



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 9. September 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 26. August 2010 betreffend die Abweisung eines Antrags auf Erstattung von Gesellschaftsteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Gesellschaftsteuer im Betrag von 7.019,15 € wird gemäß § 10a Abs. 7 KVG erstattet.

Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 14.7.2010 beantragte die Berufungserberin die Rückerstattung der Gesellschaftsteuer gemäß § 10a Abs. 7 KVG:

Mit Einbringungs- und Sacheinlagevertrag vom 26.2.2010 hätten die C GmbH und Herr H gegen Gewährung von Aktien auf ihre Forderungen gegenüber der K AG verzichtet. Der Forderungsverzicht gegen Gewährung von Aktien bewirke auf Ebene der K AG eine der Gesellschaftsteuer unterliegende Kapitalerhöhung.

Die Gesellschaftsteuer für diesen Vorgang sei selbst berechnet und abgeführt worden.

Allerdings seien die exakten Kosten der Kapitalerhöhung bis zur Selbstberechnung und Abfuhr der Gesellschaftsteuer noch nicht festgestanden und die Gesellschaftsteuer für die gesamte Gegenleistung abgeführt worden. Bei den nun nachweisbaren Kosten handle es sich um

Honorare für rechtliche und steuerliche Beratung, also Börsegangskosten in Höhe von insgesamt 701.915,07 € im Zusammenhang mit der Kapitalerhöhung.

Das Finanzamt wies den Antrag ab; im Vorlageantrag weist die Berufungsberaterin insbesondere auf die Kapitalansammlungsrichtlinie sowie auf eine Entscheidung des UFS hin, nach welcher dem Antrag stattzugeben sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Wenn eine Gegenleistung zu bewirken ist, wird die Steuer nach § 7 Abs. 1 Z 1 lit. a KVG beim Erwerb von Gesellschaftsrechten (§ 2 Z 1) vom Wert der Gegenleistung berechnet.

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.

§ 7 Abs. 1 Z 1 lit. a KVG sieht entgegen der gemeinschaftsrechtlichen Bestimmung des Art. 5 Absatz 1 Buchstabe a der RL 69/335/EWG bzw. nunmehr Art. 11 Abs. 1 RL 2008/7/EG betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital ("abzüglich der Lasten und Verbindlichkeiten, die der Gesellschaft jeweils aus der Einlage erwachsen") keine Berücksichtigung der bei der Kapitalgesellschaft durch die Einlage entstandenen Aufwendungen (Kosten) vor. Da somit diese Richtlinienbestimmung unzulänglich ins innerstaatliche Recht umgesetzt worden ist und die diesbezüglichen Voraussetzungen für eine unmittelbare Wirkung der Richtlinienbestimmung vorliegen, sind auf Grund der Begriffsbestimmung der Bemessungsgrundlage iSd Art. 5 Absatz 1 Buchstabe a KapAnsRL die im Rahmen einer Kapitalerhöhung von der Kapitalgesellschaft getragenen Kosten des Börseganges als Last bzw. Verbindlichkeit, die der Gesellschaft jeweils aus der Einlage erwachsen sind, bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage abzuziehen.

Der Gesellschaftsteuer unterliegt nach Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (Kapitalansammlungsrichtlinie, nunmehr wortgleich Artikel 3 Buchstabe c der Richtlinie 2008/7/EG vom 12. Februar 2008) die Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft durch Einlagen jeder Art.

Nach Art. 5 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie 69/335/EWG (inhaltlich ähnlich, aber in der Textierung abweichend Art. 11 Abs. 1 der Richtlinie 2008/7/EG) wird die Steuer erhoben bei

Gründung einer Kapitalgesellschaft, Erhöhung des Kapitals oder Erhöhung des Gesellschaftsvermögens gemäß Artikel 4 Absatz 1 Buchstaben a, c und d auf den tatsächlichen Wert der von den Gesellschaftern geleisteten oder zu leistenden Einlagen jeder Art abzüglich der Lasten und Verbindlichkeiten, die der Gesellschaft jeweils aus der Einlage erwachsen.

Europarechtliche Grundlage des § 7 KVG ist Art. 5 RL 69/335/EWG (nunmehr Art. 11 Abs. 1 RL 2008/7/EG). "Hauptbemessungsgrundlage" gemäß der Kapitalansammlungsrichtlinie (KapAnsRL) ist somit der tatsächliche Wert der von den Gesellschaftern geleisteten oder zu leistenden Einlagen jeder Art abzüglich der Lasten und Verbindlichkeiten, die der Gesellschaft jeweils aus der Einlage erwachsen, in Österreich umgesetzt als "Wert der Gegenleistung" (§ 7 Abs. 1 Z 1 lit. a KVG). Da die Bestimmungen des KVG richtlinienkonform zu interpretieren sind, ist der Begriff "Wert der Gegenleistung" anhand der KapAnsRL auszulegen (Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker, KVG, Kapitalverkehrsteuergesetz, Kommentar, § 7 Rz 669-670).

