

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache der X-AG, Adr, vertreten durch die Stb, Straße, 4020 Linz, gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 28. April 2010, ErfNr. xxx, betreffend Erstattung von Gesellschaftssteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Die X-AG, die nunmehrige Beschwerdeführerin, = Bf, hat für eine am 27. Oktober 2009 durchgeführte Kapitalerhöhung im Ausmaß von 5.051.398 Euro die 1 %-ige Gesellschaftssteuer (GesSt) mit 50.513,98 Euro selbst berechnet.

Am 11. März 2010 hat die Bf diesbezüglich **gemäß § 10a Abs. 7 KVG einen Antrag auf teilweise Erstattung der GesSt gestellt**, weil im Einklang mit der Kapitalansammlungsrichtlinie der Europäischen Union (=KapAnsRL) Kosten des Börseganges in Höhe von 660.820,40 Euro von der Bemessungsgrundlage abzuziehen gewesen wären, sodass im Umfang von 6.608,20 Euro keine Steuerschuld entstanden sei.

Das Finanzamt hat den Antrag mit Bescheid vom 28. April 2010 abgewiesen, weil die beantragten Kosten keine Lasten und Verbindlichkeiten im Sinne des Art. 5 Abs. 1 lit. a der KapAnsRL darstellten.

Dagegen hat die Bf rechtzeitig die gegenständliche Berufung erhoben und die ersatzlose Aufhebung des Bescheides sowie neuerlich gemäß § 10a Abs. 7 KVG die Erstattung von 6.608,20 Euro, sowie die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung begeht.

Nach erfolgter Berufungsvorlage hat der UFS die Entscheidung über die Berufung zunächst gemäß § 281 BAO ausgesetzt, weil beim VwGH zur GZ 2010/16/0065 eine Beschwerde zu dem gleichen Rechtsproblem anhängig war. Am 27. September 2012 hat der VwGH in dieser Sache zu Gunsten der involvierten Gesellschaft ausgesprochen, dass Kosten des Börseganges zu Recht abgezogen werden könnten. Daraufhin hat der UFS die Aussetzung der gegenständlichen Berufung beendigt und den beteiligten Parteien im Hinblick auf die Entscheidung des VwGH die Gelegenheit zu einer Äußerung gegeben.

Das Finanzamt hat im Wesentlichen wie Folgt ausgeführt:

Die Bf habe in ihrer Hauptversammlung vom 4. August 2009 die ordentliche Erhöhung des Grundkapitals gegen Bareinzahlung durch Ausgabe von neuen auf Inhaber lautenden Stückaktien zum Ausgabebetrag von 1 Euro pro Aktie unter Wahrung des Bezugsrechtes der Aktionäre beschlossen (und zusätzlich eine Kapitalerhöhung durch Sacheinlage um weitere 9 Mio. Euro). Am 27. Oktober 2009 sei beim Firmenbuch eine Eingabe zur Durchführung dieser Kapitalerhöhung eingegangen worden. Darin erklären die Organe der Bf, dass der ordnungsgemäß eingezahlte Betrag von 5.051.398 Euro endgültig zur freien Verfügung des Vorstandes stehe. Die Kosten der Aktienausgabe hätten 94.013,98 Euro betragen. Demgegenüber habe die Bf in Zusammenhang mit dem gegenständlichen Antrag gemäß § 10a Abs. 7 KVG die Kosten mit 660.820,40 Euro beziffert.

Nach dem Dafürhalten des Finanzamtes sei die Würdigung der Kosten unter dem Gesichtspunkt der Vermeidung einer (verdeckten) Unterpari-Emission gemäß § 9 Abs. 1 AktG zu betrachten und dürfe der steuerpflichtige Betrag gemäß Art. 11 Abs. 6 der KapAnsRL in keinem Fall unter dem Nennbetrag der jedem Gesellschafter zugeteilten oder gehörenden Gesellschaftsanteile liegen. Bei der Ausgabe von Aktien zu einem Preis in Höhe lediglich des Nennwertes stelle sich daher die Frage nicht mehr, was als Verbindlichkeiten und Lasten, die der Gesellschaft jeweils aus der Einlage erwachsen, abzugsfähig sei. Es sei die Mindestbemessungsgrundlage in Höhe des Nennbetrages der jedem Gesellschafter zugeteilten Gesellschaftsanteile anzusetzen. Im Folgenden führt das Finanzamt aus, dass auch für Stückaktien dieselben Rechtsvorschriften, wie sie für Nennbetragsaktien vorgesehen sind, anzuwenden seien.

