



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X.AG, Adresse, vertreten durch Wt.Y, vom 13. November 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 6. November 2008 betreffend Abweisung eines Antrages auf Erstattung der selbstberechneten Gesellschaftsteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

In Entsprechung des Antrages vom 7. August 2008 ist die selbstberechnete Gesellschaftsteuer im begehrten Ausmaß von € 20.337,11 zu erstatten.

Entscheidungsgründe

Für den Rechtsvorgang einer Kapitalerhöhung vom 2. Juli 2007 der X.AG erfolgte gemäß § 10a Abs. 1 KVG am 3. September 2007 eine Selbstberechnung der Gesellschaftsteuer. Dabei wurde die Gesellschaftsteuer gemäß § 8 KVG mit 1 % der Gegenleistung gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 lit a KVG iVm § 2 Abs. 1 KVG in Höhe von 16.800.000 € mit 168.000 € berechnet und entrichtet.

Am 5. August 2008 stellte die X.AG den Antrag, gemäß § 10a Abs. 7 KVG von dieser selbstberechneten Gesellschaftsteuer einen Betrag von 20.337,11 € zu erstatten. Begründend

wurde im Wesentlichen ausgeführt, diese Selbstberechnung stehe nicht im Einklang mit der Kapitalansammlungsrichtlinie der Europäischen Union, seien doch die Kosten des Börseganges in Höhe von 2.033.711 € von der Bemessungsgrundlage abzuziehen. Eine richtlinienkonforme Interpretation des § 7 Abs. 1 lit. a KVG führe zum Ergebnis, dass sämtliche mit der Ausgabe von jungen Aktien in Zusammenhang stehenden Lasten und Verbindlichkeiten, die der Gesellschaft aus der Einlage erwachsen, von der geleisteten Einlage abzuziehen seien, da nur in Höhe dieses Unterschiedsbetrages eine wirtschaftliche Stärkung bei der die Kapitalerhöhung durchführenden Gesellschaft eintrete. Im Rahmen der durchgeführten Kapitalerhöhung habe die X.AG Börsenkosten von 2.033.711 € selbst bezahlen müssen. Diese Kosten würden als Lasten und Verbindlichkeiten in unmittelbarem Zusammenhang mit der Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft durch Einlagen jeder Art stehen. Im Rahmen der Selbstberechnung sei daher von einer um 2.033.711 € zu hohen Bemessungsgrundlage ausgegangen und damit um den Betrag von 20.337,11 € zu viel Gesellschaftsteuer entrichtet worden.

Mit Bescheid vom 6. November 2008 wies das Finanzamt diesen Antrag auf Erstattung der Gesellschaftsteuer ab mit folgender Begründung:

"Die von der Gesellschaft getragenen Kosten der Kapitalerhöhung einschließlich der Kosten für den Börseingang stellen keine Last bzw. Verbindlichkeit im Sinne von Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie 69/335 dar und können daher nicht abgezogen werden."

Die X.AG (im Folgenden: Bw) erhob gegen diesen Abweisungsbescheid Berufung und führte darin unter Zitierung einschlägiger EuGH-Rechtsprechung letztlich aus, nach dieser Rechtsprechung gelte das Gebot der richtlinienkonformen Interpretation auch dann, wenn wie im vorliegenden Fall gegeben, die Richtlinie bereits in nationales Recht umgesetzt worden sei. Nach Auffassung des EuGH müsse sich die Auslegung des nationalen Rechtes soweit wie möglich am Wortlaut und am Zweck der Richtlinie ausrichten. Nach den maßgeblichen Bestimmungen der Kapitalansammlungsrichtlinie unterliege die Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft durch Einlagen jeder Art der Gesellschaftsteuer (Art. 4 Abs. 1 lit. c). Als Bemessungsgrundlage sei 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, abzustellen (Art. 5 Abs. 1 lit. a). Eine richtlinienkonforme Interpretation des § 7 Abs. 1 lit. a KVG führe zum Ergebnis, dass sämtliche mit der Ausgabe der jungen Aktien in Zusammenhang stehenden Lasten und Verbindlichkeiten, die der Gesellschaft aus der Einlage erwachsen, von der geleisteten Einlage abzuziehen sind, da nur in Höhe dieses Unterschiedsbetrages eine wirtschaftliche Stärkung bei der die Kapitalerhöhung durchführenden Gesellschaft eintrete. Das entscheidende Kriterium dafür, ob ein Vorgang der Kapitalansammlung der Gesellschaftsteuer unterworfen werden könne, bestehe in der Stärkung des Wirtschaftspotenzials der Gesellschaft. Dieser Grundsatz

