

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Mag. Armin Treichl, die Richterinnen Mag.^a Natascha Gassner sowie die fachkundigen Laienrichter Dr. Andreas Kickl und Mag. Tino Ricker in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch SPT Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH & Co KG, Messestraße 11, 6850 Dornbirn, über die Beschwerde vom 3. April 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 5. März 2019 betreffend Gesellschaftsteuer, Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 10. Juni 2025 in Anwesenheit der Schriftführerin Claudia Zengin zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Gesellschafterbeschluss vom 13.3.2015 wurde vereinbart, dass das Stammkapital der ***1*** (nunmehr ***2***) um einen Nominalbetrag in Höhe von € 27.327,17 erhöht wird. Zur Übernahme der Kapitalerhöhung wird die Alleingeschafterin "****3****" gegen Bezahlung des Betrages in Höhe von € 27.327,17 und eines zur Gänze bar einzubezahlenden Agiobetrages in Höhe von € 8.847.672,83 zugelassen.

Die Gesellschaftsteuer für diesen Vorgang wurde unter ERFNR ***A***/2015 mit einem Betrag von € 273,27 selbstberechnet. Hinsichtlich des Agio wurde eine Abgabenerklärung erstellt - ERFNR ***B***/2015.

Tz 6 und 7 des BP-Berichtes vom 12.02.2019 hat im Wesentlichen folgenden Wortlaut:

„Tz. 6 Kapitalerhöhung mit Agio

Mit Notariatsakt vom 13.3.2015 beschließt die ***3*** (100% Gesellschafterin der ***1*** Rechtsnachfolgerin ***2***) das Stammkapital der ***1*** um den voll und bar einzubezahlenden Nominalbetrag von € 27.327,17 auf € 100.000,- zu erhöhen.

Zur Übernahme dieser Kapitalerhöhung wird die Alleingesellschafterin ***3*** gegen Bezahlung des Kapitalerhöhungsbetrages und eines zur Gänze bar einzubezahlenden Agiobetrages in Höhe von EUR 8.847.672,83 zugelassen. Der Kapitalerhöhungsbetrag ist binnen 7 Tagen zu überweisen, der Agiobetrag bis spätestens 31.1.2016 zu überweisen.

Unter der ERFNR ***A***/2015 erfolgte eine Selbstberechnung der Gesellschaftsteuer für den Kapitalerhöhungsbetrag von EUR 27.327,17 davon GesSt EUR 273,27.

Nach Ansicht der steuerlichen Vertretung ist der Agiobetrag aufgrund der Überweisung im Jahre 2016 nicht steuerpflichtig, da die Gesellschaftsteuer ab dem 1.1.2016 nicht mehr erhoben wird und die Steuerpflicht für den Agiobetrag erst durch die Überweisung entsteht.

Wie sich aus dem Notariatsakt vom 13.5.2015 ergibt, hat sich der Gesellschafter unbedingt verpflichtet, die Kapitalerhöhung und den Agiobetrag zu leisten, und diese Beträge wurden auch tatsächlich geleistet. Das Agio wurde entsprechend der unbedingten Verpflichtung des Gesellschafters respektive unbedingtes Vermögensrecht der Gesellschaft auch als Forderung gegenüber verbundenen Unternehmen in der Bilanz zum 31.12.2015 ausgewiesen. Der Gesellschafter hat auch den Gesamtbetrag der Anschaffungskosten für die Übertragungsrücklage gem. § 13 Abs. 4 Z 4 KStG verwendet.

Gem. § 7 KVG ist die Bemessungsgrundlage für den Erwerb von Gesellschaftsrechten die Gegenleistung. Zur Gegenleistung gehört alles, was der Erwerber des Gesellschaftsrechtes aufwenden muss, um das Gesellschaftsrecht zu erhalten. Dazu gehört auch das Agio.

Da im KVG keine Aussage zum Entstehen der Steuerschuld enthalten ist, kommt die allgemeine Regelung des § 4 Abs. 1 BAO zur Anwendung. Danach entsteht die Steuerschuld mit Verwirklichung des Tatbestandes. Die gegenständliche Kapitalerhöhung (samt Agio) ist jedenfalls mit der Eintragung ins Firmenbuch am 24.4.2015 rechtswirksam zu Stande gekommen und löst die Steuerpflicht insgesamt nach dem Wert der gesamten Gegenleistung aus, zu der sich der die Kapitalerhöhung zeichnende Gesellschafter bereits unbedingt verpflichtet hat. Allein der Umstand, dass ein Teil der Gesamtgegenleistung erst später fällig ist, ändert nichts an der Höhe der für die Kapitalerhöhung vereinbarten Gegenleistung. Eine Vergleichbarkeit mit noch ausstehendem Stammkapital ist dabei nicht gegeben, da anders als bei ausstehendem Stammkapital von vornherein ein unbedingbarer Anspruch der Gesellschaft auch auf den Agiobetrag besteht, wogegen ein Anspruch auf ausstehendes Stammkapital erst nach dessen Einforderung gegeben ist.

Da die Steuerschuld insgesamt mit Eintragung der Kapitalerhöhung im Firmenbuch am 24.4.2015 entstanden ist, ist auch für den Agiobetrag die Steuerschuld (einheitlich) noch im Jahr 2015 entstanden.

Kapitalerhöhung	27.327,17 €
Agio Betrag	8.847.672,83 €
Gesamt Gegenleistung	8.875.000,00 €

<i>Gesellschaftsteuer gem. § 2 (1) KVG</i>	<i>88.750,00 €</i>
<i>bisher selbstberechnet</i>	<i>-273,27 €</i>
<i>Nachforderung lt. BP</i>	<i>88.476,73 €</i>

Tz. 7 Bescheidverfahren / Sonstiges Verfahren

Die getroffenen Prüfungsfeststellungen führen zu Bescheiden gem. § 201 BAO. Die Bescheiderlassung nach § 201 BAO ist insofern gerechtfertigt, da im Prüfungsverfahren Gründe für eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO dem Finanzamt bekannt wurden.

Wiederaufnahmsgründe zur am 16.3.2015 durchgeführten Selbstberechnung der Gesellschaftsteuer für die Kapitalerhöhung ist die durch die Abgabenerklärung vom 15.4.2015 hervorgekommene Vereinbarung des Agio für die Kapitalerhöhung und der Beschluss vom 13.03.2015, aus dem das Agio hervorgeht.

Daraus ergibt sich, dass nicht nur der Nominalbetrag der Kapitalerhöhung, wie bei der Selbstberechnung zugrunde gelegt, als Gegenleistung vereinbart war, sondern darüber hinaus auch ein Agio in der ausgewiesenen Höhe als Gegenleistung vereinbart war. Im Übrigen wird auf TZ 6 verwiesen.“

Mit **Bescheid vom 05.03.2019** hat das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel der Beschwerdeführerin Gesellschaftsteuer in Höhe von 88.750,00 € vorgeschrieben. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

„Die Festsetzung erfolgt gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO, da bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden. Die Feststellungen in der Außenprüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind, bzw. im Abgabenverfahren (laut nachstehender Begründung) stellen für das Abgabenverfahren neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel dar, deren Kenntnis allein oder in Verbindung mit den sonstigen Ergebnissen des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt bzw. zu einer anderen Abgabenerhebung als jener im Zuge der Selbstberechnung geführt hätte.

Die Festsetzung gemäß § 201 BAO erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der Ermittlungen im Abgabenverfahren bzw. der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung.

Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteieninteresse an der Rechtskraft) einzuräumen. Auch können die steuerlichen Auswirkungen unter dem Gesichtspunkt der Verwaltungsökonomie nicht bloß als geringfügig bezeichnet werden. Daher war dem Gesetzeszweck, mittels einer Erlassung eines rechtmäßigen Sachbescheides ein den gesetzlichen Vorschriften entsprechendes Steuerergebnis zu erzielen, Rechnung zu tragen.

*Der Bescheid ergeht an die ***2*** als Gesamtrechtsnachfolgerin nach der ***1*** aufgrund des Verschmelzungsvertrages vom 30.05.2016“*

In der **Beschwerde vom 03.04.2019** brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor:

„Die Festsetzung der Gesellschaftsteuer im genannten Gesellschaftsteuerbescheid erfolgte gemäß § 201 Abs 2 Z 3 BAO unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung, deren Feststellungen aus der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw dem Prüfungsbericht (siehe Beilage 1) zu entnehmen sind.

Die Beschwerde richtet sich gegen die Nachforderung von Gesellschaftsteuer in Höhe von € 88.476,73, welche sich aufgrund der festgesetzten Abgabe unter Berücksichtigung des selbstberechneten Betrages ergibt.

*Auf Grundlage der nachfolgenden Begründung stellen wir folgenden Antrag, das Finanzamt möge den angefochtenen Bescheid vom 5.3.2019 dahingehend abändern, dass die Gesellschaftsteuer, wie auch bereits im Rahmen der Selbstberechnung (Erfassungsnummer ***A***/2015) erfolgt, ausschließlich vom Kapitalerhöhungsbetrag von EUR 27.327,17, sohin in Höhe von EUR 273,27 festgesetzt wird.*

Weiters stellen wir den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch den gesamten Senat sowie auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Begründung

1. Sachverhalt

*Mit Gesellschafterbeschluss vom 13.3.2015 (siehe Notariatsakt Beilage 2) hat die ***3*** als Alleingesellschafterin der ***1*** Rechtsnachfolgerin ***2*** (in Folge ***2***) beschlossen, das Stammkapital der ***2*** um den voll und bar einzubezahlenden Nominalbetrag von € 27.327,17 auf € 100.000,00 zu erhöhen. Im Zuge der Kapitalerhöhung wurde ein Agio von € 8.847.672,83 vereinbart. Das Agio war- umtauschbedingt nicht erforderlich, sondern wurde im Interesse der Kapitalbindung in den Vorgang der Kapitalerhöhung einbezogen. Der Kapitalerhöhungsbetrag war binnen 7 Tagen zu überweisen. Der Agiobetrag war bis spätestens zum 31.1.2016 zu erbringen.*

*Unter der Erfassungsnummer ***A***/2015 erfolgte eine Selbstberechnung der Gesellschaftsteuer für den Kapitalerhöhungsbetrag von € 27.327,17 in Höhe von € 273,27.*

Für den im Jänner 2016 geleisteten Agiobetrag, der unter den Tatbestand des § 2 Z 2 KVG subsumiert wurde, wurde die Gesellschaftsteuer nicht mehr erhoben. Die Steuerschuld für Leistungen nach Maßgabe des § 2 Z 2 KVG ist grundsätzlich im Jänner 2016 mit Bewirkung der Leistung entstanden.

Die Gesellschaftsteuer ist jedoch mit Ablauf des 31.12.2015 außer Kraft getreten, sodass das aufgeschobene Agio im Zeitpunkt der Bewirkung der Leistung nicht mehr der Steuerpflicht unterlag.

Im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung in Zusammenhang mit den Kapitalverkehrssteuern wurde der vorliegende Sachverhalt (Kapitalerhöhung samt Agio) als einheitlicher Tatbestand dem § 2 Z 1 KVG subsumiert. Die Außenprüfung ist zu dem Ergebnis gekommen, dass die Steuerschuld gemäß § 7 Abs 1 Z 1 lit a KVG mit Eintragung der Kapitalerhöhung im Firmenbuch am 24.4.2015 nach dem Wert der gesamten Gegenleistung

sowohl für den Kapitalerhöhungsbetrag als auch den Agiobetrag noch im Jahr 2015, sohin gesamt in Höhe von EUR 88.750,00, entstanden ist.

