

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache der X-GmbH als Rechtsnachfolgerin nach der X-AG, Adr, vertreten durch Steuerberater, über die Beschwerde vom 15.10.2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 20.09.2013, ErfNr, betreffend Gesellschaftsteuer zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Gesellschaftsteuer wird ausgehend von der Bemessungsgrundlage von € 2.004.929,64 mit 1 v. H., sohin im Betrag von **€ 20.049,30** festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

Bei der Fa. X-AG (im Folgenden kurz: AG bzw. Beschwerdeführerin, Bf), die mit HV-Beschluss vom 18.12.2013 in die X-GmbH als Rechtsnachfolgerin umgewandelt wurde, wurde beginnend 2012 eine Betriebsprüfung zu "Kapitalverkehrsteuern 2008 – 2011" durchgeführt. Im Prüfbericht vom 19.9.2013, AB1, wurden folgende Feststellungen getroffen:

"Tz. 1

Der Kapitalkontostand zum 31.3.2008 betrug 185.861,00 € und zum 31.3.2009 280.017,00 €. Dieser Kapitalkontostand wurde durch Ausgabe von 280.017 Stückaktien zu je 1,00 € erzielt.

Der Stand der versteuerten Rücklagen betrug zum (Anm.: 31.3.2008) 4.159.585,00 € und zum 31.3.2009 8.118.243,24 €.

Aus dem Zeichnungsschein vom 26.7.2007 geht hervor, dass in einer außerordentlichen Hauptversammlung die Erhöhung des Grundkapitals von 70.000,00 € um 115.861,00 € auf 185.861,00 € durch Ausgabe von 115.861 auf Namen lautende Stückaktien mit

vollem Stimmrecht, bevorzugtem Dividendenbezugsrecht und einem bevorzugten Beteiligungsrecht am Abwicklungsüberschuss gemäß der von der Hauptversammlung neu gefassten Satzung erfolgen soll.

Laut dem Pkt. 7 a) der Satzung sind Aktionäre, die die Aktien mit den Nrn. 52.065 – 52.068, 52.149 – 52.188, 55.178 – 55.578, 58.795 – 59.044, 70.545 – 91.979, 109.841 – 185.711 und 185.862 – 278.791 berechtigt, vor Auszahlung von Dividenden bzw. des Abwicklungergebnisses einen Betrag in Höhe von 36,66 € pro Aktie und jene der Aktien Nrn. 278.792 – 371.722 einen Betrag von 43,04 pro Aktie zu erhalten.

Mit einem "Shareholders Agreement", das vor der weiteren Erhöhung des Aktienkapitals um 94.156,00 € auf 280.017,00 € von den Aktionären der X-AG errichtet wurde, wurde vereinbart, dass der Kaufpreis jeder neuen Aktie 43,04 € betragen soll.

In einem Bericht der KPMG hinsichtlich des Gesellschafterzuschusses im WJ 2008/2009 bei der Y-GmbH wurde auf obiges "Shareholders Agreement" Bezug genommen und darauf hingewiesen, dass die Differenz zwischen Emissionskurs (1,00 €) und dem Kaufpreis (43,04 €) als freiwilliger Zuschuss an die Y-GmbH bezahlt wurde.

Freiwillige Leistungen eines Aktionärs (Gesellschafters) sind gesellschaftsteuerpflichtig. Dies liegt vor allem auch bei Ausgabe von Aktien über dem Nennwert vor.

Berechnung der Gesellschaftsteuer:

<i>Stand Rücklagenkonto zum 31.3.2009</i>	<i>8.118.243,24</i>
<i>abzgl. freiwillige Leistungen einer Mittelstandfinanzierungsges</i>	<i>- 3.404.388,60</i>
	<i>4.713.854,64</i>
<i>gem. § 2 Z 3 KVG: 1 %</i>	<i>47.138,55</i>

.....

Das Finanzamt hat sich dem Ergebnis der Außenprüfung angeschlossen und unter Verweis auf den Prüfbericht und die Schlussbesprechung als integrierten Bescheidbestandteil an die Bf (AG) mit Bescheid vom 20.9.2013, StrNr, gemäß § 7 Abs. 1 iVm § 2 Z 2 bis 4 KVG ausgehend von der Bemessungsgrundlage von € 4.713.854,64 die 1%ige Gesellschaftsteuer im Betrag von € 47.138,55 vorgeschrieben.

