

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch Ri in der Beschwerdesache ***1***, vertreten durch ***2***, über die Beschwerde vom 9. Dezember 2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes ***3*** vom 2. Dezember 2015 betreffend Einkommensteuer 2013 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Strittig ist ob ein Agio (= Aufgeld) unter den Anschaffungskostenbegriff für Kapitalanlagen und im engeren Sinne für Beteiligungen zu subsumieren ist.

Verwaltungsbehördliches Geschehen:

Der Beschwerdeführer (im Folgenden kurz Bf.) machte für das Jahr 2013 Veräußerungsverluste betreffend Abtretung der Geschäftsanteile an der ***5*** iHv € 7.465,65 und Löschung der ***4*** iHv € 22.789,47 geltend.

Am 2. Dezember 2015 erging der **Einkommenssteuerbescheid 2013** des Bf. mitsamt folgender Begründung hinsichtlich der geltend gemachten Veräußerungsverluste:

*„Aufgrund der vorgelegten Unterlagen musste eine Korrektur bezüglich des verrechenbaren Verlustes aus Kapitalvermögen vorgenommen werden. Bei Einkünften gem § 27 Abs 3 EStG sind die Anschaffungskosten im außerbetrieblichen Bereich ohne Anschaffungsnebenkosten anzusetzen. Da das Agio zu den Anschaffungsnebenkosten gehört, sind die Anschaffungskosten laut einbezahlter Stammeinlage anzusetzen. Daraus ergibt sich für die Abtretung der Anteile bei der ***6*** eine realisierte Wertsteigerung von € 5.562,75 und bei der ***4*** ein Verlust von € 1.118,08.“*

Mit Schreiben vom 14. Dezember 2015 erhob der Bf. **Beschwerde** gegen den oben genannten Bescheid mit folgender Begründung:

*„Wir legen hiermit das Rechtsmittel der Beschwerde gemäß § 243 BAO gegen den am 2. Dezember 2015 ergangenen Einkommensteuerbescheid 2013 sowie den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2013 ein. In dem ergangenen Einkommensteuerbescheid wurde im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen das gezahlte Agio (= Aufgeld) als Anschaffungsnebenkosten bezeichnet und in einem weiteren Schritt nicht in die Berechnung der Anschaffungskosten für die Verlustverwertung miteinbezogen. Gemäß § 6 Z 2 lit a ist nicht abnutzbares Anlagevermögen mit den Anschaffungskosten anzusetzen. Laut RZ 2164 EStR gilt der unternehmensrechtliche Anschaffungskostenbegriff auch im allgemeinen Bereich für sämtliche Gewinnermittlungsarten. § 203 (2) UGB normiert, dass Anschaffungskosten jene Aufwendungen sind, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben. Das bezahlte Aufgeld ist der tatsächlich bezahlte Kaufpreis und ist somit den Anschaffungskosten zuzurechnen (vgl hierzu der Begriff der Anschaffungskosten im Bereich des § 18 EStG, Rz 546 LStR). Es ergibt sich sohin wie in unserer bereits übermittelten Aufstellung ein zu berücksichtigender Veräußerungsverlust bei ***6*** in Höhe von € 7.465,65 und für ***4*** in Höhe von € 22.789,47. Bis zur Erledigung der Beschwerde ersuchen wir weiters um Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO für den sich ergebenden Differenzbetrag von € 7.811,00. Weiters beantragen wir die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 BAO.“*

Am 13. Jänner 2016 erging die abweisende **Beschwerdevorentscheidung (BVE)** des Finanzamtes mit folgender Begründung:

„Gemäß § 20 Abs. 2 zweiter TS EStG 1988 dürfen Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden, die mit Einkünften in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, auf die der besondere Steuersatz gemäß § 27a EStG 1988 anwendbar ist. Um eine Umgehung des Abzugsverbotes für Aufwendungen und Ausgaben im Zusammenhang mit Einkünften, die dem 25-prozentigen Steuersatz unterliegen, zu verhindern, sieht § 27a Abs 4 Z 2 EStG 1988 vor, dass außerbetrieblich gehaltenes Vermögen stets ohne Anschaffungsnebenkosten anzusetzen ist. Ein Ausgabeaufschlag (Aufgeld oder Agio) stellt unabhängig von seiner wirtschaftlichen Rechtfertigung Anschaffungsnebenkosten dar und ist

daher im außerbetrieblichen Bereich bei der Veräußerung nicht zu berücksichtigen. Der unternehmensrechtliche Anschaffungskostenbegriff ist für Einkünfte gemäß § 27 EStG ebenso unmaßgeblich wie die Legaldefinition für die als Sonderausgaben absetzbaren Ausgaben im Sinne von § 18 Abs 1 Z 4 EStG.“

