



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X-AG, Adr, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 18. November 2010, zu ErfNr, betreffend Abweisung eines Antrages auf Erstattung der selbst berechneten Gesellschaftsteuer gemäß § 10a Abs. 7 KVG entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

In Entsprechung des Antrages vom 9. September 2010 ist die selbstberechnete Gesellschaftsteuer im begehrten Ausmaß von (anteilig) € 1.067,94 zu erstatten.

Entscheidungsgründe

Laut Beschluss von Vorstand und Aufsichtsrat der Fa. X-AG (= Berufungserberin, Bw) vom 13. September 2009 erfolgte eine Kapitalerhöhung durch Ausgabe von 33.579.075 Stück neuer Aktien zum Bezugspreis von je € 10. Hierzu wurde vom beauftragten Notar am 29. September 2009 eine Selbstberechnung (zu ErfNr2) durchgeführt, die 1%-ige Gesellschaftsteuer gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 lit a iVm § 2 Z 1 Kapitalverkehrsteuergesetz vom 16. Oktober 1934 (KVG), DRGBI 1, S 1058, idgF, im Betrag von € 3.357.907,50 ermittelt und diese entrichtet.

Des Weiteren erfolgte hinsichtlich des Mehrerlöses aus dem Aktienverkauf in Höhe von € 2.451.224 eine Selbstberechnung am 14. Oktober 2009 (zu ErfNr); die 1%-ige Gesellschaftsteuer wurde mit € 24.512,24 ermittelt und abgeführt.

Mit Antrag gemäß § 10a Abs. 7 KVG vom 9. September 2010 hat die Bw hinsichtlich der gesamt entrichteten Gesellschaftsteuer um Erstattung im Ausmaß von gesamt € 147.302,72 ersucht und ausgeführt:

Bei der Selbstberechnung der Steuer durch den Notar seien bei der Bemessungsgrundlage die Kosten, die mit der Kapitalerhöhung verbunden gewesen und der Bw erwachsen wären, nicht berücksichtigt worden. Nach Art. 11 Abs. 1 der Kapitalansammlungsrichtlinie (Richtlinie 2008/7/EG) sei die Kapitalverkehrsteuer nur von jenem Betrag zu erheben, der den von den Gesellschaftern geleisteten oder zu leistenden Einlagen abzüglich der Lasten und Verbindlichkeiten, die der Gesellschaft jeweils aus der Einlage erwachsen, entspreche. Die betreffende Richtlinienbestimmung habe trotz § 7 Abs. 1 Z 1 lit a KVG aufgrund des Anwendungsvorranges von Gemeinschaftsrecht zur Anwendung zu kommen. Die der Gesellschaft insgesamt aus der Kapitalerhöhung erwachsenen Lasten und Verbindlichkeiten von € 14.730.272,33 seien daher bei der Steuerbemessung zu berücksichtigen. Zum Nachweis der entstandenen Kosten wurde eine detaillierte Aufstellung samt einem umfangreichen Konvolut an Belegen (Abrechnungen, Honorarnoten etc.) zur Vorlage gebracht.

Das Finanzamt hat mit Bescheid vom 18. November 2010 den Erstattungsantrag zu gegenständlicher ErfNr abgewiesen. Begründend wird ausgeführt, die Bestimmung nach § 10a Abs. 7 KVG setze nur voraus, dass tatsächlich zum selbstberechneten Rechtsvorgang keine Steuerschuld entstanden sei. Die Entstehung der Steuerschuld sei aber hier unbestritten. Demgegenüber sei die Überprüfung, ob die Höhe der Steuer richtig berechnet worden sei, einem Verfahren gemäß § 201 BAO vorbehalten.

In der dagegen erhobenen Berufung wird zunächst der Antrag nach § 201 BAO auf Festsetzung der Gesellschaftsteuer in richtiger Höhe und Rückerstattung des zuviel entrichteten Betrages gestellt. Das Finanzamt habe sich im Übrigen unrechtmäßig nicht mit dem Inhalt des Erstattungsantrages auseinander gesetzt. Unter Verweis auf die Entscheidung des UFS vom 19. Feber 2010, RV/0730-I/08, wird im Wesentlichen eingewendet:

Aufgrund des zu beachtenden Anwendungsvorranges von Gemeinschaftsrecht und der unmittelbaren Wirkung der Richtlinienbestimmungen seien die von der Kapitalgesellschaft anlässlich einer Kapitalerhöhung nachweislich getragenen Kosten des Börseganges eine Last bzw. Verbindlichkeit iSd Art. 5 Abs. 1 Buchstabe a KapAnsRL 69/335/EWG bzw. des Art. 11 Abs. 1 KapAnsRL 2008/7/EG. Die Kapitalgesellschaft habe im Ergebnis zur Verstärkung ihres Wirtschaftspotenzials die Bareinlage (Kapitalerhöhung samt Agio) abzüglich der Kosten des Börseganges erhalten. Nur diese Nettogröße sei als Bemessungsgrundlage für die Gesellschaftsteuer heranzuziehen. Sei im Rahmen der Selbstberechnung von einer höheren Bemessungsgrundlage ausgegangen und die Steuer davon entrichtet worden, so komme dem Antrag auf Erstattung der zu viel bezahlten Gesellschaftsteuer Berechtigung zu.