In der dagegen rechtzeitig erhobenen Berufung wird die ersatzlose Bescheidaufhebung beantragt. Nach Zusammenfassung der Prüfungsfeststellungen samt Ergebnis wird ausgeführt, damit erfolge eine Versteuerung der gesamten Kapitalrücklage € 8.118.243,24 (abzüglich des Anteils der Mittelstandfinanzierungsgesellschaft/MFG) mit der Begründung, dass freiwillige Zahlungen der Gesellschafter im Zuge der Ausgabe neuer Aktien über dem Nennwert zur Gänze der Gesellschaftsteuer unterliegen. Dem sei entgegenzuhalten:

Die Bf/AG sei am 1.3.2007 von sieben natürlichen Personen gegründet worden. Am 26.7.2007 seien als weitere Aktionäre hinzugekommen:

A-KG, kurz Ges1;
B-AG, kurz Ges2,
sowie rund 50 Business Angels (BA).

Die AG sei von März 2007 bis Oktober 2009 Alleingesellschafterin der Y-GmbH (kurz: GmbH) gewesen.

1.) Erster Großmutterzuschuss 2007:

Die Ges1 und Ges2 hätten gem. Punkt 3.6 des Subscription Agreements vom 6.6.2007 am 11.6., 16.7. und 3.10.2007 in Summe € 2.902.000 an die GmbH als Großmutterzuschuss bezahlt, was wie folgt verbucht wurde:
bei der GmbH: Bank/Kapitalrücklage; bei der AG: Beteiligung GmbH/Kapitalrücklage.
Das aus Einzahlungen der BA an die GmbH im Zeitraum 6.4.2006 bis 16.7.2007 entstandene Darlehen sei gem. Punkt 3.2 des Subscription Agreements im Wert von € 1.257.585 als nicht rückzahlbarer Zuschuss an die GmbH umgewandelt und anlässlich der Bilanzerstellung der GmbH per 31.3.2008 umgebucht worden:
Darlehen BA/Kapitalrücklage; bei der AG: Beteiligung GmbH/Kapitalrücklage.
Diese Buchungsvorgänge würden exakt der Aussage des VwGH im Erk. 19.9.2007, 2004/13/0050, entsprechen, dass im Fall eines Großmutterzuschusses eine Durchaktivierung dahin zu erfolgen habe, dass ein solcher Zuschuss bei der Mutterges zu nachträglichen Anschaffungskosten in Bezug auf die Beteiligung an der Enkelges zu führen habe.

In der gleichen Vereinbarung seien der Ges1 49.000, der Ges2 49.000 und den BA 17.861 (neue) Aktien (= gesamt 115.861) an der AG gewährt worden.

2.) Zweiter Großmutterzuschuss 2008:

Im August 2008 hätten sich die AG-Gesellschafter untereinander in Punkt 2.2 des "Shareholders Agreement between the Shareholders of X AG" verpflichtet, neue Aktien der AG zu zeichnen:

Ges1 46.465 Anteile, Ges2 46.465 Anteile, BA 1.226 Anteile (dh. gesamt 94.156 Anteile).

Die Gesellschafter hätten sich untereinander und nicht gegenüber der AG oder der GmbH verpflichtet, die Differenz zwischen € 43,04 und dem festgelegten Emissionskurs der Aktien iHv € 1,00 zur zukünftigen Finanzierung der GmbH in Form eines nicht rückzahlbaren Zuschusses der GmbH zur Verfügung zu stellen.

Die Ges1 (im Mai und Juli 2008) und die Ges2 (im Juli 2008) hätten je € 1.953.338,60 sowie die BA (im Juli 2008) hätten € 51.541,04 direkt an die GmbH als Großmutterzuschuss bezahlt.

Buchungen dazu analog Vorjahr:

bei der GmbH: Bank/Kapitalrücklage; bei der AG: Beteiligung GmbH/Kapitalrücklage.

Die beiden Gesellschaften hätten keinen Anspruch und keine Forderung auf Leistung des Zuschusses gehabt, nur die Gesellschafter untereinander, sodass es sich nicht um Aktienerwerbe mit einem Agio handle.