Am 1. Februar 2016 stellte der Bf. den **Antrag auf Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht**. Der Bf. ergänzte seine ursprüngliche Beschwerde wie folgt:

*„Im Zuge der Vorhaltsbeantwortung vom 2. November 2015 wurden bereits sämtliche Unterlagen als Nachweis über die Anschaffungskosten sowie des Verkaufserlöses aus der Beteiligung an der ***6*** sowie der ***4*** vorgelegt. Die Beteiligung an der ***6*** wurde vom Bf. mit einem Nominale von € 415,80 sowie einem anteiligen Agio am 29.10.2009 übernommen und am 26.08.2013 veräußert. Die Beteiligung an der ***4*** wurde mit einem Nominale von € 583,33 sowie einem anteiligen Agio am 09.06.2010 übernommen und aufgrund der Liquidation der Gesellschaft am 27.04.2013 abgetreten. Die erfolgten Kapitalerhöhungen sowie die Abtretungen und die sich daraus ergebende Berechnung der Veräußerungsverluste dürfen wir erneut beilegen.*

Gegen den am 02.12.2015 ergangenen Einkommensteuerbescheid 2013 wurde Beschwerde eingelegt, da im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen das gezahlte Agio (= Aufgeld) als Anschaffungsnebenkosten bezeichnet und in einem weiteren Schritt nicht in die Berechnung der Anschaffungskosten für die Verlustverwertung miteinbezogen wurde. Gemäß § 6 Z 2 lit a EStG ist nicht abnutzbares Anlagevermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellkosten anzusetzen. Nach Doralt/Mayr EStG § 6 RZ 187 zählen Beteiligungen zu nicht abnutzbarem Anlagevermögen; ihre Bewertung erfolgt somit mit den Anschaffungskosten. Gemäß dem UFS-Urteil (Anmerkung des Bundesfinanzgerichts [BFG]: gemeint BFG-Erkenntnis) vom 25.04.2014 (RV/5100126/2012) steht der Begriff der Anschaffungskosten einer Beteiligung in Gleichklang mit jenem Begriff der Anschaffungskosten nach § 6 Z 2 lit a EStG. Wir dürfen nochmals darauf hinweisen, dass auch gemäß eines Erkenntnisses des VwGH (VwGH 23.11.1994, 91/13/0111) der unternehmensrechtliche Anschaffungskostenbegriff auch im allgemeinen Bereich für sämtliche Gewinnermittlungsarten gilt. § 203 (2) UGB normiert sohin, dass Anschaffungskosten jene Aufwendungen sind, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben.

Weiters dürfen wir festhalten, dass ein bezahltes Aufgeld sinngemäß wie ein freiwilliger Gesellschafterzuschuss zu behandeln ist. Gemäß UFS (Anmerkung des Bundesfinanzgerichts [BFG]: gemeint BFG-Erkenntnis) vom 25.04.2014 (RV/5100126/2012) sind Gesellschafterzuschüsse Einlageleistungen in die Gesellschaft seitens des Anteilsinhaber und erhöhen das Eigenkapital der Gesellschaft. Ein Gesellschafterzuschuss fällt unter die Grundsätze des Tausches nach § 6 Z 14 EStG. Beim Tausch von Wirtschaftsgütern liegt jeweils eine Anschaffung und eine Veräußerung vor. Die Zuführung der Mittel durch den

Gesellschafter ist auf die Beteiligung zu aktivieren und als zusätzliche Anschaffungskosten zu behandeln (vgl VwGH 28.11.2001, 99/13/0254). Das bezahlte Aufgeld umfasst durch den Gesellschafter der Gesellschaft gewährte Mittel und ist somit den Anschaffungskosten zuzurechnen.

