen-Treuhand Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs-GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern in Linz betreffend Gesellschaftsteuer 1999 vom 28. Dezember 1999 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

Am 5. August 1999 haben Herr Christian L. und Herr Mag. S. die U. AG mit einem Grundkapital von € 70.000,00 gegründet und alle Aktien übernommen. Über die Versammlung der Gründer wurde ein Protokoll aufgenommen, welches dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern in Linz übermittelt wurde. Weiters wurde dem Finanzamt die Gesellschafts-

steuererklärung gem. § 10 Abs. 1 Kapitalverkehrssteuergesetz (KVG) übermittelt. Darin wurde der Erwerb von Gesellschaftsrechten ohne Gegenleistung (§ 7 Abs. 1 Z 1 lit. b KVG) bekannt gegeben.

Das Finanzamt hat mit Bescheid vom 13. August 1999 die Gesellschaftssteuer mit S 9.632,00 festgesetzt.

Die Neueintragung der Firma ins Firmenbuch erfolgte mit Beschluss des Landesgerichtes Linz vom 17. September 1999.

Am 17. Dezember 1999 langte beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern in Linz eine Gesellschaftssteuererklärung gem. § 10 Abs. 1 KVG der U. AG ein. Darin wurde der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber (§ 2 Z 1 KVG) angezeigt. Grundlage für diese Anzeige war eine Kapitalerhöhung um € 23.350,00 zu einem Gesamtzeichnungsbetrag von € 5.087.000,00. Bekannt gegeben wurde der Erwerb von Gesellschaftsrechten mit Gegenleistung (§ 7 Abs. 1 Z 1 lit. a KVG). Der Wert der Gegenleistung hat S 69.998.646,00 betragen. Dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern wurde am 17. Dezember 1999 der Betrag von S 699.986,00 überwiesen. Als Verwendungszweck auf dem Überweisungsbeleg wurden die Steuernummer und "HINTERLEGUNG" angeführt.

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 28. Dezember 1999 hat das Finanzamt die Gesellschaftssteuer betreffend die Kapitalerhöhung vom 10. Dezember 1999 mit S 699.986,00 festgesetzt.

Gegen diesen Bescheid wurde die gegenständliche Berufung vom 18. Jänner 2000 eingereicht. Die Berufungswerberin beantragte für die Kapitalerhöhung in der Höhe von S 69.998.646,00 keine Gesellschaftssteuer festzusetzen. Zur Begründung führte sie Folgendes aus:

Die U. AG mit Sitz in Linz sei innerhalb des Anwendungsbereiches des Neugründungs-Förderungsgesetzes (NEUFÖG) gegründet worden. Bereits bei der Gründung sei der spätere Beitritt des Gesellschafters M.M.O. GmbH im Zuge einer Kapitalerhöhung ein fester Bestandteil der Planung gewesen. Auf Grund dessen sei der Vorstand in Punkt 5 der Satzung auch ermächtigt gewesen, mit Zustimmung des Aufsichtsrates binnen 5 Jahren nach Eintragung der Satzungsbestimmung in das Firmenbuch das Grundkapital um Nominale € 35.000,00 durch Ausgabe neuer Aktien zu erhöhen und den Ausgabekurs und die Ausgabebedingungen mit Zustimmung des Aufsichtsrates festzusetzen. Am 2. Dezember 1999 hätte der Vorstand nun von dieser Ermächtigung tatsächlich Gebrauch gemacht und das Grundkapital der Gesellschaft