Die Einheitlichkeit der Kapitalerhöhung mit Agio wurde im Rahmen der Prüfungsfeststellungen damit begründet, dass sich die Gesellschafterin mit Gesellschaftsbeschluss vom 13.5.2015 (siehe Notariatsakt) unbedingt verpflichtet habe, die Kapitalerhöhung und den Agiobetrag zu leisten. Weiters begründete die Außenprüfung ihre Feststellungen, dass das Agio entsprechend der unbedingten Verpflichtung der Gesellschafterin bzw des unbedingten Vermögensrechts der Gesellschaft auch als Forderung gegenüber verbundenen Unternehmen in der Bilanz zum 31.12.2015 ausgewiesen wurde und die Gesellschafterin den Gesamtbetrag der Anschaffungskosten für die Übertragungsrücklage gemäß § 13 Abs 4 Z 4 KStG verwendet habe.

Dazu ist festzuhalten, dass im Gesellschafterbeschluss vom 13.3.2015 ausdrücklich bestimmt wurde, dass das im Rahmen der Kapitalerhöhung zu leistende Agio nicht umtauschbedingt erforderlich war, sondern eine freiwillig erbrachte Mehrleistung darstellte.

2. Rechtliche Würdigung

2.1. Entstehung der Steuerschuld

Das KVG enthielt keinerlei Regelungen über die Entstehung der Steuerschuld. Es war daher auf die allgemeine Norm des § 4 Abs 1 BAO abzustellen, wonach der Abgabeananspruch in jenem Zeitpunkt entsteht, in dem der Tatbestand verwirklicht wird, an den das Gesetz die Abgabepflicht anknüpft.

Beim Ersterwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft nach Maßgabe des § 2 Z 1 KVG entstand die Gesellschaftsteuerschuld mit der Eintragung im Firmenbuch. Spätere Zuzählungen unterlagen als Leistungen, die von den Gesellschaftern aufgrund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt wurden oder als freiwillige Leistungen, den Tatbeständen des § 2 Z 2 bis 4 KVG. Die Steuerschuld entstand für diese Tatbestände erst in dem Zeitpunkt, in dem die Leistung bewirkt wurde.

2 2. Steuertatbestände iSd § 2 KVG

Der Steuergegenstand des in § 2 Z 1 KVG geregelten Haupttatbestandes war der Erwerb neu geschaffener Gesellschaftsrechte an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes war ein Ersterwerb iSd § 2 Z 1 KVG immer dann anzunehmen, wenn neue, bisher nicht existente Gesellschaftsrechte erworben wurden (vgl VwGH 18.12.1989, 88/15/0104). Während es sich bei der Z 1 KVG um den Haupttatbestand handelte, so sollten durch die Z 2 und Z 3 des § 2 KVG eine spätere Veränderung der Gesellschaftsrechte als Nebentatbestände erfasst werden.

Durch Leistungen nach Maßgabe des § 2 Z 2 und 3 KVG wurden insbesondere spätere Erhöhungen der Gesellschaftsrechte steuerlich erfasst. Als Leistungen iSd § 2 Z 2 KVG zählten Leistungen zur Stärkung des Gesellschaftskapitals, die ein Gesellschafter nach Gründung der Gesellschaft über seine Einlage hinaus und nachdem er bereite Gesellschafterstellung erlangt hat, an die Kapitalgesellschaft erbrachte (vgl Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker Kommentar KVG, § 2 Rz 119). Eine solche Gesellschafterleistung (als Pflichtleistung) lag selbst

dann vor, wenn sich der Gesellschafter freiwillig zu einer Leistung verpflichtet hat und wenn sie in der Gesellschafterstellung ihren Rechtsgrund hatte. Selbst eine bloß nominelle Kapitalerhöhung einer AG, bei der das Grundkapital in Stückaktien zerlegt ist, wurde als Leistung des Gesellschafters aufgrund einer im Gesellschafterverhältnis begründeten Verpflichtung iSd § 2 Z 2 KVG gesehen (BFG 21.10.2016, RV/3100486/2013).

Vom Haupttatbestand der Z 1 KVG waren die Neugründung einer Kapitalgesellschaft, wie auch uA die Kapitalerhöhung erfasst. Folgt man der Auffassung von Knörzer/Althuber kann es bei einer Kapitalgesellschaft in der Rechtsform einer AG im Rahmen einer Kapitalerhöhung zu einem Ersterwerb iSd § 2 Z 1 KVG auch durch jemanden kommen, der bereits zuvor Aktionär war. Demgegenüber kann eine Kapitalerhöhung bei einer GmbH jedoch nicht zu einem Ersterwerb nach Maßgabe des § 2 Z 1 KVG führen, wenn die bisherigen GmbH-Gesellschafter den Erhöhungsbetrag übernehmen.

Knörzer/Althuber verweisen dabei auf die Ausführungen im Rahmen der Durchführungsrichtlinien zum Kapitalverkehrssteuergesetz, wonach einem GmbH-Gesellschafter keine Mehrheit von Gesellschaftsrechten zustehen kann. Eine Erweiterung des Umfangs der Gesellschaftsrechte führe daher nicht zu einem Ersterwerb von Gesellschaftsrechten nach Maßgabe des § 2 Z 1 KVG, sondern zu einer Erhöhung von Gesellschaftsrechten (BMF 7.4.1995, 10 5004/1-IV/1Q/95, Abschnitt 6.2; UFSW 2.6.2010 RV/2284-W/05).

Folgt man der oben dargestellten Auffassung der Finanzverwaltung, so kann bereits für die Kapitalerhöhung bei der ***2*** der Haupttatbestand des § 2 Z 1 KVG nicht zur Anwendung gekommen sein. Jedoch ergab sich demzufolge für die Kapitalerhöhung die Steuerpflicht nach Maßgabe des § 2 Z 2 KVG, wodurch die Leistungen, die von der ***3*** als Alleingesellschafterin aufgrund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt wurden, der Gesellschaftsteuer unterlagen. Demzufolge wäre die Steuerschuld bereits für diesen Vorgang iSd § 7 Abs 1 Z 2 KVG daher zu jenem Zeitpunkt entstanden, an dem der Erhöhungsbetrag geleistet und die Leistung bewirkt worden ist, sohin am 16.3.2015.

Für das zu leistende Agio, über welches mit dem gegenständlich angefochtenen Gesellschaftsteuerbescheid dem Grunde nach über einen einheitlichen, mit der Kapitalerhöhung kausal zusammenhängenden Vorgang abgesprochen wurde, hätte die Subsumtion der Kapitalerhöhung bei der ***2*** unter den § 2 Z 2 KVG weiters zur Folge, dass auch die Steuerschuld für das geleistete Agio ebenso erst zu jenem Zeitpunkt entstanden ist, an dem die Leistung bewirkt worden war. Im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld im Jänner 2016 unterlag dieser Vorgang jedoch nicht mehr der Steuerpflicht.

2.3. Kapitalerhöhung und Agio als gesondert zu betrachtende Vorgänge

Ungeachtet der obigen Ausführungen ist ganz allgemein festzuhalten, dass die Steuerschuld beim Erwerb von Gesellschaftsrechten iSd § 2 Z 1 KVG iVm § 7 Abs 1 Z 1 KVG vom Wert der Gegenleistung zu berechnen war. Nach Auffassung des VwGH gehörte zur Gegenleistung alles, was der Erwerber eines Gesellschaftsanteiles aufzuwenden hatte, um das Gesellschaftsrecht zu erhalten, wozu auch das Agio zählen kann (vgl VwGH 11.9.2014, 2013/16/0070).

Die Steuer wurde bei Leistungen iSd § 2 Z 2 bis 4 KVG nach Maßgabe des § 7 Abs 1 Z 2 KVG vom Wert der Leistungen berechnet. Im Rahmen der Prüfungsfeststellungen wurde durch die

Außenprüfung unterstellt, dass das Agio jedenfalls zur Gegenleistung im Rahmen der Kapitalerhöhung gehört. Obschon die Kapitalerhöhung und das Agio in einem zeitlichen und gesellschaftsvertraglichen Zusammenhang stehen und sich die Gesellschafterin mit Gesellschafterbeschluss vom 13.3.2015 verpflichtet hat, sowohl den Kapitalerhöhungsbetrag als auch den Agiobetrag zu leisten, ist es unseres Erachtens nach unzutreffend, wenn die Außenprüfung von einem einheitlichen Vorgang der Kapitalerhöhung und des Agios als Gegenleistung für den Erwerb von Gesellschaftsrechten ausgeht. Dies insbesondere, zumal eine solche Annahme eines einheitlichen Vorganges in Ermangelung treffender Nachweise durch die Außenprüfung nicht überzeugt.

*Es mag zwar zutreffen, dass das Agio bei der Gesellschafterin als auch bei der Gesellschaft in der Bilanz zum 31.12.2015 als Verpflichtung bzw als Forderung gegenüber verbundenen Unternehmen ausgewiesen wurde, und die ***3*** als Gesellschafterin zudem den Gesamtbetrag der Anschaffungskosten (Kapitalerhöhung samt Agio) für die Übertragungsrücklage gemäß § 13 Abs 4 Z 4 KStG verwendet hat. Ungeachtet dessen rechtfertigt der bilanzielle Ausweis des Agios zum 31.12.2015 aber noch nicht, die Kapitalerhöhung und das Agio als einheitlichen Vorgang und somit insgesamt als Gegenleistung für den Erwerb bzw die Erhöhung der Gesellschafterrechte zu sehen.*

Vielmehr ergibt sich der bilanzielle Ausweis des Agios sowohl auf Ebene der Gesellschafterin als unternehmensrechtlich zu bilanzierende Verbindlichkeit als auch auf Ebene der Gesellschaft als unternehmensrechtlich zu bilanzierende Forderung aus der im Gesellschafterbeschluss vom 13.3.2015 begründeten Übernahmserklärung (Pflichtleistung der Gesellschafterin bzw Rechtsanspruch auf Leistung der Gesellschaft). Dabei löst nicht bereits die Begründung der Verpflichtung, sondern erst deren Erfüllung, also die tatsächliche Bewirkung der Leistung, den Steuertatbestand iSd § 2 Z 2 KVG aus (vgl Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker Kommentar KVG, § 2 Rz 124).