*Es ergibt sich sohin wie in unserer bereits übermittelten Aufstellung ein zu berücksichtigender Veräußerungsverlust bei ***6*** in Höhe von € 7.465,65 und für ***4*** in Höhe von € 22.789,47. Wir beantragen daher nochmals die ersatzlose Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2013 vom 02.12.2015 sowie die Veranlagung gemäß unseres Antrages und stimmen gem § 300 (1) lit a BAO einer solchen Aufhebung durch die Abgabenbehörde 1. Instanz hiermit zu. Eine mündliche Verhandlung wurde gemäß § 274 BAO ebenso bereits beantragt.“*

Am 23. Februar 2016 legte die belangte Behörde den Akt dem Bundesfinanzgericht vor. Im Vorlagebericht beantragte das Finanzamt die Abweisung der Beschwerde im Sinne der Begründung zur Beschwerdevorentscheidung.

Der vom Bf. ursprünglich gestellte Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung wurde zurückgezogen.

Über die Beschwerde hat das Bundesfinanzgericht erwogen

Angemerkt wird, dass vom Finanzamt die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 an das Bundesfinanzgericht vorgelegt wurde und lediglich diese gegenständlich beschwerdeanhängig ist, und demnach die Beschwerde betreffend Anspruchszinsen nicht Gegenstand dieses Verfahrens vor dem Bundesfinanzgericht ist.

Sachverhalt

Das Gericht sieht das wiedergegebene Verwaltungsgeschehen mangels widerstreitender Punkte als gegeben an.

Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergab sich aus den vom Finanzamt elektronisch übermittelten Aktenteilen, die auch Belege und Kopien umfassen.

Rechtsgrundlage

Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 id im Beschwerdezeitraum geltenden Fassung (idgF)

§ 6. Für die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens gilt folgendes:

[...]

2. a) Nicht abnutzbares Anlagevermögen und Umlaufvermögen sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden. Bei Wirtschaftsgütern, die bereits am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zum Betriebsvermögen gehört haben, kann der Steuerpflichtige in den folgenden Wirtschaftsjahren den Teilwert auch dann ansetzen, wenn er höher ist als der letzte Bilanzansatz; es dürfen jedoch höchstens die Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden. Eine pauschale Wertberichtigung für Forderungen ist nicht zulässig. Zu den Herstellungskosten gehören auch angemessene Teile der Materialgemeinkosten und der Fertigungsgemeinkosten. Z 13 vorletzter und letzter Satz sind zu beachten.

[...]

§ 27a.

[...]

(4) Für die Anschaffungskosten gilt Folgendes:

[...]

2. Bei Wirtschaftsgütern und Derivaten, auf deren Erträge ein besonderer Steuersatz gemäß Abs. 1 anwendbar ist, sind die Anschaffungskosten ohne Anschaffungsnebenkosten anzusetzen. Dies gilt nicht für in einem Betriebsvermögen gehaltene Wirtschaftsgüter und Derivate.

[...]

Rechtliche Beurteilung

Bei Kapitalanteilen an einer GmbH handelt es sich um nicht abnutzbares Anlage- oder Umlaufvermögen gem. § 224 Unternehmensgesetzbuch (UGB) 2012. Gem § 6 Z 2 lit a EStG 1988 idGF ist das Wirtschaftsgut demnach mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen.

Entgegen der Auffassung der belangten Behörde gilt der unternehmensrechtliche Anschaffungskosten-Begriff des § 203 Abs 2 UGB, mangels gesetzlicher Umschreibung in EStG und KStG auch für sämtliche steuerrechtliche Gewinnermittlungsarten, also auch für die außerbetrieblichen Einkunftsarten. Dies wird durch herrschende Lehre und Rechtsprechung untermauert, wie bspw VwGH 23.11.1994, 91/13/0111 (mit Gültigkeit auch im Bereich des EStG 1988 id im Beschwerdezeitraum geltenden Fassung); VwGH 26.7.2005, 2002/14/0039; VwGH 28.11.2001, 99/13/0254; BFG 25.4.2014, RV/5100126/2012; BFH 27.5.2009, I R 53/08 usw. .