sei um € 23.350,00 erhöht worden. Die Ausgabe der neuen Aktien erfolgte zum Gesamtzeichnungsbetrag von € 5.087.000,00. Wegen der Vordringlichkeit der Eintragung der Kapitalerhöhung in das Firmenbuch hätte so rasch wie möglich eine Unbedenklichkeitsbescheinigung eingeholt werden müssen und die ohne Anwendung des Neugründungs-Förderungsgesetzes entstehende Gesellschaftssteuer sei unter dem Titel "Hinterlegung auf das vom Gebührenfinanzamt bezeichnete Konto" überwiesen worden. Die Absicht des Hinzutritts von M.M.O. GmbH in der Gründungsphase komme in einer Punktation zwischen der Berufungswerberin und der MMTS GmbH zum Ausdruck. In dieser Punktation sei vereinbart worden, dass die M.M.O. GmbH Aktien zu einem Zeichnungsbetrag von € 5.087.000,-- zu erwerben beabsichtigt und diese Kapitalzufuhr dafür verwendet wird, die Dienste der Berufungswerberin in den österreichischen Markt einzuführen und die Marktführerschaft im entsprechenden Dienstleistungsbereich in Österreich zu erreichen. Weiters sollte der Zeichnungsbetrag auch zum Markteintritt in große ausländische Märkte eingesetzt werden. Somit wäre bereits vom Beginn an die spätere Kapitalerhöhung integrierender Bestandteil der Schaffung einer bisher nicht vorhandenen betrieblichen Struktur gewesen. Es handle sich um ein Unternehmen mit dem Gesellschaftszweck, Nachrichten und Kommunikationsdienstleistungen auf elektronischer Art unter Nutzung der Technologie des Internets und Mobile Kommunikationseinrichtungen zu erbringen, somit um ein neues Geschäftsfeld, welches Gegenstand der Begünstigung des NEUFÖG sein soll. Die Erklärung über die Neugründung sei sowohl dem Finanzamt anlässlich der Ersteintragung als auch dem Firmenbuchgericht vorgelegt worden. Zur Information werde nochmals eine solche Erklärung zur Neugründung sowie ein Bescheid des Landesgerichtes Linz, mit welchem der Anwendung des Neugründungs- Förderungsgesetzes stattgegeben wird, beigelegt.

Der Berufung lag eine Erklärung der Neugründung (§ 4 NEUFÖG) bei. Darin wurde erklärt, dass der Kalendermonat der Neugründung der Monat November 1999 sei. Es wurde beansprucht, dass die Gesellschaftssteuer für den Erwerb von Gesellschaftsrechten nicht erhoben wird. Die Erklärung wurde am 24. September 1999 unterzeichnet. Weiters enthält die Erklärung die Bestätigung der Wirtschaftskammer Wien vom 24. September 1999 über die Inanspruchnahme der Beratung.

Einem ergänzenden Schriftsatz vom 29. Februar 2000 legte die Berufungswerberin die Ablichtung eines Bescheides des Landesgerichtes Linz vor, mit dem einem Antrag der Berufungswerberin auf Berichtigung des Zahlungsauftrages in einer Firmenbuchsache stattgegeben wurde. Die Berufungswerberin hat auf Grund eines Zahlungsauftrages vom 18. Jänner 2000 an das Landesgericht Linz einen Berichtigungsantrag gestellt. Darin hat sie

im wesentlichen jene Argumente vorgebracht, die auch bereits in der gegenständlichen Berufung dem Finanzamt vorgebracht wurden. Das Firmenbuchgericht führte in der Begründung des dazu erlassenen Bescheides aus, dem Antrag sei stattzugeben gewesen, da in der gegenständlichen Firmenbuchsache sämtliche materiellen Voraussetzungen der nach dem Neugründungs-Förderungsgesetz in Anspruch genommene Gebührenbefreiung erfüllt sind. Nähere Ausführungen sind unterblieben.

Mit dem Ergänzungersuchen vom 6. März 2000 hat das Finanzamt die Berufungswerberin ersucht, eine Kopie der Punktation zwischen der U. AG und der MMTS GmbH betreffend deren Hinzutritt zur AG und die Kopie des Vorstands- und Aufsichtsratbeschlusses je vom 2. Dezember 1999 über die Durchführung der Erhöhung des Grundkapitals vorzulegen.

Dem Ergänzungersuchen ist die Berufungswerberin nachgekommen und hat die vom Finanzamt angeforderten Unterlagen mit Schreiben vom 23. März 2000 nachgereicht.

