



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg
Senat 15

GZ. RV/0497-S/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 11. August 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 15. Juli 2008, ErfNr., betreffend Gesellschaftsteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Dem Antrag vom 21.3.2008 wird stattgegeben und die gemäß § 10a Abs. 2 KVG selbst berechnete Gesellschaftsteuer in Höhe von Euro 70.000,00 gemäß § 10a Abs. 7 KVG zur Gänze erstattet.

Entscheidungsgründe

Im Antrag vom 21.3.2008 hat die Bw die gesellschaftsrechtlichen Vorgänge vom 19.12.2007 (Generalversammlungsbeschlüsse der Bw vom 19.12.2007 bezügl. Kapitalerhöhung um Euro 15.000,00 zuzüglich Agio und Übernahme der neuen Stammeinlage durch den Gesellschafter J.U.) und vom 7.2.2008 (Ersatzlose Aufhebung dieser Generalversammlungsbeschlüsse vom 19.12.2007) ausführlich dargestellt und weiters ausgeführt, dass vom vertragserrichtenden Notar im Sinne des § 10a Abs. 2 KVG die Gesellschaftsteuerselbstberechnung durchgeführt worden ist und deren Berechnung die voraussichtliche Höhe der Gesellschaftsteuer zu Grunde gelegt wurde.

Da die Kapitalerhöhung nicht ins Firmenbuch eingetragen worden ist, sei die Steuerschuld nicht entstanden, weshalb im Sinne des § 10a Abs. 7 KVG die Erstattung des gesamten Steuerbetrages beantragt werde.

Die Abgabenbehörde I. Instanz wies diesen Antrag mit Bescheid vom 15.7.2008, ErfNr., ab mit der Begründung, dass mit den Generalversammlungsbeschlüssen vom 19.12.2007 und der nachfolgenden tatsächlichen Leistung der Beträge (Kapitalerhöhung samt Agio) die Steuerschuld entstanden sei und daher durch die nachfolgende Änderung des Rechtsgrundes der Leistung die einmal entstandene Steuerschuld nicht mehr beseitigt werden könne, weshalb eine Erstattung der Steuer ausgeschlossen sei. Zudem sei auch aufgrund der neuen rechtlichen Gestaltung eine Steuerpflicht auch für das Darlehen gegeben.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Berufung vom 11.8.2008 in der ausgeführt wurde, dass die Steuerschuld bei einer Kapitalerhöhung – ebenso wie bei der Neugründung – erst mit der Eintragung derselben in das Firmenbuch entstehe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 2 KVG unterliegen der Gesellschaftssteuer u.a. nach Ziffer

1. der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber;
2. Leistungen, die von den Gesellschaftern einer inländischen Kapitalgesellschaft auf Grund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt werden (Beispiele: weitere Einzahlungen, Nachschüsse). Der Leistung eines Gesellschafters steht es gleich, wenn die Gesellschaft mit eigenen Mitteln die Verpflichtung des Gesellschafters abdeckt.

Die für den vorliegenden Sachverhalt relevanten Bestimmungen des § 10a KVG lauten:

Abs. 1: Rechtsanwälte, Notare und Wirtschaftstreuhänder (Parteienvertreter) sind nach Maßgabe der Abs. 1 bis 5 befugt, die Steuer für die im § 2 bezeichneten Rechtsvorgänge auch vor Entstehung des Abgabenanspruches als Bevollmächtigte eines Steuerschuldners selbst zu berechnen, wenn die Selbstberechnung innerhalb der Frist für die Vorlage der Abgabenerklärung (§ 10 Abs. 1) erfolgt.

Abs. 2: Parteienvertreter haben für Rechtsvorgänge, für die sie eine Selbstberechnung vornehmen, spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf den Kalendermonat (Anmeldungszeitraum), in dem die Selbstberechnung erfolgt, zweitfolgenden Kalendermonats eine Anmeldung über die selbst berechneten Rechtsvorgänge beim Finanzamt (§ 66 Abs. 2 BAO) vorzulegen. Die Selbstberechnung und Anmeldung hat elektronisch zu erfolgen. Ist über einen

der in der elektronischen Anmeldung enthaltenen Rechtsvorgänge eine Urkunde errichtet worden, die in ein durch Bundesgesetz vorgesehenes Urkundenarchiv aufgenommen wurde, so ist der Abgabenbehörde der Zugriffscode zu dieser Urkunde bekannt zu geben. Die Abgabenbehörden sind berechtigt, auf diese Urkunde lesend zuzugreifen. Die Anmeldung gilt als Abgabenerklärung. **Wird die Steuer vor Entstehung des Abgabenanspruches selbst berechnet und eine Selbstberechnungserklärung (Abs. 6) ausgestellt, um eine Eintragung im Firmenbuch zu ermöglichen, ist der Selbstberechnung die voraussichtliche Höhe der Abgabe zu Grunde zu legen.** Ist über den Rechtsvorgang eine Schrift errichtet worden, so ist darauf der Umstand der Selbstberechnung und der im automationsunterstützten Verfahren vergebene Ordnungsbegriff (Erfassungsnummer) anzubringen. Die Abgabenbehörden sind befugt, Prüfungen hinsichtlich sämtlicher in die Anmeldungen aufzunehmenden Angaben durchzuführen.

Abs.7: Eine nach Abs. 2 selbst berechnete Abgabe ist auf Antrag insoweit zu erstatten, als keine Steuerschuld entstanden ist. Die Voraussetzungen für die Erstattung sind vom Antragsteller nachzuweisen. Kapitalgesellschaften, die ihre Rechtspersönlichkeit erst durch die Eintragung in das Firmenbuch erlangen, sind in Erstattungsverfahren parteifähig und von den vorgesehenen Organen zu vertreten.

