



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 21

GZ. RV/3909-W/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 1090 Wien, Porzellangasse 51, gegen die 12 folgenden Bescheide des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien betreffend Gesellschaftsteuer, mit welchen die Anträge auf erstmalige Festsetzung der selbstberechneten Gesellschaftsteuer gemäß § 201 Abs. 2 Z 4 BAO abgewiesen wurden, entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben und die Bescheide

1. Bescheid vom 5.5.2009, ErfNr. x1 (RV/3909-W/09)
2. Bescheid vom 5.5.2009, ErfNr. x2 (RV/3910-W/09)
3. Bescheid vom 5.5.2009, ErfNr. x3 (RV/3912-W/09)
4. Bescheid vom 5.5.2009, ErfNr. x4 (RV/3914-W/09)
5. Bescheid vom 5.5.2009, ErfNr. x5 (RV/3916-W/09)
6. Bescheid vom 5.5.2009, ErfNr. x6 (RV/3917-W/09)
7. Bescheid vom 5.5.2009, ErfNr. x7 (RV/3918-W/09)
8. Bescheid vom 15.4.2009, ErfNr. x8 (RV/3921-W/09)
9. Bescheid vom 7.5.2009, ErfNr. x9 (RV/3922-W/09)
10. Bescheid vom 15.4.2009, ErfNr. x10 (RV/3923-W/09)
11. Bescheid vom 7.5.2009, ErfNr. x11 (RV/4155-W/09)
12. Bescheid vom 7.5.2009, ErfNr. x12 (RV/4159-W/09)

werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

1. Verfahren

Die Bw. stellte mit Schreiben vom 29.10.2008 den Antrag auf bescheidmäßige Festsetzung gemäß § 201 BAO der Gesellschaftsteuer, die für Kapitalerhöhungen in den Jahren 2003 bis 2007 selbst berechnet worden war. Die bekannt gegebenen Selbstberechnungen seien 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. Da die Verjährungsfrist für Kapitalverkehrsteuern gemäß § 207 Abs. 2 BAO fünf Jahre betrage, sei der Antrag auf Festsetzung der Gesellschaftsteuer gemäß § 201 Abs. 2 Z 4 BAO für die Kalenderjahre 2003 bis 2007 fristgerecht. Der Differenzbetrag belaufe sich auf ein Gesamtausmaß von 1,545.055,05 Euro an Gesellschaftsteuer, welcher nach bescheidmäßiger Festsetzung abweichend von der unrichtigen Selbstberechnung gutzuschreiben sei.

Dazu überreichte die Bw. eine Liste und ersuchte, als Bemessungsgrundlage für die Gesellschaftsteuer nur die der Gesellschaft verbleibenden liquiden Mittel nach Abzug der Kosten anzusetzen.

Mit Bescheiden 1. bis 12. wies das Finanzamt den Antrag der Bw., die Gesellschaftsteuer gemäß § 201 BAO festzusetzen, ab, und begründete die Bescheide 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 erhob die Bw. dagegen Berufung und ersuchte um Aussetzung des Verfahrens gemäß § 281 BAO zur Verwaltungsgerichtshofbeschwerde (Amtsbeschwerde) zu UFS 19.2.2010, RV/0730-I/08. Mit Bescheiden gemäß § 281 BAO vom 6.7.2010 setzte der UFS die Verfahren 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 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.

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 zugewandten 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 in den vorliegenden Fällen 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. Anträge auf erstmalige Festsetzung der selbstberechneten Gesellschaftsteuer gemäß § 201 Abs. 2 Z 4 BAO

In den vorliegenden Fällen handelt es sich nicht um Erstattungsanträge gemäß § 10a Abs. 7 KVG, sondern um Anträge 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).

Da die Bw. die Anträge auf erstmalige Festsetzung der Gesellschaftsteuer am 29.10.2008, also vor dem 1.11.2009 stellte und sich die Selbstberechnung wegen Widerspruchs mit dem Gemeinschaftsrecht der EU als nicht richtig erwies, hat eine bescheidmäßige Festsetzung der selbstberechneten Gesellschaftsteuer zu erfolgen.