*Unseres Erachtens handelt es sich beim gegenständlichen Agio um eine vom Erwerb bzw von der Erhöhung von Gesellschaftsrechten gesonderte Leistung und es muss daher im gegenständlichen Fall zwischen diesen beiden Vorgängen eindeutig differenziert werden. Während im Rahmen der Kapitalerhöhung bei der ***2*** – je nach Subsumtion – Gesellschaftsrechte erworben (Z1) oder Gesellschaftsrechte erhöht wurden (Z 2), so ist zwar die freiwillige Verpflichtung zur Leistung des Agios im Rahmen ein- und desselben Gesellschafterbeschlusses vom 13.3.2015 beschlossen worden. Diese freiwillige Verpflichtung (Pflichtleistung) kann jedoch nicht als unabdingbare Voraussetzung für den Erwerb bzw für die Erhöhung von Gesellschaftsrechten gesehen werden. Die ***3*** hat das Agio nicht aus dem Grund geleistet, um den Erwerb bzw die Erhöhung der Gesellschaftsrechte durch die Kapitalerhöhung erwirken zu können. Eine Kapitalerhöhung hatte auch ohne die Leistung des Agios bei der ***2*** erfolgen können. Vielmehr erfolgte das zu leistende Agio nicht umtauschbedingt, sondern war als freiwillige Mehrleistung zur Stärkung des Gesellschaftsvermögens erbracht worden, zumal auch durch solche freiwilligen Einlagen die Übertragung stiller Rücklagen iSd § 13 Abs 4 Z 4 KStG erreicht werden kann (vgl StiftR 2009, Rz 123). Auf diesen Umstand wurde auch im Rahmen des Gesellschafterbeschlusses vom 13.3.2015 explizit hingewiesen.*

Anders als in Fällen, in denen die Leistung eines Agios zB Voraussetzung für die Gesellschaftsgründung oder für die Kapitalerhöhung bei Neueintritt eines GmbH-Gesellschafters oder für den Erwerb von Aktien mit Ausgabepreis über dem Nennwert ist, und

das Agio sohin als Gegenleistung tatsächlich einen preisgestaltenden Charakter hat, steht das Agio im vorliegenden Fall nicht als Voraussetzung für den Erwerb bzw für die Erhöhung von Gesellschaftsrechten in unmittelbarem Zusammenhang mit der Kapitalerhöhung. Es handelt sich daher beim gegenständlichen Agio um eine vom Erwerb bzw von der Erhöhung der Gesellschaftsrechte gesonderte Leistung aufgrund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten (freiwilligen) Verpflichtung. Der im Jänner 2016 geleistete Agiobetrag fällt unseres Erachtens unter den Nebentatbestand des § 2 Z 2 KVG, die Steuerschuld ist erst mit der Bewirkung der Leistung im Jänner 2016 entstanden.

3. Zusammenfassung

Die Festsetzung der Gesellschaftsteuer in Höhe von EUR 88.750,00 (statt EUR 636,64) setzt voraus, dass aufgrund des geleisteten Agiobetrages ein Steuertatbestand iSd § 2 KVG iVm § 7 KVG vorgelegen hat. Die Gesellschaftsteuer ist jedoch mit Ablauf des 31.12.2015 außer Kraft getreten, sodass Tatbestände iSd § 2 KVG, welche nach dem 31.12.2015 bewirkt wurden, nicht mehr der Steuerpflicht unterlagen.

Unterstellt man für die Kapitalerhöhung und für das Agio das Vorliegen eines einheitlichen Vorganges, so hätte bereits nach der Auffassung der Finanzverwaltung iRd Durchführungsrichtlinie zum KVG die Subsumtion der Kapitalerhöhung bei der ***2*** unter den § 2 Z 2 KVG auch weiters für das geleistete Agio die Folge, dass die Steuerschuld für das Agio nach Maßgabe des § 7 Abs 1 Z 2 KVG erst mit Bewirkung der Leistung im Jänner 2016 entstanden ist.

Obschon das Agio in einem zeitlichen und gesellschaftsrechtlichen Zusammenhang mit der Kapitalerhöhung steht, konnte unseres Erachtens die Außenprüfung nicht schlüssig und zweifelsfrei darlegen, dass es sich bei dem zu leistenden Agio um einen für die Kapitalerhöhung unabdingbar zu erbringenden Teil der Gegenleistung zum Erwerb von Gesellschaftsrechten handelte. Gegen diese Annahme spricht unseres Erachtens insbesondere die Tatsache, dass im Rahmen des Gesellschafterbeschlusses vom 13.3.2015 explizit darauf hingewiesen wurde, dass das zu leistende Agio nicht umtauschbedingt erforderlich war, sondern eine freiwillig erbrachte Mehrleistung darstellte.

Zudem stellte die Leistung des Agios, die von der ***3*** aufgrund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt wurde, keine unbedingte Voraussetzung für den Erwerb bzw die Erhöhung von Gesellschaftsrechten an der ***2*** dar. Die Gesellschafterin hätte die Kapitalerhöhung auch ohne Leistung eines Agios bewirken können. Der als Agio bezeichneten Leistung kommt daher vielmehr die Bedeutung eines freiwilligen Gesellschafterzuschusses zu, der zwar im Rahmen der Kapitalerhöhung vereinbart wurde, jedoch nicht Voraussetzung für die Kapitalerhöhung war. Davon zu unterscheiden sind jene Fälle, in denen das Agio preisgestaltenden Charakter hat, da der Erwerber von Gesellschaftsanteilen das Agio zu leisten hat, um das Gesellschaftsrecht tatsächlich zu erhalten. In derartig gelagerten Fällen wird durch das Agio regelmäßig ein bestimmter Wert als Gegenleistung für den Erwerb neuer Gesellschaftsrechte abgegolten. Dies war im gegenständlichen Fall jedoch nicht zutreffend und auch in Hinblick auf die Übertragung stiller Rücklagen iSd § 13 Abs 4 Z 4 KStG nicht notwendig, da auch durch freiwillig erbrachte Mehrleistungen die Übertragung stiller Rücklagen erreicht werden kann.

Das Agio wurde im Interesse der Kapitalbindung in den Vorgang der Kapitalerhöhung einbezogen. Es handelte sich beim Agio daher um eine von der Z 1 KVG gesonderte Leistung aufgrund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung iSd § 2 Z 2 iVm § 7 Abs 1 Z 2 KVG. Die Steuerschuld für den Agiobetrag war mit Bewirkung der Leistung im Jänner 2016 entstanden, sodass die Festsetzung der Gesellschaftsteuer lediglich auf Basis des Kapitalerhöhungsbetrages mit € 273,27 zu erfolgen hat.“

Die Beschwerde wurde vom Finanzamt Österreich mittels **Beschwerdevorentscheidung vom 23.04.2021** als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

„Zum Sachverhalt wird auf die Feststellungen im Prüfungsbericht verwiesen. Der Sachverhalt ist auch nicht strittig, sondern bloß dessen steuerliche Beurteilung.

Schon in der Stellungnahme des StB an den Notar vom 4. Mai 2015 wird wie in der Beschwerde darauf hingewiesen, dass wenngleich nicht umtauschbedingt notwendig, so doch im Interesse der Kapitalbindung die Vereinbarung des Agio in die Kapitalerhöhung einbezogen wurde. Wenn in der Beschwerde gegen den GesSt-Bescheid wiederum darauf verwiesen wird, dass im Gesellschafterbeschluss vom 13.3.2015 ausdrücklich bestimmt wurde, dass das im Rahmen der Kapitalerhöhung zu leistende Agio nicht umtauschbedingt erforderlich war, sondern eine freiwillig erbrachte Mehrleistung darstellte, dann ergibt sich daraus nichts Anderes.

Es wird damit selbst ausgeführt, dass das Agio als Mehrleistung gegenüber dem Nominalbetrag im Rahmen der Kapitalerhöhung vereinbart wurde.

Dass die Gegenleistung für die Kapitalerhöhung freiwillig mit einem über dem Nominale liegenden Betrag vereinbart wurde, stellt keine Ausnahme dar, sondern die Regel, nämlich, dass Verträge bzw. verbandsrechtliche Akte in der Regel freiwillig zwischen den Beteiligten abgeschlossen werden. Die freiwillige Vereinbarung einer das Nominale übersteigenden Gegenleistung für die Kapitalerhöhung macht den Mehrbetrag daher nicht zu einer davon abgesondert zu beurteilenden (weiteren) freiwilligen Leistung iSd § 2 Z 4 KVG, noch bloß zu einer späteren Pflichtleistung iSd § 2 Z 2 KVG, welche Beurteilung in der Beschwerde beantragt wird.

Dabei stellt das Agio eine Gegenleistung gem. § 7 Abs. 1 lit a KVG für die vereinbarte und durchgeführte Kapitalerhöhung von vornherein dar. Mit der Vereinbarung des Agio wurde damit der Vermögenswert des Agiobetrags der Gesellschaft bereits unmittelbar und ohne aufschiebende Bedingung, nur später fällig als Vermögenswert, nämlich eine unbedingte Forderung für die Kapitalerhöhung erbracht.

Damit ist auch eine Stärkung der Wirtschaftskraft der Gesellschaft unmittelbar und ohne dass es eines weiteren Beschlusses oder einer weiteren Entscheidung über die tatsächliche Erbringung einer weiteren Leistung, sei sie nun freiwillig oder verpflichtend aus dem Gesellschaftsverhältnis, bedurfte.

Darin liegt aber auch ein wesentlicher Unterschied zu einer Gründung oder Kapitalerhöhung gegen vereinbarte Einzahlung bloß des halben Nominalkapitals, bei der von vornherein als Gegenleistung für die eingeräumten Gesellschaftsrechte bloß das vereinbarte halbe Nominale als Gegenleistung zu erbringen ist. In dem Fall ist der Gesellschafter bloß zur Einzahlung des

halben Nominales verpflichtet und der Gesellschaft steht auch bloß dieses als Gegenleistung für die Gesellschaftsrechte zu, nicht mehr.

Eine Verpflichtung zur Einzahlung des restlichen Stammkapitals besteht für den Gesellschafter dabei noch nicht. Dafür bedarf es dann erst eines weiteren, gesonderten Beschlusses resp. Der Einforderung des ausstehenden Stammkapitals. In dem Fall wird das restliche Stammkapital nicht als Gegenleistung für die Ausgabe der Gesellschaftsrechte erbracht, sondern als Pflichtleistung aus dem Gesellschaftsverhältnis gem. § 2 Z 2 KVG, deren Leistungspflicht aber nach Einforderung ganz abgesondert von der Gründung oder Kapitalerhöhung begründet wird. In diesem Fall würde die Steuerschuld für die Resteinzahlung erst mit der tatsächlichen Leistung entstehen.

Unbestritten entsteht aber die Steuerschuld für den Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber gemäß § 2 Z 1 KVG gemäß § 4 Abs. 1 BAO mit der Eintragung der Kapitalerhöhung im Firmenbuch, welche unstrittig noch 2015 erfolgt war.

Anders als bei der Einzahlung von restlichem Stammkapital ist nach dem gegenständlichen Gesellschafterbeschluss die Gegenleistung für die Kapitalerhöhung gem. Punkt A) Z 2 des Protokolls ganz klar einheitlich mit einer Gegenleistung in Höhe des Nominalbetrags € 27.327,17 zuzüglich eines Agio von € 8,847.672,83, zusammen € 8,875.000 vereinbart und hat die Gesellschaft unmittelbar aufgrund dessen bereits einen unbedingten Anspruch auf die Gesamtgegenleistung, was auch dem selbst dargestellten Willen zur Kapitalbindung entsprach.

Auch auf Seiten des Gesellschafters war dieser damit auch sofort gebunden und war verpflichtet das Kapital insgesamt zu leisten, ohne dass es weiterer Bedingungen oder Beschlüsse bedurfte.