Da die den Zuschuss leistenden Gesellschafter nur mittelbar über die AG (Holding) an der GmbH beteiligt seien und die Gesellschaften (AG und GmbH) keinen Anspruch auf Zahlung gehabt hätten, liege ein Großmutterzuschuss vor; dieser sei nicht ges- steuerpflichtig.

Nach der RSpR von EuGH, VwGH und zuletzt des UFS sei anhand einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu beurteilen, wem die Zahlung von Zuschüssen tatsächlich zuzurechnen sei. Die GmbH als Enkelin sei nicht nur formaler Leistungsempfänger, weil Direktzahlung und Buchung im Eigenkapital bei der GmbH erfolgt seien, sondern auch alleiniger wirtschaftlicher Nutznießer der Zuschüsse. Sie habe als operativ tätiges Unternehmen, spezialisiert auf neue Technologien in der Datenspeicherung, in den Wirtschaftsjahren 2007 – 2009 einen großen Kapitalbedarf gehabt, um den Zusammenbruch abzuwenden. Das benötigte Kapital sei gänzlich durch Personal- und Entwicklungskosten verbraucht worden; die Konkursöffnung sei im November 2012 erfolgt. Die Bf als unmittelbare Gesellschafterin der GmbH sei zwar am Zustandekommen des Zuschusses beteiligt. Sie habe jedoch als Holdinggesellschaft zu keiner Zeit einen Kapitalbedarf und kein Interesse an der Kapitalzufuhr gehabt, die vorrangig zwecks Aufrechterhaltung des Betriebes der GmbH erfolgt sei. Die Erhöhung des Beteiligungsanteiles der GmbH bei der Bf sei lediglich aus Gründen der Konzernbuchhaltung geboten, welche Erhöhung als automatisch eintretende wirtschaftliche Nebenwirkung lt. UFS-RSpR nicht steuerbar sei.

Dass zugleich mit dem ersten Zuschuss 2007 mit der Vereinbarung Subscription Agreement vom 6.6.2007 an die Ges2 und Ges1 wandelbare Vorzugsaktien in der AG eingeräumt worden seien, habe lediglich der Erhöhung des Nennkapitals als Rechengröße (für internationale Operationen) gedient. Auch der zweite Zuschuss 2008 sei zum Ausgleich von Verlusten der GmbH gewährt worden. Die damit zusammenhängende Anteilsgewährung in der AG müsse als Stärkung deren Eigenkapitalanteils verstanden werden. Es könne keine Gesellschaftsteuerpflicht allein aus dem Umstand abgeleitet werden, dass zugleich mit der Verpflichtung der Investoren die Beschlussfassung über eine Kapitalerhöhung bei der Bf erfolgt sei; es bestehe kein kausaler Zusammenhang. Die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat wurde beantragt.

Die Berufung, nunmehr Beschwerde, war dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) vom Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung direkt zur Entscheidung vorgelegt worden.

Von dem ab 1.1.2014 nunmehr zuständigen Bundesfinanzgericht (BFG) wurden folgende Erhebungen durchgeführt:

1.) Es wurde Einsicht genommen in das Firmenbuch, woraus hervorgeht:

Die Satzung der Bf/AG datiert vom 1.3.2007 und wurde am 18.4.2007 eingetragen. Die Bf war im Zeitraum (lt. FB-Eintragung) 3.5.2007 bis 13.11.2009 Alleingesellschafterin der Y-GmbH, diese mit dem Geschäftszweig "Entwicklung und Handel mit IT-Produkten", über die am 19.11.2012 der Konkurs eröffnet wurde.

Mit Hauptversammlungsbeschluss der Bf vom 26.7.2007 wurde eine Kapitalerhöhung um € 115.861 samt Neufassung der Satzung durchgeführt. Die ursprünglich vorhandenen Stückaktien von 70.000 wurden auf 185.861 Stückaktien erhöht.

Mit HV-Beschluss der Bf vom 25.6.2008 wurde eine Kapitalerhöhung um € 94.156 samt Satzungsänderung durchgeführt; die ausgegebenen Stückaktien erhöhten sich auf insgesamt 280.017.