Das Finanzamt hat mit der Berufungsvorentscheidung vom 13. April 2000 die gegenständliche Berufung als unbegründet abgewiesen. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass am 5. August 1999 die U. AG mit einem Grundkapital von € 70.000,00 gegründet wurde. Die diesbezügliche Abgabenerklärung gemäß § 10 Abs. 1 KVG sei dem Finanzamt am 11. August 1999 vorgelegt worden. Die für diesen Rechtsvorgang anfallende Gesellschaftssteuer in Höhe von S 9.632,00 sei am 11. August 1999 entrichtet worden und mit Bescheid vom 13. August 1999 festgesetzt worden. Gegen diese Abgabenvorschreibung sei kein Rechtsmittel eingebracht worden. Die Gesellschaft sei am 18. September 1999 in das Firmenbuch des Landesgerichtes Linz eingetragen worden. Eine Erklärung über die Neugründung gem. § 4 NEUFÖG, ausgestellt am 24. September 1999, sei dem Finanzamt Urfahr erst am 21. Jänner 2000 (im Zuge der gegenständlichen Berufung) beigebracht worden. Ein Antrag auf Erstattung der Gesellschaftssteuer in Höhe von S 9.632,00 wurde nicht gestellt. Mit Abgabenerklärung, beim Finanzamt einlangend am 17. Dezember 1999, sei eine Kapitalerhöhung bei der U. AG um € 23.350,00 zu einem Gesamtzeichnungsbetrag von € 5.087.000,00 angezeigt worden. Eine Erklärung gem. § 4 NEUFÖG wurde nicht beigeschlossen. Die für die Kapitalerhöhung anfallende Gesellschaftssteuer im Betrag von S 699.986,00 wurde am 17. Dezember 1999 entrichtet und mit Bescheid vom 28. Dezember 1999 vorgeschrrieben. Am 25. Jänner 2000 wurde diese Kapitalerhöhung im Firmenbuch des Landesgerichtes Linz eingetragen.

Dem Vorbringen der Berufungswerberin in der gegenständlichen Berufung hat das Finanzamt Folgendes entgegen gehalten:

Unbestritten sei, dass die Berufungswerberin bereits in der Gründungsphase beabsichtigte, mit der M.M.O. GmbH zu kooperieren und dass zu diesem Zweck eine gesellschaftliche Verflechtung durch Hereinnahme der M.M.O. GmbH als Gesellschafter durch Ausgabe neuer Aktien im Wege einer Kapitalerhöhung erfolgen sollte. Die Berufungswerberin würde aber erkennen, dass eine Kapitalerhöhung nicht mehr unmittelbar mit der Gründung der Gesellschaft zusammenhängt. Eine Kapitalerhöhung auf Grund genehmigten Kapitals könne immer erst nach erfolgter Gesellschaftsgründung durchgeführt werden. Gemäß § 1 Z 5 NEUFÖG wird die Gesellschaftssteuer jedoch nur für den Erwerb von Gesellschaftsrechten unmittelbar im Zusammenhang mit der Neugründung der Gesellschaft nicht erhoben. Ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem Erwerb von Gesellschaftsrechten bei der Gründung der Gesellschaft und jenen bei der Kapitalerhöhung könne aber keinesfalls gegeben sein. Weder sei die Existenz der Kapitalgesellschaft abhängig von der späteren Kapitalerhöhung, noch sei eine Kapitalerhöhung zufolge des genehmigten Kapitals gem. § 169 ff des Aktiengesetzes (AktG) zwingend. Der Erwerb der Gesellschaftsrechte anlässlich der Gründung der AG finde völlig losgelöst von einer späteren Kapitalerhöhung statt. Ebenso entstehe die Steuerschuld für die Gesellschaftssteuer für jeden der beiden Rechtsvorgänge unabhängig voneinander. Eine Gesellschaftssteuerbefreiung auf Grund der Bestimmungen des NEUFÖG könne deshalb für den Erwerb von Gesellschaftsrechten anlässlich einer Kapitalerhöhung nicht Platz greifen, auch wenn diese Kapitalerhöhung bereits bei der Gründung der Gesellschaft beabsichtigt war. Weiters wurde angeführt, dass die Abgabenbehörde bei der Beurteilung der Gesellschaft Steuerfreiheit gem. NEUFÖG nicht an die Beurteilung eines Gerichtes betreffend die dort anfallenden Gerichtsgebühren gebunden ist.

