

GZ. RV/3265-W/2002

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X AG, vertreten durch Gaier, Mayer&Comp. GesmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 23 betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1999 bleibt unverändert. Die Abgabenfestsetzung beträgt unverändert S 48.160,- (€ 3.499,92).

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### Entscheidungsgründe

Gegenstand der X AG ist der Erwerb und die Beteiligung von Unternehmen aller Art. Die X AG beschloss in der Hauptversammlung vom 25. Juni 1999 von ihr ausgegebene Vorzugsaktien

bis zur nominellen Höhe von S 76.900.000,- durch Aktienrückkauf zu erwerben und solcherart das Kapital herabzusetzen.

Im Zuge der Veranlagung zur Körperschaftsteuer 1999 wurden Aufwendungen für den Aktienrückkauf i.H.v. S 2.845.186,12 nicht anerkannt, da gem. § 12 Abs. 2 KStG 1988 bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nichtsteuerpflichtigen Vermögensmehrungen und Einnahmen im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden dürfen und somit nicht abzugsfähig seien.

Das Finanzamt Wien 23 erließ einen Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1999, mit dem von der Körperschaftsteuererklärung insoweit abgegangen wurde, als die Aufwendungen für den Aktienrückkauf dem Gewinn wieder hinzugerechnet wurden.

Mit Eingabe vom 29.1.2001 wurde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1999 Berufung erhoben.

Die Gesellschafter hätten im Rahmen der Hauptversammlung beschlossen, das Grundkapital durch Einziehung von Aktien nach den Vorschriften des § 192 Abs. 3 AktG herabzusetzen. Ziel des Aktienrückkaufes sei es gewesen, die Voraussetzungen für die Beendigung der Notierung der Vorzugsaktien an der Wiener Börse zu erfüllen. Den Vorzugsaktionären sei angeboten worden, Aktien der Bw. im Nominale von S 1.000,- um S 1.250,- zu verkaufen. Der durchschnittliche Börsenkurswert der letzten sechs Monate vor dem Stichtag hätte S 973,- betragen.

Die rückgekauften Aktien seien entsprechend den handelsrechtlichen Vorschriften vernichtet und das Eigenkapital erfolgsneutral gekürzt worden.

Bei der Aufwandsposition 'Aufwendungen aus dem Aktienrückkauf' handle es sich vor allem um Beratungsleistungen im Zusammenhang mit der Transaktion (S 2,2 Mio), um Öffentlichkeitsarbeit (S 254tausend) sowie um die BUSt für den Erwerb der Aktien i.H.v. S 125tsd. und Zahlungen an die Übernahmekommission der Wiener Börse i.H.v. S 249tsd.

§ 12 Abs. 2 KStG 1988 sei auf den vorliegenden Fall nicht anwendbar, nachdem die Aufwendungen weder in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Einkünften, noch mit nicht steuerpflichtigen Vermögensmehrungen der Bw. stünden.

Gemäß § 11 Abs. 1 KStG 1988 seien Aufwendungen im Zusammenhang mit Einlagen steuerlich abzugsfähig. Es erscheine in diesem Zusammenhang nur konsequent, dass auch die Kosten im Zusammenhang mit der Kapitalherabsetzung steuerlich abzugsfähig seien. Es werde daher beantragt, die Aufwendungen für Aktienrückkauf i.H.v. S 2.845.186,12 zum Abzug zuzulassen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 21. Februar 2002 wurde die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1999 als unbegründet abgewiesen.

Der Bw. sei beizupflichten, dass § 12 Abs. 2 KStG 1988 auf den vorliegenden Fall keine Anwendung finde.

Es sei jedoch zu beachten, dass gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 Betriebsausgaben durch den Betrieb veranlasste Aufwendungen darstellen würden. Die gegenständlichen Aufwendungen seien nicht durch den Betrieb, sondern durch einen Hauptversammlungsbeschluss der Gesellschafter veranlasst, sodass keine steuerlich abzugsfähigen Betriebsausgaben vorliegen würden.

Die gesellschaftsrechtlich bedingten und offenbar von der Bw. zu tragende Aufwendungen dürften auch gem. § 12 Abs. 1 KStG 1988 nicht abgezogen werden.

Was die Betriebsausgabenfiktion des § 11 Abs. 1 KStG 1988 betreffe sei zu bemerken, dass diese Ausnahmeregelung ausschließlich im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit Einlagen stehenden Aufwendungen gelte, nicht jedoch mit Kosten im Zusammenhang mit Kapitalherabsetzungen. Die anderslautende Ansicht der Bw. finde im Gesetzeswortlaut keine Deckung.

