

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Diana Sammer in der Beschwerdesache Bf., Adresse, über die Beschwerde vom 6.3.2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 6.2.2013, ErfNr. betreffend Gesellschaftsteuer zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Gründung der Gesellschaft

Mit Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft vom 17.10.2012 wurde die Beschwerdeführerin von der X (nunmehr X1) als Alleingesellschafterin mit einem Stammkapital von € 35.000,00 gegründet.

Im Punkt 2. der Erklärung über die Errichtung wird der Unternehmensgegenstand wie folgt definiert:

2.1. Gegenstand des Unternehmens ist:

- a) Die Speicherung von Erdgas;*
- b) Die Vermarktung von Erdgas- Speicherkapazitäten;*
- c) die Verantwortung für die Errichtung, den Betrieb, die Wartung und den Ausbau von Erdgasspeicheranlagen*
- d) Die Erbringung von technischen, administrativen und kommerziellen Aufgaben im Zusammenhang mit der Speicherung von Erdgas;*
- e) Die Erbringung von Dienstleistungen für die X.*

Im Punkt 11.1. wird wie folgt festgehalten:

„11.1. Die Gründung der Gesellschaft ist Teil der zur Entflechtung der X durchzuführenden Umstrukturierungen. Die Gründung der Gesellschaft erfolgt zur Fortführung des in einem

weiteren Schritt auf sie zu übertragenden Teilbetriebes ,Y‘. Gemäß § 170 GWG 2011 ist die Gründung dieser Gesellschaft daher von allen bundesgesetzlich geregelten Steuern, Abgaben und Gebühren befreit.“

Mit Nachtrag zur Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft vom 19.11.2012 erfolgte nachfolgende Ergänzung:

„3. Stammkapital, Stammeinlagen

Das Stammkapital der Gesellschaft beträgt EUR 35.000,-- (fünfunddreißigtausend Euro) und ist zur Gänze einbezahlt.

Die Alleingesellschafterin X mit dem Sitz in Wien übernimmt die Stammeinlage von EUR 35.000,-- (fünfunddreißigtausend Euro) und leistet hierauf eine bare Einzahlung von EUR 35.000,-- (fünfunddreißigtausend Euro).“

Am 27.11.2012 erfolgte die Eintragung der Gesellschaft im Firmenbuch (FN).

2. Selbstberechnung der Gesellschaftsteuer

Am 13.12.2012 wurde die Gesellschaftsteuer zu ErfNr. mit € 0,00 selbst berechnet.

3. Übernahme eines Teilbetriebes

Am 2.1.2013 wurde ein Einbringungsvertrag zwischen der Beschwerdeführerin und der X abgeschlossen, aufgrund dessen eine Einbringung eines Teilbetriebes der X, nämlich der Teilbetrieb „Y“ durch die Beschwerdeführerin übernommen wurde.

Die Eintragung im Firmenbuch erfolgte am 8.1.2013.

4. Gesellschaftsteuerbescheid

Mit Bescheid vom 6.2.2013 setzte das Finanzamt für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel für die Neugründung der „Bf.“ in Höhe von € 350,00 (1% vom Wert der Gegenleistung von € 35.000,00) fest. Begründend wurde ausgeführt:

„Gemäß § 170 GWG 2011 sind Umgründungsvorgänge u.a. von der Gesellschaftsteuer befreit, die mit der Gründung oder einer Vermögensübertragung verbunden sind.

Bei der gegenständlichen Neugründung der „Bf.“ handelte es sich um eine bloße Bargründung. Eine Vermögensübertragung bzw. eine Gründung in Form eines Umgründungsvorganges liegt im gegenständlichen Fall nicht vor, sodass die in Anspruch genommene Befreiung gemäß § 170 GWG 2011 für die Neugründung dieser Gesellschaft nicht zur Anwendung gelangt.

Da sich die durchgeführte Selbstberechnung vom 13.12.2012 somit als unrichtig erwies, war nunmehr die entsprechende steuerliche Würdigung vorzunehmen und die Gesellschaftsteuer mittels Bescheid gemäß § 201 BAO von den einbezahlten baren Gründungseinlagen nachzuerheben.

Bei der im Sinnes des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteieninteresse an der Rechtskraft) einzuräumen. Daher war dem Gesetzeszweck, mittels einer Erlassung eines rechtmäßigen Sachbescheides ein den gesetzlichen Vorschriften entsprechendes Steuerergebnis zu erzielen, Rechnung zu tragen.“

5. Berufung

In der dagegen am 6.3.2013 fristgerecht eingebrachten Berufung wurde eingewandt:

„1. Sachverhalt

Das GWG sieht in § 107 Abs 1 vor,

dass Speicherunternehmen, die Teil eines vertikal integrierten Erdgasunternehmens sind, zumindest hinsichtlich Rechtsform, Organisation und Entscheidungsgewalt unabhängig von den übrigen Tätigkeitsbereichen sein müssen, die nicht mit der Fernleitung, Verteilung und Speicherung zusammenhängen.

