

Steuerrecht ■ Sozialversicherungs- und Arbeitsrecht
für die betriebliche Praxis

41 – 80

Topthema

Der Geschäftsführer im Steuer- und Sozialversicherungsrecht

Steueralltag

GF-Bezug oder Gewinnausschüttung 2005?

Unternehmenssteuerrecht

Internationales Schachtelprivileg gemeinschaftswidrig!

Europa & Steuern

Kretztechnik: Vorsteuerabzug beim Börsengang!

Internationales Steuerrecht

Missbrauch und irische Konzerngesellschaft

Verfahrensrecht und BAO

§ 117 BAO: Aufhebung durch den VfGH

Sozialversicherung für die betriebliche Praxis

GF im Arbeits-, Sozialversicherungs- und Lohnsteuerrecht

Infocenter WKO

Krankenentgelt der Angestellten

Schriftleitung:

Markus Achatz
Sabine Kirchmayr

Redaktion:

Dietmar Aigner
Gernot Aigner
Tina Ehrke
Johann Fischerlehner
Friedrich Fraberger
Klaus Hirschler
Sabine Kanduth-Kristen
Georg Kofler
Roman Leitner
Niklas Schmidt
Friedrich Schrenk
Stefan Steiger
Gerhard Steiner
Johannes Stipsits
Gerald Toifl



Helwig Aubauer
Thomas Neumann
Günter Steinlechner

Kretztechnik: Vorsteuerabzug beim Börsegang!

GEORG KOFLER

Generalanwalt Jacobs ist in seinen Schlussanträgen vom 24. 2. 2005¹⁾ in der Rs *Kretztechnik* hinsichtlich des Vorsteuerabzugs beim Börsegang einer Gesellschaft zum bereits bisher von der hA vertretenen Ergebnis gelangt: Die Ausgabe von Anteilen stellt keine wirtschaftliche Tätigkeit iSd 6. MwSt-RL dar und die Kosten des Börseganges berechtigen daher insoweit zum Vorsteuerabzug, als die Gesellschaft steuerpflichtige Umsätze tätigt.

A. PROBLEMSTELLUNG

Die umstrittenen umsatzsteuerlichen Konsequenzen des Börsegangs einer Kapitalgesellschaft sind Gegenstand der vom UFS Linz vorgelegten Rs *Kretztechnik*.²⁾ Das Problem ist rasch umrissen: Nach traditioneller Ansicht stellt die Übertragung von Vermögen gegen Gewährung von Anteilsrechten einen steuerbaren tauschähnlichen Umsatz iSd § 3 a Abs 2 UStG dar.³⁾ Die Ausgabe von Gesellschaftsanteilen im Rahmen eines Börseganges sei nach § 6 Abs 1 Z 8 lit f oder g UStG unecht steuerbefreit, woran sich wegen § 12 Abs 3 Z 1 und 2 UStG ein Abzugsverbot für da-

mit im Zusammenhang stehende Vorsteuerbeträge knüpfe. In diesem Bereich hat das BMF allerdings im Gefolge des *Abbey National*-Urteils⁴⁾ seine Rechtsansicht hinsichtlich der Kosten im Zusammenhang mit der Ausgabe von Gesellschaftsanteilen, Kapitalerhöhungen oder Börsegängen geändert.⁵⁾ Solche Kosten stellen Gemeinkosten dar, für die der Vorsteuerabzug grundsätzlich nach Maßgabe des Art 17 Abs 5 iVm Art 19 der 6. MwSt-RL pro rata zusteht.

DDr. *Georg Kofler*, LL.M. (New York), ist Mitarbeiter des Forschungsinstituts für Steuerrecht und Steuermanagement der Johannes Kepler Universität Linz.