Das Grundkapital der AG betrug lt. Eintragung im Firmenbuch am:

18.4.2007 € 70.000

29.8.2007 € 185.861

27.8.2008 € 280.017

2.) In Beantwortung eines BFG-Vorhaltes, ua. zum Beschwerdevorbringen detailliert Stellung zu nehmen, wurde vom Finanzamt bzw. vom betr. Betriebsprüfer in der Stellungnahme vom 14.3.2014 zunächst w.o. im Firmenbuch dargelegt sowie zur Kapitalerhöhung 2007 (= Erhöhung um € 115.861 durch Ausgabe von Stückaktien um € 1 pro Aktie) im Wesentlichen gleichlautend wie im Prüfbericht vom 19.9.2013, Tz 1, ausgeführt und weiters (Anm.: Zahlenangaben vom BFG teils richtiggestellt):

"Einem Bericht der KPMG betreffend Gesellschafterzuschuss an die Y-GmbH im WJ 2008/2009 ist zu entnehmen:

Die Aktionäre der ... AG verpflichten sich untereinander in Pkt 2.2 der Vereinbarung "Shareholders Agreement between the Shareholders of X AG" jeweils 46.456 (Ges1 und Ges2) neue Aktien der ... AG zu zeichnen.

Die Aktionäre verpflichten sich untereinander die Differenz zwischen EUR 43,04 und dem vom Management festgelegten Emissionskurs der ... AG Aktien (dieser wurde in der Folge vom Management mit 1 EUR festgelegt) zur Finanzierung der Y-GmbH in Form eines nicht rückzahlbaren Zuschusses der ... GmbH zur Verfügung zu stellen.

Auf Basis dieser Vereinbarung erhöhte sich das Grundkapital um 94.140 € (Anm.: richtig € 94.156).

	Anzahl gez. Aktien	Zuschuss pro Aktie	Zuschuss gesamt
Ges1	46.465	42,04	1.953.389
Ges2	46.465	42,04	1.953.389
Business Angel	1.226	42,04	51.541
gesamt	94.156		(Anm.: gesamt 3.958.319)

Der Differenzbetrag zwischen 1 € (Emissionskurs pro Aktie) und 43,04 € (tatsächlicher Wert pro Aktie) soll auf Grund einer unter den Aktionären getroffenen Vereinbarung als nicht rückzahlbarer Zuschuss der Y-GmbH zur Verfügung gestellt werden.

Entwicklung des Rücklagenkontos lt. den Bilanzen:

Stand 01.04.2008 4.159.585,00

Der Gesellschaftsteuer wurden nicht die Großmutterzuschüsse unterzogen, sondern der Erwerb der weiteren Aktien".

Auf Rückfrage des BFG wurde vom Betriebsprüfer mündlich mitgeteilt, Gegenstand seiner Beurteilung sei ausschließlich die Bf/AG und nicht die GmbH gewesen. Besteuert worden sei die Ausgabe der Aktien und in der Folge die Erhöhung des Stammkapitals in der Differenz des Emissionskurses zum tatsächlichen Kaufpreis, verbucht als Rücklage. Dh. es gehe hier nicht um den - in der Berufung/Beschwerde als "Großmutterzuschuss" bezeichneten - Zuschuss an die GmbH (BFG-Aktenvermerk vom 14.3.2014).

3.) Einsicht genommen wurde in den nachgereichten Betriebsprüfungsakt, AB1, woraus ua. noch hervorkommt:

a) "Shareholders Agreement", undatiert, lt. eigenen Angaben der Bf vom August 2008, Punkt 2.2 (auszugsweise, in englischer Sprache):

"The Shareholders shall resolve to increase the stated share capital of the Company from EUR 185,861 up to EUR 104,554 to up EUR 290,415 by way of issuing ("Ausgabe") not more than 104,554 new Common Shares ("Aktien"). The shareholder agree that the total amount to be paid for each newly issued Share shall be calculated on the basis of a pre-money valuation ... and shall therefore amount of approximately EUR 43,04 for each newly issued share ...

Each Shareholder warrants and covenants to all other Shareholders that it shall contribute to the future financing of Y-GmbH's business by providing to Y-GmbH in the form of non-repayable financial contribution without issuance of any additional shareholder rights or other rights, an amount for each newly issued share subscribed by such shareholder calculated as the difference between EUR 43,04 and the subscription price set by the management ...