Die Berufungswerberin brachte einen Vorlageantrag ein und führte darin Folgendes aus:

Die Sachverhaltausführungen der Behörde erster Instanz betreffend die Nichtinanspruchnahme der Begünstigung des NEUFÖG in Zusammenhang mit der Gesellschaftssteuer bei der zivilrechtlichen Gründung der Gesellschaft seien für die Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes irrelevant. Das NEUFÖG stelle eine Begünstigungsvorschrift dar, die nach Wahl des Steuerpflichtigen in Anspruch genommen werden kann. Entscheidet sich der Steuerpflichtige hinsichtlich eines Rechtsvorganges dazu, die Begünstigung nicht in Anspruch zu nehmen, so präjudiziert ihn dies in keiner Weise hinsichtlich späterer ebenfalls vom NEUFÖG erfasster Rechtsvorgänge. Zur Frage der Vorlage der Erklärung über die Neugründung gem. § 4 NEUFÖG sei festzuhalten, dass diese zwar entsprechend der Ausführungen der Behörde erster Instanz Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Abgabenbefreiungen des NEUFÖG ist, der Gesetzestext selbst jedoch keinerlei Bestimmungen

dazu enthält, zu welchem Zeitpunkt diese Erklärung vorzulegen ist. Den allgemeinen Bestimmungen der BAO folgend ist daher davon auszugehen, dass alle formellen Voraussetzungen für die Gewährung der Abgabenbefreiung im Zeitpunkt der endgültigen Entscheidung über den Abgabenanspruch vorliegen müssen. Diese Vorlage der Erklärung über die Neugründung gem. § 4 NEUFÖG im Berufungsverfahren, in welchem keinerlei Neuerungsverbot besteht, stehe daher einer Gewährung der Begünstigung nicht entgegen. In diesem Sinne seien auch die Ausführungen des Erlasses des Bundesministeriums für Finanzen zum NEUFÖG zu verstehen, da im Wege des Erlasses keinesfalls über das Gesetz hinausgehende Begünstigungsvoraussetzungen festgelegt werden können. In diesem Sinne seien auch die Ausführungen des Erlasses zum NEUFÖG und der Punkt 4.3 zweiter Absatz zu verstehen, wenn eine nachträgliche Erstattung dieser Rückzahlung von der Abgabe und Gebühren für nicht möglich erklärt wird. Sofern alle Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Begünstigung des NEUFÖG gegeben sind, könne aus dem Gesetz keinesfalls abgeleitet werden, dass zu Unrecht abgeföhrte Beträge einer Erstattung nicht zugänglich wären. Darüber hinaus sei festzuhalten, dass im gegenständlichen Fall eine endgültige Abführung des Betrages nicht erfolgte, sondern die Überweisung der vorgeschriebenen Gesellschaftssteuer auf Grund des gegebenen Zeitdrucks lediglich zur Hinterlegung erfolgte. Hinsichtlich des von der Behörde erster Instanz unterstellten Umfanges der Befreiungsbestimmung des § 1 Z 5 NEUFÖG sei die Berufungserwerberin der Ansicht, dass diese entgegen dem Zweck des Gesetzes zu eng gesehen wurde. Nach dieser Bestimmung sehe das NEUFÖG eine Befreiung von Gesellschaftssteuer für den Erwerb von Gesellschaftsrechten unmittelbar in Zusammenhang mit der Neugründung der Gesellschaft durch den ersten Erwerber vor. Erster Erwerber sei sowohl jener, der seine Gesellschaftsrechte bei der Gründung selbst erwirbt als auch derjenige, der die Gesellschaftsrechte bei einer Kapitalerhöhung erwirbt. Der unmittelbare Zusammenhang mit der Gesellschaftsgründung bestehe, da auch nach Ansicht der Behörde erster Instanz die Forderung einer Kapitalerhöhung bereits vor Eintragung der Gesellschaft zum Firmenbuch festgelegt war. Damit sei der unmittelbare Zusammenhang im Sinne der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, die sich sowohl aus dem Zweck des Gesetzes als auch auf Grund der Formulierung des § 1 "Zur Förderung der Neugründung von Betrieben" ergibt, gegeben. Eine Reduktion dieser Bestimmung auf eine rein zivilrechtliche Betrachtungsweise, die darauf abstellt, dass eine Kapitalerhöhung zivilrechtlich logisch erst nach Eintragung der Gesellschaft möglich ist, würde sowohl dem Zweck des Gesetzes als auch der anzuwendenden wirtschaftlichen Interpretation zuwider laufen. Hätte der Gesetzgeber lediglich die Befreiung einer Gründung selbst im Auge gehabt,