spiegle sich in der Abzugsfähigkeit von im Zusammenhang mit Einlagen stehenden Lasten und Verbindlichkeiten wider. Im Rahmen der durchgeführten Kapitalerhöhung habe die X.AG Börsenkosten von 2.033.711 € selbst bezahlen müssen. Diese Kosten stünden als Lasten und Verbindlichkeiten in unmittelbarem Zusammenhang mit der Erhöhung des Kapitals durch Einlagen jeder Art und seien daher von der Bemessungsgrundlage abzuziehen. Zur Untermauerung des Berufungsvorbringens war dem Rechtsmittelschriftsatz ein in der SWK Jahrgang 2008, Heft 25, S 675-680, Seite 1043 ff erschienener Artikel von Dr. Gernot Aigner zum Thema "Zur Bemessungsgrundlage für die Gesellschaftsteuer" beigegeben.

Das Finanzamt legte daraufhin diese Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

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*.

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.

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 Gegenstandsfall 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 verstoßen 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 nationalen Rechtes unangewendet zu lassen, die mit den Richtlinien nicht in Einklang stehen (EuGH 9.3.1978, Rs [106/77](#), 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,

BGBI. 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, greift diese zu kurz und hat 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 Wirtschaftspotenzials der Gesellschaft beitragen (Begründungserwägung für die Änderung der Richtlinie 69/335/EWG durch die Richtlinie 74/553/EWG, ABl. Nr. L 303 vom 13.11.1974, S 9). Das entscheidende Kriterium dafür, ob ein Vorgang der Kapitalansammlung der Gesellschaftersteuer unterworfen werden kann, besteht

somit in der Stärkung des Wirtschaftspotenzials 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 Wirtschaftspotenzials 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 materiellrechtliche 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.

Zusammenfassend entscheidet den Berufungsfall Folgendes: Da § 7 Abs. 1 Z 1 lit a KVG entgegen der gemeinschaftsrechtlichen Bestimmung des Art. 5 Absatz 1 Buchstabe a KapAnsRL 69/335/EWG bzw. Art. 11 Abs. 1 KapAnsRL 2008/7/EG (*"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) bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage vorsieht, diese Richtlinienbestimmung somit unzulänglich ins innerstaatliche Recht umgesetzt worden ist und die diesbezüglichen Voraussetzungen für eine unmittelbare Wirkung dieser Richtlinienbestimmung erfüllt sind, geht der Unabhängigen Finanzsenat unter Beachtung des Anwendungsvorranges des Gemeinschaftsrechtes und der unmittelbaren Wirkung der Richtlinienbestimmungen betreffend die Bemessungsgrundlage davon aus, dass die von der Kapitalgesellschaft (Bw) anlässlich einer Kapitalerhöhung nachweislich getragenen Kosten des Börsenganges in Höhe von (unbestritten) 2.033.711 € 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. Die Kapitalgesellschaft erhielt im Ergebnis zur Verstärkung ihres Wirtschaftspotenzials an verbleibenden liquiden Mittel die Bareinlage (Kapitalerhöhung samt Agio) abzüglich der Kosten des Börsenganges (siehe diesbezüglich den im Firmenbuch einsehbaren Beschluss des Vorstandes der X.AG vom 2.7.2007). Diese Nettogröße ist als Bemessungsgrundlage für die Gesellschaftsteuer heranzuziehen. Entsprechend dem Berufungsvorbringen waren somit vom tatsächlichen Wert der von den Erwerbern der Gesellschaftsrechte geleisteten Gegenleistung (Kapitalerhöhung samt Agio) in Höhe von 16.800.000,00 € die Kosten des Börsenganges als Last, die der Gesellschaft jeweils aus der Einlage erwachsen ist, abzuziehen, wodurch sich eine Bemessungsgrundlage von 14.766.289 € ergibt. Wurde im Rahmen der Selbstberechnung die Gesellschaftsteuer von einer Bemessungsgrundlage von 16.800.000 € mit 168.000 € berechnet und bezahlt, dann kommt

dem Antrag auf Rückerstattung der zu viel entrichteten Gesellschaftssteuer im Betrag von 20.337,11 € (= 1 % von 2.033.711 €) Berechtigung zu. Wie im Spruch ausgeführt ist folglich der Berufung gegen den Abweisungsbescheid stattzugeben und die Gesellschaftsteuer im Betrag von 20.337,11 € zu erstatten.

Innsbruck, am 19. Februar 2010