



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 21

GZ. RV/2284-W/05

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Weinberger & Höchl Steuerberatung OG, 3100 St. Pölten, Mariazeller Straße 150, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 14. April 2005, ErfNr. 1 betreffend Gesellschaftsteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Mit außerordentlicher Generalversammlung vom 30. Juni 2004 beschlossen die Gesellschafter der Bw. die Erhöhung des Stammkapitals der Bw. von € 300.000,00 um € 214.286,00 auf € 514.286,00 gegen einen Übernahmspreis von € 214.286,00.

Mit am 16. Juli 2004 notariell bekräftigten Beteiligungsvertrag vereinbarten die Bw., die „Altgesellschafter“ der Bw. Ing. F. und S., die atypisch stillen Gesellschafter der Bw. G. einerseits und die C. Beteiligungs I.-AG (C.) sowie die T. E. AG (T.) als Investoren andererseits ua. Folgendes:

.....

#### 3. Beteiligung der Investoren

3.1. Die Investoren verpflichten sich nach Maßgabe der nachfolgenden Bestimmungen unter Berücksichtigung des derzeitigen Stammkapitals von € 300.000,- Eigenkapital in der Höhe von zusammen EUR 5.000.000 – (....) zuzuführen, um dadurch jeweils einen Geschäftsanteil,

der einer zur Gänze bar aufgebrachten Stammeinlage von € 107.143,- entspricht, und jeweils eine Beteiligung an der U. von insgesamt rund 20,8 % zu erlangen. Es ist beabsichtigt, dass die Investoren in die U. einen Kapitalerhöhungsbetrag in der Höhe von zusammen € 214.286,00 (.....) zur Erhöhung des Stammkapitals zahlen und die neuen Stammeinlagen jeweils Hälfte von der C. und der T., übernommen werden. Die Altgesellschafter werden die ihnen aufgrund der vorgenannten Kapitalerhöhung zustehenden Bezugsrechte an die C. und die T. abtreten, damit diese die gesamte Kapitalerhöhung im Betrag von € 214.286,- zu jeweils gleichen Teilen übernehmen können.

3.2. Spätestens 14 Tage nach dem Abschluss dieses Beteiligungsvertrags haben die Altgesellschafter bei der U. einen Kapitalerhöhungsbeschluss zu fassen, mit dem das Stammkapital der Gesellschaft von € 300.000,- (.....) um € 214.286,- (.....) auf € 514.286,- (.....) erhöht wird und das den Altgesellschafter hinsichtlich dieser Kapitalerhöhung von € 214.286,- zustehende Bezugsrecht an die C. und die T. zu jeweils gleichen Teilen abzutreten. Unmittelbar nach der erfolgten Abtretung der Bezugsrechte der Altgesellschafter gemäß dem vorstehenden Satz an die Investoren, werden die Investoren die Übernahmserklärungen zur jeweils gleicheitigen Übernahme der vorgenannten Kapitalerhöhung unterfertigen.

3.3. Die Investoren werden unverzüglich nach Unterfertigung der in Punkt 3.2 (Beteiligung der Investoren) genannten Übernahmserklärungen und Neufassung des Gesellschaftsvertrages der U. gemäß Anlage ./2 den von ihnen insgesamt übernommenen Kapitalerhöhungsbetrag in der Höhe von € 214.286,00 (.....) auf das Kapitaleinzahlungskonto der Gesellschaft bei der Raiffeisenbank .....spesen- und abzugsfrei überweisen. Der unter Berücksichtigung des Kapitalerhöhungsbetrages von € 214.286,- (.....) verbleibende Betrag an von den Investoren zuzuführenden Mitteln in der Höhe von € 4.785.714,- (.....) ist der U. nach Maßgabe von Punkt 3.4 als nicht rückzahlbarer Gesellschafterzuschuss zuzuführen.

3.4. Die Zuzählung der von den Investoren in das Eigenkapital der U. zu leistenden Beträge basiert auf einem von der Gesellschaft und den Investoren gemeinsam getragenen Business-Plan (Anlage ./1), der die wesentlichen Unternehmensziele, die dazu nötigen Maßnahmen sowie die entsprechende Mittelverwendung anhand von milestones festlegt und die Leitlinie für die Zeit der Beteiligung der Investoren vorgibt.

Die Zuzählung des in das Eigenkapital der U. insgesamt zu leistenden Betrags von € 5.000.000,- (in Worten: Euro fünf Millionen) erfolgt in zwei Tranchen, wobei von der ersten Tranche in Höhe von € 3.000.000,- (.....), zunächst gemäß Punkt 3.3 (Beteiligung der Investoren) der Kapitalerhöhungsbetrag in der Höhe von € 214.286,- (.....) gezahlt wird und binnen fünf Werktagen nach der Eintragung der Investoren als Gesellschafter der U. mit Stammeinlagen im Nennbetrag von insgesamt € 214.286,- (.....) in das Firmenbuch aufgrund der Kapitalerhöhung gem. Punkt 3.2. (Beteiligung der Investoren) der Restbetrag der Erstranche, nämlich der Betrag von € 2.785.714,- (.....) gezahlt wird: Die Zweittranche über € 2.000.000,- (.....) erfolgt zu einem wirtschaftlich sinnvollen Zeitpunkt und ist spätestens am 31.12.2004 zuzuzählen. Die Investoren verzichten hinsichtlich beider Tranchen auf die Aufrechnung mit Ansprüchen gegen die vorgenannten Einzahlungsverpflichtungen.

