

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch TPA Innsbruck Steuerberatungsgesellschaft mbH & Co KG, Herzog-Otto-Straße 8, 6020 Innsbruck, über die Beschwerde vom 29. Mai 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (jetzt Finanzamt Österreich) vom 4. April 2019 betreffend Gesellschaftsteuer 2019, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage beträgt 9.000,- Euro, die Gesellschaftsteuer 90,- Euro.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Von der Beschwerdeführerin und seiner Alleingesellschafterin ***A*** wurde am 18.12.2014 mit der ***B*** ein Einbringungsvertrag abgeschlossen. Die ***B*** brachte ihre (100 %) Anteile an der ***C*** und der ***D*** in die Gesellschaft der Beschwerdeführerin ein und erhielt im Gegenzug Anteile an der Beschwerdeführerin. Damit verbunden war eine Erhöhung des Stammkapitals der Beschwerdeführerin um 17.932,58 Euro (auf 53.932,58 Euro), wobei von der ***B*** 9.000,- Euro in bar bezahlt wurde und die eingebrachten Anteile an der ***C*** und der ***D*** als Sacheinlage angerechnet wurden.

Vom vertragserrichtenden Notar wurde eine Selbstberechnung der Gesellschaftsteuer durchgeführt und in der Folge 179,33 Euro an das Finanzamt abgeführt.

2. Mit Gesellschaftsteuererklärung (gemäß § 10 Abs. 1 Kapitalverkehrsteuergesetz) vom 5.2.2015 wurde dem Finanzamt mitgeteilt, dass die Beschwerdeführerin für die Umstrukturierung die Steuerbefreiung gemäß Art. 4 Abs. 1 lit. b iVm Art. 5 Kapitalansammlungs-RL geltend machen möchte. Eine Berichtigung der Selbstberechnung wurde beantragt.

3. Nach Durchführung einer Außenprüfung wurde vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glückspiel (jetzt Finanzamt Österreich) mit Bescheid vom 4.4.2019 Gesellschaftsteuer in Höhe von 152.910,87 Euro festgesetzt.

In der Begründung wurde auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung und den Prüfbericht verwiesen.

In der Niederschrift vom 27.3.2019 wurde von Seiten des Finanzamtes damit argumentiert, dass der Erwerb neuer Anteile gemäß § 2 Z 1 KVG der Gesellschaftsteuer unterliege. Die 2-Jahres-Frist des § 22 Abs. 4 UmgrStG sei im vorliegenden Fall nicht erfüllt worden. Ob Art. 4 Abs. 1 lit. b iVm Art. 5 Kapitalansammlungs-RL, die eine Befreiung von der Erhebung indirekter Steuern vorsieht, angewendet werden könne, sei eine Rechtsfrage und in einem Rechtsmittelverfahren zu klären.

Im (wohl fälschlicherweise mit 1.10.2018 datierten) Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung wurde vom Finanzamt in der Tz 6 außerdem angemerkt, dass es beim gegenständlichen Sachverhalt davon ausgehe, dass kein Anteilstausch im Sinne des Art. 4 Abs. 1 lit. b der Kapitalansammlungs-RL vorliege, weil kein Austausch der Geschäftsanteile zwischen der ***B*** und der Beschwerdeführerin erfolgt sei.

Die Gesellschaftsteuer wurde ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von 15.309.000,- Euro (Gegenleistung der ***B*** in Höhe von 9.000,- in bar und Wert der Sacheinlage in Höhe von 15,3 Millionen Euro) mit 153.090,- Euro berechnet, die von der Beschwerdeführerin selbst berechneten und abgeführten 179,33 Euro wurden abgezogen, weshalb im Bescheid 152.910,87 Euro festgesetzt wurden.

4. In der nach Fristverlängerung am 29.5.2019 eingebrachten Beschwerde wurden die Hintergründe der Umstrukturierung erläutert. Der Wert der in die Gesellschaft der Beschwerdeführerin eingebrachten Kapitalanteile (dreier Gesellschaften) habe 32,4 Millionen Euro betragen, der Wert der von der ***B*** eingebrachten Anteile an der ***C*** und der ***D*** 15,3 Millionen Euro.