Die Bw. brachte mit Schreiben vom 25.3.2002 einen Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz ein.

Die Berufung wurde zunächst auf die Aufwendungen für Öffentlichkeitsarbeit sowie Beratungsleistungen im Gesamtwert von S 2.469.749,45 eingeschränkt.

Zur Auffassung der Behörde, dass die bezughabenden Aufwendungen nicht durch den Betrieb sondern durch den Hauptversammlungsbeschluss der Gesellschafter veranlasst, und deshalb nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig seien werde vermerkt, dass gem. Literatur (Quantschnigg/Schuch, Est-Handbuch § 4 Tz. 36) die betriebliche Veranlassung unter einer kausalen Betrachtung zu erfolgen habe, die nach Lage des Falles objektive aber auch subjektive Gründe berücksichtigen müsse, aus denen der erforderliche wirtschaftliche Zusammenhang geschlossen werden könne.

Der Vorstand der Bw. habe bereits Anfang 1999 Überlegungen, sich von der Börse zurückzuziehen, angestellt. Maßgeblich sei gewesen, dass die Aktie kaum noch gehandelt worden sei und der Aktienkurs über die wirtschaftliche Lage des Unternehmens ein stark verzerrtes Bild gegeben hätte, die sowohl das Marketing wie auch die Öffentlichkeitsarbeit stark belastet habe. Weiters sollten die zusätzlichen Kosten, die eine Börsennotierung mit sich gebracht habe, vermieden werden.

Dem Entschluss zum Rückzug von der Börse folgend, musste ein Beratungsunternehmen beschäftigt werden um u.a. den Rückkaufspreis der Aktie zu fixieren und die rechtlichen Voraussetzungen für den Rückkauf zu prüfen. Weiters habe verstärkt in Öffentlichkeitsarbeit investiert werden müssen, um auf das geplante Vorhaben aufmerksam zu machen. Als Kosten dafür seien gesamt S 2.469.457,55 angefallen. Die Hauptversammlung sei in der Folge von der Entscheidung des Vorstandes unterrichtet und dazu angehalten worden, den dazu notwendigen gesellschaftsrechtlichen Beschluss zu fassen.

Es müsse davon ausgegangen werden, dass die aufgelaufenen Kosten in direkten wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Entscheidungsfindung im Vorstand der Bw. über einen Rückzug von der Wiener Börse stünden. Kausal für den Rückzug von der Wiener Börse sei die Entscheidung im Vorstand gewesen und nicht der formelle Hauptversammlungsbeschluss vom 25. Juni 1999. Die Aufwendungen in der geltend gemachten Form seien daher als betrieblich veranlasst zu sehen und somit Betriebsausgaben i.S.d. § 4 Abs. 4 EStG 1988.

Die Aufwendungen wären im übrigen auch dann angefallen, wenn die Hauptversammlung dem Vorschlag des Vorstandes über Rückzug von der Wiener Börse nicht mitgetragen hätte und folglich der Beschluss vom 25. Juni 1999 nicht gefasst worden wäre. Auch in diesem Fall lägen Betriebsausgaben gem. § 4 Abs. 4 EStG 1988 vor (Quantschigg/Schuch, Est-Handbuch § 4 Tz. 36.2 Betriebliche Veranlassung ist nicht in Abrede zu stellen, weil der angestrebte wirtschaftliche Erfolg nicht eintritt).

Eine Nichtabzugsfähigkeit gem. § 12 Abs. 1 KStG 1988 komme nach Ansicht der Bw. nicht in Betracht, da die Aufwendungen für Beratung und Öffentlichkeitsarbeit nicht gesellschaftsrechtlich bedingt gewesen seien. Die Kosten wären vielmehr für die Entscheidungsfindung des Vorstandes aufgewendet worden.

Bei §11 Abs. 1 KStG 1988 handle es sich nicht, wie in der Berufungsvorentscheidung dargestellt, um eine Betriebsausgabenfiktion, sondern lediglich um eine Klärstellung der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen. Dies ergebe sich aus den erläuternden Bemerkungen zum KStG 1988.

Die Bw. wurde mit Vorhalt vom 15. April 2004 zur Vorlage des bezughabenden Hauptversammlungsbeschlusses, sowie von die Kapitalherabsetzung betreffenden Aufsichtsrats-, Vorstands- und sonstigen Besprechungsprotokollen aufgefordert. Daneben wurde um Beibringung der Honorarnoten und diesen zugrundeliegenden Berichten udgl. ersucht und weiterführende Fragen zur Kapitalherabsetzung gestellt. Die Beantwortung des Fragenvorhaltes unterblieb.