Bei der X („X“) handelte es sich vor der gegenständlichen Umstrukturierung um ein solches vertikal integriertes Erdgasunternehmen. X war sowohl in den Bereichen Produktion und Handel von Erdgas und Erdöl als auch in der Kapazitätsvermarktung der von ihr betriebenen Erdgasspeicheranlagen tätig.

Aufgrund des § 107 Abs 1 GWG durfte die X den Bereich der Y-Kapazitätsvermarktung nicht mehr selbst durchführen. Einzig und allein aus diesem Grund wurde in einem ersten Schritt die Bf. („X ES“) als 100% Tochtergesellschaft der X mit Eintragung ins Firmenbuch am 27.11.2012 gegründet. In einem zweiten Schritt wurde dann der Teilbetrieb „Y“ in die Bf. eingebracht.

2. Rechtliches

Da der Gesetzgeber die Unternehmen durch die Entflechtungsvorgaben des GWG zu umfangreichen Umstrukturierungen verpflichtet hat, wurde mit § 170 GWG eine Bestimmung geschaffen, durch welche Belastungen der Unternehmen durch Steuern und Abgaben, die bei Umstrukturierungen ohne eine entsprechende Ausnahmebestimmung entstehen würden, vermieden werden soll.

Hier relevant sind Satz 1 und 2 des § 170 Abs 1, die wie folgt lauten:

Die im Zusammenhang mit der Entflechtung durchzuführenden Umstrukturierungen durch Umgründungen jeder Art erfolgen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge; dies gilt insbesondere für Einbringungen. Die Umgründungsvorgänge sind von

allen bundesgesetzlich geregelten Steuern, Abgaben und Gebühren befreit, die mit Vermögensübertragung verbunden sind.

Die Bestimmung ist äußerst weit gefasst, da der Gesetzgeber ganz klar beabsichtigte den Unternehmen möglichst weitreichende Befreiungen zukommen zu lassen. Der erste Satz bezieht sich auf „Umgründungen jeder Art“, insbesondere auf „Einbringungen“ im zweiten Satz wird präzisiert, dass alle „mit der Gründung“ oder „einer Vermögensübertragung verbundenen Steuern, Abgaben und Gebühren nicht zu entrichten sind.

Die Gründung der Bf. ist durch die gesetzliche Vorgabe zur Entflechtung bedingt und Voraussetzung dafür, dass die im Gesetz ausdrücklich genannte Einbringung in diese Gesellschaft im Folgenden stattfinden kann.

In der Errichtungserklärung der Bf. vom 17.10.2012 wurde unter 11.1 auch explizit ausgeführt, dass die GmbH aufgrund der entflechtungsrechtlichen Vorgaben des GWG gegründet wurde und in der Folge der Teilbetrieb „Y“ in diese eingebracht werden soll.

Beweis: Auszug aus der Errichtungserklärung der Bf. vom 17.10.2012

Das Gesetz erwähnt in § 170 Abs 1 die Gründung auch explizit in Satz 2. Hier kann nur die Gründung einer Personen- oder Kapitalgesellschaft gemeint sein, da eine solche bestehen muss, widrigenfalls eine Einbringung überhaupt nicht möglich ist. Die Gründung der Gesellschaft und die darauffolgende Einbringung bilden also eine Einheit, die ohne jeden Zweifel unter die im Gesetz erwähnten Umstrukturierungsvorgänge zu subsumieren ist.

Die im Zuge der Gründung einer Gesellschaft entstehenden Steuern und Abgaben von der Befreiungsbestimmung auszunehmen, wäre vor dem Hintergrund der weiten Fassung dieser Bestimmung und damit einhergehenden möglichst weitreichenden Entlastung für die Unternehmen auch völlig systemwidrig. § 170 Abs 1 Satz 3 bestimmt sogar, dass sämtliche Rechtsverhältnisse, die anlässlich der Umstrukturierung begründet werden, von Steuern und Abgaben befreit sind:

Diese Befreiungen gelten auch für anlässlich der Umstrukturierung begründete Rechtsverhältnisse, insbesondere Bestandsverträge, Dienstbarkeiten, sowie Darlehens- und Kreditverträge.