Zur Erreichung des vereinbarten Beteiligungsverhältnisses an der Beschwerdeführerin (66,75 % ***A***, 33,25 % ***B***) sei eine Erhöhung des Stammkapitals von 36.000,- auf 53.932,58 Euro vorgenommen worden, wobei nur die ***B*** bezugsberechtigt gewesen sei. 9.000,-

Euro seien von der ***B*** bar bezahlt worden, für die restlichen 8.932,58 Euro seien die eingebrachten Anteile an der ***C*** und der ***D*** als Sacheinlage angerechnet worden.

Diese vom Gesetzgeber explizit vorgesehene „gemischte“ Aufbringung des Kapitalerhöhungsbetrags sei gewählt worden, um eine Gründungsprüfung durch Anwendung der Erleichterungsvorschriften des § 6a GmbHG zu vermeiden.

Zur Begründung der Beschwerde wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass im Beschwerdefall die Voraussetzungen des § 22 Abs. 4 UmgrStG mit Ausnahme der 2-Jahres-Frist erfüllt seien. Eine solche Frist sehe jedoch die Kapitalansamlungs-RL nicht vor, weshalb sich die Beschwerdeführerin direkt auf diese berufe. Dass dies zulässig sei, habe das Bundesfinanzgericht im Erkenntnis vom 18.7.2017, RV/3100906/2016, bereits bestätigt.

Im Gegensatz zur Ansicht des Finanzamts seien die Voraussetzungen für einen Anteilstausch sehr wohl erfüllt. Die ***B*** habe ihre (100 %) Anteile an der ***C*** und der ***D*** in die Gesellschaft der Beschwerdeführerin eingebracht und dafür Anteile an der Gesellschaft der Beschwerdeführerin erhalten. Die Rechtsansicht des Finanzamtes, dass ein Anteilstausch nur vorliegen würde, wenn Anteile an der ***B*** eingebracht worden wären, halte die Beschwerdeführerin für nicht zutreffend.

Die Beschwerdeführerin beantragte, die Gesellschaftsteuer „im Ausmaß der in bar erfolgten Erhöhung des Stammkapitals“, also in Höhe von 90,- Euro, festzusetzen, zudem die Entscheidung durch den Senat und eine mündliche Verhandlung.

4. Mit Beschwerdeverentscheidung vom 18.7.2019 wurde die Beschwerde vom Finanzamt mit der Argumentation abgewiesen , dass im Zuge der Erhöhung des Stammkapitals von der ***B*** 9.000,- Euro in bar geleistet worden sei. Das entspreche 50,19 % der neu ausgegebenen Gesellschaftsanteile, für die kein Anteilstausch vorliege, weshalb die Beschwerdeführerin keine Stimmenmehrheit erlangt hätte.

5. Nach Fristverlängerung wurde am 27.8.2019 der Vorlageantrag eingebracht. In diesem wurde der Einbringungsvorgang noch einmal graphisch dargestellt und auf die (neue) Begründung des Finanzamts repliziert.

Art 4 Abs. 1 lit. b Kapitalansamlungs-RL schließe nicht aus, dass gleichzeitig eine Kapitalerhöhung mit Barmitteln erfolge. Die vom Finanzamt aufgestellte Verhältnisrechnung habe keine Auswirkung auf die Frage, ob ein von der Gesellschaftsteuer befreiter Anteilstausch vorliege. Die Voraussetzungen seien erfüllt, wenn die eingebrachten Anteile die Mehrheit der Stimmrechte ausmachen und als Gegenleistung Anteile an der aufnehmenden Gesellschaft gewährt würden.

Die Kapitalansammlungs-RL grenze in Art. 4 Umstrukturierungen von Kapitalzuführungen ab, um Mitgliedsstaaten bei bestimmten Kapitalzuführungen nach Art. 7 weiterhin die Erhebung von indirekten Steuern zu ermöglichen.