Zur Frage der Einordnung einer Kapitalerhöhung bei einer GmbH hat das BFG bzw. UFSW als Vorgängerin in der Entscheidung UFSW vom 06.06.2005, RV/4379-W/02 unter eingehender Würdigung der Rechtsprechung ausgeführt, dass auch bei der Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln, bei dem die neuen, erhöhten Gesellschaftsanteile auch den bestehenden Gesellschaftern zukommen ein Erwerb gem. § 2 Abs. 1 KVG vorliegt. „Durch eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln bei einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung wird ein gesellschaftsteuerpflichtiger Tatbestand iSd § 2 Z. 1 KVG verwirklicht. Die Besteuerung vom Nennwert des Erhöhungsbetrages steht auch im Einklang mit Art. 4 Abs. 2 lit. a und Art. 5 Abs. 1 lit. c der Kapitalansammlungsrichtlinie 69/335/EWG.“

Dem steht auch die Anordnung der Akkreszenz gem. § 75 Abs. 2 GmbHG bei Hinzuerwerb eines Anteils zu einem bestehenden nicht entgegen. Im Hinblick auf die Einordnung der Kapitalerhöhung unter die Tatbestände führt der UFS zur GmbH ausdrücklich aus.

„Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist ein Ersterwerb iSd § 2 Z. 1 KVG immer dann anzunehmen, wenn neue, bisher nicht existente Gesellschaftsrechte erworben werden. (VwGH 18.12.1989, 88/15/0104). Während durch die Z 1 des § 2 KVG der Erwerb von Gesellschaftsrechten einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerb steuerlich erfasst wird, soll durch Z 2 und Z 3 des § 2 KVG eine spätere Veränderung (Erhöhung) der Gesellschaftsrechte erfasst und dadurch das Gesamtbild des § 2 KVG abgerundet werden (vgl. 28.9.1998, 95/16/0302).

Die Einordnung einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln unter den Tatbestand des § 2 Z 1 KVG setzt daher voraus, dass es im Zuge der Kapitalerhöhung zum Erwerb von neugeschaffenen Gesellschaftsrechten durch die Gesellschafter kommt. Diese Voraussetzung liegt bei einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln durch eine Aktiengesellschaft mit Nennbetragsaktien jedenfalls vor, weil § 4 Abs. 1 KapitalberichtigungsG zwingend die Ausgabe zusätzlicher Aktien (sogenannter Frei- oder Gratisaktien) anordnet. Der Vorgang einer nominellen Kapitalerhöhung gegen Ausgabe von Frei- oder Gratisaktien erfüllt daher nach herrschender Ansicht den Tatbestand des Ersterwerbs von Gesellschaftsrechten gemäß § 2 Z 1 KVG (vgl. VwGH 19.9.2001, 2000/16/0761). Der Verwaltungsgerichtshof ist in dem eben zitierten Erkenntnis vom 19.9.2001, 2000/16/0761 aber auch davon ausgegangen, dass bei einer Aktiengesellschaft mit Stückaktien, die eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln durchführt, ein Tatbestand iSd § 2 Z. 1 KVG verwirklicht wird. Er hat in diesem Erkenntnis nämlich wörtlich ausgeführt:

„Ungeachtet des Umstandes, dass mit Rücksicht auf die ausdrückliche Regelung des § 8 Abs 3 AktG nach Meinung des Verwaltungsgerichtshofes auch bei Stückaktien im Wege einer nominellen Kapitalerhöhung eine Vergrößerung des Anteils am Grundkapital und damit ein Neuerwerb von Gesellschaftsrechten eintritt, fehlt es dafür angesichts der Beschränkung der Anwendbarkeit des § 2 steuerliches KapBG auf Aktien mit Nennbeträgen an einer Steuerbemessungsgrundlage für den Fall des Vorliegens von Stückaktien. Jedenfalls ergibt sich daraus aber, dass die belangte Behörde den gegenständlichen Vorgang nicht der Besteuerung nach §21.2 KVG unterwerfen durfte.“

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates sind die Rechtsfolgen einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln bei einer Aktiengesellschaft mit Stückaktien mit jener bei einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung vergleichbar. Für beide Fälle ordnet die zwingend anzuwendende Bestimmung des § 3 Abs. 4 KapitalberichtigungsG an, dass die neuen Anteilsrechte den Gesellschaftern im Verhältnis ihrer Anteile am bisherigen Nennkapital kraft Gesetzes zustehen; ein entgegenstehender Beschluss ist nichtig. Die Verwendung der Worte "neue Anteilsrechte" durch den Gesetzgeber spricht dafür, dass im Zuge der Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln neue Gesellschaftsrechte entstehen, die von den bisherigen Gesellschaftern als erste Erwerber erworben werden. Dieser Betrachtung steht die Bestimmung des § 6 Abs. 3 GmbHG nicht entgegen, da diese Bestimmung lediglich normiert, dass bei Errichtung der Gesellschaft kein Gesellschafter mehrere Stammeinlagen übernehmen darf. Übernimmt einem Gesellschafter nach Errichtung der Gesellschaft eine weitere Stammeinlage, so wird gemäß § 75 Abs. 2 GmbHG sein bisheriger Geschäftsanteil in dem der erhöhten Stammeinlage entsprechenden Verhältnis erhöht. So wie bei einem derivativen Erwerb eines weiteren Geschäftsanteil von einem Dritten die Geschäftsanteile zusammenzuziehen sind, so wachsen auch die im Zuge der Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln entstandenen neuen Anteilsrechte dem Gesellschafter zu seiner ihm bereits zuvor zukommenden Stammeinlage zu. Auch wenn es anschließend zu einer Zusammenziehung der Anteile kommt, so liegt dennoch ein Neuerwerb von Gesellschaftsrechten vor und wird deshalb bei einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln durch eine GmbH ein Tatbestand iSd § 2 Z. 1 KVG verwirklicht."

Dies entspricht auch der Kommentierung Knörzer/Althuber, Gesellschaftsteuer, § 2 Rz. 7 mwN. Zum Tatbestand, zur Einheitlichkeit und zur gebotenen einheitlichen Besteuerung des Ersterwerbs von Gesellschaftsrechten hat der UFS auch ausgesprochen, dass entsprechend Rechtsprechung und auch Kommentierungen (s. z.B. Thunshirn/ Himmelsberger / Hohenecker, Kommentar KVG, § 7; insbesondere aber Knörzer/Althuber, Gesellschaftsteuer, § 7 Rz. 5f mwN)

zur Gegenleistung alles gehört, was der Erwerber oder auch ein Dritter für die Gesellschaftsrechte aufwenden muss, auch an Dritte, insbesondere aber zB Agio, freiwillige Zuschüsse u.dgl. und nur einheitlich mit dem Erwerb der Gesellschaftsrechte besteuert werden kann, auch wenn ein Teil der Gegenleistung noch nicht erbracht war.

Was dabei die Einbeziehung des Agio als Gegenleistung betrifft, so hat auch die verwendete Wendung „Zur Gegenleistung gehört alles, was der Erwerber eines Gesellschaftsanteiles aufzuwenden hat, um das Gesellschaftsrecht zu erhalten, wozu auch das Agio zählen kann...“ im Erkenntnis des VwGH 2013/16/0070, nicht den Inhalt, dass es besonderer Umstände bedürfe, um eine Einbeziehung der vereinbarten Agiobeträge als Gegenleistung zu begründen. Vielmehr ergibt sich aus dem gesamten Rechtsatz bzw. den Aussagen insgesamt, dass auch bei der -für den dort zu beurteilenden Fall - behaupteten schwachen Bindung und freiwilligem Agio anlässlich einer Neugründung, das Agio Gegenleistung darstellt.

Diesbezüglich ist der Fall auch ganz vergleichbar dem hier vorliegenden, als ebenfalls ein Agio freiwillig als Gegenleistung vereinbart war und nicht umtauschbedingt notwendig war. Trotzdem hat der VwGH klar ausgesprochen, dass das Agio als Gegenleistung zu berücksichtigen war.

Daraus lässt sich eine Nichteinbeziehung des vereinbarten Agio in die Gegenleistung daher nicht ableiten. Ein preisgestaltender Charakter kommt dem Agio jedenfalls zu, da es aufgrund des Beschlusses den Preis für die Kapitalerhöhung (auch als Anschaffungskosten von vornherein) einheitlich festlegt.

In der o.a. angesprochenen Entscheidung RV/2284-W/05 vom 02.06.2010 hat der UFS ausdrücklich ausgesprochen, dass die Gegenleistung für den Erwerb der Gesellschaftsrechte einheitlich zu beurteilen ist und einheitlich zu versteuern ist. Zur Einheitlichkeit und zur Abgrenzung der verschiedenen Leistungen führt der Senat aus:

„Gemäß § 2 Z 1 KVG unterliegt der Gesellschaftsteuer der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber. Weiters unterliegen nach § 2 Z 2 KVG Leistungen, die von den Gesellschaftern einer inländischen Kapitalgesellschaft auf Grund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt werden (Beispiele weitere Einzahlungen, Nachschüsse) der Gesellschaftsteuer.

Zuschüsse an eine inländische Kapitalgesellschaft von Gesellschaftern unterliegen als freiwillige Leistungen nach § 2 Z 4 lit. a KVG der Gesellschaftsteuer, wenn sie geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen.

Auf Grund des § 7 Abs. 1 Z 1 lit. a KVG wird die Gesellschaftsteuer beim Erwerb von Gesellschaftsrechten (§ 2 Z 1), wenn eine Gegenleistung zu bewirken ist, vom Wert der Gegenleistung berechnet.

Bei Leistungen (§ 2 Z 2 bis 4) wird die Gesellschaftsteuer gemäß § 7 Abs. 2 KVG vom Wert der Leistung berechnet.

Mit BGBl 629/1994 wurde das Kapitalverkehrsteuergesetz an die Richtlinie des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf Ansammlung von Kapital (69/335/EWG) angepasst.

Diese Kapitalansammlungsrichtlinie einschließlich der dazu ergangenen Rechtsprechung des EuGH sind bei der Auslegung des KVG zu beachten (siehe Dorazil, Kapitalverkehrsteuergesetz Kurzkomentar2, Pkt. 1.1. zu § 2).

Die richtlinienkonforme Interpretation umfasst das gesamte nationale Recht. Die Mitgliedstaaten sind verpflichtet, alle Bereiche des nationalen Rechts, die auf EG-Richtlinien (wenn auch nur teilweise) basieren, richtlinienkonform auszulegen.

Auf Grund des Art. 4 Abs. 1 Buchstabe c der Kapitalansammlungsrichtlinie in der hier maßgeblichen Fassung unterliegt die Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft durch Einlagen jeder Art der Gesellschaftsteuer.

Gemäß Artikel 5 Abs. 1 Buchstabe a wird die Steuer bei Erhöhung des Kapitals 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; den Mitgliedstaaten steht es frei, die Gesellschaftsteuer erst dann zu erheben, wenn die Einlagen tatsächlich geleistet werden.

Da die Investoren zuvor nicht an der Bw. beteiligt waren, handelt es sich bei der Kapitalerhöhung um einen ersten Erwerb von Gesellschaftsrechten. (Anmerkung: siehe dazu oben RV/4379-W/02) Entsprechend der obigen Feststellungen handelt es sich beim gegenständlichen Gesellschafterzuschuss um einen unabdingbaren Teil der Einlageverpflichtung und somit jedenfalls um eine Gegenleistung für den Erwerb der Beteiligungen anlässlich der Kapitalerhöhung.

