



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch WT 80 Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, 1080 Wien, Albertgasse 35, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 19. August 2009, ErfNr. x1 betreffend Gesellschaftsteuer, mit welchem der Antrag auf erstmalige Festsetzung der selbstberechneten Gesellschaftsteuer gemäß § 201 Abs. 2 Z 4 BAO abgewiesen wurde, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

#### 1. Verfahren

Die Bw. stellte mit Schreiben vom 9. bzw. 12.2.2009 den Antrag auf bescheidmäßige Festsetzung gemäß § 201 BAO der Gesellschaftsteuer, die für Kapitalerhöhungen im Jahr 2003 selbst berechnet worden war, wegen Widerspruchs mit dem Gemeinschaftsrecht. Die bekannt gegebene Selbstberechnung sei nicht richtig, da bei der Gesellschaftsteuer die Kosten, die in Zusammenhang mit den Kapitalerhöhungen entstanden seien, fälschlicherweise nicht berücksichtigt worden seien. Beim Erwerb von Gesellschaftsrechten sei gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 lit. a KVG die Bemessungsgrundlage der Gesellschaftsteuer der Wert der Gegenleistung. Die Kapitalansammlungsrichtlinie Art. 11 Abs.1 2008/7/EG der EU sehe wie bereits Art. 5 Abs. 1 lit. a 69/335/EWG vor, dass als Bemessungsgrundlage der Gesellschaftsteuer „der tatsächliche Wert der von den Gesellschaftern geleisteten oder zu

leistenden Einlagen jeder Art abzüglich Verbindlichkeiten und Lasten, die der Gesellschaft jeweils aus der Einlage erwachsen“ heranzuziehen sind. Da § 7 Abs. 1 Z 1 lit. a KVG diese Kosten nicht berücksichtige, stehe diese Bestimmung im Widerspruch zur Kapitalansammlungsrichtlinie.

Die Bw. ersuchte, die Gesellschaftsteuer von der um die Kosten reduzierten Bemessungsgrundlage gem. § 201 Abs. 2 Z 4 BAO festzusetzen.

Mit Bescheid vom 19.8.2009 wies das Finanzamt den Antrag der Bw., die Gesellschaftsteuer gemäß § 201 BAO festzusetzen, ab, und begründete den Bescheid im Wesentlichen, dass die Selbstberechnung richtig durchgeführt worden sei, da die beantragten Kosten keine Lasten und Verbindlichkeiten im Sinne des Art. 5 Abs. 1 lit. a 69/335/EWG darstellten.

Fristgerecht erhab die Bw. dagegen Berufung und wiederholte ihr Vorbringen. Mit Bescheid gemäß § 281 BAO vom 6.7.2010 setzte der UFS das Verfahren zur Verwaltungsgerichtshofbeschwerde (Amtsbeschwerde) zu UFS 19.2.2010, RV/0730-I/08 aus.

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

**2. Gesellschaftsteuer: Der Verwaltungsgerichtshof entschied im Erkenntnis VwGH 27.9.2012, 2010/16/0065, dass die Kapitalansammlungsrichtlinie unmittelbar anwendbar und die Kosten des Börsegangs von der Kapitalerhöhung abzuziehen sind:**

Im Beschwerdefall war ausschließlich strittig, ob die dem Grunde und der Höhe nach nicht in Frage gestellten Aufwendungen für den im Zusammenhang mit der Kapitalerhöhung durchgeführten Börsengang in der Höhe von € 2.033.711,-- von der für die Berechnung der Gesellschaftsteuer zu bildenden Bemessungsgrundlage abzuziehen sind:

*„Die im Beschwerdefall maßgebende Richtlinie des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (69/335/EWG) - in der Folge als Richtlinie bezeichnet - enthält in ihrem Artikel 1 die Anordnung, dass die Mitgliedstaaten eine gemäß den Bestimmungen der Artikel 2 bis 9 harmonisierte Abgabe auf Kapitalzuführungen an Kapitalgesellschaften erheben, die nachfolgend als Gesellschaftsteuer bezeichnet wird.*

*Folgende weitere Bestimmungen der Richtlinie sind im Beschwerdefall von Bedeutung:*