Beim beschwerdegegenständlichen Sachverhalt handle es sich zweifelsfrei um einen Anteilstausch nach Art 4 Abs. 1 lit. b Kapitalansammlungs-RL, für den die Erhebung indirekter Steuern nicht zulässig sei.

6. Mit Vorlagebericht vom 20.11.2019 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

7. Mittels Vorhalt vom 25.2.2025 wurde das Finanzamt aufgefordert, zum Vorbringen der Beschwerdeführerin im Vorlageantrag Stellung zu nehmen. Insbesondere dazu, ob das Finanzamt von einem Anteilstausch ausgeht oder nicht.

Vom Finanzamt wurde der Vorhalt am 14.3.2025 beantwortet. Es werde (weiterhin) die Ansicht vertreten, dass die Beschwerdeführerin die Stimmenmehrheit an der einbringenden Gesellschaft nicht erworben habe, weil „kein unmittelbarer Austausch der Geschäftsanteile der Fa. ***B*** und der Fa. ***Bf1*** erfolgt ist, sondern die Beteiligungen der Fa. ***B*** an der ***D*** und ***C*** eingebracht worden sind.“

8. In der Folge wurde von der Beschwerdeführerin einerseits auf eine weitere Stellungnahme verzichtet, andererseits mit Eingabe vom 3.4.2025 der Antrag auf mündliche Verhandlung, mit Eingabe vom 7.4.2025 der Antrag auf Senatsentscheidung zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1. Mit Einbringungsvertrag vom 18.12.2014 wurde von der ***B*** die von ihr gehaltenen (100%) Beteiligungen an der ***C*** und an der ***D*** im Gesamtwert von 15,3 Millionen Euro in die ***Bf1*** eingebracht. Im Gegenzug erhielt die ***B*** einen Anteil von 33,25 % an der ***Bf1***.

Die restlichen Anteile in Höhe von 66,75 % wurden von der ***A*** gehalten, das Stammkapital hat 36.000,- Euro betragen.

2. Um das Beteiligungsverhältnis (an das Stammkapital) anzupassen, wurde gleichzeitig eine Kapitalerhöhung von 17.932,58 Euro vorgenommen, wobei von der ***B*** 9.000,- Euro in bar geleistet wurde und die eingebrachten Beteiligungen als Sacheinlage angerechnet wurden.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist den Unterlagen des elektronischen Aktes zu entnehmen und zwischen den Parteien unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Rechtslage

1. Der Gesellschaftsteuer unterliegt nach § 2 Z 1 Kapitalverkehrsteuergesetz vom 16. Oktober 1934 (KVG), dRGBL. I S 1058/1934, der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber.
2. Nach § 22 Abs. 4 Umgründungssteuergesetz (UmgrStG), BGBl 1991/699, sind Einbringungen nach § 12 und dafür gewährte Gegenleistungen nach § 19 von den Kapitalverkehrsteuern und von den Gebühren nach § 33 TP 21 Gebührengesetz 1957 befreit, wenn das zu übertragende Vermögen am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages länger als zwei Jahre als Vermögen des Einbringenden besteht.
3. Die Richtlinie 2008/7/EG des Rates vom 12. Februar 2008 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (Kapitalansammlungs-R) wurde erlassen, um indirekte Steuern auf die Ansammlung von Kapital (wie die Gesellschaftsteuer), die den freien Kapitalverkehr behindern, abzuschaffen.

Gegenstand der Kapitalansammlungs-RL sind nach Artikel 1 (ua):

„a) Kapitalzuführungen an Kapitalgesellschaften;

b) Umstrukturierungen von Kapitalgesellschaften;“

In Artikel 3 der Kapitalansammlungs-RL wird erläutert, was unter Kapitalzuführungen zu verstehen ist (u.a. die Erhöhung des Kapitals durch Einlagen aller Art).