Demnach ist die Rechtsansicht der Behörde, dass für die Gründung der Bf., die aufgrund der gesetzlich vorgeschriebenen Entflechtungsvorgaben und ausschließlich zu dem Zwecke der Fortführung der Speicherkapazitätsvermarktung erfolgt ist, nicht vom Befreiungstatbestand des § 170 Abs 1 GWG erfasst sein soll, in keiner Weise nachvollziehbar. Dies insbesondere auch vor dem Hintergrund, dass § 170 GWG für die Gründung eine Befreiung von allen bundesgesetzlich geregelten Steuern, Abgaben und Gebühren explizit vorsieht.“

6. Vorlagebericht

Mit Vorlagebericht vom 3.4.2013 wurde die Berufung – ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung – der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

II. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

1. Übergang der Zuständigkeit auf das BFG

Am 31.12.2013 war die gegenständliche Berufung vom Unabhängigen Finanzsenat anhängig und ist daher 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.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 3.5.2017 wurde die anhängige Rechtssache an die entscheidende Gerichtsabteilung übertragen.

2. Beweisaufnahme durch das BFG

Vom Bundesfinanzgericht wurde Beweis erhoben durch Einsicht in den vom Finanzamt vorgelegten Bemessungsakt ErfNr..

3. Über die als Beschwerde zu behandelnde Berufung wurde erwogen:

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

Gemäß § 7 Abs. 1 KVG wird die Steuer berechnet: 1. beim Erwerb von Gesellschaftsrechten (§ 2 Z 1)

a) wenn eine Gegenleistung zu bewirken ist: vom Wert der Gegenleistung. Zur Gegenleistung gehören auch die von den Gesellschaftern übernommenen Kosten der Gesellschaftsgründung oder Kapitalerhöhung, dagegen nicht die Gesellschaftsteuer, die für den Erwerb der Gesellschaftsrechte zu entrichten ist,

b) wenn keine Gegenleistung zu bewirken ist: vom Wert der Gesellschaftsrechte; 2. bei Leistungen (§ 2 Z 2 bis 4): vom Wert der Leistung;

Da im KVG keine spezielle Bestimmung hinsichtlich des Entstehens der Steuerschuld enthalten ist, gilt die Bestimmung des § 4 Abs. 1 BAO. Der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld richtet sich daher danach, ob der Tatbestand, der im Gesetz als steuerpflichtig beschrieben wird, zur Gänze verwirklicht ist oder nicht (vgl. Knörzer/ Althuber, Gesellschaftsteuerkurzkommentar, § 2 RZ 125 ff, Dorazil, KVG, 21).

Beim Ersterwerb von Gesellschaftsrechten an einer Kapitalgesellschaft wie der GmbH und bei der Kapitalerhöhung (§ 2 Z. 1 KVG) entsteht die Gesellschaftsteuerschuld mit der Eintragung ins Firmenbuch. Denn erst mit der Eintragung ins Firmenbuch entsteht das Gesellschaftsrecht, an dessen Ersterwerb die Steuerpflicht gebunden ist.

Der Zeitpunkt, an dem die Gesellschaftsteuersteuerschuld - grundsätzlich - entsteht, ist auch für die Beurteilung der Voraussetzungen einer Steuerbefreiung von Bedeutung. Ist ein Abgabensanspruch entstanden, so ist grundsätzlich der Wegfall des Abgabenspruchs durch nachträgliche Dispositionen des Abgabepflichtigen ausgeschlossen. Daher kann der Abgabensanspruch durch rückwirkende Rechtsgeschäfte nicht in Wegfall gebracht werden (vgl. VwGH 30.4.2003, 2002/16/0271).

Im gegenständlichen Fall ist die Steuerpflicht des anlässlich der Gründung der Beschwerdeführerin erfolgten ersten Erwerbes von Gesellschaftsrechten strittig, weshalb die Voraussetzungen für die angesprochene Steuerbefreiung im Zeitpunkt der Eintragung der Beschwerdeführerin im Firmenbuch, das war der 27.11.2012, vorliegen müssen.

§ 107 Abs. 1 GWG 2011, BGBl. I Nr. 107/2011, bestimmt Folgendes:

(1) Das Speicherunternehmen, das Teil eines vertikal integrierten Erdgasunternehmens ist, muss zumindest hinsichtlich seiner Rechtsform, Organisation und Entscheidungsgewalt unabhängig von den übrigen Tätigkeitsbereichen sein, die nicht mit der Fernleitung, Verteilung und Speicherung zusammenhängen.