Each Ges1 and Ges2 shall subscribe 46,465 new shares ..."

b) Sachverhaltsdarstellung der KPMG, undatiert, zum "Gesellschafterzuschuss im Wirtschaftsjahr 2008/2009", worin nach Zitierung der og. Vereinbarung (Punkt 2.2 des Shareholders Agreement) ausgeführt wird:

"Auf Basis dieser Vereinbarungen haben die Ges1 und die Ges2 bei der ... AG jeweils 46.465 Aktien bzw. die Business Angels 1.210 Aktien zu einem Emissionskurs von EUR 1,00 gezeichnet ...

Die Differenz zwischen EUR 43,03 und dem Emissionskurs (EUR 1,00) wurde wie im Shareholders Agreement vereinbart als freiwilliger Zuschuss in die ... GmbH einbezahlt Zuschuss gesamt (rechnerisch richtig) EUR 3.957.649 ...

Die von den Investoren Ges1, Ges2 und Business Angels geleisteten Zuschüsse in die ... GmbH wurden in der Buchhaltung als Großmutterzuschuss ... verbucht, dh. in der ... AG ... auf den Beteiligungsansatz der ... GmbH ... auf die Kapitalrücklage verbucht ...".

c) Suchabfrage vom Juli 2013 zu "Mittelstandsförderungsfirmen in Österreich", worin die Fa. B-AG als Mittelstandsförderungsgesellschaft ausgewiesen ist.

d) Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 16.9.2013:

Als "vorläufige Prüfungsfeststellungen" wird unter Tz 1 der Stand der "Kapitalrücklagen" lt. den Bilanzen der Bf dargestellt und festgehalten:

"Rücklage Stand 31.3.2008 (4.159.585)

Der Gesellschafterzuschuss dürfte im Zusammenhang mit der Ausgabe von 115.861 neue Aktien erfolgt sein. Entsprechend den Ausführungen der KPMG zum Gesellschafterzuschuss des WJ 2008/2009 dürften auch hier die Aktienerwerbe mit einem Agio erfolgt sein.

Erhöhung des Kontos "Rücklagen" zum 31.3.2009 um 3.958.658,24

Die den Ausgabekurs für 94.140 Stückaktien übersteigenden Zahlungen wurden der Rücklage zugeführt. Siehe dazu die Ausführungen der KPMG zum Gesellschafterzuschuss im WJ 2008/2009.

Von diesen Rücklagen entfallen 3.404.388,60 (siehe Berechnungsblatt) auf den Aktienerwerb durch eine Mittelstandsförderungsgesellschaft, deren Zuschüsse nicht gesellschaftsteuerpflichtig sind. Berechnung".

Mit Schreiben vom 13.10.2016 wurde seitens der Bf auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den Gesamtsenat verzichtet.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Gesetzliche Grundlagen:

Die Gesellschaftsteuer (GesSt) iSd § 1 Kapitalverkehrsteuergesetz vom 16. Oktober 1934 (KVG), DRGBI 1, S 1058, idgF, erfasst die Zufuhr von Eigenkapital an inländische Kapitalgesellschaften. Es soll die Stärkung einer inl. KapGes durch Zuführung von Kapital besteuert werden. § 2 regelt die Steuertatbestände der GesSt, wobei es sich in allen Fällen um die Bildung oder Zuführung von Eigenkapital handelt.

§ 2 KVG lautet:

"Der Gesellschaftsteuer unterliegen

- 1. der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber;*
- 2. Leistungen, die von den Gesellschaftern einer inländischen Kapitalgesellschaft auf Grund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt werden (Beispiele: weitere Einzahlungen, Nachschüsse). Der Leistung eines Gesellschafters*

steht es gleich, wenn die Gesellschaft mit eigenen Mitteln die Verpflichtung des Gesellschafters abdeckt;

3. freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn das Entgelt in der Gewährung erhöhter Gesellschaftsrechte besteht (Beispiel: Zuzahlungen bei Umwandlung von Aktien in Vorzugsaktien);
4. folgende freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen:

- a) Zuschüsse,
- b) Verzicht auf Forderungen,
- c) Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung,
- d) Übernahme von Gegenständen der Gesellschaft zu einer den Wert übersteigenden Gegenleistung; ...".

Nach § 9 Abs. 1 KVG ist Steuerschuldner die Kapitalgesellschaft.