so hätte er dies ausdrücklich im Gesetz verankert (etwa in dem er lediglich eine Befreiung für "Gesellschaftssteuer für den Erwerb von Gesellschaftsrechten bei der Neugründung der Gesellschaft" vorgesehen hätte). Insgesamt sei daher nach Ansicht der Berufungswerberin davon auszugehen, dass in sinngemäßer Interpretation die Gesellschaftssteuer für alle Erwerbe von Gesellschaftsrechten vorgesehen ist, die bereits vor der erstmaligen Eintragung der Gesellschaft vorgesehen waren. Davon seien all jene Kapitalmaßnahmen erfasst, die Teil eines wenn auch mehrstelligen Gründungsvorganges sind. Dies entspreche auch den wirtschaftlichen Gegebenheiten. Würde man den § 1 Z. 5 NEUFÖG lediglich auf den Gründungsvorgang an sich reduzieren, so liefe dies den gegebenen Rahmenbedingungen zuwider, die auf Grund des regelmäßig gegebenen Zeitdrucks bei der Mehrzahl der Fälle zu einem zweiphasigen Gründungsvorgang mit Gründung der Gesellschaft in einem ersten Schritt und der nötigen Kapitalausstattung in einem zweiten Schritt führen. All jenen Betriebsgründungen wäre dann entgegen den Absichten des Gesetzgebers die Begünstigung des NEUFÖG nicht zugänglich.

Mit Beschluss der Hauptversammlung vom 25. September 2000 wurde die U. AG in die U. GmbH gemäß §§ 239 ff AktG umgewandelt. Diese Umwandlung wurde am 3. November 2000 ins Firmenbuch eingetragen.

#### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

*Gemäß § 2 Z 1 des Kapitalverkehrssteuergesetzes (KVG) unterliegt der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber der Gesellschaftssteuer.*

*Nach § 1 Z 5 des Neugründungs-Förderungsgesetzes (NEUFÖG) wird zur Förderung der Neugründung von Betrieben nach Maßgabe der §§ 2 bis 6 NEUFÖG die Gesellschaftssteuer 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.*

*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 BlgNr. 20. 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 (z.B. bei den so genannten "neuen Selbstständigen" 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 deutete im gegenständlichen Fall gestützt auf einen Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 8. September 1999 (siehe ÖStZ-BMF 1999/29; AÖF 1999/184) an, 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. Auf Grund 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. Die Vorlage eines ordnungsgemäß ausgefüllten amtlichen Vordruckes der die im § 4 Abs. 1 NEUFÖG angeführten Erklärungen enthält, ist 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 BlgNr. 20. 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 NeuFö 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.

Demnach kann nicht schon wegen "verspäteter" Vorlage des im Gesetz geforderten ordnungsgemäß ausgefüllten amtlichen Vordrucks NeuFö 1 die Begünstigung nach § 1 Z 5 NEUFÖG verweigert werden, jedoch sind noch andere Kriterien, als die Vorlage eines amtlichen Vordrucks zu beachten.

Aus den Parlamentarischen Materialien zu § 1 NEUFÖG (1766 BlgNr. 20. GP) geht folgendes hervor:

*"Im Interesse der Neugründung von Betrieben sollen für die unmittelbar durch die Gründung veranlassten Vorgänge Steuer- und Gebührenbefreiungen vorgesehen werden. Überdies sollen bestimmte lohnabhängige Abgaben bzw. Beiträge im Gründungsjahr entfallen.*