#### *"Artikel 4*

*(1) Der Gesellschaftsteuer unterliegen die nachstehenden Vorgänge:*

*...*

*c) die Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft durch Einlagen jeder Art;*

*...*

#### *Artikel 5*

*(1) Die Steuer wird erhoben:*

a) bei Gründung einer Kapitalgesellschaft, Erhöhung des Kapitals oder Erhöhung des Gesellschaftsvermögens gemäß Artikel 4 Abs. 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; den Mitgliedstaaten steht es frei, die Gesellschaftsteuer erst dann zu erheben, wenn die Einlagen tatsächlich geleistet werden.

...

(2) In den Fällen des Abs. 1 Buchstaben a) und b) können die Mitgliedstaaten für die Bestimmung des Betrages, auf den die Steuer zu erheben ist, den tatsächlichen Wert der jedem Gesellschafter zugeteilten oder gehörenden Gesellschaftsanteile zu Grunde legen; dies gilt nicht für Fälle, in denen ausschließlich Bareinlagen zu leisten sind. Der steuerpflichtige Betrag darf in keinem Fall unter dem Nennbetrag der jedem Gesellschafter zugeteilten oder gehörenden Gesellschaftsanteile liegen."

Nach der Rechtsprechung des EuGH sollen nur solche Vorgänge der Gesellschaftsteuer unterworfen werden, die eine Erhöhung des Gesellschaftsvermögens und eine Erhöhung des Wertes der Gesellschaftsanteile bewirken, weil nach den Grundsätzen, auf denen die harmonisierte Gesellschaftsteuer beruht, dieser Steuer nur solche Vorgänge unterworfen sein sollen, die der rechtliche Ausdruck einer Ansammlung von Kapital sind, und zwar nur insoweit, als sie zur Stärkung des Wirtschaftspotentials der Gesellschaft beitragen. Das entscheidende Kriterium dafür, ob ein Vorgang der Kapitalansammlung der Gesellschaftsteuer unterworfen werden kann, besteht somit in der Stärkung des Wirtschaftspotentials der Gesellschaft (Urteil des Gerichtshofes vom 5. Februar 1991, Rs C-249/89).

Die Richtlinie wurde in Österreich durch eine Novelle zum Kapitalverkehrsteuergesetz, BGBI. Nr. 629/1994 - in der Folge als KVG bezeichnet - umgesetzt.

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

Gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 lit. a) KVG wird die Steuer beim Erwerb von Gesellschaftsrechten (§ 2 Z 1) berechnet, wenn eine Gegenleistung zu bewirken ist: vom Welt 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.

Nach den Materialien zur Novelle des KVG BGBI. Nr. 629/1994 dient diese der Umsetzung der oben genannten Richtlinie mit dem inhaltlichen Schwerpunkt der Anpassung des österreichischen Gesellschaftsteuerrechtes an die Harmonisierungsvorschriften (GP XVIII RV 1713, S 12). Aus diesem Anlass sei im Interesse der Übersichtlichkeit diese Steuerrechtsmaterie zur Gänze neu formuliert worden. Zu § 7 KVG heißt es in den Materialien, dass die neue Fassung des bisherigen § 8 KVG Artikel 5 der Richtlinie berücksichtige, insbesondere dessen Abs. 2 letzter Satz, wonach der steuerpflichtige Betrag nicht unter dem Nennwert der dem Gesellschafter zugeteilten Anteil angesetzt werden dürfe (aaO, S 17).

Bei dem im Beschwerdefall in Rede stehenden Vorgang handelt es sich um eine Kapitalerhöhung bei der mitbeteiligten Partei durch die Ausgabe junger Aktien, womit Kosten eines Börsenganges von € 2.033.711, -- verbunden waren.

Die Richtlinie sieht in Artikel 5 Abs. 1 lit. a) vor, dass im Falle einer Kapitalerhöhung die Steuer auf der Grundlage des tatsächlichen Wertes der Einlagen "abzüglich der Lasten und Verbindlichkeiten, die der Gesellschaft jeweils aus der Einlage erwachsen" erhoben wird.