2. Rechtsprechung und Lehre:

Steuergegenstand des in § 2 Z 1 KVG geregelten Haupttatbestandes ist der Erwerb neu geschaffener Gesellschaftsrechte an einer inl KapGes durch den ersten Erwerber. Dies liegt bei Neugründung einer KapGes wie auch ua. bei einer *Kapitalerhöhung* 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 Ges in eine KapGes sowie die Erhöhung des Kapitals einer KapGes durch Einlagen jeder Art der GesSt unterliegen. Eine Kapitalerhöhung im Sinne dieser Bestimmung impliziert nach Auffassung des EuGH eine förmliche Erhöhung des Kapitals der Ges, und zwar durch Ausgabe neuer Anteile oder Aktien oder Erhöhung des Nennwertes der bereits ausgegebenen Anteile oder Aktien (siehe zu vor in: *Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker*, Kommentar zum KVG, Linde-Verlag, Rzn. 94 f. zu § 2).

Leistungen, die von den Gesellschaftern einer inl KapGes aufgrund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt werden, unterliegen gem. § 2 Z 2 KVG der GesSt. Durch Z 2 wird eine spätere Veränderung/Erhöhung der Gesellschaftsrechte erfasst. Leistungen iSd § 2 Z 2 KVG sind Leistungen zur Stärkung des GesKapitals, die ein Gesellschafter *nach* Gründung der Ges über seine Einlage hinaus an die Ges erbringt, nachdem er bereits Gesellschafterstellung erlangt hat.

Selbst wenn sich der Gesellschafter *freiwillig* zu einer Leistung *verpflichtet* hat, liegt eine solche Gesellschafterleistung (als Pflichtleistung) vor, wenn sie in der Gesellschafterstellung ihren Rechtsgrund hat. Die Zuführung von Mitteln durch den Gesellschafter, die die Ges noch nicht hat, ist eine gesetzl. Leistung iSd § 2 Z 2 KVG.

Auch eine (bloß) nominelle – und umso mehr eine effektive - Kapitalerhöhung einer AG, deren Grundkapital in Stückaktien zerlegt ist, stellt eine Leistung des Gesellschafters aufgrund einer im GesVerhältnis begründeten Verpflichtung (§ 2 Z 2 KVG) dar, da eine Verpflichtung aus dem GesVerhältnis auch dann gegeben ist, wenn sie Ausfluss der auf der GesStellung beruhenden tatsächlichen Herrschaftsmacht ist.

Die Steuer ist gemäß § 7 Abs 1 Z 2 KVG vom Wert der Leistung zu berechnen. Beim Vorliegen von Stückaktien besteht die Leistung des Gesellschafters in der Einbringung seiner Forderung an die Ges, die sich aus seiner Beteiligung an deren Rücklagen ergibt (vgl. VwGH 26.9.2006, 2003/16/0129; siehe zu vor: *Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker*, aaO, Rzn 119 f. und 137 zu § 2).

Erwirbt ein Aktionär ein Gesellschaftsrecht zu einem über dem Nennwert der Aktien gelegenen (vereinbarten) Ausgabekurs, so unterliegt dieses **Agio (Aufgeld)** der Steuerpflicht. In diesem Fall bemisst sich die GesSt gem. § 7 Z 1 lit a KVG vom gesamten als Gegenleistung zu erbringenden Geldbetrag, also inklusive Agio. Dieses Agio ist grundsätzlich in eine gesetzliche Rücklage einzustellen. GesSt-Pflicht 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 GesVermögens wird (VwGH 3.10.1988, 87/15/0034; vgl. *Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker*, aaO, Rzn 104 und 112 zu § 2).

3. Sachverhalt:

Im gegenständlichen Beschwerdefall kommt aus den übereinstimmenden Angaben beider Verfahrensparteien (siehe ua. im Prüfbericht des FA v. 19.9.2013 und im Beschwerdevorbringen zum so bezeichneten "zweiten Großmutterzuschuss") hervor, dass sich die Gesellschafter/Aktionäre der Bf mit der Vereinbarung "Shareholders Agreement" vom August 2008 bzw. jedenfalls vor der weiteren = der zweiten Erhöhung des Aktienkapitals (€ 185.861) um € 94.156 auf das Grundkapital von letztlich € 280.017 verpflichtet haben, in diesem Umfang neue Aktien (Stückaktien) der AG zu zeichnen, nämlich:

Ges1 46.465, Ges2 46.465, Business Angels/BA 1.226 Anteile.