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

§ 4 Abs. 4 EStG 1988 lautet:

'Betriebsausgaben sind die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind...'

§ 7 Abs. 2 KStG 1988 bestimmt, dass das Einkommen nach den Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes 1988 und diesem Bundesgesetz zu ermitteln ist.

Gemäß § 8 Abs. 1 KStG 1988 bleiben bei der Ermittlung des Einkommens Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden.

Gemäß § 11 Abs. 1 KStG 1988 können bei der Gewinnermittlung folgende Aufwendungen als Betriebsausgaben im Sinne des Einkommensteuergesetzes 1988 abgezogen werden:

Z 1: Bei unter § 7 Abs. 3 fallenden Steuerpflichtigen die von ihnen zu tragenden Aufwendungen, soweit sie mit Einlagen und Beiträgen (§ 8 Abs. 1) in unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen.

§ 12 Abs. 1 KStG 1988 bestimmt, dass nachfolgend aufgezählte Aufwendungen und Ausgaben bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden dürfen:

Z 1: Die Aufwendungen für die Erfüllung von Zwecken des Steuerpflichtigen, die durch Stiftung, Satzung oder sonstige Verfassung vorgeschrieben sind...

Gemäß § 12 Abs. 2 KStG 1988 dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Vermögensmehrungen oder Einnahmen oder mit Kapitalerträgen im Sinne des § 97 des Einkommensteuergesetzes 1988 in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden.

Im vorliegenden Fall ist die Betriebsausgabenqualifikation von Kosten im Zusammenhang mit der Einziehung von Aktien gem. § 192 Abs. 3 AktG 1965 strittig.

Gem. § 192 Abs. 4 AktG 1965 kann die Kapitalherabsetzung unter den in Abs. 3 genannten Voraussetzungen mit einfacher Stimmenmehrheit von der Hauptversammlung beschlossen werden. Im Beschluss ist der Zweck der Kapitalherabsetzung festzusetzen.

Generell gilt, dass der auf gesellschaftsrechtlicher Basis stattfindende Vermögenstransfer zwischen einer Körperschaft und den beteiligten Anteilseignern bei der Ermittlung des Einkommens unbeachtlich bleibt (vgl. § 8 Abs. 1 KStG 1988).

Die beantragten Betriebsausgaben wurden zunächst von Seiten der Veranlagung unter Bezugnahme auf § 12 Abs. 2 KStG 1988 als nicht abzugsfähig erklärt. Wie die Berufungsschrift sowie die Berufungsvereinstscheidung zutreffend erkennt, ist die genannte Bestimmung auf den beantragten Betriebsausgabenabzug nicht anwendbar, da die Aufwendungen weder in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien noch mit nicht steuerpflichtigen Vermögensmehrungen steht.

Die Bw. bezieht sich ihrerseits auf die Bestimmung des § 11 Abs. 1 KStG 1988, nach der Aufwendungen im Zusammenhang mit Einlagen steuerlich abzugsfähig seien und dies konsequentermaßen auch für Kapitalherabsetzungen gelten müsste.

Die Berufungvorentscheidung stützt ihre ablehnende Haltung zur Frage des Betriebsausgabenabzuges auf die Generalnorm des § 4 Abs. 4 EStG 1988 sowie auf § 12 Abs. 1 KStG 1988. Die Betriebsausgabenfiktion des § 11 Abs. 1 KStG 1988 gilt ihrer Ansicht nach als Ausnahmeregelung lediglich für Aufwendungen im Zusammenhang mit Einlagen und nicht für Kapitalherabsetzungen. Nach Ansicht des UFS bildet auch der im Rahmen der Berufungvorentscheidung u.a. zit. § 12 Abs. 1 KStG 1988 keine Rechtsgrundlage, die die Entscheidung der Behörde zu tragen geeignet wäre. Die Behörde vermeint, dass die gesellschaftsrechtlich bedingten und offenbar von der Bw. zu tragende Aufwendungen gem. der zit. Gesetzesstelle nicht abgezogen werden dürften. Gem. § 12 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 dürfen Aufwendungen zur Erfüllung von Zwecken des Steuerpflichtigen die durch Stiftung, Satzung oder sonstige Verfassung vorgeschrieben sind, nicht abgezogen werden. Maßgeblich sind gemäß dieser Bestimmung die zur 'Zweckerfüllung' einer Körperschaft aufgewendeten Beträge (vgl. Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler KStG 1988, § 12 Anm. 4). Ein derartiger satzungsmäßiger Zweck wird regelmäßig in der Verfolgung der Aufgaben der Körperschaft liegen, wozu die Kapitalherabsetzung durch Aktieneinziehung nicht zählt, weswegen die benannte Bestimmung im vorliegenden Fall nicht anwendbar ist.