Es ist hierauf das Urteil des EuGH vom 17.10.2002, Rs C-339/99 zu verweisen, wonach die Beurteilung, ob Einlagen in den Anwendungsbereich des Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe c fallen - dh., ob diese Teil einer Kapitalerhöhung sind - nicht nach einer formalen sondern anhand einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu treffen ist. Nach diesem Urteil sind für die Kapitalerhöhung unabdingbare Leistungen Dritter Teil der Gegenleistung. Umso mehr sind es unabdingbare Leistungen des Erwerbers. Lediglich unter einer aufschiebenden Bedingung stehende Leistungen können erst mit Eintritt der Bedingung in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden.

Es kann sich beim gegenständlichen „Gesellschafterzuschuss“ nicht um eine unter § 2 Z 4 lit. a KVG subsumierbare Leistung handeln.

Fraglich könnte hier nur sein, ob dieser „Gesellschafterzuschuss“ im Sinne des § 7 Abs. 1 Z 1 lit. a KVG als Gegenleistung für den ersten Erwerb der Gesellschaftsrechte zu behandeln ist, oder, da dieser „Gesellschafterzuschuss“ als Teil der Einlageverpflichtung allenfalls erst nach dem Entstehen der Steuerschuld für die Kapitalerhöhung erbracht wurde, unter § 2 Z 2 KVG zu subsumieren wäre, und somit gesellschaftsteuerrechtlich eine vom Ersterwerb gesonderte Sache wäre.

Es ist einzuräumen, dass der BFH in seinem Urteil vom 22.7.1987, 1 R 74/85 die Ansicht vertreten hat, dass als Gegenleistung für den Ersterwerb von Gesellschaftsrechten nur der Teil der Einlage behandelt wird, der bis zur Gründung der Kapitalgesellschaft erbracht wird und es dabei keinen Unterschied macht, ob die spätere Leistung ein unverzichtbarer Teil der Einlageverpflichtung oder ob sie lediglich als Nebenverpflichtung aus dem Gesellschaftsvertrag begründet ist (in diesem Sinne auch Dorazil, Kapitalverkehrsteuergesetz Kurzkomentar

2. Auflage, II. 5 zu § 2, S 58 f und Mühllehner, „Der Zeitpunkt der Entstehung der Gesellschaftsteuerschuld gewinnt an Bedeutung, SWK 1994, A 721“).

Dazu ist aber auf Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30.10.1961, 350/61 zu verweisen, worin dieser unter Hinweis auf das Erkenntnis vom 16.4.1985, 145/58 sinngemäß ausführt, dass die festgelegte Gegenleistung maßgeblich ist.

Dass der Verwaltungsgerichtshof entgegen der oben zitierten Literatur weiterhin davon ausgegangen ist, dass nach innerstaatlichem Recht die Steuer von der vereinbarten Leistung zu erheben ist, ergibt sich nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates aus dem Beschluss vom 1.9.1999, 98/16/0324, mit welchem der Verwaltungsgerichtshof den EuGH ua. um Vorabentscheidung über die Auslegung des Artikels 4 Abs. 1 Buchstabe c der Richtlinie 69/335/EWG mit der Frage, ob Leistungen, die noch nicht erbracht wurden (Hervorhebung nicht im Original) „Einlagen jeder Art“ iS der zitierten Vorschrift darstellen, ersuchte.

Der unabhängige Finanzsenat hat bereits in seiner Entscheidung vom 13. 6. 2003 in Zusammenhang mit dem ersten Erwerb von Gesellschaftsrechten ausgesprochen, dass nach dem KVG die Steuer vom tatsächlichen Wert der von den Gesellschaftern geleisteten oder zu leistenden Einlagen jeder Art zu erheben ist (UFS 13. 6. 2003, RV/0671-G/02; vgl. auch UFS 1.10.2003, RV/1230-W/02 ua.).

Der gegenständliche Gesellschafterzuschuss war unbedingt zu leisten und es handelt sich dabei um einen Teil der Gegenleistung im Sinne des § 7 Abs. 1Z 1 lit. a KVG für den Ersterwerb anlässlich der Kapitalerhöhung und nicht um einen gesonderten, zweiten Vorgang nach § 2 Z 2 bis- 4 KVG (vgl. UFS 17.3.2004, RV/3537-W/02).

Grundsätzlich wäre ein Wechsel zwischen den Ziffern des § 2 KVG möglich. Im gegebenen Fall wurde die Gesellschaftsteuer für die Kapitalerhöhung aber bereits selbstberechnet. Sache des hier angefochtenen Gesellschaftsteuerbescheides ist eine weitere Leistung neben diesem selbstberechneten ersten Erwerb von Gesellschaftsrechten.

Eine Gesellschaftsteuerfestsetzung, die den gegenständlichen „Gesellschafterzuschuss“ als Leistung erfasst, kann aber lediglich durch Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage nach § 7 Abs. 1 Z 1 lit. a KVG im Rahmen einer Festsetzung der Gesellschaftsteuer nach § 201 BAO für die selbstberechnete Kapitalerhöhung erfolgen und es kann die Gesellschaftsteuer für den „Gesellschafterzuschuss“ als Teil der Gegenleistung für die Kapitalerhöhung nicht neben der Selbstberechnung mit gesondertem Bescheid erhoben werden, da dies gegen den Grundsatz ne bis in idem verstößt.“

Der in den Entscheidungen angeführten Kapitalansammlungsrichtlinie 69/335/EWG folgte die Richtlinie 2008/7/EG, die auf den gegenständlichen Fall anzuwenden ist.

Dabei entsprechen (bisher) Art. 4 Abs. 1 Buchstabe c (neu) Art. 3 Buchstabe c, sowie (bisher) Artikel 5 Abs. 1 Buchstabe a (neu) Art. 11 Absatz 1 auch inhaltlich, sodass sich in Bezug auf die hier anzuwendende Rechtslage keine Änderung ergibt.

Daraus ergibt sich nach Ansicht des FA aber auch für den gegenständlich zu beurteilenden Fall klar, dass die Steuerschuld einheitlich für die Kapitalerhöhung bereits im Jahr 2015 mit der Eintragung im Firmenbuch entstanden ist und dafür die Steuerschuld insgesamt nach der vereinbarten Gesamtgegenleistung gem. § 7 Abs. 1Z 1 a KVG, das ist inklusive des Agiobetrags

entstanden ist. Auch dem verfahrensrechtlichen Aspekt, dass die Besteuerung nur bei der Kapitalerhöhung selbst erfolgen kann aber nicht als zusätzliche, davon unabhängige Leistung hat das FA bei der Festsetzung Rechnung getragen und die Festsetzung gem. § 201 vorgenommen.

Wenn gegen die einheitliche Beurteilung eingewendet wird, es möge zwar zutreffen, dass das Agio bei der Gesellschafterin als auch bei der Gesellschaft in der Bilanz zum 31.12.2015 als Verpflichtung bzw als Forderung gegenüber verbundenen Unternehmen ausgewiesen wurde, und die ***3*** als Gesellschafterin zudem den Gesamtbetrag der Anschaffungskosten (Kapitalerhöhung samt Agio) für die Übertragungsrücklage gemäß § 13 Abs 4 Z 4 KStG verwendet hat. Ungeachtet dessen rechtfertigt der bilanzielle Ausweis des Agios zum 31.12.2015 aber noch nicht, die Kapitalerhöhung und das Agio als einheitlichen Vorgang und somit insgesamt als Gegenleistung für den Erwerb bzw die Erhöhung der Gesellschafterrechte zu sehen. Vielmehr ergäbe sich der bilanzielle Ausweis des Agios sowohl auf Ebene der Gesellschafterin als unternehmensrechtlich zu bilanzierende Verbindlichkeit als auch auf Ebene der Gesellschaft als unternehmensrechtlich zu bilanzierende Forderung aus der im Gesellschafterbeschluss vom 13.3.2015 begründeten Übernahmserklärung (Pflichtleistung der Gesellschafterin bzw Rechtsanspruch auf Leistung der Gesellschaft), so ist dem zu entgegen, dass diese bilanziellen Auswirkungen und Darstellungen, sowie die ertragsteuerliche „Verwertbarkeit“ der höheren Anschaffungskosten insgesamt nicht Grundlage der Feststellung der Einheitlichkeit als Gegenleistung für die Kapitalerhöhung gem. § 7 Abs. 1 Z 1 a KVG waren, sondern die von den Beteiligten selbst gestaltete Einheitlichkeit und einheitliche, unbedingte und keine weiteren Handlung erfordernde vereinbarte Gegenleistung im Gesellschafterbeschluss. Aufgrund der selbst vorgenommen Gestaltung ergaben sich neben der Einheitlichkeit in der Beurteilung als Gegenleistung iSd KVG aber auch die Auswirkungen in Bezug auf die Bilanzierung und ertragsteuerliche Verwertbarkeit.

Dass das Agio bilanziell bei dieser Gestaltung als Pflichtleistung, auf die ein Rechtsanspruch besteht, behandelt wird, dem stimmt das FA zu, damit ist aber keine Pflichtleistung iSd § 2 Z 2 KVG verbunden, sondern aufgrund der Vereinbarung im Rahmen und für die Kapitalerhöhung stellt sie eine Gegenleistung iSd § 7 Abs. 1 Z 1 a KVG dar.

Ob auch bei einer anderen Gestaltung eine Übertragbarkeit der Rücklage allenfalls gegeben sein hätte können, hat auf die kapitalverkehrssteuerliche Beurteilung dabei keine Auswirkung. Im Hinblick auf den Verweis auf die StfR und Rz 123 ist aber festzustellen, dass auch die dortige Vorgangsweise, nämlich einem Zuschuss im Rahmen der Kapitalerhöhung (anstatt Agio im Rahmen der Kapitalerhöhung) ebenso zur einheitlichen Betrachtung als Gegenleistung führen würde, was hier aber dahingestellt bleiben kann.

Entscheidungswesentlich für die GesSt ist die selbst vorgenommene Gestaltung der Kapitalerhöhung gegen eine unmittelbar und einheitlich vereinbarte, unbedingte und nur zum Teil mit späterer Fälligkeit ausgestattete Gegenleistung in Höhe des Nominales zuzüglich Agio, die insgesamt für die Kapitalerhöhung zu leisten war.

Die ertragsteuerliche Auswirkung stellt dabei zwar lediglich die Motivation dar, erklärt aber, weshalb bei absehbarem Auslaufen der GesSt-Pflicht trotzdem eine rechtliche Gestaltung gewählt wurde, die zu einer einheitlich höheren Gegenleistung bei der Kapitalerhöhung führt anstatt davon unabhängig spätere, freiwillige Leistungen zu versprechen und erst später auszuführen.

Dem Beschwerdebegehren konnte daher insgesamt nicht gefolgt werden.“

Im **Vorlageantrag vom 29.06.2021** – rechtzeitig innerhalb der verlängerten Vorlagefrist – brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor:

„Der Begründung des Finanzamt Österreichs in der Beschwerdevorentscheidung (vom 26.4.2021) im Zusammenhang mit der Beurteilung der „Einheitlichkeit“ ist entgegenzuhalten, dass das vereinbarte Agio keine Gegenleistung gemäß § 7 Abs 1 lit a KVG für die vereinbarte und durchgeführte Kapitalerhöhung darstellt. Um Wiederholungen zu vermeiden, verweisen wir in diesem Zusammenhang auf die Ausführungen in unserer Beschwerde vom 3.4.2019 Punkt 2.3.ff.