.....

Mit Abtretungsvertrag vom 16. Juli 2004 traten die „Altgesellschafter“ ihre Bezugsrechte zur Übernahme der am 30. Juni 2004 beschlossenen Kapitalerhöhung an die Investoren C. und T. unentgeltlich ab.

Mit Beitrags- und Übernahmeerklärung vom selben Tag übernahmen C. und T. jeweils einen Geschäftsanteil an der Bw. der je einer voll einbezahlt Stammeinlage in Höhe von € 107.143,00 entspricht und verpflichteten sich zur sofortigen Einzahlung der von ihnen übernommen Stammeinlagen von jeweils € 107.143,00 an die Bw.

---

Diese Kapitalerhöhung wurde am 29. Juli 2004 ins Firmenbuch eingetragen.

Die Gesellschaftsteuer für die Kapitalerhöhung wurde lt. Vermerk auf der Beitrts- und Übernahmserklärung bzw. lt „Auskunft Geschäftsfall Gesellschaft“ im FinanzOnline unter der ErfNr. 10-2. am 21. Juli 2004 ausgehend von einer Bemessungsgrundlage in Höhe der übernommenen Stammeinlagen von € 214.286,-- mit € 2.142,86 vom Parteienvertreter selbst berechnet.

Zum Beteiligungsvertrag vom 16. Juli 2004 erfolgte lt. Vermerk auf der Urkunde bzw. lt „Auskunft Geschäftsfall Gesellschaft“ im FinanzOnline unter der ErfNr. 10-1 eine elektronische „Anzeige der Abgabenerklärung“ über eine „Kapitalzufuhr von € 5,000.000,00“.

Zu dieser Abgabenerklärung erfolgte unter Bezugnahme auf die bereits erfolgte Selbstberechnung der Kapitalerhöhung eine Rückfrage des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (FAG) wegen des tatsächlich zu leistenden bzw. geleisteten Betrages.

Dazu teilte die Bw. mit Eingabe vom 1. März 2005 mit, dass die im Juli 2004 vereinbarte Kapitalerhöhung von € 214.286,00 auf das nominelle Stammkapital sowie von € 4.785.714,00 als Kapitalrücklage, somit insgesamt € 5 Mio bereits geleistet worden seien.

In der Folge setzte das FAG unter der ErfNr. ErfNr. 1 gegenüber der Bw. mit Gesellschaftsteuerbescheid vom 14. April 2005 betreffend den Beteiligungsvertrag Gesellschaftsteuer gemäß § 8 KVG mit 1% vom Wert der Leistung gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 KVG in Verbindung mit § 2 Z 2 bis 4 KVG in Höhe von € 4.785.714,00, somit mit € 47.857,14 fest.

Die unter der ErfNr. 2. erfolgte Selbstberechnung der Kapitalerhöhung blieb davon unberührt.

Aus dem vom FAG nachgereichten Bemessungsakt ErNr. 2. geht hervor, dass zu dieser Selbstberechnung kein Bescheid nach § 201 BAO ergangen ist.

In der gegen den oa. Gesellschaftsteuerbescheid über € 47.857,14 rechtzeitig eingebrachten Berufung wendete die Bw. ein, dass ihr für den Betrag von € 5 Mio Gesellschaftsteuer vorgeschrieben worden sei (€ 2.142,86 für die Erhöhung des Stammkapitals und € 47.857,14 für das Agio) und beantragte die Befreiung von der Gesellschaftsteuer auf Grund des § 2 der Sonderregelungen zur Mittelstandfinanzierung auf dem Gebiet der Gebühren sowie der Verkehrsteuern.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 25. November 2005 wie folgt als unbegründet abgewiesen:

*„Entgegen des Berufungseinwandes (Agio) bestand zwischen den Beteiligten Einvernehmen darüber, dass von den Investoren die über den Nominalbetrag zu leistenden Beträge nicht als Agio sondern als Zuschüsse zu leisten sind. Der vorgelegte Beteiligungsvertrag enthält keinen*

*Hinweis, dass die Zuschüsse unabdingbare Voraussetzung für den Beteiligungserwerb sind. Die Beteiligung der Investoren ist hier vereinbarungsgemäß aufgeteilt auf Kapitalerhöhung und auf die Zuschüsse. Um Zuzahlungen in wirtschaftlich begründeten Fällen (§ 6b (2) 1 f KStG und § 6 (3) VO, BGBl. 554/1994) kann es sich nach dem im Beteiligungsvertrag festgehaltenen Ziel der Gesellschaft und der Mittelverwendung nicht handeln.“*

