

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.Dr. Hedwig Bavenek-Weber in der Beschwerdesache Bf.+Adr\*\*\*\* vertreten durch PwC PricewaterhouseCoopers Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, Erdbergstraße 200, 1030 Wien, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 31. Oktober 2011, ErfNr. x1, StNr. x2, betreffend Gesellschaftsteuer für das Agio zur Kapitalerhöhung vom DATUM zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Gesellschaftsteuerbescheid wird gemäß § 279 Abs. 1 BAO abgeändert wie folgt:

Gemäß § 8 KVG 1% vom Wert der Leistung gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 KVG iVm  
§ 2 Z 2 bis 4 KVG Bemessungsgrundlage 47,598.237,09 x 1% = **475.982,37 Euro**

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

**Bemessungsgrundlage bei der Gesellschaftsteuer ist „Agio zur Kapitalerhöhung“ abzüglich der Kosten des Börseganges ( VwGH 27.9.2012, 2010/16/0065).**

Bemerkt wird, dass das Verfahren der Beschwerdeführerin (Bf.) vom Unabhängigen Finanzsenat auf das Bundesfinanzgericht übergegangen ist. Die entsprechende Gesetzesstelle lautet:

*„§ 323 Abs. 38 BAO: Die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge sind vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.....*

*„§ 323 Abs. 39 BAO: Soweit zum 31. Dezember 2013 eine Befugnis zur geschäftsmäßigen Vertretung im Abgabenverfahren vor den Abgabenbehörden zweiter Instanz besteht, ist diese auch im Beschwerdeverfahren vor den Verwaltungsgerichten gegeben.“*

## **1. Verfahren**

Da das Agio zur Kapitalerhöhung vom DATUM 48.200.000,00 Euro betrug und erst nach dem Börsegang eingezahlt wurde, setzte das Finanzamt für diesen Erwerb gemäß § 2 Z 2 KVG bis § 2 Z 4 KVG mit Bescheid vom 31.10.2011 von dieser Bemessungsgrundlage mit 1% die Gesellschaftsteuer in Höhe von 482.000,00 Euro fest.

Fristgerecht wurde dagegen Berufung/Beschwerde erhoben. Eingewendet wurde, dass bei der Gesellschaftsteuer die Kosten, die in Zusammenhang mit der Kapitalerhöhung 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.

Dazu überreichte die Bf. eine Liste und ersuchte, Kosten in Höhe von 601.762,91 Euro die im Zusammenhang mit der Kapitalerhöhung angefallen seien, zu berücksichtigen und die Gesellschaftsteuer von der Bemessungsgrundlage von 47.598.237,09 Euro festzusetzen.

Das Finanzamt erließ keine Berufungs/Beschwerdevorentscheidung und legte dem Unabhängigen Finanzsenat die Berufung/Beschwerde vor.

Mit Bescheid vom 24.2.2012 setzte der Unabhängige Finanzsenat das Verfahren gemäß § 281/§ 271 BAO zur Verwaltungsgerichtshofbeschwerde (Amtsbeschwerde) 2010/16/0065 aus.

Nach Ergehen des Erkenntnisses VwGH 27.9.2012, 2010/16/0065 wurde, da die Bf. die Kosten, die sie abgezogen haben wollte, nicht belegt hatte, am 31. Jänner 2013 an sie und an das Finanzamt ein Vorhalt der beabsichtigten Entscheidung gerichtet. Das Finanzamt stimmte eine Stattgabe dem Grunde nach zu, ersuchte aber um Einsichtnahme in die von der Bf. übersendeten Belege über die Höhe der Kosten. Nachdem das Finanzamt in die von der Bf. übermittelten Unterlagen Einsicht genommen hatte, teilte es am 20. März 2013 mit, keine weitere Stellungnahme abzugeben.

## **2. Erwägungen**

Der Verwaltungsgerichtshof entschied im Erkenntnis VwGH 27.9.2012, 2010/16/0065, dass die Kapitalansammlungsrichtlinie unmittelbar anwendbar und die Kosten des Börsengangs 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, BGBl. 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 BGBl. 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 Gesellschaftsteuer 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.

Im vorliegenden Fall handelt es sich nicht um Erstattungsanträge gemäß § 10a Abs. 7 KVG, sondern um eine bescheidmäßige Festsetzung der Kapitalverkehrsteuer auf Grund einer Gesellschaftsteuererklärung.

Die Kosten, die der Kapitalgesellschaft im Zusammenhang mit der Kapitalerhöhung entstehen, sind von der Kapitalerhöhung in Abzug zu bringen:

		Euro
--	--	------

	Rechts- und Beratungskosten	14.174,97
		27.748,01
		67.309,63
	Notariatskosten	547,30
	Börsenrechtliche Zulassungsgebühren	1.800,00
	Gerichtsgebühr Firmenbuch	183,00
	Bankenprovisionen	490.000,00
	<b>Gesamtkosten</b>	<b>601.762,91</b>
	Agio 48.200.000 abzüglich Kosten des Börseganges <b>601.762,91</b> = 47.598.237,09 x 1 %	Gesellschaftsteuer = <b>475.982,37</b>

Aus all diesen Gründen war der Beschwerde stattzugeben und die Gesellschaftsteuer von der um die Kosten des Börseganges verminderten Bemessungsgrundlage vorzuschreiben.

### 3. Zulässigkeit einer Revision

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.

Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 27.9.2012, 2010/16/0065 folgt.

Wien, am 1. September 2015