Im Übrigen seien die Kosten teilweise noch klärungsbedürftig.

Die Bf hat dem entgegengehalten:

Die Entscheidung des VwGH vom 27. September 2012 treffe entgegen der Meinung der Finanzverwaltung selbverständlich auf den vorliegenden Fall zu. § 11 Abs. 6 KapAnsRL enthalte nur für die Fälle des Abs. 1 (und Abs. 2) eine Kann-Bestimmung und sei nicht in

das nationale Recht umgesetzt werden. Eine unmittelbare Anwendung einer Richtlinien-Bestimmung dürfe jedoch nur zum Vorteil des Steuerpflichtigen erfolgen. Da der Gesetzgeber keine Mindestbemessungsgrundlage im nationalen Recht vorgesehen habe, dürfe die für den Steuerpflichtigen nachteilige Bestimmung des § 11 Abs. 6 KapAnsRL nicht angewendet werden.

Ob eine Kapitalerhöhung mit oder ohne Agio durchgeführt werde, sei für die Abzugsfähigkeit der Kosten des Börseganges ohne Bedeutung, weil lediglich die verbleibenden liquiden Mittel zur Verstärkung des Wirtschaftspotenziales der Gesellschaft führen.

Am 12. April 2013 hat die Bf ihren Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

Hingewiesen wird darauf, dass ab 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht an die Stelle des unabhängigen Finanzsenates getreten ist. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Zuletzt hat die Bf. über Aufforderung noch die geltend gemachten Kosten des Börseganges belegmäßig nachgewiesen, wobei neben unbedenklichen Kosten (Wiener Zeitung, FMA, OeKB, Börseprospekt, Kapitalerhöhungsfolder, Versicherungsprämie, Notarkosten) überwiegend Beratungshonorare (tw. auch in Zusammenhang mit der Sacheinlage!) im Umfang des Achtfachen der dem Firmenbuch bekannt gegebenen Kosten, aber auch repräsentative Kosten (Business Lunches) und die GesSt enthalten waren.

Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist aufgrund der Parteiangaben und des gesamten Akteninhaltes erwiesen und im Wesentlichen auch unstrittig, lediglich die Höhe der im Zuge des Börseganges angefallenen Kosten werden vom Finanzamt in Zweifel gezogen; von einer weiteren Ermittlung in diese Richtung wird aber abgesehen, weil in Anbetracht der rechtlichen Würdigung der Kosten als dem Grunde nach nicht abzugsfähig deren Höhe nicht entscheidungsrelevant ist.

Rechtslage

Österreichisches Recht

Gemäß § 2 Zif. 1 Kapitalverkehrsteuergesetz (KVG) unterliegt der Gesellschaftsteuer der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber.

Bemessungsgrundlage

§ 7 Abs. 1 Zif. 1 KVG

Beim Erwerb von Gesellschaftsrechten (§ 2 Z1) wird die Steuer berechnet:

lit. a)

wenn eine Gegenleistung zu bewirken ist, 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.

lit. b)

wenn keine Gegenleistung zu bewirken ist: vom Wert der Gesellschaftsrechte.

Nach Abs. 2 dieser Bestimmung ist als Wert der Gesellschaftsrechte (Abs. 1 Z1 lit. b und Abs. 1 Z3) mindestens der Nennwert abzüglich der darauf ausstehenden Einlagen anzusetzen.

Nach § 10a Abs. 7 KVG ist eine selbst berechnete Abgabe auf Antrag insoweit zu erstatten, als keine Steuerschuld entstanden ist. Die Voraussetzungen für die Erstattung sind vom Antragsteller nachzuweisen.

EU-Recht

Der Gesellschaftsteuer unterliegt nach Artikel 3 Buchstabe c der Richtlinie 2008/7/EG vom 12. Februar 2008 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (=KapAnsRL) die Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft durch Einlagen jeder Art.

Art. 11 Abs. 1 KapAnsRL lautet (Amtsblatt der Europäischen Union 21.2.2008):

Bemessungsgrundlage für die Gesellschaftssteuer

(1) Bei Kapitalzuführungen gemäß Artikel 3 Buchstaben a, c und d ist die Bemessungsgrundlage für die Gesellschaftssteuer der tatsächliche Wert der von den Gesellschaftern geleisteten oder zu leistenden Einlagen jeder Art abzüglich der Verbindlichkeiten und Lasten, die der Gesellschaft jeweils aus der Einlage erwachsen.