*Die Befreiung von Stempelgebühren sowie von den Bundesverwaltungsabgaben ist nur insoweit gegeben, als es sich um steuerpflichtige Vorgänge handelt, die unmittelbar und konkret dem Gründungsvorgang zuzurechnen sind. Dem Gründungsvorgang bloß mittelbar dienende Vorgänge fallen nicht unter die Befreiung. Demgemäß wird für den Bereich des Gebührengesetzes auch nur eine Befreiung von Stempelgebühren vorgesehen. Die dem Gründungsvorgang mittelbar dienenden Rechtsgeschäfte, wie zB die Aufnahme von Darlehen oder Krediten oder der Abschluss von Bestandsverträgen, bleiben daher gebührenpflichtig.*

*Auf dieser Basis kommt im Bereich der Gebühren nach dem Gebührengesetz eine Freistellung insbesondere von Gebühren nach § 14 Tarifpost 2 Abs. 1 Z 1 und 2, § 14 Tarifpost 6 Abs. 1 und 2 sowie § 14 Tarifpost 5 und Tarifpost 14 in Betracht. Bei den Bundesverwaltungsabgaben erstreckt sich die Befreiung insbesondere auf unmittelbar gründungsbedingte Konzessionserteilungen, Niederlassungsbewilligungen, Genehmigungen zur Berufstätigkeit, Bewilligungen zur Betriebserrichtung, Feststellungsbescheide betreffend vorliegender Voraussetzung für ein Anmeldegewerbe, Nachsichten von Berufszulassungserfordernissen, zur Kenntnisnahme von Anzeigen über die Geschäftsführerbestellung u. ä.*

*Eine Befreiung von der Grunderwerbssteuer kann nur insoweit eintreten, als eine Grunderwerbssteuer unmittelbar auf den Gründungsvorgang entfallen würde. Die Beschränkungen der Befreiungsbestimmung des § 1 Z 2 sind in diesem Sinn zu verstehen. Keine Befreiung wird einem Grundstückserwerb zum Teil, der bloß aus Anlass der Gründung erfolgt. Befreit sind nur Gründungseinlagen von Grundstücken in neu gegründeten Gesellschaften.*

*Die Befreiung von den Gerichtsgebühren ist jener für die Stempelgebühren nach dem Gebührengesetz bzw. von der Grunderwerbssteuer nachgebildet. Die obigen Ausführungen gelten sinngemäß.*

*Auch bei der Gesellschaftssteuer und bei der Börsenumsatzsteuer erstreckt sich die Befreiung lediglich auf die Gründungseinlagen anlässlich der Neugründung einer Gesellschaft."*

Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) hat im Erkenntnis vom 23. Jänner 2003, ZI.: 2002/16/0188 in einem ähnlich gelagerten Fall Folgendes ausgeführt:

*"Im Beschwerdefall wurden nicht Gründungseinlagen anlässlich der Neugründung der GmbH, sondern vielmehr die Erhöhung der Einlagen durch eine Kapitalerhöhung der Gesellschaftssteuer unterzogen, auf welchen Vorgang sich die Befreiung von der Gesellschaftssteuer im Sinne 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 formal-rechtliche Gestaltung an und sind insoweit einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht zugänglich."*

Die Berufungswerberin stellt im gegenständlichen Fall die wirtschaftliche Betrachtungsweise in den Vordergrund und argumentiert damit, dass sich sowohl aus dem Zweck des Gesetzes als

auch auf Grund der Formulierung des § 1 NEUFÖG eine Begünstigung einer Kapitalerhöhung, die bereits vor Eintragung der Gesellschaft zum Firmenbuch festgelegt war, ergibt. Eine Reduktion dieser Bestimmung auf eine rein zivilrechtliche Betrachtungsweise, die darauf abstellt, dass eine Kapitalerhöhung zivilrechtlich logisch erst nach Eintragung der Gesellschaft möglich ist, würde sowohl dem Zweck des Gesetzes als auch der anzuwendenden wirtschaftlichen Interpretation zuwider laufen. Dem steht die Argumentation des VwGH gegenüber, der ausdrücklich darauf abstellt, dass bei der steuerrechtlichen Betrachtung einer Kapitalerhöhung ausschließlich die formalrechtliche Gestaltung ausschlaggebend ist und eine wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht Platz greift. Auch wenn § 1 NEUFÖG als Zweck der Begünstigungsbestimmung die Förderung der Neugründung von Betrieben nennt, knüpft die hier anzuwendende Bestimmung des § 1 Z 5 NEUFÖG ausdrücklich an den Steuertatbestand des § 2 Z 1 KVG an. Begünstigt ist der Erwerb von Gesellschaftsrechten durch den ersten Erwerber unmittelbar im Zusammenhang mit der Neugründung der Gesellschaft. Die Neugründung einer Gesellschaft ist ein Rechtsvorgang, der einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht zugänglich ist. Hier knüpft das Abgabenrecht an gesellschaftsrechtliche Vorschriften an. Es ist daher für eine abweichende Begriffsinhaltsdeutung kein Raum (vgl. Stoll, BAO-Kommentar 228).

