



## Bescheid

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch ECL Wirtschaftsprüfung- und Steuerberatungs GmbH, 1010 Wien, Kohlmarkt 8-10, vom 24. November 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 28. Oktober 2008 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 2002 entschieden:

Der angefochtene Bescheid und die Berufungsvorentscheidung werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

## Begründung

Die Bw ist eine Aktiengesellschaft mit dem Gegenstand "Erwerb und Verwaltung von Beteiligungen aller Art an anderen Unternehmungen, insbesondere von Beteiligungen an der Firmengruppe A, sowie die Geschäftsführung derartiger Unternehmungen". Bilanzstichtag ist 28. Februar.

Am 11. September 2002 fasste die Hauptversammlung den einstimmigen Beschluss der Herabsetzung des Grundkapitals „durch“ (wohl richtig: nach) Erwerb eigener Aktien zur Einziehung gemäß § 65 Abs. 1 Z 6 AktG von 7,270.000 Euro um 1,817.500 Euro auf 5,452.000 Euro. Für den Erwerb der Aktien wurde ein „Übernahmepreis“ von 4 Euro je Aktie (Nominale 1 Euro) beschlossen. Der gesamte Kaufpreis betrug somit 7,270.000 Euro.

Auf dem als Beilage zur Steuererklärung für 2003 beim Finanzamt eingereichten Evidenzkonto gemäß § 4 Abs. 12 EStG 1988 wies die Bw folgenden Kapitalstand zum 28. Februar 2003 aus:

	<b>Stand 1.3.2002 EUR</b>	<b>Zugang EUR</b>	<b>Abgang EUR</b>	<b>Umbuchungen EUR</b>	<b>Stand 28.2.2003 EUR</b>
<b>Nennkapital</b>	7,267.283,42	2.716,58	1,817.500,00	---	5,452.500,00
<b>Kapitalrücklagen</b>	---	---	---	---	---
<b>Gewinnrücklagen</b>	---	---	---	---	---
<b>Bilanzgewinn</b>	---	---	---	---	---
<b>Summe</b>	7,267.283,42	2.716,58	1,817.500,00	---	5,452.500,00

Ob bzw. inwieweit die fünfundzwanzig Aktionäre der Bw im Zusammenhang mit der Veräußerung der Aktien an die Bw Einkünfte zur Einkommensteuer erklärt haben, geht aus den vorgelegten Verwaltungsakten nicht hervor.

Auf Grundlage eines am 12. März 2008 ausgehändigten Prüfungsauftrages nahm das Finanzamt durch die Großbetriebsprüfung bei der Bw eine Außenprüfung, die die Körperschaftsteuer 2003 bis 2006 zum Gegenstand hatte, vor. Dabei traf die Prüferin die Feststellung, dass der über den Nennkapitalherabsetzungsbetrag von 1.817.500 Euro hinausgehende Zahlungsbetrag von 5,452.500 Euro eine „Verwendung der Gewinnrücklage“ darstelle (siehe Tz 1 Punkt 1 des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung iVm Punkt 2 der Niederschrift über die Schlussbesprechung) und zog die Bw in der Folge mit dem hier angefochtenen Bescheid vom 28. Oktober 2008 gemäß § 95 EStG 1988 zur Haftung für Kapitalertragsteuer für 2002 im Betrag von 1.817.499,99 Euro (33% von 5,452.500 Euro) heran.

Dagegen wendet sich die Bw mit Berufung und beantragt die Aufhebung des angefochtenen Bescheides im Wesentlichen mit der Begründung, der gesamte Betrag sei Einlagenrückzahlung. Unter Hinweis auf seinen im Prüfungsverfahren angestrengten Berichtigungsversuch bringt der steuerliche Vertreter vor, auf dem (im Zuge der Körperschaftsteuererklärung für 2003 ein gereichten) Evidenzkonto sei fälschlicherweise das Nennkapitalsubkonto nur um 1.817.500 Euro statt um 7,720.000 Euro vermindert worden. Wie aus dem Hauptversammlungsprotokoll eindeutig ersichtlich sei, sei es der Wille der Aktionäre gewesen, das Grundkapital durch Erwerb eigener Aktien herabzusetzen und nicht eine Gewinnausschüttung vorzunehmen.

Das Finanzamt gab der Berufung wegen Verjährung bei vier Aktionären mit Berufungsvorentscheidung vom 23. Jänner 2009 unter Verringerung des Haftungsbetrags auf 1,704.268,99 Euro teilweise Folge.

Die Bw beantragte mit Schreiben ihres steuerlichen Vertreters vom 20. Februar 2009 die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Das Finanzamt legte die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat im April 2009 zur Entscheidung vor.

Die Bw hat die mündliche Verhandlung beantragt und den Antrag mit Schreiben vom 5. August 2009 zurückgenommen.

Mit Schreiben vom 27. Mai 2011 nahm die Bw durch ihren neuen steuerlichen Vertreter noch einmal umfassend Stellung zur rechtlichen Seite, wobei auch darauf hingewiesen wurde, dass es sich bei Rückerwerb der Aktien zur Einziehung um einen Veräußerungsfall handle, der nicht der Kapitalertragsteuer unterliegt (Seite 4 des Schreibens).

Mit diesem Vorbringen ist die Bw grundsätzlich im Recht.

Die Aktiengesellschaft darf eigene Aktien ua. nur auf Grund eines Beschlusses der Hauptversammlung zur Einziehung **nach den Vorschriften über die Herabsetzung des Grundkapitals** erwerben ([§ 65 Abs. 1 Z 6 AktG](#)).