Gemäß § 4 Abs. 1 BAO entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.

Da im KVG keine spezielle Bestimmung hinsichtlich des Entstehens der Steuerschuld enthalten ist, gilt die Bestimmung des § 4 Abs. 1 BAO. Der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld richtet sich daher danach, ob der Tatbestand, der im Gesetz als steuerpflichtig beschrieben wird, zur Gänze verwirklicht ist oder nicht (vgl. Knörzer/Althuber, Gesellschaftssteuerkurzkommentar, § 2 RZ 125 ff, Dorazil, KVG, 21).

Beim Ersterwerb von Gesellschaftsrechten an einer Kapitalgesellschaft wie die GmbH und bei der Kapitalerhöhung (§ 2 Z. 1 KVG) entsteht die Gesellschaftsteuerschuld mit der Eintragung ins Firmenbuch. Denn erst mit der Eintragung ins Firmenbuch entsteht das Gesellschaftsrecht, an dessen Ersterwerb die Steuerpflicht gebunden ist.

Da aber die Eintragung ins Firmenbuch ohne Selbstberechnungserklärung nicht möglich ist, also die Steuer vor Entstehung des Abgabenanspruches in der voraussichtlichen Höhe selbst berechnet und abgeführt werden muss, sieht § 10a Abs. 7 KVG für den Fall, dass tatsächlich keine Steuerschuld entstanden ist, die Erstattung der selbstberechneten und abgeführten Steuer vor.

Dem Antrag vom 21.3.2008 liegt aber genau jener Sachverhalt zugrunde, der den Tatbestand des § 10a Abs. 7 KVG entspricht, weshalb der Berufung vollinhaltlich stattzugeben war.

Die Aussage in der Begründung des angefochtenen Abweisungsbescheides vom 15.7.2008, ErfNr., wonach das Kapitalverkehrsteuergesetz keine Bestimmung enthalte zur Aufhebung einer entstandenen Steuerpflicht, ist rechtlich zutreffend. So hat der VwGH im Erkenntnis vom 20.12.2007, 2004/16/0118, wörtlich ausgeführt:

„Für die Verkehrsteuern gilt im Allgemeinen der Grundsatz, wonach die einmal entstandene Steuerpflicht durch nachträgliche Ereignisse nicht wieder beseitigt werden soll (sog. Stichtagsprinzip). Das KVG enthält keine Bestimmungen, aus denen sich ergeben würde, dass dies im Bereich der Gesellschaftsteuer nicht gelten sollte (vgl. die zur Börsenumsatzsteuer ergangenen hg. Erkenntnisse vom 21. März 2002, ZI. 2001/16/0555, und vom 2. März 1992, ZI. 91/15/0109, mwN).“

Diese Rechtsprechung geht aber von der Prämisse der „einmal entstandenen Steuerpflicht“ aus. Ein solcher Fall liegt aber dem verfahrensgegenständlichen Sachverhalt nicht zugrunde. Nachdem die in der am 19.12.2007 abgehaltenen außerordentlichen Generalversammlung beschlossene Kapitalerhöhung aufgrund der nachfolgenden Gesellschafterbeschlüsse vom 7.2.2008 nicht ins Firmenbuch eingetragen worden ist, ist die Steuerschuld für die am 19.12.2007 beschlossene Kapitalerhöhung nicht entstanden – unabhängig davon, ob das zusätzliche Kapital und das Agio zugeführt worden ist oder nicht. Relevant für die Entstehung der Steuerschuld ist die Firmenbucheintragung, weil nur dann die Gesellschaftsrechte auch tatsächlich entstehen.

Aber auch der Hinweis in der Begründung des angefochtenen Abweisungsbescheides vom 15.7.2008, ErfNr., die Gewährung eines nachrangigen Gesellschafterdarlehens wäre unter Bezugnahme auf das Erkenntnis des VwGH vom 16.12.1993, 92/16/0065, der Gesellschaftsteuer zu unterziehen, kann die Abweisung des Antrages nicht rechtfertigen, da diese Frage nicht im gegenständlichen Verfahren zu klären ist, denn verfahrensgegenständlich ist nur die Selbstberechnung vom 3.3.2008 hinsichtlich der Generalversammlungsbeschlüsse von 19.12.2007. Diese Beschlüsse sind aber nicht in das Firmenbuch eingetragen worden, weshalb die Steuerschuld für diese Kapitalerhöhung samt Agio nicht entstanden ist.

Die Abgabenbehörde I. Instanz kann den Antrag nach § 10a Abs. 7 KVG nicht mit der Begründung abweisen, dass aber durch die nachfolgende Kapitalerhöhung vom 7.2.2008 die Steuerschuld verwirklicht worden ist.

Die tatsächlich durchgeführte Kapitalerhöhung gemäß der Gesellschafterbeschlüsse vom 7.2.2008 wurde zu ErfNr. 2. am 14.4.2008 selbstberechnet mit einem Betrag von Euro 75,00.

Sollte sich diese Selbstberechnung als nicht richtig erweisen, wäre im Sinne des § 201 BAO vorzugehen. Eine Beurteilung im gegenständlichen Verfahren hat zu unterbleiben.

Im Hinblick auf die Besonderheiten der Tatbestände des KVG und der Erforderlichkeit der Selbstberechnungserklärung für die Eintragung ins Firmenbuch sind abweichend von § 201 BAO im KVG selbst Regelungen getroffen worden, die es ermöglichen eine nicht entstandene Steuerschuld zu erstatten. Es ist im gegenständlichen Falle keine Bescheiderlassung nach § 201 BAO erforderlich, vielmehr hat die Erstattung der Steuer nach Spezialnorm des § 10a Abs. 7 KVG erfolgen.

Salzburg, am 26. März 2009