Die Erhebung der Gesellschaftssteuer kann verschoben werden, bis die Einlagen tatsächlich geleistet werden.

(2) bis (5)

(6) In den Fällen der Absätze 1 und 2 kann der tatsächliche Wert der jedem Gesellschafter zugeteilten oder gehörenden Gesellschaftsanteile als Bemessungsgrundlage für die Gesellschaftssteuer dienen, ausgenommen wenn ausschließlich Bareinlagen zu leisten sind.

Der steuerpflichtige Betrag darf in keinem Fall unter dem Nennbetrag der jedem Gesellschafter zugeteilten oder gehörenden Gesellschaftsanteile liegen.

Erwägungen

Die Bf. hat die Gesellschaftssteuer für die am 27. Oktober 2009 durchgeführte Kapitalerhöhung nach geltendem österreichischen Recht in Höhe von 50.513,98 Euro selbst berechnet.

Auch nach EU-Recht (Art. 3 Buchstabe c der KapAnsRL) unterliegt die Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft durch Einlagen jeder Art der GesSt. In einem solchen Fall wird gemäß Art. 11 der KapAnsRL die Steuer 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, erhoben; nach dessen Abs. 6 zweiter Absatz mindestens auf den Nennbetrag der Gesellschaftsanteile.

Aufgrund des Harmonisierungsgebotes gilt, wie die Bf richtig ausführt, in Österreich der Grundsatz des Vorrangs und der unmittelbaren Anwendbarkeit des Gemeinschaftsrechtes. Die KapAnsRL hat somit Vorrang gegenüber dem nationalen Recht (KVG) und ist bei Erfüllung der EuGH-Kriterien auch unmittelbar anwendbar (nicht richtig umgesetzt, ausreichend bestimmt, unbedingt, begünstigend).

Seit dem VwGH Erkenntnis vom 27. September 2012, 2010/16/0065, ist überdies geklärt, dass im Falle einer Kapitalerhöhung aufgrund der KapAnsRL Kosten des Börseganges die Bemessungsgrundlage für die GesSt vermindern können:

„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.“

Auf dieses Erkenntnis beruft sich letztendlich die Bf. zur Begründung ihres gegenständlichen Rechtsmittels auf teilweise Erstattung der selbst berechneten Steuer, wenn sie die GesSt, welche auf die „Kosten des Börseganges“ in dem nicht unbeträchtlichen Umfang von 660.820,40 Euro entfällt, rückerstattet haben will.

Allerdings unterscheidet sich der konkrete Sachverhalt von dem der Entscheidung des VwGH zugrunde Liegenden wesentlich, als dort die Kapitalerhöhung mit einem Agio erfolgt ist und als Kosten des Börseganges lediglich die mit Beschluss des Vorstandes dem Firmenbuch bekannt gegebenen beantragt wurden. Damit kann aber bei der konkreten Sachlage die zitierte Entscheidung des VwGH der Bf. nicht zum Erfolg verhelfen, weil im gegenständlichen Fall der Abs. 6 des Art. 11 der KapAnsRL greift, welcher eine Mindestbemessung vom Nennbetrag der Gesellschaftsanteile vorsieht, sodass in Anbetracht eines Ausgabewertes der Aktien von 1 Euro (=Nennbetrag) für einen Abzug von Kosten kein Raum mehr bleibt.

Wenn die Bf. einwendet, es handle sich dabei bloß um eine Kann-Bestimmung, welche nicht ins innerstaatliche Recht umgesetzt worden sei, so ist entgegenzuhalten:

Eine solche Meinung findet in der textlichen Gestaltung der Richtlinie keine Deckung. „Der steuerpflichtige Betrag darf in keinem Fall unter dem Nennbetrag ... liegen.“ Diese Aussage ist eindeutig zwingend formuliert und durch einen Absatz vom Satz 1 des Abs. 6 getrennt, weshalb ihr offenkundig allgemeine Geltung zukommt.

Die KapAnsRL wurde in Österreich durch eine Novelle zum KVG, BGBl. Nr. 629/1994 umgesetzt.

Nach den Materialien zu dieser Novelle dient diese der Umsetzung der KapAnsRL 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 Anteile angesetzt werden dürfe.