Den Abzug von Lasten und Verbindlichkeiten der Gesellschaft sieht der novellierte § 7 Abs. 1 Z 1 KVG, der die Bemessungsgrundlage zur Erhebung der Gesellschaftssteuer im Falle der Kapitalerhöhung regelt, nicht vor. Dort ist lediglich von der Bildung der Bemessungsgrundlage

*auf Basis der Leistungen des Gesellschafters die Rede. Ein Abzug von Aufwendungen der Gesellschaft ist nicht geregelt und kann auch nicht im Begriff "Wert der Gegenleistung" untergebracht werden, zumal dort eben nur jene Leistungen zu berücksichtigen sind, die der Gesellschafter selbst erbringt bzw. zu erbringen hat.*

*In diesem Punkt (Bildung der Bemessungsgrundlage) ist aber für die Umsetzung der Richtlinie kein Spielraum des nationalen Gesetzgebers vorgesehen, weil die Gesellschaftsteuer nicht nur hinsichtlich ihrer Sätze, sondern auch hinsichtlich ihrer Struktur harmonisiert wurde, was bedeutet, dass die Besteuerungsgrundlage in jedem einzelnen Mitgliedstaat auf der Grundlage objektiver Merkmale bestimmt wird, deren Tragweite innerhalb der Gemeinschaft einheitlich ist und die dem Einfluss des jeweiligen nationalen Rechts entzogen ist. Der Steuer sollen nur solche Vorgänge unterworfen sein, die der rechtliche Ausdruck einer Ansammlung von Kapital sind, und zwar nur insoweit, als sie zur Verstärkung des Wirtschaftspotentials der Gesellschaft beitragen (vgl. das Urteil des EuGH vom 15. Juli 1982, Rs 270/81).*

*Wurde die Anordnung, wonach Lasten und Verbindlichkeiten der Gesellschaft vom Wert der Einlage abzuziehen sind, nicht in nationales Recht umgesetzt, stellt sich die Frage, ob die entsprechende Bestimmung der Richtlinie unmittelbar anzuwenden ist, weil die Wirkungen einer Richtlinie den einzelnen auf dem Weg über die von dem betreffenden Mitgliedstaat ergriffenen Durchführungsmaßnahmen immer nur dann treffen, wenn sie ordnungsgemäß durchgeführt wurde. Wurde eine Richtlinie nicht fristgemäß oder nur unzulänglich in nationales Recht umgesetzt, kann sich der Einzelne in all den Fällen, in denen Bestimmungen einer Richtlinie inhaltlich als unbedingt und hinreichend genau erscheinen, vor einem nationalen Gericht gegenüber dem Staat auf diese Bestimmungen berufen. In einem solchen Fall sind die Behörden verpflichtet, diese Bestimmungen anzuwenden (vgl. das Urteil des EuGH vom 22. Juni 1989, Rs 103/88).*

*Die Anordnung, Lasten und Verbindlichkeiten, die der Gesellschaft jeweils aus der Einlage erwachsen, wurde trotz des Fehlens eines entsprechenden Spielraumes nicht in nationales Recht umgesetzt. Sie ist jedoch auch im Lichte der oben wieder gegebenen Rechtsprechung, wonach nur der tatsächlich der Gesellschaft zugekommene Betrag zur Stärkung von deren Wirtschaftspotential dient, ausreichend bestimmt, weshalb einer unmittelbaren Anwendung dieser Anordnung nichts im Wege steht.*

*Nach dem vorliegenden unbestrittenen Sachverhalt sind der Gesellschaft durch den Börsengang, der zur Kapitalerhöhung und damit zur Leistung der mit dem Nennwert angesetzten Einlagen geführt hat, Kosten entstanden, die dem Begriff der Lasten und Verbindlichkeiten zuzuordnen sind. Damit ist der Tatbestand von Artikel 5 Abs. 1 lit. a) der Richtlinie erfüllt, weshalb die belangte Behörde frei von Rechtsirrtum vom Abzug der Kosten des Börsenganges von der sonst gebildeten Bemessungsgrundlage ausgegangen ist und zutreffend dem Erstattungsantrag stattgegeben hat.“*

Damit ist auch im vorliegenden Fall der Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes zu folgen, dass die Kapitalansammlungsrichtlinie unmittelbar anzuwenden ist. Die Kosten, die der Kapitalgesellschaft im Zusammenhang mit der Kapitalerhöhung entstehen sind von der Kapitalerhöhung in Abzug zu bringen.