- 1) Schlussanträge GA *Jacobs* 24. 2. 2005, C-465/03, *Kretztechnik*.
- 2) UFS Linz 30. 10. 2003, RV/2107-L/02, und dazu *Laudacher*, SWK 2004, S 798 (S 798 ff); ausf *G. Kofler*, Ausschluss vom Vorsteuerabzug für nicht besteuerte Leistungen, in *Achatz/ Tumpel* (Hrsg), Vorsteuerabzug (2005) [in Druck].
- 3) Siehe nur *Pernegger*, ÖStZ 2002/262, 142 (146); *Rieß/Staringer*, ecolex 1992, 798 (798).
- 4) EuGH 22. 2. 2001, C-408/98, Slg 2001, I-1361, *Abbey National*.
- 5) Rz 1992 UStR 2000; siehe auch AÖF 110/2001 = RdW 2001/478 = SWK 2001, S 454.

B. VORLAGEFRAGEN UND ARGUMENTATION DES UFS

Unbeeindruckt von der Ansicht des BMF bezieht sich die erste Vorlagefrage des UFS in der Rs *Kretztechnik* darauf, ob eine Kapitalgesellschaft mit der Ausgabe von Anteilen im Rahmen eines Börseganges eine steuerbare Leistung erbringt. Entgegen der hA wird dies vom vorlegenden UFS tendenziell bejaht. Hier ist die eigentliche Kernfrage, ob das zu einer Personengesellschaft ergangene *KapHag*-Urteil,⁶⁾ wonach die Aufnahme eines Gesellschafters gegen Bareinlage nicht in das Mehrwertsteuersystem fällt, auf den Börseingang einer Kapitalgesellschaft übertragbar ist.⁷⁾ Dies ist wohl bereits deshalb anzunehmen, weil das Mehrwertsteuerrecht nicht zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften differenziert und daher die Ausgabe von Anteilen unabhängig von der Rechtsform der gleichen Behandlung zu unterwerfen ist.⁸⁾

Die zweite und dritte Vorlagefrage betreffen den Vorsteuerabzug:

- Für den Fall, dass die Ausgabe der Anteile eine (steuerfreie) Leistung darstellt, möchte der UFS in seinen Erläuterungen zur zweiten Vorlagefrage – entgegen dem BMF⁹⁾ – die Kosten im Zusammenhang mit dem Börseingang als in unmittelbarem und direktem Zusammenhang zur steuerfreien Ausgabe der Anteile stehend ansehen und aus diesem Grund den Vorsteuerabzug versagen.
- Für den Fall, dass die Ausgabe der Anteile hingegen nicht als eine der MwSt unterliegende Leistung anzusehen ist, tendiert der UFS¹⁰⁾ in seinen Erläuterungen zur dritten Vorlagefrage dazu, den Vorsteuerabzug deshalb nicht zu gewähren, weil die Dienstleistungen nicht iSd Art 17 Abs 2 der 6. MwSt-RL für besteuerte Umsätze verwendet würden. Dem lässt sich mit der hA im Schrifttum¹¹⁾ freilich entgegenhalten, dass es sich diesfalls – ebenso wie in der Rs *Abbey National* – um Gemeinkosten handelt, was sich auch aus der Argumentation des BFH im *KapHag*-Folgeurteil¹²⁾ ableiten lässt, in dem der Vorsteuerabzug für Leistungen im Zusammenhang mit der Aufnahme eines Personengesellschafters nach Art 17 Abs 5 der 6. MwSt-RL gewährt wurde.

C. SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTES

In seinen Schlussanträgen vom 24. 2. 2005¹³⁾ in der Rs *Kretztechnik* stellte GA *Jacobs* zunächst fest, dass durchaus relevante Parallelen zwischen der Rs *KapHag* und der Rs *Kretztechnik* bestünden, zumal die Ausgabe neuer Anteile gegen eine Bareinlage in wirtschaftlicher Hinsicht kaum anders zu beurteilen sei, als die Aufnahme eines neuen Gesellschafters gegen eine Bareinlage in das Vermögen einer Personengesellschaft. Wenn aber im Urteil *KapHag* keine Lieferung an den neuen Gesellschafter erfolgt war, so ließe sich auch die Anteilsausgabe einer Kapitalgesellschaft bei Durchführung eines Börseganges nicht als Lieferung gegen Entgelt iSd Art 2 Nr 1 der 6. MwSt-RL ansehen.