Nach der Rechtsprechung des VwGH vom 11.9.2014, 2013/16/0070 gehört zur Gegenleistung alles, was der Erwerber eines Gesellschaftsanteiles aufzuwenden hat, um das Gesellschaftsrecht zu erhalten, wozu auch das Agio zählen kann. Anders als in Fällen, in denen die Leistung eines Agios Voraussetzung für die Gesellschaftsgründung oder für die Kapitalerhöhung bei Neueintritt eines GmbH-Gesellschafters oder für den Erwerb von Aktien mit Ausgabepreis über dem Nennwert ist - und das Agio sohin als Gegenleistung tatsächlich einen preisgestaltenden Charakter hat - steht das Agio im vorliegenden Fall jedoch nicht als unbedingte Voraussetzung für den Erwerb bzw für die Erhöhung von Gesellschaftsrechten in unmittelbarem Zusammenhang mit der Kapitalerhöhung. Das Agio war im vorliegenden Fall nicht umtauschbedingt erforderlich. Es handelt sich daher beim gegenständlichen Agio um eine vom Erwerb bzw von der Erhöhung der Gesellschaftsrechte gesonderte Leistung aufgrund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten freiwilligen Verpflichtung. In Bezug auf das Agio liegt daher von vornherein nur ein Tatbestand des § 2 Z 2 KVG vor. Die Steuerschuld entsteht mit der Bewirkung der Leistung im Jänner 2016.

Wir stellen daher den ANTRAG, den bekämpften Gesellschaftsteuerbescheid vom 5.3.2019 dahingehend abzuändern, dass die Gesellschaftsteuer wie im Rahmen der erfolgten Selbstberechnung ausschließlich vom Betrage der Kapitalerhöhung iHv 27.327,17 mit € 273,27 festgesetzt wird.“

In der am **10. Juni 2025** abgehaltenen **mündlichen Verhandlung** erläuterten die Parteien des finanzgerichtlichen Verfahrens ihre Standpunkte; diesbezüglich wird auf die entsprechende Verhandlungsniederschrift verwiesen. Soweit die Ausführungen der Parteien in der mündlichen Verhandlung ausschlaggebendes Gewicht für die getroffene Entscheidung haben und über die in der Folge dargelegten Standpunkte in rechtlicher oder sachverhaltsmäßiger Hinsicht hinausgehen, finden sie Eingang in die nachfolgenden Überlegungen.

In der **Eingabe vom 16. Juni 2025** brachte die Beschwerdeführerin ergänzend vor:

„Es ist nicht strittig, dass in 2015 gesellschaftsteuerrelevante Tatbestände vorliegen. Strittig ist jedoch, inwieweit überhaupt oder ausschließlich in 2015 der Haupttatbestand gem. § 2 Z 1 KVG vorliegt oder anderenfalls mit der Leistung des Agios ein Nebentatbestand, insbesondere gem. § 2 Z 2 KVG, vorliegt.

1. Vorfrage iZm Haupttatbestand gem. § 2 Z 1 KVG

Gesellschafterbeschluss vom 13.3.2015, ***4*** PS beschließt als 100%-Gesellschafter
Eintragung KapErhöhung im Firmenbuch: 24.4.2015

Leistung Agio: 4.2.2016

Liegt ein Erwerb neu geschaffener Gesellschaftsrechte vor?

=> Z 1 KVG gilt jedenfalls für Neugründung einer Kapitalgesellschaft, Kapitalerhöhungen

=> Folgt man der Auffassung von Knörzer/Althuber in § 2 Rz 10 (mit Verweis auf damalige VwGH 26.3.1981, 15/3153/80 – siehe Beschwerde) so kann eine Kapitalerhöhung bei einer GmbH nicht zu einem Ersterwerb iSd § 2 Z 1 KVG führen, wenn bisherige GmbH Gesellschafter den Erhöhungsbetrag übernehmen. Einem GmbH-Gesellschafter kann keine Mehrheit von Gesellschaftsrechten zustehen, eine Erweiterung des Umfangs der Gesellschaftsrechte führt daher nicht zu einem Ersterwerb, sondern zu einer „Erhöhung von Gesellschaftsrechten“. Demzufolge kann § 2 Z 1 KVG zwar nicht zur Anwendung kommen, doch kann sich allenfalls bei einer gesellschaftsvertraglichen Verpflichtung Steuerpflicht nach § 2 Z 2 KVG, ergeben.

=> **VwGH 17.11.2022, Ra 2021/15/0053**

VwGH-Entscheidung erging zwar iZm mit der Übertragung stiller Reserven iSd § 13 Abs 4 KStG. Dabei ging es auch um die Beurteilung, inwieweit im Falle einer Kapitalerhöhung durch die 100%ige Alleingesellschafterin eine Änderung des Beteiligungsausmaßes bzw Erwerb von zusätzlichen Beteiligungen vorliegt. Der VwGH hat demnach entschieden, dass im Fall einer Kapitalerhöhung durch die 100%ige Alleingesellschafterin, die nur von ihr gezeichnet werden soll, weder eine Änderung des Beteiligungsausmaßes noch ein Erwerb einer zusätzlichen [10%igen] Beteiligung vorliegt. Durch die Kapitalerhöhung hat die Privatstiftung keinen zusätzlichen Anteil an ihrer Tochtergesellschaft [von über 10% erworben], weil sie bereits zu 100% an der Gesellschaft beteiligt war. Es wurden somit keine neuen Anteile [in Höhe von über 10%] im Sinne des § 13 Abs. 4 KStG 1988 angeschafft, weshalb die Kapitalerhöhung nicht zu einer Übertragung stiller Reserven berechtigt. [Da das Agio den neu ausgegebenen Anteilen zuzuordnen ist und zudem nicht im Ausgleich der Beiträge der verschiedenen Gesellschafter der Kapitalgesellschaft seine Ursache hat, kann auch keine Übertragung stiller Reserven auf das Agio erfolgen.]

=> Fazit SPT:

o Aufgrund der Alleingesellschafterstellung liegt für die Kapitalerhöhung kein zusätzlicher Erwerb von Gesellschaftsrechten nach Maßgabe § 2 Z 1 KVG vor.

o Es handelt sich daher beim gegenständlichen Agio um eine vom Erwerb bzw von der Erhöhung der Gesellschaftsrechte gesonderte Leistung aufgrund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten freiwilligen Verpflichtung. In Bezug sowohl auf die

Kapitalerhöhung als auch auf das Agio liegt daher von vornherein nur der Tatbestand des § 2 Z 2 KVG vor. In Bezug auf das Agio entsteht die Steuerschuld mit der Bewirkung der Leistung im Jänner 2016.

2. Agio NICHT als Gegenleistung der Kapitalerhöhung gem. § 2 Z 1 KVG

Im Gesellschafterbeschluss vom 13.3.2025 wurde ausdrücklich bestimmt, dass das iRd Kapitalerhöhung zu leistende Agio nicht umtauschbedingt erforderlich war, sondern eine freiwillig erbrachte Mehrleistung zur Stärkung des Gesellschaftsvermögens darstellte; „nicht umtauschbedingt“: Deckung in Rz 123 Stftr (in der damals gültigen Fassung), wonach auch anlässlich der Anteilszeichnung der Körperschaft freiwillig erbrachte Mehrleistungen (Einlagen) die Übertragung von stillen Reserven gem. § 13 Abs 4 KStG erreicht werden kann.

=> Gem. VwGH 11.9.2014, 2013/16/0070 kann Agio zur Gegenleistung iRd Kapitalerhöhung zählen (muss aber nicht zwingend)

=> uE stellt das gegenständliche Agio eine vom Erwerb bzw von der Erhöhung von Gesellschaftsrechten (abhängig der Beurteilung der Vorfrage in Punkt 1.) gesonderte Leistung dar. Daher muss im gegenständlichen Fall – ungeachtet der Beurteilung der Vorfrage - zwischen diesen beiden Vorgängen eindeutig differenziert werden.

=> Es ist unstrittig, dass Kapitalerhöhung und Agio in einem zeitlichen und gesellschaftsvertraglichen Zusammenhang stehen. Daraus abzuleiten, dass das Agio zu leisten war, damit die KapErhöhung bewirkt werden kann, überzeugt nicht.

=> Für die Behauptung, dass Agio Gegenleistung war, konnte das Finanzamt bislang keine Begründung und auch keine Nachweise erbringen.

*=> **EuGH-Urteil vom 17.10.2022, Rs C-339/99:** „ob Agio Teil einer KapErhöhung ist, ist nicht nach einer formalen sondern anhand einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu treffen.*

*=> Die freiwillige Verpflichtung (Pflichtleistung) das Agio zu gewähren stellt im gegenständlichen ***4***-Fall keine unabdingbare Voraussetzung für den Erwerb bzw für die Erhöhung der Gesellschafterrechte dar.*

*=> ***4*** PS haben das Agio nicht aus dem Grund geleistet, um den Erwerb bzw Erhöhung der Gesellschaftsrechte durch die Kapitalerhöhung erwirken zu können. Als Alleingesellschafterin konnte die ***4*** Privatstiftung eigenständig über die Kapitalerhöhung und die Leistung des Agios entscheiden; Zweck war die Stärkung des Gesellschaftsvermögens; Hintergrund: Übertragung stiller Reserven gem. § 13 Abs 4 KStG*

=> Der gegenständliche Fall unterscheidet sich daher maßgeblich von jenen Sachverhalten, die den UFS/BFG/VwGH-Entscheidungen zugrunde lagen und vom Finanzamt in der

Bescheidbegründung der Beschwerdeentscheidung ausführlich zitiert wurde (UFS 2.6.2010 RV/2284-W/05:

im zitierten UFS-Fall handelte es sich um eine Kapitalerhöhung im Rahmen der Beteiligung von neuen Investoren

=> ganz klar, dass Agio iRd Kapitalerhöhung notwendig ist

=> ganz klar, dass Agio Gegenleistung für den Erwerb von GesRechten ist

=> Bei Einstieg eines neuen Investors ist die Kapitalaufbringung für die Gesellschaft maßgeblich

=> in solchen Fällen wird daher anstelle des Kaufpreises an Altgesellschafter eine Kapitalerhöhung samt Agio vereinbart – die Mittel sind der Gesellschaft zuzuführen

=> Zweck des Agios im zitierten UFS-Fall: Ausgleich zwischen den Gesellschaftern zur Erlangung von neuen Gesellschaftsrechten

=> Zweck des Agios im zitierten UFS-Fall: Vermeidung der Verwässerung der „Altgesellschafter“

o im zitierten UFS-Fall: Agio als Voraussetzung für die Gesellschaftsgründung ist in einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise eindeutig und nachvollziehbar.

o im zitierten UFS-Fall hat das Agio tatsächlich einen preisgestaltenden Charakter.

*=> Im vorliegenden ***4*** Fall liegt jedoch kein preisgestaltender Charakter vor.*

=> Agio dient nicht dem Zweck, neue Gesellschaftsrechte zu erwirken oder einen Ausgleich zwischen den (Alt-)Gesellschaftern zu erlangen.

=> Nach den StiftRL Rz 123 ist es nicht erforderlich, dass für die Zeichnung des neuen Anteils umtauschverhältnisbedingt ein Agio zu leisten ist. Auch durch freiwillig erbrachte Mehrleistungen konnte die Übertragung stiller Reserven nach Maßgabe des § 13 Abs 4 KStG erreicht werden.