Mitgliedstaatliche Gesetze, welche RL ordnungsgemäß umsetzen, verlieren den Zusammenhang mit der RL nicht. Vielmehr besteht für Behörden und Gerichte (im Streitfall dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz) die Pflicht zur richtlinienkonformen Interpretation. Demnach muss im vorliegenden Fall der UFS das nationale Recht (hier: § 7 Abs. 1 Z 1 lit. a KVG) so weit wie möglich im Lichte des Wortlautes und des Zweckes der KapAnsRL auslegen. Der EuGH leitet diese Pflicht aus Art. 249 Abs. 3 iVm Art. 10 EGV ab (EuGH, Rs. C-14/83, von Colson und Kamann; EuGH, Rs. C-403/01, Pfeiffer ua; VfGH 26.6.1997, B 3486/96; VwGH 25.5.2007, 2006/12/0152). Wenn daher die staatliche Umsetzungsnorm mehrere Auslegungen zulässt, so ist diejenige zu wählen, die richtlinienkonform ist. Gleichzeitig sind jene zu verwerfen, die gegen die RL verstößen würden (nochmals Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker, KVG, Kapitalverkehrsteuergesetz, Kommentar, Einleitung, Rz 25).

Zum allgemeinen Verhältnis EU- Richtlinien und innerstaatlichem Recht ist anzuführen, dass nach Auffassung des EuGH das Gemeinschaftsrecht Vorrang gegenüber innerstaatlichem Recht besitzt. Grundsätzlich haben die RL der EU erst nach ihrer Umsetzung durch die mitgliedstaatlichen Stellen Bedeutung für Behörden, Gerichte und Bürger. Unter bestimmten Voraussetzungen hat die Rechtsprechung den RL eine unmittelbare Wirkung zuerkannt. Im Verhältnis Bürger/Staat besitzen die Richtlinienbestimmungen dann eine unmittelbare Wirkung, wenn die Umsetzungsfrist abgelaufen ist und die RL nicht oder unzureichend umgesetzt wurde, die Bestimmung den Einzelnen begünstigt und der Inhalt unbedingt, hinreichend genau und deshalb unmittelbar anwendbar ist. In einem solchen Fall kann sich

somit der Steuerpflichtige auf eine Bestimmung der Richtlinie berufen. Soweit Richtlinien eine unmittelbare Wirkung zukommt, sind Verwaltung und Gerichte der Mitgliedstaaten auf Grund des Anwendungsvorranges des Gemeinschaftsrechtes verpflichtet, jene Bestimmungen des nationales Rechtes unangewendet zu lassen, die mit den Richtlinien nicht in Einklang stehen (EuGH 9.3.1978, Rs. 106/78, Simmenthal II, EuGH 22.6.1989, Rs 103/88, Fratelli Costanzo).

Die Anpassung des österreichischen Kapitalverkehrsteuergesetzes an das EU-Recht, insbesondere an die KapAnsRL, erfolgte durch das EU-Anpassungsgesetz vom 19.8.1994, BGBl. Nr. 629/1994. Darin wurde in § 7 Abs. 1 Z 1 lit. a KVG als Bemessungsgrundlage für den Erwerb von Gesellschaftsrechten (§ 2 Z 1), wenn eine Gegenleistung zu bewirken ist, der Wert der Gegenleistung normiert. 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. Nach dieser innerstaatlichen Begriffsbestimmung gehört zur Gegenleistung alles, was der Erwerber tatsächlich für die Gesellschaftsrechte aufwenden muss, nicht nur dasjenige, was der Gesellschaft zufließt (VwGH 30.9.2004, 2004/16/0061), also zB auch Kosten der Gesellschaftsgründung oder der Kapitalerhöhung, Kosten der Beurkundung des Vertrages und Gerichtskosten. Zu den vom Erwerber übernommenen Kosten zählt auch das Agio (siehe Knörzer/Althuber, Gesellschaftsteuer, Kurzkommentar, Rz 5, 6 zu § 7 KVG). Das nationale Recht stellt nach dieser Begriffsbestimmung ausschließlich auf die im kausalen Zusammenhang mit dem Erwerb von Gesellschaftsrechten vom Erwerber tatsächlich aufgewendeten Leistungen ab.