Der Umstand, dass das Firmenbuchgericht die Anwendbarkeit des § 1 Z 3 NEUFÖG anerkannt hat, ist für den gegenständlichen Fall irrelevant. Wie der VwGH im Erkenntnis vom 23. Jänner 2003, ZI.: 2002/16/0188 ausführt, ist bei der 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 es etwa im Zusammenhang mit der Befreiung von Grunderwerbssteuer (Z. 2), den Grundbuchsgebühren (Z. 4), der Gesellschaftssteuer (Z. 5) und der Börsenumsatzsteuer (Z. 6) von der "Neugründung der Gesellschaft" die Rede, während die Befreiung von Firmenbuchgebühren von der "Neugründung des Betriebes" abhängig ist. Diese Differenzierung ist – wie aus den Gesetzesmaterialien (vgl. 1766 BlgNr. 20. GP) ersichtlich ist – durchaus als vom Gesetzgeber gewollt anzusehen. Nach einem Ablehnungsbeschluss des Verfassungsgerichtshofes vom 11. Juni 2002, B 858/01-7, ist eine solche Differenzierung der Gestaltung des Gesetzgebers überlassen. Damit schließt sich auch der Unabhängige Finanzsenat der Rechtsmeinung des VwGH an, wonach bei der Anwendbarkeit des § 1 Z 5 NEUFÖG ausschließlich die formalrechtliche Gestaltung ausschlaggebend ist. Der Rechtsansicht der Berufungswerberin die eine wirtschaftliche Betrachtungsweise als ausschlaggebend hält, kann sich der Unabhängige Finanzsenat angesichts dieser

Rechtslage nicht anschließen. In Abschnitt A. 5. der Satzung der U. AG ist der Vorstand zwar ermächtigt worden, mit Zustimmung des Aufsichtsrates binnen 5 Jahren nach Eintragung dieser Satzungsbestimmung in das Firmenbuch das Grundkapital – allenfalls in mehreren Branchen – um Nominale € 35.000,00 auf insgesamt bis zu € 105.000,00 durch Ausgabe neuer Aktien in nominale von je € 10,00 gegen Bareinlage, jedoch nicht unter Nominale, zu erhöhen und den Ausgabekurs und die Ausgabebedingungen mit Zustimmung des Aufsichtsrates festzusetzen. In der am 2. Dezember 1999 abgehaltenen Sitzung des Vorstandes der U. AG hat der Vorstand den Beschluss gefasst, von dieser Ermächtigung Gebrauch zu machen, und – unter Teilausnutzung des in der Satzung genehmigten Kapitals – das Grundkapital der Gesellschaft von € 70.000,00 um € 23.350,00 durch Ausgabe neuer Inhaberaktien in den Betrag von je € 10,00 auf € 93.350,00 zu erhöhen. Obwohl sich der Beschluss des Vorstandes auf eine Ermächtigung in der Satzung der AG bezieht, sind sowohl die Satzung als auch der Beschluss des Vorstandes über die Kapitalerhöhung formalrechtlich als zwei unterschiedliche Rechtsakte anzusehen. Da eine wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht Platz greift, ist die Kapitalerhöhung nicht als ein unmittelbar im Zusammenhang mit der Neugründung der Gesellschaft stehender Erwerb von Gesellschaftsrechten anzusehen und die Begünstigungsbestimmung des § 1 Z 5 NEUFÖG ist nicht anwendbar.

Aus diesen Gründen war wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, 1. Juli 2003