=> Wenn Agio tatsächlich als Gegenleistung für den Erwerb von Gesellschaftsrechten zu leisten war, müsste man meinen, dass allenfalls der Gesellschaftsvertrag angepasst werden würde. Dies war aber nicht der Fall (da aufgrund der Alleingesellschafterstellung wenig sinnvoll), lediglich das Stammkapital wurde angepasst.

*=> Fazit SPT: Das Agio steht im vorliegenden Fall nicht als unbedingte Voraussetzung für den Erwerb bzw für die Erhöhung von Gesellschaftsrechten im Wege der Kapitalerhöhung. Aufgrund der Alleingesellschafterstellung kann die ***4*** Privatstiftung alleine beschließen, ob Agio zu leisten ist oder nicht. Anders zu beurteilen wäre es gewesen, wenn die ***4*** Privatstiftung als neuer Investor eingestiegen wäre.“*

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht hat folgenden Sachverhalt festgestellt:

Mit Gesellschafterbeschluss vom 13.3.2015 wurde vereinbart, dass das Stammkapital der ***1*** (nunmehr ***2***) um einen Nominalbetrag in Höhe von € 27.327,17 erhöht wird. Zur Übernahme der Kapitalerhöhung wird die Alleingesellschafterin "***3***" gegen Bezahlung des Betrages in Höhe von € 27.327,17 und eines zur Gänze bar einzubezahlenden Agiobetrages in Höhe von € 8.847.672,83 zugelassen.

Der Kapitalerhöhungsbetrag in Höhe von € 27.327,17 war binnen 7 Tagen zur Gänze spesen- und abzugsfrei auf das Geschäftskonto der Gesellschaft zu überweisen. Der Agiobetrag in Höhe von € 8.847.672,83 war bis spätestens 31.1.2016 zur Gänze spesen- und abzugsfrei auf das Geschäftskonto der Gesellschaft zu überweisen.

In diesem Beschluss hat die Alleingesellschafterin der Beschwerdeführerin die Übernahme der Kapitalerhöhung und des Agios erklärt.

Dieser Beschluss wurde am 24.04.2015 ins Firmenbuch eingetragen.

Das Agio wurde am 04.02.2016 einbezahlt.

2. Beweiswürdigung

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus dem Notariatsakt vom 13.3.2015 (=Gesellschafterbeschluss) und aus der Einsichtnahme ins Firmenbuch. Zudem steht dieser Sachverhalt außer Streit.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

§ 2 Z 1 KVG lautet:

„Der Gesellschaftsteuer unterliegen

1. Der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber;“

Der in § 2 Z 1 KVG geregelte Haupttatbestand unterwirft den Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaften durch den ersten Erwerber der Gesellschaftsteuer (sog „Ersterwerb von Gesellschaftsrechten“). Steuergegenstand ist der Erwerb neu

geschaffener Gesellschaftsrechte an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber. Dies liegt bei Neugründung einer Kapitalgesellschaft, Kapitalerhöhung, Ausgabe von Genussrechten und Partizipationsscheinen, Ersterwerb von Forderungen, die eine Beteiligung am Gewinn oder am Liquidationserlös einer Kapitalgesellschaft einräumen, Ersterwerb von Kommanditanteilen an einer GmbH (AG) & Co KG sowie bei Ersterwerb von Anteilen im Falle der Verschmelzung, Spaltung, Einbringung und Umwandlung vor.

Die europarechtliche Grundlage ist Art 4 Abs 1 lit a bis c der RL 69/335/EWG (bzw Art 2 lit a bis c der RL 2008/7/EG), gemäß dem die Gründung einer KapGes, die Umwandlung einer Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristischen Person, die keine Kapitalgesellschaft ist, in eine Kapitalgesellschaft sowie die Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft durch Einlagen jeder Art der Gesellschaftsteuer unterliegen.

Ein steuerpflichtiger Ersterwerb liegt bei einer ordentlichen Kapitalerhöhung gemäß § 52 GmbHG jedenfalls vor.

Gemäß Art 4 Abs 1 lit d der RL 69/335/EWG (Art 3 lit d der RL 2008/7/EG) unterliegt die Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft durch Einlage jeder Art der Gesellschaftsteuer. Eine Kapitalerhöhung im Sinne dieser Bestimmung impliziert nach Auffassung des EuGH eine förmliche Erhöhung des Kapitals der Gesellschaft, und zwar entweder durch Ausgabe neuer Anteile oder Erhöhung des Nennwerts der bereits ausgegebenen Anteile.

Erwirbt ein Gesellschafter ein Gesellschaftsrecht zu einem über dem Nennwert der Gesellschaftsanteile gelegenen (vereinbarten) Ausgabekurs, so unterliegt dieses Agio (Aufgeld) der Gesellschaftsteuerpflicht. In diesem Fall bemisst sich die Gesellschaftsteuer nämlich gemäß § 7 Z 1 lit a KVG vom gesamten als Gegenleistung zu erbringenden Geldbetrag, also inklusive Agio. Gesellschaftsteuerpflicht liegt vor, auch wenn das Agio einer gesetzlichen Rücklage zuzuführen ist, also durch das Aufgeld nicht mehr Gesellschaftsrechte begründet werden, sondern das Aufgeld zunächst Teil des nicht in Nennkapital bestehenden Gesellschaftsvermögens wird.

Wenn in der Beschwerde gegen den GesSt-Bescheid darauf verwiesen wird, dass im Gesellschafterbeschluss vom 13.3.2015 ausdrücklich bestimmt wurde, dass das im Rahmen der Kapitalerhöhung zu leistende Agio nicht umtauschbedingt erforderlich war, sondern eine freiwillig erbrachte Mehrleistung darstelle, dann ergibt sich daraus, dass das Agio als Mehrleistung gegenüber dem Nominalbetrag im Rahmen der Kapitalerhöhung vereinbart wurde.

Dass die Gegenleistung für die Kapitalerhöhung freiwillig mit einem über dem Nominale liegenden Betrag vereinbart wurde, stellt keine Ausnahme dar, sondern die Regel, nämlich, dass Verträge bzw. verbandsrechtliche Akte in der Regel freiwillig zwischen den Beteiligten abgeschlossen werden. Die freiwillige Vereinbarung einer das Nominale übersteigenden

Gegenleistung für die Kapitalerhöhung macht den Mehrbetrag daher nicht zu einer davon abgesondert zu beurteilenden (weiteren) freiwilligen Leistung iSd § 2 Z 4 KVG, noch bloß zu einer späteren Pflichtleistung iSd § 2 Z 2 KVG.

Dabei stellt das Agio eine Gegenleistung gem. § 7 Abs. 1 lit a KVG für die vereinbarte und durchgeführte Kapitalerhöhung von vornherein dar. Mit der Vereinbarung des Agio wurde damit der Vermögenswert des Agiobetrags der Gesellschaft bereits unmittelbar und ohne aufschiebende Bedingung, nur später fällig als Vermögenswert, nämlich eine unbedingte Forderung für die Kapitalerhöhung erbracht.

Damit ist auch eine Stärkung der Wirtschaftskraft der Gesellschaft unmittelbar und ohne dass es eines weiteren Beschlusses oder einer weiteren Entscheidung über die tatsächliche Erbringung einer weiteren Leistung, sei sie nun freiwillig oder verpflichtend aus dem Gesellschaftsverhältnis, bedurfte.

Darin liegt aber auch ein wesentlicher Unterschied zu einer Gründung oder Kapitalerhöhung gegen vereinbarte Einzahlung bloß des halben Nominalkapitals, bei der von vornherein als Gegenleistung für die eingeräumten Gesellschaftsrechte bloß das vereinbarte halbe Nominale als Gegenleistung zu erbringen ist. In dem Fall ist der Gesellschafter bloß zur Einzahlung des halben Nominales verpflichtet und der Gesellschaft steht auch bloß dieses als Gegenleistung für die Gesellschaftsrechte zu, nicht mehr.

Eine Verpflichtung zur Einzahlung des restlichen Stammkapitals besteht für den Gesellschafter dabei noch nicht. Dafür bedarf es dann erst eines weiteren, gesonderten Beschlusses resp. der Einforderung des ausstehenden Stammkapitals. In dem Fall wird das restliche Stammkapital nicht als Gegenleistung für die Ausgabe der Gesellschaftsrechte erbracht, sondern als Pflichtleistung aus dem Gesellschaftsverhältnis gem. § 2 Z 2 KVG, deren Leistungspflicht aber nach Einforderung ganz abgesondert von der Gründung oder Kapitalerhöhung begründet wird. In diesem Fall würde die Steuerschuld für die Resteinzahlung erst mit der tatsächlichen Leistung entstehen.

Unbestritten entsteht aber die Steuerschuld für den Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber gemäß § 2 Z 1 KVG gemäß § 4 Abs. 1 BAO mit der Eintragung der Kapitalerhöhung im Firmenbuch, welche unstrittig noch 2015 erfolgt war.

Anders als bei der Einzahlung von restlichem Stammkapital ist nach dem gegenständlichen Gesellschafterbeschluss die Gegenleistung für die Kapitalerhöhung gem. Punkt A) Z 2. des Protokolls ganz klar einheitlich mit einer Gegenleistung in Höhe des Nominalbetrags € 27.327,17 zuzüglich eines Agio von € 8.847.672,83, zusammen 8.875.000 Euro vereinbart und hat die Gesellschaft unmittelbar aufgrund dessen bereits einen unbedingten Anspruch auf die Gesamtgegenleistung, was auch dem selbst dargestellten Willen zur Kapitalbindung entsprach.

Auch auf Seiten des Gesellschafters war dieser damit auch sofort gebunden und war verpflichtet das Kapital insgesamt zu leisten, ohne dass es weiterer Bedingungen oder Beschlüsse bedurfte.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist ein Ersterwerb iSd § 2 Z. 1 KVG immer dann anzunehmen, wenn neue, bisher nicht existente Gesellschaftsrechte erworben werden. (VwGH 18.12.1989, 88/15/0104). Während durch die Z 1 des § 2 KVG der Erwerb von Gesellschaftsrechten einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerb steuerlich erfasst wird, soll durch Z 2 und Z 3 des § 2 KVG eine spätere Veränderung (Erhöhung) der Gesellschaftsrechte erfasst und dadurch das Gesamtbild des § 2 KVG abgerundet werden (vgl. 28.9.1998, 95/16/0302).

Der Verwaltungsgerichtshof ist im Erkenntnis vom 19.9.2001, 2000/16/0761 aber auch davon ausgegangen, dass bei einer Aktiengesellschaft mit Stückaktien, die eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln durchführt, ein Tatbestand iSd § 2 Z 1 KVG verwirklicht wird. Er hat in diesem Erkenntnis nämlich wörtlich ausgeführt:

"Ungeachtet des Umstandes, dass mit Rücksicht auf die ausdrückliche Regelung des § 8 Abs 3 AktG nach Meinung des Verwaltungsgerichtshofes auch bei Stückaktien im Wege einer nominellen Kapitalerhöhung eine Vergrößerung des Anteils am Grundkapital und damit ein Neuerwerb von Gesellschaftsrechten eintritt, fehlt es dafür angesichts der Beschränkung der Anwendbarkeit des § 2 steuerliches KapBG auf Aktien mit Nennbeträgen an einer Steuerbemessungsgrundlage für den Fall des Vorliegens von Stückaktien. Jedenfalls ergibt sich daraus aber, dass die belangte Behörde den gegenständlichen Vorgang nicht der Besteuerung nach § 2 Z 2 KVG unterwerfen durfte."