In Artikel 4 der Kapitalansammlungs-RL wird unter der Überschrift „Umstrukturierungen“ geregelt:

„(1) Für die Zwecke dieser Richtlinie gelten die folgenden Umstrukturierungen nicht als Kapitalzuführungen:

a) Einbringung des gesamten Gesellschaftsvermögens einer oder mehrerer Kapitalgesellschaften oder eines oder mehrerer ihrer Teilbetriebe in eine oder mehrere Kapitalgesellschaften; die gegründet werden oder bereits bestehen, sofern für die Einbringung

zumindest teilweise das Kapital der übernehmenden Gesellschaft repräsentierende Wertpapiere gewährt werden;

b) Erwerb von Anteilen, die eine Mehrheit der Stimmrechte einer anderen Kapitalgesellschaft ausmachen, durch eine Kapitalgesellschaft, die gegründet wird oder bereits besteht, sofern für die erworbenen Anteile zumindest teilweise das Kapital der übernehmenden Gesellschaft repräsentierende Wertpapiere gewährt werden. Wird die Mehrheit der Stimmrechte infolge mehrerer Vorgänge erreicht, so gelten nur der Vorgang, durch den die Mehrheit der Stimmrechte erreicht wurde, und die darauf folgenden Vorgänge als Umstrukturierungen.

[...]"

In Artikel 5 Abs. 1 der Kapitalansammlungs-RL werden die Vorgänge aufgezählt, bei denen die Mitgliedstaaten keine indirekten Steuern erheben. Dies betrifft nach lit. a) Kapitalzuführungen und nach lit. e) Umstrukturierungen gemäß Artikel 4.

Allerdings darf nach Artikel 7 Kapitalansammlungs-RL ein Mitgliedstaat, der am 1. Januar 2006 Gesellschaftsteuer auf Kapitalzuführungen für Kapitalgesellschaften erhoben hat, dies auch weiterhin tun. Der Steuersatz darf die Grenze von 1 % nicht übersteigen (Art. 8 Abs. 3).

Nachdem Österreich zu diesen Mitgliedstaaten gehörte, durfte auf Kapitalzuführungen weiterhin Gesellschaftsteuer in Höhe von 1 % erhoben werden.

Erwägungen

1. Durch das Abgabenänderungsgesetz 2014 wurde die im Kapitalverkehrsteuergesetz geregelte Gesellschaftsteuer mit 1. Jänner 2016 abgeschafft. Die Gesellschaftsteuer war dementsprechend auf Vorgänge anzuwenden, bei denen die Abgabenschuld – wie im Beschwerdefall - bis 31.12.2015 entstanden ist.
2. Dass sich die Beschwerdeführerin - mangels gesetzlicher Umsetzung in Österreich - direkt auf die Kapitalansammlungs-Richtlinie der EU berufen kann, wird (offenbar) auch vom Finanzamt anerkannt.
3. Zwischen den Parteien ist jedoch strittig, ob im Beschwerdefall die Steuerbefreiung des Art. 5 Abs. 1 lit. e iVm Art. 4 Abs. 1 lit. b Kapitalansammlungs-Richtlinie 2008/7/EG angewendet werden kann oder nicht.
4. Vom Finanzamt wurde – nach Aufforderung zur Stellungnahme zum Vorlageantrag – (lediglich) auf die Entscheidung des Bundesfinanzgerichts vom 18.7.2017, RV/3100906/2016, verwiesen.

Das Bundesfinanzgericht habe festgestellt, dass ein Anteilstausch im Sinne des Art. 4 Abs. 1 lit. b Kapitalansammlungs-Richtlinie vorliege, wenn „die übernehmende Kapitalgesellschaft mit

dem Anteilserwerb auch die Stimmrechtsmehrheit an der einbringenden Kapitalgesellschaft erworben und im Gegenzug zumindest teilweise Anteile aus einer bei ihr stattfindenden Kapitalerhöhung gewährt hat“.

Nach Ansicht des Finanzamtes könne daraus geschlossen werden, dass ein Anteilstausch nur vorliegen würde, wenn ein unmittelbarer Austausch der Geschäftsanteile zwischen der ***Bf1*** und der ***B*** erfolgt wäre.