Die Bestimmung des § 27a Abs 4 Z 2 ist dahingehend zu verstehen, dass nur Anschaffungskosten bei der Ermittlung von Kursgewinnen oder Kursverlusten heranzuziehen sind, nicht aber Anschaffungsnebenkosten. Anschaffungskosten sind grundsätzlich jene Aufwendungen, die geleistet werden, um ein Wirtschaftsgut zu erwerben und in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Wirtschaftsgut einzeln zugeordnet werden können, wobei zu den Anschaffungskosten auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten gehören. § 27a Abs 4 Z 2 modifiziert diese Definition dahingehend, dass nur Anschaffungskosten im engeren Sinn zu berücksichtigen sind.

Als Anschaffungsnebenkosten im Zusammenhang mit Wirtschaftsgütern und Derivaten kommen insbesondere Anwalts- und Prozesskosten im Zusammenhang mit der Anschaffung oder Veräußerung der Kapitalanlage, Beurkundungskosten, Broker-Gebühren, Handelsgebühren (trading fees), Maklerprovisionen, vom Erwerber zu leistende Vermittlungsprovisionen, Ausgabeaufschläge bei Investmentfonds, Spread bei Zertifikaten, Börsenspesen oder eine sonstige rechtliche oder wirtschaftliche Beratung in Betracht. (vgl. *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 27a; *Kirchmayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Kommentar zum EStG (16. Lfg 2013) Anschaffungskosten (§ 27a Abs 4) Rz 139)

Laut VwGH ist der bei einer Anschaffung von Kapitalanteilen mit einem über dem Nennwert (Nominale) liegenden Preis sich ergebende Überparibetrag Teil der Anschaffungskosten. Somit sind die gesamten Preise – auch über die Nominale hinausgehend – Anschaffungskosten. Dieser Ansatz der Anschaffungskosten nach § 6 Z 2 EStG hält den Anschaffungsvorgang laut VwGH erfolgsneutral (vgl. VwGH 26.07.2005, 2002/14/0039; Ro 23.02.2017, 2016/15/0006).

Die Qualifizierung eines Agios als Anschaffungskosten im enger Sinn ist überdies anzuerkennen, da dieses – in Verbindung mit der Nominale – geradezu als eigentlicher Preis für den Geschäftsanteil bezahlt wird. Die Vereinbarung eines Agios soll in der Praxis sicherstellen, dass bei Übernahme eines Gesellschaftsanteils ein angemessener Preis bezahlt wird, da häufig der Wert der Stammeinlage hinter dem tatsächlichen Wert der Beteiligung zurückbleibt.

Aufgrund der Vergleichbarkeit der österreichischen und der deutschen Rechtslage ist hier auf ein Erkenntnis des deutschen BfH zu verweisen, welches besagt, dass es sich bei den Aufgeldern ausschließlich um Anschaffungskosten für die neuen Anteile handle, deren Gegenwert sie (mit-)repräsentierten (BFH Urteil vom 27.05.2009 – I R 53/08).

Zu den Ausführungen des BfH beziehend auf die EStR wird der Vollständigkeit halber Folgendes angemerkt: VwGH 23.11.1994, 91/13/0111 hat betreffend der Aussage zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten gleichermaßen Bedeutung im Geltungsbereich des EStG 1988 wie zuvor im Geltungsbereich des EStG 1972. Rz 2164 der Einkommensteuerrichtlinien

(EStR) 2000 zum EStG 1988 nimmt bezüglich Anschaffungskostenbegriff auf das angeführte VwGH-Erkenntnis 91/13/0111 Bezug.

In diesem Zusammenhang wird weiters angemerkt, dass das Bundesfinanzgericht wie auch das Finanzamt aufgrund des Legalitätsprinzips an die geltende Rechtslage gebunden sind.

Das Finanzamt führte in der o.a. BVE treffend aus, dass Anschaffungsnebenkosten im außerbetrieblichen Bereich bei Einkaufsquellen, die dem besonderen Steuersatz gem. § 27a EStG unterliegen, nicht angesetzt werden dürfen. Allerdings verkennt die belangte Behörde in ihrer Entscheidung, dass ein Agio (Aufgeld) wie oben unter Hinweisen auf die Gesetzeslage iVm herrschender Rechtsprechung ausführlich begründet wurde, sehr wohl einen Bestandteil der Anschaffungskosten im engeren Sinn darstellt, und demnach bei der Berechnung von Kursgewinnen oder Kursverlusten als Anschaffungskosten berücksichtigt werden muss.

Es war demnach spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Im vorliegenden Fall liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, die Revision war daher nicht zuzulassen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 31. Dezember 2021