Aktien können zwangsweise oder –wie hier - **nach Erwerb durch die Gesellschaft** eingezogen werden. Eine Zwangseinziehung ist nur zulässig, wenn sie in der ursprünglichen Satzung oder durch eine Satzungsänderung vor Übernahme oder Zeichnung der Aktien angeordnet oder gestattet war ([§ 192 Abs. 1 AktG](#)).

Bei der Einziehung sind die Vorschriften über die ordentliche Kapitalherabsetzung zu befolgen. In der Satzung oder in dem Beschluß der Hauptversammlung sind die Voraussetzungen für eine Zwangseinziehung und die Einzelheiten ihrer Durchführung festzulegen. Für die **Zahlung des Entgelts**, das Aktionären bei einer Zwangseinziehung oder bei einem Erwerb von Aktien zum Zweck der Einziehung gewährt wird, und für die Befreiung dieser Aktionäre von der Verpflichtung zur Leistung von Einlagen gilt § 178 Abs. 2 sinngemäß ([§ 192 Abs. 2 AktG](#)).

Die Einlagenrückzahlung von Körperschaften gilt, auch wenn sie im Wege einer Einkommensverwendung erfolgt, als Veräußerung einer Beteiligung und führt beim Anteilsinhaber (Beteiligten) sowohl bei einem Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1, § 5) als auch bei einer Einnahmen - Ausgabenrechnung (§ 4 Abs. 3) nach Maßgabe der folgenden

Bestimmungen zu einer Minderung und Erhöhung von Aktivposten des Betriebsvermögens: ... ([§ 4 Abs. 12 EStG 1988](#)).

§ 4 Abs. 12 ist entsprechend anzuwenden ([§ 15 Abs. 4 EStG 1988](#)).

Bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs. 3) wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (**Kapitalertragsteuer**; [§ 93 Abs. 1 EStG 1988](#)).

Bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs. 3) wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer; [§ 93 Abs. 1 EStG 1988](#)).

Schuldner der Kapitalertragsteuer ist der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. ... ([§ 95 Abs. 2 EStG 1988](#)).

Der **rechtsgeschäftliche Erwerb eigener Aktien** durch die Aktiengesellschaft erfüllt den Veräußerungstatbestand (Anmerkung: auf Seiten des Aktionärs) und ist daher grundsätzlich kein Fall der Einlagenrückzahlung (vgl. auch den Punkt 2.2.1 im Erlass des BMF für Finanzen vom 31.03.1998 betreffend die steuerliche Behandlung von Einlagenrückzahlungen im Sinne des § 4 Abs. 12 und 15 Abs. 4 EStG 1988, AÖF Nr. 88/1998). Das Grundkapital wird durch die (dem Erwerb der Aktien folgende) Einziehung der der Gesellschaft gehörenden Aktien gesenkt ([§ 193 AktG](#); vgl. Nagele in Jabornegg/Strasser, AktG<sup>4</sup> § 192 Rz 1 und 4). Da es bei der „freiwilligen Einziehung“ auf das Eigentum der Gesellschaft an den einzuziehenden „eigenen“ Aktien im Zeitpunkt der Einziehungshandlung (nicht: des Einziehungsbeschlusses) ankommt, kann der Einziehungsbeschluss der Hauptversammlung auch erst anzuschaffende „eigene“ Aktien umfassen (vgl. nochmals Nagele in Jabornegg/Strasser, AktG<sup>4</sup> § 192 Rz 4; ebenso: Bachner in Doralt/Nowotny/Kalss, AktG § 192 Rz 12).

Der Einziehung der eigenen Aktien geht somit ein Erwerb dieser Aktien voraus (vgl. § 192 Abs. 1 AktG); dem Erwerb gegen Zahlung eines Entgelts (vgl. § 192 Abs. 2 AktG) steht die Veräußerung der Aktien durch den jeweiligen Aktionär gegenüber. Einkünfte aus Spekulationsgeschäften (§ 30 EStG 1988) und Einkünfte aus der Veräußerung einer Beteiligung (§ 31 EStG 1988) unterliegen nicht dem Kapitalertragsteuerabzug gemäß § 93 EStG 1988, weshalb eine Heranziehung der Gesellschaft zur Haftung unzulässig ist.

Eine (zur Heranziehung zur Haftung für Kapitalertragsteuer berechtigende) verdeckte Ausschüttung würde nur insoweit vorliegen, als von der Bw an die Aktionäre im

Zusammenhang mit dem Erwerb eigener Aktien zur Einziehung nach den Vorschriften über die Herabsetzung des Grundkapitals geleisteten Zahlungen überhöht (also nicht fremdüblich) waren. Eine solche Fremdüblichkeitsbeurteilung beschränkt sich jedoch nicht auf ergänzende Ermittlungen des Sachverhaltes, sondern erfordert umfassende Sachverhaltsermittlungen zur vollständigen Erhellung des Wertes der Aktien (siehe auch das diesbezügliche Gutachten über den Wert einer syndizierten Aktie der A Beteiligungs-Aktiengesellschaft zum 28. Februar 2001) bzw. des Unternehmenswertes.

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Da somit umfangreiche und zeitlich aufwändige Ermittlungen vom Ausmaß einer Außenprüfung vorzunehmen sind, war es zweckmäßig, den angefochtenen Bescheid unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufzuheben.

Graz, am 21. Dezember 2011