Die Rechtsfolgen einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln bei einer Aktiengesellschaft mit Stückaktien mit jener bei einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung sind vergleichbar. Für beide Fälle ordnet die zwingend anzuwendende Bestimmung des § 3 Abs. 4 KapitalberichtigungsG an, dass die neuen Anteilsrechte den Gesellschaftern im Verhältnis ihrer Anteile am bisherigen Nennkapital kraft Gesetzes zustehen; ein entgegenstehender Beschluss ist nichtig. Die Verwendung der Worte "neue Anteilsrechte" durch den Gesetzgeber spricht dafür, dass im Zuge der Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln neue Gesellschaftsrechte entstehen, die von den bisherigen Gesellschaftern als erste Erwerber erworben werden. Dieser Betrachtung steht die Bestimmung des § 6 Abs. 3 GmbHG nicht entgegen, da diese Bestimmung lediglich normiert, dass bei Errichtung der Gesellschaft kein Gesellschafter mehrere Stammeinlagen übernehmen darf. Übernimmt ein Gesellschafter nach Errichtung der Gesellschaft eine weitere Stammeinlage, so wird gemäß § 75 Abs. 2 GmbHG sein bisheriger Geschäftsanteil in dem der erhöhten Stammeinlage entsprechenden Verhältnis erhöht.

So wie bei einem derivativen Erwerb eines weiteren Geschäftsanteils von einem Dritten die Geschäftsanteile zusammenzuziehen sind, so wachsen auch die im Zuge der Kapitalerhöhung

aus Gesellschaftsmitteln entstandenen neuen Anteilsrechte dem Gesellschafter zu seiner ihm bereits zuvor zukommenden Stammeinlage zu. Auch wenn es anschließend zu einer Zusammenziehung der Anteile kommt, so liegt dennoch ein Neuerwerb von Gesellschaftsrechten vor und wird deshalb bei einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln durch eine GmbH ein Tatbestand iSd § 2 Z 1 KVG verwirklicht.

Zum Tatbestand, zur Einheitlichkeit und zur gebotenen einheitlichen Besteuerung des Ersterwerbs von Gesellschaftsrechten hat der UFS auch ausgesprochen, dass entsprechend Rechtsprechung und auch Kommentierungen (s. z.B. Thunshirn/ Himmelsberger/ Hohenecker, Kommentar KVG, § 7; insbesondere aber Knörzer/Althuber, Gesellschaftsteuer, § 7 Rz 5 ff mwN) zur Gegenleistung alles gehört, was der Erwerber oder auch ein Dritter für die Gesellschaftsrechte aufwenden muss, auch an Dritte, insbesondere aber zB Agio, freiwillige Zuschüsse u.dgl, und nur einheitlich mit dem Erwerb der Gesellschaftsrechte besteuert werden kann, auch wenn ein Teil der Gegenleistung noch nicht erbracht war.

Was dabei die Einbeziehung des Agio als Gegenleistung betrifft, so hat auch die verwendete Wendung „Zur Gegenleistung gehört alles, was der Erwerber eines Gesellschaftsanteiles aufzuwenden hat, um das Gesellschaftsrecht zu erhalten, wozu auch das Agio zählen kann..." im Erkenntnis des VwGH 2013/16/0070, nicht den Inhalt, dass es besonderer Umstände bedürfe, um eine Einbeziehung der vereinbarten Agiobeträge als Gegenleistung zu begründen. Vielmehr ergibt sich aus dem gesamten Rechtsatz bzw. den Aussagen insgesamt, dass auch bei der – für den dort zu beurteilenden Fall – behaupteten schwachen Bindung und freiwilligem Agio anlässlich einer Neugründung, das Agio eine Gegenleistung darstellt.

Diesbezüglich ist der Fall auch ganz vergleichbar mit dem hier vorliegenden, als ebenfalls ein Agio freiwillig als Gegenleistung vereinbart war und nicht umtauschbedingt notwendig war. Trotzdem hat der VwGH klar ausgesprochen, dass das Agio als Gegenleistung zu berücksichtigen war. Daraus lässt sich eine Nichteinbeziehung des vereinbarten Agio in die Gegenleistung daher nicht ableiten. Ein preisgestaltender Charakter kommt dem Agio jedenfalls zu, da es aufgrund des Beschlusses den Preis für die Kapitalerhöhung (auch als Anschaffungskosten von vornherein) einheitlich festlegt.

Auf Grund des Art. 4 Abs. 1 Buchstabe c der Kapitalansammlungsrichtlinie unterliegt die Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft durch Einlagen jeder Art der Gesellschaftsteuer.

Gemäß Artikel 5 Abs. 1 Buchstabe a wird die Steuer bei Erhöhung des Kapitals 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; den Mitgliedstaaten steht es frei, die Gesellschaftsteuer erst dann zu erheben, wenn die Einlagen tatsächlich geleistet werden.

Entsprechend der obigen Feststellungen handelt es sich beim gegenständlichen Gesellschafterzuschuss um einen unabdingbaren Teil der Einlageverpflichtung und somit jedenfalls um eine Gegenleistung für den Erwerb der Beteiligungen anlässlich der Kapitalerhöhung.

Im Urteil C-339/99 vom 17.10.2002 führte der EuGH in Rz 32 f aus:

*„32 Bei einem Vorgang wie dem im Ausgangsrechtsstreit fraglichen entspricht jedoch der tatsächliche Wert der im Rahmen der Kapitalerhöhung einer Kapitalgesellschaft geleisteten Einlagen dem Nennwert der ausgegebenen Aktien **zuzüglich** des Wertes der erhaltenen zusätzlichen finanziellen Beiträge.*

33 Folglich fallen finanzielle Beiträge wie die im Ausgangsrechtsstreit fraglichen in den Anwendungsbereich von Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 69/335, auch wenn ihr Betrag den Nennwert der vorgenommenen Kapitalerhöhung übersteigt.“

Knörzer/Althuber führen in § 2 Rz 3 f aus:

„Gemäß § 2 Z 1 KVG unterliegt der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber der Gesellschaftsteuer (sog. Ersterwerb von Gesellschaftsrechten). Steuergegenstand ist der Erwerb neu geschaffener Gesellschaftsrechte, was bei Neugründung, Kapitalerhöhung, Verschmelzung und Einbringung von Kapitalgesellschaften der Fall ist.

Der österreichische Gesetzgeber setzt damit Art 4 Abs 1 lit a, b und c der Richtlinie 69/335/EWG um, der die Gründung einer Kapitalgesellschaft, die Umwandlung einer Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristischen Person, die keine Kapitalgesellschaft ist, in eine Kapitalgesellschaft sowie Kapitalerhöhungen durch Einlagen jeder Art in die Steuerpflicht einbezieht.“

Der in den Entscheidungen angeführten Kapitalansammlungsrichtlinie 69/335/EWG folgte die Richtlinie 2008/7/EG, die auf den gegenständlichen Fall anzuwenden ist. Dabei entsprechen (bisher) Art. 4 Abs. 1 Buchstabe c (neu) Art. 3 Buchstabe c, sowie (bisher) Artikel 5 Abs. 1 Buchstabe a (neu) Art. 11 Absatz 1 auch inhaltlich, sodass sich in Bezug auf die hier anzuwendende Rechtslage keine Änderung ergibt.

Die im gegenständlichen Fall vorgenommene Kapitalerhöhung und das Agio sind daher unter § 2 Z 1 KVG zu subsumieren.

Der gegenständliche Gesellschafterzuschuss war unbedingt zu leisten und es handelt sich dabei um einen Teil der Gegenleistung im Sinne des § 7 Abs. 1 Z 1 lit. a KVG für den Ersterwerb anlässlich der Kapitalerhöhung und nicht um einen gesonderten, zweiten Vorgang nach § 2 Z 2 bis 4 KVG (vgl. UFS 17.3.2004, RV/3537-W/02).

Artikel 11 der Richtlinie 2008/7/EG lautet:

*„1) Bei Kapitalzuführungen gemäß Artikel 3 Buchstaben a, c und d ist die Bemessungsgrundlage für die Gesellschaftsteuer 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 Gesellschaftsteuer kann verschoben werden, bis die Einlagen tatsächlich geleistet werden.“

Das Agio ist eine zu leistende Einlage jeder Art, die die Bemessungsgrundlage für die Gesellschaftsteuer erhöht. Vom Wahlrecht die Erhebung der Gesellschaftsteuer zu verschieben, bis die Einlagen tatsächlich geleistet werden, hat die Republik Österreich keinen Gebrauch gemacht.

Den Ausführungen im ergänzenden Schriftsatz vom 16. Juni 2025 ist folgendes entgegenzuhalten:

Die in Knörzer/Althuber § 2 Rz 10 zitierte Auffassung von Novacek ist eine Mindermeinung, die von der herrschenden Meinung abweicht und daher vollkommen irrelevant.

Dem Hinweis auf das Erkenntnis vom 17.11.2022, Ra 2021/15/0053 ist zu entgegnen, dass dieses über die Zulässigkeit einer Übertragung von stillen Reserven gemäß § 13 Abs 4 KStG abspricht und nicht darüber, was eine Kapitalerhöhung iSd § 2 Z 1 KVG ist. Aus diesem Erkenntnis geht hervor, dass die Beschwerdeführerin im gegenständlichen Fall zu Unrecht die Rechtswohltat des § 13 Abs 4 KStG in Anspruch genommen hat.

Die Behauptung, dass das gegenständliche Agio eine von der Kapitalerhöhung unabhängige Leistung sei, wird durch die klare Textierung des Kapitalerhebungsbeschlusses

*„2. Zur Übernahme der Kapitalerhöhung im Betrage von € 27.327,17 (Euro dreiundsechzigtausendsechshundertdreiundsechzig Cent neunundfünfzig) wird die Alleingesellschafterin [...] gegen Bezahlung des Kapitalerhebungsbetrages in Höhe von € 27.327,17 **und** eines zur Gänze bar einzubezahlenden Agiobetrages in Höhe von € 8.847.672,83 zugelassen.“*

Die Bezahlung des Agiobetrages war daher „conditio sine qua non“ um zur Kapitalerhöhung zugelassen zu werden.

Beim letzten Satz in Punkt 3. des Kapitalerhebungsbeschlusses:

„Das im Rahmen der Kapitalerhöhung zu leistende Agio ist nicht umtauschbedingt erforderlich, sondern stellt eine freiwillig erbrachte Mehrleistung dar, die bis spätestens zum 31.1.2016 (einunddreißigsten Jänner zweitausendsechzehn) zu erbringen ist.“

handelt es sich um einen untauglichen Versuch, den unmittelbaren Zusammenhang zwischen Kapitalerhöhung und Agio aufzulösen.

Gerade im Urteil des EuGH vom 17.10.2002, C-339/99 führte dieser aus, dass auch ein Agio in die Gesellschaftsteuerbemessungsgrundlage miteinzubeziehen ist.

Im Übrigen wird auf die Ausführungen im angefochtenen Bescheid und in der BVE verwiesen.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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. Da sämtliche im gegenständlichen Fall zu lösenden Rechtsfragen bereits vom VwGH und vom EuGH bereits geklärt worden sind, ist eine ordentliche Revision an den VwGH nicht zulässig.

Feldkirch, am 17. Juli 2025