Da sich dadurch eine Beantwortung der zweiten Vorlagefrage erübrigte, diskutierte GA *Jacobs* sogleich die dritte Vorlagefrage: Das in Art 17 der 6. MwSt-RL geregelte Recht auf Vorsteuerabzug beruhe auf der Zuordnung von Eingangskosten zu Ausgangsumsätzen; wenn also der Umsatz, mit dem der Eingangsumsatz am engsten zusammenhängt, ganz aus dem Anwendungsbereich der MwSt herausfalle, sei er für die Feststellung der Abzugsfähigkeit ohne Bedeutung. Daher könne die Vorsteuer auf Dienstleistungen im Zusammenhang mit dem Börseingang, die damit als Gemeinkosten der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmens zuzurechnen seien, nach Art 17 Abs 1, 2 und 5 der 6. MwSt-RL abgezogen werden, soweit die Gesellschaft stpfl Ausgangsumsätze tätige.¹⁴⁾

D. FOLGERUNGEN

Die Schlussanträge in der Rs *Kretztechnik* deuten erneut darauf hin, dass wohl gesellschaftsrechtliche Vorgänge wie die Aufnahme von Gesellschaftern in Personen- oder Kapitalgesellschaften, Kapitalerhöhungen, Börsegänge etc.¹⁵⁾ – entgegen der traditionellen Ansicht zum nationalen Recht – ganz generell nicht der MwSt unterliegen und deshalb der Vorsteuerabzug für damit im Zusammenhang stehende Leistungen nach dem Pro-rata-Satz des Art 17 Abs 5 iVm Art 19 der 6. MwSt-RL zusteht.

6) EuGH 26. 6. 2003, C-442/01, Slg 2003, I-6851, *KapHag Renditefonds*; dazu etwa *Pernegger*, ÖStZ 2003/573, 243 (243 ff); *D. Aigner/G. Kofler*, GeS 2003, 455 (455 ff).

7) Zu den Auffassungen der am Verfahren beteiligten Mitgliedsstaaten siehe *Laudacher*, SWK 2004, S 798 (S 798 ff).

8) Siehe zB *Ehrke*, ÖStZ 2003/94, 42 (47); *Lohse*, BB 2003, 1713 (1714); *Pernegger*, ÖStZ 2003/573, 243 (245 f mwN).

9) Rz 1992 UStR 2000.

10) Unter Hinweis auf Schlussanträge GA Colomer 6. 2. 2003, C-442/01, Slg 2003, I-6851, *KapHag Renditefonds* – Tz 42 ff.

11) Siehe etwa *Ehrke*, ÖStZ 2003/94, 42 (46); *Ruppe*, JBl 2003, 818 (820); *Pernegger*, ÖStZ 2003/573, 243 (246); *G. Kofler in Achatz/Tumpel* (Hrsg), Vorsteuerabzug (2005) [in Druck].

12) BFH 1. 7. 2004, V R 32/00, BFHE 205, 555, BStBl 2004 II 1022.

13) Schlussanträge GA *Jacobs* 24. 2. 2005, C-465/03, *Kretztechnik*.

14) Hier wies der GA auch darauf hin, dass *Kretztechnik* ausschließlich besteuerte Ausgangslieferungen erbringe und somit die MwSt auf Eingangsumsätze, die als Gemeinkosten ihrer gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit zuzurechnen seien, nach der Rsp des EuGH (zB EuGH 22. 2. 2001, C-408/98, Slg 2001, I-1361, *Abbey National* – Tz 35, 36 und 40) vollständig abgezogen werden könne.

15) Zu Umgründungen auf *G. Kofler in Achatz/Tumpel* (Hrsg), Umsatzsteuer im Konzern (2003) 139 (148 ff, 163 ff mwN).

SCHLUSSSTRICH

Nach den Schlussanträgen in der Rs Kretztechnik steht für Kosten des Börseganges der Vorsteuerabzug insoweit zu, als die Gesellschaft steuerpflichtige Umsätze tätigt.