Nach Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie 69/335/EWG (nunmehr Artikel 11 Abs. 1 der Richtlinie 2008/7/EG) wird die Steuer erhoben bei Gründung einer Kapitalgesellschaft, Erhöhung des Kapitals oder Erhöhung des Gesellschaftsvermögens gemäß Art. 4 Abs. 1 Buchstabe a, c und d (nunmehr Artikel 3 Buchstabe a, c und d der Richtlinie 2008/7/EG) auf den tatsächlichen Wert der von den Gesellschaftern geleisteten oder zu leistenden Einlagen jeder Art abzüglich der Lasten und Verbindlichkeiten, die der Gesellschaft jeweils aus der Einlage erwachsen. Soweit diese Richtlinienbestimmung auf den tatsächlichen Wert der von den Gesellschaftern geleisteten oder zu leistenden Einlagen abstellt, wurde diese innerstaatlich durch den "Wert der Gegenleistung" (§ 7 Abs. 1 Z 1 lit. a KVG) umgesetzt. Wenn aber diese innerstaatliche Begriffsbestimmung den "Wert der Gegenleistung" ausschließlich über die von den Gesellschaftern übernommenen Kosten der Gesellschaftsgründung oder Kapitalerhöhung definiert, hat sie die in der KapAnsRL für solche Erwerbe festgelegte Bemessungsgrundlage unzulänglich umgesetzt, trägt doch die nationale Norm mit der Begriffsbestimmung der Gegenleistung dem weiteren gemeinschaftsrechtlichen Ansatz "abzüglich der Lasten und Verbindlichkeiten, die der Gesellschaft jeweils aus der

"Einlage erwachsen" nicht Rechnung. Nach den Grundsätzen der KapAnsRL sind der Gesellschaftsteuer jene Vorgänge zu unterwerfen, die einen rechtlichen Ausdruck einer Ansammlung von Kapital darstellen. Allerdings sind diese Vorgänge nur insoweit der Gesellschaftsteuer zu unterwerfen, als sie zur Verstärkung des Wirtschaftspotentials der Gesellschaft beitragen (Begründungserwägung für die Änderung der Richtlinie 69/335/EWG durch die Richtlinie 74/553/EWG, ABI. Nr. L 303 vom 13.11.1974, S 9). Das entscheidende Kriterium dafür, ob ein Vorgang der Kapitalansammlung der Gesellschaftsteuer unterworfen werden kann, besteht somit in der Stärkung des Wirtschaftspotentials der Gesellschaft. Nach diesem für den gesamten Anwendungsbereich der Gesellschaftsteuer geltenden Leitgedanken ist davon auszugehen, dass Art. 5 Absatz 1 Buchstabe a KapAnsRL 69/335/EWG bzw. Art. 11 Abs. 1 KapAnsRL 2008/7/EG dahin gehend auszulegen ist, dass sämtliche Kosten, die der Gesellschaft jeweils aus der Einlage erwachsen, bemessungsgrundlagenmindernd zu berücksichtigen sind. Nur die bei einer Einlage der Gesellschaft verbleibenden liquiden Mittel vermögen das Wirtschaftspotential zu stärken, weshalb diese Nettogröße als Bemessungsgrundlage für die Gesellschaftsteuer heranzuziehen ist. Durch diesen Ansatz wird eine Besteuerung nach Maßgabe der tatsächlichen Verstärkung des Wirtschaftspotentials sichergestellt (siehe dazu Dr. Gernot Aigner, Zur Bemessungsgrundlage für die Gesellschaftsteuer, SWK-Jahrgang 2008, Heft Nr. 25, S 675 – S 680, Seite 1043 ff.).

Wenn daher entgegen der gemeinschaftsrechtlichen Vorgabe in Art. 5 Absatz 1 Buchstabe a KapAnsRL 69/335/EWG bzw. Art. 11 Abs. 1 KapAnsRL 2008/7/EG, wonach die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Gesellschaftsteuer "abzüglich der Verbindlichkeiten und Lasten, die der Gesellschaft jeweils aus der Einlage erwachsen", vorzunehmen ist, die innerstaatliche Bestimmung des § 7 Abs. 1 Z 1 lit. a KVG jedenfalls keine (ausdrückliche) Berücksichtigung der bei der Kapitalgesellschaft durch die Einlage entstandenen Kosten vorsieht, sondern darin lediglich klarstellt, dass die von den Erwerbern der Gesellschaftsrechte übernommenen Kosten der Gesellschaftsgründung oder Kapitalerhöhung zur Gegenleistung gehören und damit Gesellschaftsteuerpflicht auslösen, dann ist wie oben bereits angeführt davon auszugehen, dass durch § 7 Abs. 1 Z 1 lit. a KVG ("Wert der Gegenleistung") die in den Art. 5 Absatz 1 Buchstabe a KapAnsRL 69/335/EWG bzw. Art. 11 Abs. 1 KapAnsRL 2008/7/EG für die darin erwähnten Kapitalzuführungen festgelegte Bemessungsgrundlage nicht ordnungsgemäß in nationales Recht umgesetzt wurde. Da diese Richtlinienbestimmungen inhaltlich unbedingt, hinreichend genau und zudem begünstigend wirken, sind diese im Gegenstandsfall unmittelbar anzuwenden.