In dem dagegen eingebrochenen Vorlageantrag wendete die Bw. unter Hinweis auf den Inhalt des Beteiligungsvertrages ein, dass die Feststellung, der vorgelegte Beteiligungsvertrag enthalte keinen Hinweis, dass die Zuschüsse unabdingbare Voraussetzung für den Beteiligungsvertrag seien, völlig dem Zweck und Inhalt des Beteiligungsvertrages widerspreche. Die Beteiligung sei nur möglich geworden, weil eine einmalige Einzahlung von € 5 Mio gegen Gewährung von rd. 41,6% der Anteile an der Gesellschaft erfolgt sei. Die Höhe dieser Einzahlung sei Basis sämtlicher Bewertungen und Kern des Vertrages gewesen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Fest steht, dass es sich bei der Bw. um eine inländische Kapitalgesellschaft handelt, dass die beiden Investoren C. und T. mit Beitrags- und Übernahmserklärung vom 16. Juli 2004 jeweils einen Geschäftsanteil an der Bw., der je einer voll einbezahlten Stammeinlage in Höhe von € 107.143,00 entspricht, als neu hinzutretende Gesellschafter übernommen haben, dass sich die Investoren entsprechend der außerordentlichen Generalversammlung vom 30. Juni 2004 zur sofortigen Einzahlung der von ihnen übernommenen Stammeinlagen von jeweils € 107.143,00 verpflichteten, und dass die Kapitalerhöhung am 29. Juli 2004 ins Firmenbuch eingetragen wurde.

Fest steht aber auch, dass dieser Kapitalerhöhung der oben dargestellte Beteiligungsvertrag vom 16. Juli 2004 zu Grunde lag, mit welchem sich diese Investoren verpflichteten der Bw. Eigenkapital in der Höhe von zusammen € 5.000.000,00 zuzuführen, um dadurch die mit der Kapitalerhöhung übernommenen Stammeinlagen zu erlangen.

Die über den Nennwert der Stammeinlage hinausgehende Leistung war zwar nicht als Agio mit dem „formalen“ Gesellschafterbeschluss über die Kapitalerhöhung ausbedungen worden und somit auch nicht vorweg zu leisten.

Wie sich aus dem Beteiligungsvertrag ergibt, haben sich die Investoren aber unbedingt verpflichtet, diesen Betrag spätestens bis zum 31. Dezember 2004 als Gesellschafterzuschuss zu leisten, und es wurde dieser Gesellschafterzuschuss auch tatsächlich geleistet.

Aus dem Beteiligungsvertrag kann nicht geschlossen werden, dass die Investoren zur Kapitalerhöhung zugelassen worden wären, wenn sie sich nicht zur Leistung des Gesellschafterzuschusses verpflichtet hätte.

Den entsprechenden Erklärungen der Bw. ist daher zu folgen.

---

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 BGBI 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 Rechtssprechung des EuGH sind bei der Auslegung des KVG zu beachten (siehe Dorazil, Kapitalverkehrsteuergesetz Kurzkommentar<sup>2</sup>, Pkt. I.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.

Lässt die staatliche Umsetzung mehrere Interpretationen zu, so ist jene zu wählen, die den Vorgaben der Richtlinie entspricht; gleichzeitig sind diejenigen Interpretationen zu verwerfen, die gegen die Richtlinie verstößen würden (Ehrke-Rabel, Gemeinschaftsrechtskonforme Interpretation und Anwendungsvorrang im Steuerrecht, ÖStZ 2009, S 189).

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.

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 hier auf 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, I 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 Kurzkommentar 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 „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. 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).

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.

Da der angefochtene Bescheid bereits aus diesem Grund aufzuheben war und die Selbstberechnung der Gesellschaftsteuer für die Kapitalerhöhung nicht Sache des gegenständlichen Berufungsverfahrens ist, erübrigts es sich hier über die beantragte Befreiung abzusprechen.

---

Der Vollständigkeit halber wird auf die Entscheidungen des UFS hingewiesen, wonach es sich bei Gesellschafterzuschüssen unabhängig davon, ob diese als Gegenleistung anlässlich eines Beteiligungserwerbes in die Gesellschaftsteuerbemessungsgrundlage einzubeziehen sind, oder ob die Gesellschaftsteuer dafür gesondert zu erheben ist, im allgemeinen um Anschaffungskosten von Beteiligungen handelt und Gesellschaftsteuerzuschüsse somit bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen als „Erwerb von Beteiligungen“ nach § 2 der Sonderregelungen zur Mittelstandsförderung auf dem Gebiet der Gebühren sowie der Verkehrsteuern von der Gesellschaftsteuer befreit wären (UFS 28.5.2004, RV/2399/02; UFS 3.10.2006, RV/3302-W/02).

Bemerkt wird, dass in einer gesonderten Ergänzung zur Berufung ein Antrag auf mündliche Verhandlung vor dem Berufungssenat im Sinne des § 282 BAO gestellt wurde. Die Antragstellung erst im Rahmen des ergänzenden Vorbringens zur Berufung vermittelte aber kein subjektives Recht darauf (siehe VwGH 24.3.2009, 2006/13/0156).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 2. Juni 2010