Die Berufung wurde vom Finanzamt dem UFS direkt – ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung – zur Entscheidung vorgelegt.

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 unterliegt 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.

Nach § 10a Abs. 2 KVG haben Parteienvertreter für Rechtsvorgänge, für die sie eine Selbstberechnung vornehmen, spätestens am 15. Tag des auf den Kalendermonat, in dem die Selbstberechnung erfolgt, zweitfolgenden Kalendermonats eine Anmeldung über die selbst berechneten Rechtsvorgänge beim zuständigen Finanzamt vorzulegen. Gemäß Abs. 7 dieser Bestimmung ist eine nach Abs. 2 selbst berechnete Abgabe auf Antrag insoweit zu erstatten, als keine Steuerschuld entstanden ist. Die Voraussetzungen für die Erstattung sind vom Antragsteller nachzuweisen.

§ 7 KVG und EU-Recht:

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-Kommentar, § 7 Rz 669-670*).

Wenn 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 (*Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker, KVG, aaO, Einleitung, Rz 25*).

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, 2. Auflage 2009, Rzn. 10 – 11 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 weitergehenden 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. Das entscheidende Kriterium dafür, ob ein Vorgang der Kapitalansammlung der Gesellschaftersteuer 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 dahingehend 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 Aigner, "Zur Bemessungsgrundlage für die Gesellschaftsteuer", SWK-Jahrgang 2008, Heft Nr. 25, S 675 - S 680, Seite 1043 ff.).

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.

Im Erkenntnis vom 27.9.2012, 2010/16/0065, ist der VwGH zu einem gleichgelagerten Sachverhalt auszugsweise zu folgendem Ergebnis gelangt:

"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 die 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, (Anmerkung des UFS: zu ergänzen ist wohl der Satzteil "*vom Wert der Einlage abzuziehen*") wurde trotz 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 Weg 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 Börseganges von der sonst gebildeten Bemessungsgrundlage ausgegangen ist und zutreffend dem Erstattungsantrag stattgegeben hat".

In Ansehung obiger Ausführungen und oben dargelegter Rechtsprechung sind daher im Gegenstandsfalle die von der Kapitalgesellschaft (Bw) anlässlich der Kapitalerhöhung nachweislich getragenen Kosten des Börseganges in Höhe von € 14.730.272,33 als Lasten bzw. Verbindlichkeiten im Sinne des Art. 5 Absatz 1 Buchstabe a KapAnsRL 69/335/EWG (bzw. Art. 11 Abs. 1 KapAnsRL 2008/7/EG) zu qualifizieren. Die Kapitalgesellschaft erhielt im Ergebnis zur Verstärkung ihres Wirtschaftspotentials an verbleibenden liquiden Mitteln die Bareinlage (Kapitalerhöhung) abzüglich der Kosten des Börseganges. Diese Nettogröße ist als Bemessungsgrundlage für die Gesellschaftsteuer heranzuziehen. Entsprechend dem Berufungsvorbringen waren somit von der Kapitalerhöhung sowie von dem Mehrerlös aus dem Aktienverkauf, gesamt € 338.241.974, die Kosten des Börseganges als Last, die der Gesellschaft jeweils aus der Einlage erwachsen ist, abzuziehen, wodurch sich eine Bemessungsgrundlage (Nettogröße) von zusammen € 323.511.701,70 und somit die 1%ige Gesellschaftsteuer mit € 3.235.117 ergibt.

Im Rahmen einer Verhältnisrechnung (Gegenüberstellung der Kapitalerhöhung zum Aktien-Mehrerlös) ermittelt sich der auf den "Mehrerlös aus Aktien" entfallende Anteil an den Kosten im Ausmaß von 0,725 %, das sind anteilig € 106.794,47 der Kosten. Wurde daher gegenständlich im Rahmen der Selbstberechnung die Gesellschaftsteuer von einer Bemessungsgrundlage von € 2.451.224 mit € 24.512,24 berechnet und bezahlt, dies anstelle der nach

Abzug der (anteiligen) Kosten sich ergebenden Bemessungsgrundlage von € 2.344.429,53 mit € 23.444,30, dann kommt dem Antrag auf Rückerstattung der zu viel entrichteten Gesellschaftsteuer im Betrag von **€ 1.067,94** Berechtigung zu.

Wie im Spruch ausgeführt ist folglich der Berufung gegen den Abweisungsbescheid iSd § 10a Abs. 7 KVG stattzugeben und die Gesellschaftsteuer im Betrag von € 1.067,94 zu erstatten.

Wien, am 23. Jänner 2013