5. Dem kann sich das Bundesfinanzgericht nicht anschließen.

Die Richtlinie sieht aufgrund der Textierung des Art. 4 Abs. 1 lit. b eine diesbezügliche Einschränkung nicht vor. Die Voraussetzungen sind der Erwerb von Anteilen, die eine Mehrheit der Stimmrechte einer anderen Kapitalgesellschaft ausmachen, und im Gegenzug die Gewährung von Wertpapieren der übernehmenden Gesellschaft.

Auch im Beitrag von *Blum/Spies* (*Daniel W. Blum/Karoline Spies: Anteilstausch und Gesellschaftsteuer, Ges – Zeitschrift für Gesellschaftsrecht und angrenzendes Steuerrecht* 2012, 456 ff (Heft 9)) wird auf Seite 457 ein zum Beschwerdefall identischer Sachverhalt als Musterbeispiel für Art. 4 Abs. 1 lit. b Kapitalansammlungs-Richtlinie 2008/7/EG und der damit einhergehenden Erweiterung des Besteuerungsverbots dargestellt. Dabei wird die 100 %-Beteiligung der Gesellschaft A an der Gesellschaft B in die Gesellschaft C eingebracht und im Gegenzug der Gesellschaft A Anteile an der Gesellschaft C gewährt.

Der Begriff „Anteilstausch“ kann nicht auf die enge Auslegung des Finanzamts reduziert werden. Der zitierten Entscheidung des Bundesfinanzgerichts kann lediglich entnommen werden, dass beim zugrundeliegenden Sachverhalt eine „Umstrukturierung in Form eines „Anteilstausches“ iSd des Artikel 4 Abs. 1 lit b der Richtlinie verwirklicht“ wurde. Eine allgemeine Aussage, dass für einen Anteilstausch Voraussetzung sei, dass wechselseitig Anteile der einbringenden und der übernehmenden Gesellschaft gewährt werden, ist dem Erkenntnis nicht zu entnehmen.

Aus Sicht des Bundesfinanzgerichts ergibt sich kein Anhaltspunkt, dass Art. 4 Abs. 1 lit. b Kapitalansammlungs-Richtlinie im Sinne des Finanzamts zu interpretieren wäre. Dies würde auch dem Ziel der Richtlinie, Umstrukturierungen von der Erhebung indirekter Steuern zu befreien, zuwiderlaufen.

6. Dass die Beschwerdeführerin (mit 100 %) die Stimmenmehrheit an den eingebrachten Gesellschaften erworben hat und der ***B*** dafür einen Anteil von 33,25 % gewährt hat, steht außer Zweifel.

Die im Rahmen der Beschwerdevorentscheidung auf die Erhöhung des Stammkapitals bezogene Berechnung der Stimmrechte kann nicht nachvollzogen werden und auf diese wurde auch in der Stellungnahme vom 14.3.2025 nicht mehr Bezug genommen.

7. Die Gesellschaftsteuer für die Kapitalzuführung (Erhöhung des Stammkapitals um 17.932,58 Euro), die nach Art. 7 Kapitalansammlungs-Richtlinie weiterhin erhoben werden durfte, wurde durch die Beschwerdeführerin mit 179,33 Euro selbst berechnet und abgeführt.

Allerdings ist dies, wie von der Beschwerdeführerin beantragt, insoweit abzuändern, als die Gesellschaftsteuer nur auf die in bar geleistete Erhöhung des Stammkapitals (9.000,- Euro) zu erheben ist. Die Gesellschaftsteuer in Höhe von 1 % der Bemessungsgrundlage war mit 90,- Euro festzusetzen.

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.

Die Rechtsfrage kann mit Hilfe der (mangels Umsetzung in innerstaatliches Recht unmittelbar anwendbaren) EU-Richtlinie gelöst werden, weshalb eine Revision nicht zulässig ist.

Innsbruck, am 25. Juli 2025