In den ErlRV 1081 BlgNr XXIV GP wird zu § 107 GWG 2011 ausgeführt:

„Für Speicherunternehmen gilt in Umsetzung des Art. 15 Richtlinie 2009/73/EG- neben dem Gebot der Gleichbehandlung und der buchhalterischen Entflechtung gem § 8 und 9 GWG 2011 – ein gesellschaftsrechtliche und organisatorische Entflechtung.“

§ 170 Abs. 1 GWG 2011, BGBl. I Nr. 107/2011 bestimmt:

1. Die im Zusammenhang mit der Entflechtung durchzuführenden Umstrukturierungen durch Umgründungen jeder Art erfolgen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge; dies gilt insbesondere für Einbringungen. Die Umgründungsvorgänge sind von allen bundesgesetzlich geregelten Steuern, Abgaben und Gebühren befreit, die mit der Gründung oder einer Vermögensübertragung verbunden sind. Diese Befreiungen gelten auch für anlässlich der Umstrukturierung begründete Rechtsverhältnisse, insbesondere Bestandsverträge, Dienstbarkeiten, sowie Darlehens- und Kreditverträge. Die Umgründungsvorgänge gelten als nicht steuerbare Umsätze im Sinne des UStG 1994, BGBl. Nr. 663/1994, in der geltenden Fassung; der Übernehmer tritt für den Bereich der Umsatzsteuer unmittelbar in die Rechtsstellung des Übertragenden ein. Im Übrigen gelten die Bestimmungen des Umgründungssteuergesetzes, BGBl. Nr. 699/1991, in der geltenden Fassung mit der Maßgabe, dass das Umgründungssteuergesetz auch

dann anzuwenden ist, wenn kein Teilbetrieb im Sinne des Umgründungssteuergesetzes vorliegt.

Festzuhalten ist, dass der Anwendungsbereich der Befreiungsbestimmung des § 170 Abs.1 GWG 2011 weit gefasst ist. Von der Befreiung umfasst sind nicht nur Umgründungsvorgänge, die mit der Gründung oder einer Vermögensübertragung verbunden sind, sondern gilt die Befreiung ausdrücklich auch für "anlässlich der Umstrukturierung begründete Rechtsverhältnisse", insbesondere Bestandsverträge, Dienstbarkeiten, sowie Darlehens- und Kreditverträge. Bei dieser Befreiungsbestimmung fehlt die ansonsten in anderen Bundesgesetzen häufig enthaltene Einschränkung, wonach Rechtsvorgänge oder Rechtsgeschäfte "" durch das jeweilige Gesetz oder zB durch eine Ausgliederung veranlasst sein müssen.

Entscheidend ist daher im vorliegenden Fall, ob die Gründung der Beschwerdeführerin und der damit verbundene Ersterwerb von Gesellschaftsrechten an der Beschwerdeführerin durch die X in einem kausalen Zusammenhang mit der Umstrukturierung steht. Ein Indiz für den kausalen Zusammenhang ist der nahe zeitliche Zusammenhang mit dem Abschluss des Einbringungsvertrages am 2.1.2013, also in etwa zwei Monate.

Aus dem Berufungsvorbringen geht deutlich hervor, dass - aufgrund der gesetzlichen Bestimmung des § 107 Abs. 1 GWG, wonach eine Entflechtung vorgeschrieben war - Anlass für den Zuschuss die Trennung des Teilbetriebes und der X war. Der Teilbetrieb selbst wurde in kurzem zeitlichem Abstand mit Einbringungsvertrag vom 2.1.2013 auf die Beschwerdeführerin übertragen.

Auch wenn die auf Grundlage des § 107 GWG 2011 vorgenommene Entflechtung hier in mehreren Schritten durchgeführt wurde, so ist hier auf Grund der weiten Fassung der Befreiungsbestimmung nicht erst die eigentliche Spaltung begünstigt, sondern auch die die eigentliche Betriebsübertragung vorbereitenden Bargründung. Durch die Gründung der Beschwerdeführerin wurde ein der Umstrukturierung dienendes Gesellschaftsverhältnis geschaffen, weshalb der gegenständliche erste Erwerb von Gesellschaftsrechte an der Beschwerdeführerin durch die X gemäß § 170 GWG 2011 von der Gesellschaftsteuer befreit ist (siehe dazu auch die Entscheidungen des UFS, welche zur auf Grundlage von § 68a EIWOG (gleichlautende Befreiungsbestimmung wie § 170 Abs. 1 GWG 2011) vorgenommenen Entflechtung ergangen sind, UFS vom 4.4.2012 , GZ RV/2484-W/06 und 12.10.2009, GZ RV/1763-W/06).

Es war daher der Beschwerde Folge zu geben und der angefochtene Bescheid aufzuheben.

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.

Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist im vorliegenden Fall unzulässig, weil sich die maßgebliche Rechtslage aus dem Gesetz ableiten lässt und sich die getroffene Entscheidung auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stützt.

Wien, am 20. August 2019