Die Abweisung der Anträge der Bw. erfolgte daher zu Unrecht. (s.a. UFS 18.3.2009, RV/3584-W/08; UFS 21.9.2004, RV/1012-W/03).

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz, sofern die Berufung nicht gemäß § 278 BAO zurückzuweisen ist, immer in der Sache selbst zu entscheiden. Nach § 289 Abs. 2 BAO ist die Abgabenbehörde zweiter Instanz berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Das Gebot, immer in der Sache selbst zu entscheiden, setzt voraus, dass die zu erledigende "Sache", also die Angelegenheit, die Gegenstand des Verfahrens der Abgabenbehörde erster Instanz war, mit der "Sache" identisch ist, die in die Sachentscheidung der Rechtsmittelbehörde einbezogen wird. "Sache" ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hat. Die Abgabenbehörde zweiter Instanz darf sohin in einer Angelegenheit, die überhaupt noch nicht oder in der von der Rechtsmittelentscheidung in Aussicht genommenen rechtlichen Art nicht Gegenstand des erstinstanzlichen Verfahrens gewesen war, nicht einen Sachbescheid - im Ergebnis erstmals - erlassen (vgl. *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO, § 289 E, E 11 und die dort angeführte Judikatur).

Eine Berufungsentscheidung darf daher beispielsweise nicht, einen Bescheid, mit dem der Antrag auf Festsetzung abgewiesen wurde, in einen Abgabenbescheid umwandeln (vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 289, Tz 38, 39). Im Erkenntnis VwGH 26.1.2006, 2004/15/0064, führte der Verwaltungsgerichtshof aus:

"Hinsichtlich des Zeitraumes Jänner 2001 hat die belangte Behörde mit dem angefochtenen Bescheid eine Abgabenvorschreibung vorgenommen. Sie hat dabei übersehen, dass der - mit Berufung angefochtene - Bescheid des Finanzamtes kein Abgabenbescheid ist, sondern ein Bescheid, mit dem ein Antrag auf Festsetzung von Abgaben abgewiesen worden ist. Als Abgabenbehörde zweiter Instanz (§ 260 BAO) kommt der belangten Behörde eine Zuständigkeit zur erstmaligen Festsetzung von Abgaben nicht zu."

Die bescheidmäßige Festsetzung der Gesellschaftsteuer wird durch das Finanzamt erfolgen, da gemäß § 201 BAO eine Abgabe erstmalig mit Bescheid festgesetzt wird. (Im Unterschied dazu ist bei einem Antrag auf Erstattung der Gesellschaftsteuer gemäß § 10a Abs. 7 KVG „Sache“ auch der Erstattungsbetrag (vgl. UFS 18.10.2012, RV/0560-L/12; UFS 19.2.2010, RV/0730-I/08; UFS 26.3.2009, RV/0497-S/08; VwGH 24.10.2012, 2012/17/0304 zur Energieabgabenvergütung). Die Bw. ist dadurch nicht benachteiligt, sondern es wird ihr mit dem erstinstanzlichen Bescheid gemäß § 201 BAO auch die Möglichkeit eines weiteren Rechtsmittelverfahrens eingeräumt.

Den Berufungen gegen die Bescheide 1. bis 12., mit welchen die Anträge auf erstmalige Festsetzung der Gesellschaftsteuer gemäß § 201 Abs. 2 Z 4 BAO abgewiesen wurden, war daher statzugeben und die Bescheide aufzuheben. Das Finanzamt wird daher unter Berücksichtigung des Erkenntnisses VwGH 27.9.2012, 2010/16/0065 die erstmalige Festsetzung der selbstberechneten Gesellschaftsteuer gemäß § 201 Abs. 2 Z 4 BAO vornehmen.

Wien, am 21. Jänner 2013