### **3. Antrag auf erstmalige Festsetzung der selbstberechneten Gesellschaftsteuer gemäß § 201 Abs. 2 Z 4 BAO**

Im vorliegenden Fall handelt es sich nicht um einen Erstattungsantrag gemäß § 10a Abs. 7 KVG, sondern um den Antrag auf erstmalige bescheidmäßige Festsetzung der Kapitalverkehrsteuer gemäß § 201 BAO.

---

## § 201 BAO iddgF lautete:

„Absatz 1:

*Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.*

„Absatz 2:

*Die Festsetzung kann erfolgen,*

**4. wenn sich die Selbstberechnung wegen Widerspruchs mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen oder mit Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union als nicht richtig erweist.**

Diese Bestimmung wurde durch das AbgVRefG, BGBl. I Nr. 20/2009 mit Wirksamkeit vom 1.11.2009 (§ 323 Abs. 23 BAO) aufgehoben. Gemäß § 201 Abs. 2 Z 4 BAO war die Festsetzung von Selbstbemessungsabgaben auf Antrag oder von Amts wegen für den Fall, dass sich die Selbstberechnung wegen Widerspruches mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen oder mit dem Gemeinschaftsrecht der EU als nicht richtig erweist, mangels einer anders lautenden Regelung bis zum Ablauf der Verjährungsfrist, oder wenn der entsprechende Antrag vor deren Ablauf gestellt wurde, gemäß § 209a Abs. 2 BAO auch nach Eintritt der Verjährung zulässig. Die aufgehobene Bestimmung ist für die Erledigung vor dem 1.11.2009 gestellter Anträge weiterhin maßgeblich. (s.a. *Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz*, BAO, Loseblattausgabe, § 201, 20a).

Die Bw. stellte den Antrag auf erstmalige Festsetzung der Gesellschaftsteuer am 9. bzw. 12.2.2009, also vor dem 1.11.2009, weswegen die aufgehobene Bestimmung auf den vorliegenden Fall zwar noch anwendbar wäre, doch hätte sie den Antrag bis zum Ablauf der Verjährungsfrist stellen müssen.

## 4. Verjährung

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei der Gesellschaftsteuer fünf Jahre. Die Verjährung beginnt gemäß § 208 Abs. 1 lit. a) BAO mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

Abgabenfestsetzungen dürfen grundsätzlich nur vor Ablauf der Bemessungsverjährung erfolgen. Ausnahmen hievon können sich ua. aus § 201 selbst ergeben. (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 201, Tz 40). Solche Ausnahmen bestehen in folgenden Fällen, wenn der betreffende Antrag auf Festsetzung eingebracht wird:

- innerhalb der Verjährungsfrist im Fall des § 201 Abs. 2 Z 4 BAO, somit bei Widerspruch mit Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union. (*Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 201, Tz 41).

Im gegenständlichen Fall wurde die Gesellschaftsteuer für eine Kapitalerhöhung, dargestellt im Protokoll vom 14.10.2003, zur Erfassungsnummer 240.958/2003 selbstberechnet. Laut Protokoll, Punkt 2. ist der auf die übernommenen Aktien einzuzahlende Betrag sofort auf das bei der ....Bank zu eröffnende Konto der Gesellschaft bar einzuzahlen. Anlässlich der Selbstberechnung wurde die Entstehung der Steuerschuld mit 14.10.2003 angegeben. Die Verjährungsfrist begann mit Ablauf des Jahres 2003 zu laufen und endete mit 31.12.2008. Der Antrag auf Festsetzung der selbstberechneten Gesellschaftsteuer wurde erst am 9. bzw. 12.2.2009, also nach Ablauf der Verjährungsfrist, gestellt.

Da der Antrag gemäß § 201 Abs. 2 Z 4 BAO erst nach Ablauf der Verjährungsfrist gestellt wurde, war der Berufung der Erfolg zu versagen.

Wien, am 21. Jänner 2013