Der vom Management festgelegte Emissionskurs ("subscription price") der Aktie betrug € 1, der Kaufpreis jeder neuen Aktie hat laut "Shareholders Agreement" € 43,04 betragen (arg.: "... shall therefore amount of approximately EUR 43,04 for each newly issued share").

Zum Differenzbetrag wurde von den Aktionären untereinander vereinbart, dass dieser (= 94.156 neu ausgegebene Aktien x Differenz € 42,04, ergibt gesamt Differenzbetrag von € 3.958.318,20) zur zukünftigen Finanzierung als nicht rückzahlbarer, freiwilliger Zuschuss der Y-GmbH zur Verfügung gestellt werden soll.

Der Differenzbetrag wurde der Kapitalrücklage der Bf zugeführt, sodass sich diese Rücklage von € 4.159.585 (lt. Jahresabschluss zum 31.3.2008) auf € 8.118.243 zum 31.3.2009 erhöht hat.

4. Rechtliche Würdigung:

Wie oben dargelegt, unterliegt dann, wenn ein Aktionär ein Gesellschaftsrecht zu einem über dem Nennwert der Aktien gelegenen (vereinbarten) Ausgabekurs erwirbt, dieses **Agio** (Aufgeld) der Steuerpflicht. GesSt-Pflicht 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 GesVermögens wird (vgl. nochmals in *Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker*, aaO, Rzn 104 und 112 zu § 2).

a) Es war daher im Beschwerdefall die "*Ausgabe von Aktien über dem Nennwert*" der Gesellschaftsteuer zu unterwerfen, dh. der über dem Nennwert/Emissionskurs gelegene, festgelegte Kaufpreis = Aufpreis/Agio in Höhe von € 42,04 je Stückaktie.

Es ist in diesem Zusammenhalt explizit festzuhalten, dass "Gegenstand der Besteuerung" sohin nicht – wie die Bf vermeint - der im Rahmen der Kapitalerhöhung weiters vereinbarte freiwillige Zuschuss der AG-Gesellschafter an die Y-GmbH ist. Dies ergibt sich neben den Ausführungen des Betriebsprüfers im Schlussbericht vom 19.9.2013 unter Tz 1 weiters

- aus dem Umstand, dass Gegenstand der Außenprüfung die "Kapitalverkehrsteuern 2008-2011" zweifelsfrei und ausschließlich *bei der AG* (Bf) waren, nicht aber die Y-GmbH einer Außenprüfung unterzogen wurde;
- daraus, dass iSd § 9 Abs. 1 KVG die AG als *Steuerschuldnerin* herangezogen wurde, was bei einer – wie die Bf vermeint - Besteuerung der (Großmutter)Zuschüsse an die GmbH wohl als völlig verfehlt zu erachten wäre;
- aus der schriftlichen wie auch mündlichen Stellungnahme des Prüfers vom 14.3.2014 an das BFG (siehe eingangs), wonach *der GesSt nicht die Großmutterzuschüsse sondern der Erwerb der weiteren Aktien unterzogen wurde*.

Im Hinblick auf den Gegenstand der Besteuerung (Ausgabe von Aktien über dem Nennwert, Agio) kann es daher nach Ansicht des BFG dahingestellt bleiben, ob die zusätzlich vereinbarte Verwendung dieser Mittel (in Höhe des Differenzbetrages) für zukünftige Finanzierung der GmbH im Rahmen einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise allenfalls als "Großmutterzuschuss" der AG-Aktionäre zu beurteilen wäre, insoferne das diesbezüglich ausführliche Berufungs-/Beschwerdevorbringen ohne Belang bleiben muss.