Es war somit die eindeutige Intention des Gesetzgebers den steuerpflichtigen Betrag in Übereinstimmung mit dem Gemeinschaftsrecht nicht unter dem Nennwert der dem Gesellschafter zugeteilten Anteile anzusetzen. Der Gesetzgeber hat es allerdings bei Umsetzung der Richtlinie nicht für nötig erachtet, die Mindestbemessung auch hinsichtlich der Gegenleistung (wie für den Wert der Gesellschaftsrechte) ausdrücklich anzuführen, weil nach dem bisherigen System der GesSt schon allein aufgrund des gesellschaftsrechtlichen Verbotes der Unterpari-Emission gemäß § 9 Abs. 1 AktG (nunmehr § 8a Abs. 1 AktG) tatsächlich auch im Fall einer zu bewirkenden Gegenleistung mindestens der Nennbetrag der Gesellschaftsrechte steuerpflichtig war.

siehe Kinnebrock/Meulenberg, KVG, § 8 Rz. 1 (zur alten Rechtslage)

Ist überhaupt eine Gegenleistung zu bewirken, so ist also primärer Steuermaßstab ihr Wert. Ist sie ein Geldbetrag, so gilt folgendes: Da Unterpari-Emissionen nicht statthaft sind (AktG § 9, GmbHG §§ 5, 7, 14), so ist mindestens der Nennbetrag der Gesellschaftsrechte zugrunde zu legen oder die Einzahlungsquote von mindestens 25 %.

Die Mindestbemessung des Art. 11 Abs. 6 der KapAnsRL ist auch deshalb zu beachten, weil in diesem Punkt (Bildung der Bemessungsgrundlage) für die Umsetzung der Richtlinie kein Spielraum des nationalen Gesetzgebers vorgesehen ist, weil die GesSt 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.

Soweit die Bf. vermeint, die Mindestbemessung nach Art. 11 Abs. 6 KapAnsRL sei deshalb nicht unmittelbar abwendbar, weil sich diese Bestimmung zu ihrem Nachteil auswirke, ist entgegenzuhalten: es ist nicht statthaft, die Richtlinie in Bestimmungen zu Gunsten und solche zu Lasten des Betroffenen aufzusplitten. Die GesSt wurde in ihrer gesamten Struktur harmonisiert (siehe oben) und ist nur als Ganzes umzusetzen und anzuwenden. Bei einem Vergleich der Steuerlast nach KVG und nach der KapAnsRL ergibt sich aber im konkreten Fall der Ausgabe der Aktien zum Nennbetrag die exakt gleiche Steuerbelastung, sodass kein Widerspruch zwischen innerstaatlichem Recht und EU-Recht besteht.

Im gegenständlichen Fall ist somit für die Bemessung der GesSt sowohl nach innerstaatlichem Recht als auch nach EU-Recht der tatsächlich der Gesellschaft zugekommene Betrag von 5.051.398 Euro heranzuziehen und hat die Bf. die GesSt richtig selbst berechnet.

Das Finanzamt hat daher den Antrag der Bf. auf teilweise Erstattung der GesSt gemäß § 10a Abs. 7 KVG zu Recht mit Bescheid vom 28. April 2010 abgewiesen, sodass die gegenständliche Beschwerde als unbegründet abzuweisen war.

Zu den beantragten Kosten in Höhe von 660.820,40 Euro soll noch bemerkt werden, dass die hohen Beratungshonorare nicht ausschließlich in Zusammenhang mit der Ausgabe der neuen Stückaktien angefallen sind, sondern sich insgesamt auf die umfangreiche Sanierung und Umschuldung der Bf bezogen haben, im Zuge derer gleichzeitig auch eine Sacheinlage von 9 Mio. Euro erfolgt ist. Daneben sind Beratungen für die Firmenbuch-Eingabe betreffend Änderungen im Aufsichtsrat und in Zusammenhang mit einem Verwaltungsstrafverfahren enthalten. Die Rechnungen lauten tw. nicht auf die Bf. Dadurch ist wohl auch erklärlich, dass beim Firmenbuch nur ein Bruchteil angemeldet wurde. Der Gesellschaft sind daher im Sinne des Art. 11 Abs. 1 KapAnsRL "aus der Einlage" keinesfalls Lasten in der beantragten Höhe erwachsen.

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.

Diese Voraussetzungen treffen im Beschwerdefall zu. Zur Mindestbemessung nach § 7 Abs. 2 KVG insbesondere in Zusammenhang mit der Bestimmung des Art. 11 Abs. 6 Satz 2 der KapAnsRL existiert noch keine Judikatur des VwGH und handelt es sich bei der Abzugsfähigkeit von Kosten des Börseganges um eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung.

Linz, am 7. Juli 2014