Auch der Verwaltungsgerichtshof geht im Erkenntnis vom 19.12.2002, 2001/16/0273 von der unmittelbaren Wirkung (Anwendbarkeit) des Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a KapAnsRL 69/335/EWG aus, denn ansonsten hätte er nicht hinsichtlich des begehrten Abzuges der

Gesellschaftsteuer und der Kosten der Kapitalerhöhung (Notariatskosten und Eintragungsgebühren) zunächst darauf verwiesen, dass die Gesellschaftsteuer keine Last bzw. Verbindlichkeit im Sinne des Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie 69/335 darstellt und ausschließlich damit die Rechtmäßigkeit des streitgegenständlichen Nichtabzuges begründet. Der alleinige Hinweis auf diese Bestimmung der KapAnsRL (und nicht auf § 7 Abs. 1 Z 1 lit. a KVG) als entscheidendes Begründungselement lässt schlüssig erkennen, dass der Verwaltungsgerichtshof unter Beachtung des Anwendungsvorranges des Gemeinschaftsrechtes den "Wert der Gegenleistung" und damit die Bestimmung des § 7 Abs. 1 Z 1 lit. a KVG richtlinienkonform anhand der Begriffsbestimmung der Bemessungsgrundlage iSd KapAnsRL festlegt und diese RL damit unmittelbar anwendet. Wenn auch in diesem Erkenntnis eine materiell rechtliche Entscheidung über die Abzugsfähigkeit der Notariatskosten und der Eintragungsgebühren deshalb unterblieb, weil es sich bei diesen Ausführungen um im verwaltungsgerichtlichen Verfahren unbeachtliche Neuerungen handelte, "zumal auch in der Beschwerdeschrift nicht konkret vorgebracht wird, von wem und in welcher Höhe derartige Aufwendungen getragen worden sind", bleibt doch festzuhalten, dass der Verwaltungsgerichtshof den von der Beschwerdeführerin begehrten Abzug der Kosten der Kapitalerhöhung wie Notariatskosten und Eintragungsgebühren von der Bemessungsgrundlage jedenfalls nicht von vornherein und schlichtweg abgelehnt hat.

§ 7 Abs. 1 Z 1 lit. a KVG sieht entgegen der gemeinschaftsrechtlichen Bestimmung des Art. 5 Absatz 1 Buchstabe a der RL 69/335/EWG bzw. nunmehr Art. 11 Abs. 1 RL 2008/7/EG betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital ("abzüglich der Lasten und Verbindlichkeiten, die der Gesellschaft jeweils aus der Einlage erwachsen") keine Berücksichtigung der bei der Kapitalgesellschaft durch die Einlage entstandenen Aufwendungen (Kosten) vor. Da somit diese Richtlinienbestimmung unzulänglich ins innerstaatliche Recht umgesetzt worden ist und die diesbezüglichen Voraussetzungen für eine unmittelbare Wirkung der Richtlinienbestimmung vorliegen, sind auf Grund der Begriffsbestimmung der Bemessungsgrundlage iSd Art. 5 Absatz 1 Buchstabe a KapAnsRL die im Rahmen einer Kapitalerhöhung von der Kapitalgesellschaft getragenen Kosten des Börseganges als Last bzw. Verbindlichkeit, die der Gesellschaft jeweils aus der Einlage erwachsen sind, bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage abzuziehen.

Der Unabhängige Finanzsenat geht daher unter Beachtung des Anwendungsvorranges des Gemeinschaftsrechtes und der unmittelbaren Wirkung der Richtlinienbestimmungen betreffend die Bemessungsgrundlage davon aus, dass die von der Kapitalgesellschaft anlässlich einer Kapitalerhöhung nachweislich getragenen Kosten des Börseganges in Höhe von (unbestritten) 701.915,07 € eine Last bzw. Verbindlichkeit im Sinne des Art. 5 Absatz 1 Buchstabe a KapAnsRL 69/335/EWG bzw. Art. 11 Abs. 1 KapAnsRL 2008/7/EG darstellen und

die darauf entfallende Gesellschaftsteuer im Sinne des Antrages zu erstatten ist (siehe auch VwGH v. 27.9.2012, 2010/16/0065).

Linz, am 11. Dezember 2012