Die Argumentation der Beschwerde, es handle sich hier also – aufgrund der vereinbarten Verwendung – nicht um Aktienerwerbe mit einem Agio, ist für das BFG anhand der eindeutigen Vereinbarung im Shareholders Agreement (Punkt 2.2) in Übereinstimmung mit der Sachverhaltsdarstellung der KPMG nicht nachvollziehbar, weil demnach feststeht, dass die neu ausgegebenen und gezeichneten Stückaktien mit dem Emissionskurs von

€ 1 tatsächlich um den Preis von € 43,04, sohin mit einem Aufgeld von € 42,04 erworben wurden und entsprechend obiger Vorgabe dieses Agio in die Kapitalrücklage der AG eingestellt wurde. Daran vermag auch die beabsichtigte Verwendung nichts zu ändern.

b) Allerdings trifft die Voraussetzung, dass der Kaufpreis neu erworbener Aktien mit € 43,04 (= € 42,04 über dem Nennwert) und sohin mit einem Agio festgelegt wurde, nach Ansicht des BFG nur auf die im Rahmen der zweiten Kapitalerhöhung im August 2008 (WJ 2008/09) neu gezeichneten 94.156 Stückaktien nachweislich zu, sodass die vom Finanzamt vorgenommene Besteuerung der gesamten Rücklage (dh. ausgehend von der RL € 8.118.243) nicht gerechtfertigt erscheint.

Das Finanzamt stützt seine Vorschreibung im angefochtenen Bescheid unter Verweis auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung und den Prüfbericht gänzlich darauf, dass freiwillige Leistungen eines Aktionärs, vor allem *bei Ausgabe von Aktien über dem Nennwert*, gesellschaftsteuerpflichtig seien.

Laut den Ausführungen hinsichtlich der "Rücklage Stand 31.3.2008 (€ 4.159.585)" in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 16.9.2013 "**dürfte** der Gesellschafterzuschuss in Zusammenhang mit der Ausgabe von 115.861 neuer Aktien erfolgt sein" und "**dürften** entsprechend den Ausführungen der KPMG zum Gesellschafterzuschuss des WJ 2008/2009 auch hier die Aktienerwerbe mit einem Agio erfolgt sein".

Für diese vom Prüfer gezogene Schlussfolgerung ergibt sich aus dem gesamten Sachverhalt, insbesondere auch nicht aus dem betreffenden "Subscription Agreement", keinerlei Anhaltspunkt und handelt es sich offenkundig (arg.: "dürfte") um eine bloße, durch nichts erwiesene Vermutung.

Auch in der zum Beschwerdevorbringen erbetenen detaillierten Stellungnahme vom März 2014 wurde vom Prüfer darauf nicht Bezug genommen und keinerlei stichhältige Aussage getroffen.

c) Daneben gilt noch festzuhalten, dass es sich bei der Gesellschafterin Ges2 nachweislich um eine Mittelstandfinanzierungsgesellschaft handelt. Eine Mittelstandfinanzierungsgesellschaft ist auf Rechtsvorgänge über den Erwerb von Beteiligungen von den Stempel- und Rechtsgebühren sowie von den Kapitalverkehrsteuern befreit. Für Einlageleistungen, welcher Art auch immer, seitens der Ges2 besteht demnach eine Befreiung von der Gesellschaftsteuer nach den Bestimmungen des Artikel XXVII § 2, BGBI 1993/818.

5. Ergebnis:

Zufolge obiger Ausführungen ist daher nach Ansicht des BFG die Gesellschaftsteuer für den "Erwerb weiterer Aktien über dem Nennwert" iSd § 2 Z 1 bzw. Z 2 KVG nach folgender Berechnung vorzuschreiben:

Zuführung zu Kapitalrücklage zum 31.3.2009 durch:	in Höhe von Euro:	gesamt
Ges1	1.953.388,60	
Ges2	1.953.388,60	
BA	51.541,04	
		€ 3.958.318,24
abzüglich Ges2 (= befreite MFG)		- € 1.953.388,60
ergibt Bemessungsgrundlage		€ 2.004.929,64
davon Gesellschaftsteuer 1 %		€ 20.049,30

In Anbetracht obiger Sach – und Rechtslage war daher der Beschwerde teilweise Folge zu geben und spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Frage, ob bei Erwerb von Aktien zu einem über dem Nennwert gelegenen Ausgabekurs das Agio/Aufgeld der Gesellschaftsteuer unterliegt, ist hinreichend geklärt. Im Übrigen waren Sachverhaltsfragen zu beurteilen, sodass mangels Vorliegens insgesamt einer "Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung" eine Revision nicht zulässig ist.

Innsbruck, am 21. Oktober 2016