Die Bw. sieht demgegenüber § 11 Abs. 1 KStG 1988, wonach Aufwendungen im wirtschaftlichen Zusammenhang mit Einlagen als abzugsfähig erklärt werden auch für den Fall der Kapitalherabsetzung als unmittelbar anwendbar an. Laut Doralt/Ruppe (Steuerrecht Bd. 1, 7. Auflage S 338) zählen u.a. Aufwendungen für Notar, Druck, Registereintragung und Gesellschaftsteuer zu den durch § 11 Abs. 1 KStG 1988 erfassten Aufwendungen.

Erläuternd wird dargestellt, dass § 11 Abs. 1 KStG 1988 eine inhaltliche Erweiterung (in Bezug auf § 12 Z 1 KStG 1966) auf den Abzug der Ausgabekosten von Beiträgen aller Art vorsieht, wobei der Gesetzgeber auf die Jud. des VwGH reagierte, der Aufwendungen im Zusammenhang mit der Eigenkapitalzufuhr wegen § 17 KStG 1966 (nunmehr § 12 Abs. 2 KStG 1988) für nicht abzugsfähig erklärt hatte (VwGH 3.6.1987, 86/13/0201).

Gem. Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler KStG 1988 Anm. 7 zu § 11 ist diese Bestimmung im Verhältnis zu § 12 Abs. 2 KStG 1988 (Grundsatzbestimmung) nämlich § 11 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 die Ausnahmebestimmung. Dies ergibt sich auch aus einer historischen Interpretation zu § 12 Abs. 1 KStG 1966, nach der ursprünglich lediglich die Ausgabe von Aktien und sonstigen Geschäftsanteilen, soweit die Kosten nicht aus dem Ausgabeaufgeld gedeckt werden konnten, abzugsfähig waren. Erst später wurde diese Bestimmung auf Partizipationskapital bzw. Kredit- und Versicherungsunternehmen ausgedehnt.

Wenn nun die Kosten der Kapitalerhöhung nach alter Gesetzeslage nur in eingeschränktem Umfang als abzugsfähig erklärt wurden, kann die Betriebsausgabenwirksamkeit von Kapitalherabsetzungskosten gem. § 11 Abs. 1 KStG 1988 in Analogie auch bei nunmehr geänderter Gesetzeslage daraus nicht erschlossen werden.

Gemäß Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler KStG 1988 § 7 Anm. 12 gehören zu den nichtsteuerbaren Einnahmen, Erträgen oder Vermögensmehrungen u.a. die Einlagenrückgewähr aufgrund einer ordentlichen Kapitalherabsetzung bzw. Buchgewinne aufgrund einer nominellen Kapitalherabsetzung. Auch Doralt/Ruppe Steuerrecht Bd. I, 7. Auflage S 332 bezeichnen die Rückgewähr von Grund- oder Stammkapital als für die Gesellschaft prinzipiell steuerneutralen Vorgang.

Fallen Kosten im Zusammenhang mit einer steuerneutralen Kapitalrückgewährung an, sind die hierfür maßgeblichen Gründe zu hinterfragen. Können betriebliche Gründe nachgewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht werden, ist ein Betriebsausgabenabzug zu gewähren, wobei nach Ansicht des UFS aufgrund des die Aufwendungen auslösenden grundsätzlich steuerneutralen Grundvorganges ein strenger Maßstab bei der Nachweispflicht anzulegen ist.

Die Bw. hat auf die kausale Betrachtungsweise im Zusammenhang mit der betrieblichen Veranlassung hingewiesen (Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch § 4 Tz. 36) und die betriebliche Veranlassung selbst für den Fall als gegeben erachtet, wenn die Kapitalherabsetzung aufgrund der Entscheidung des Vorstandes von der Hauptversammlung nicht beschlossen worden, Kosten für die Entscheidungsfindung jedoch angefallen wären.

Die Bw. hat mehrere Gründe für den Entschluss des Vorstandes, eine Kapitalherabsetzung durch Einziehung von Aktien in die Wege zu leiten, geltend gemacht.

Ziel sollte es laut Berufungsschreiben vom 29.1.2001 sein, die Voraussetzungen für die Beendigung der Notierung der Vorzugsaktien an der Wiener Börse zu erfüllen. Mit Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz wurde ergänzend angeführt, dass die Aktie kaum noch gehandelt worden sei und der Aktienkurs über die wirtschaftliche Lage des Unternehmens nur ein stark verzerrtes Bild geliefert hätte.

Aufgabe der Bw. wäre es gewesen, den betrieblichen Charakter der Aufwendungen zweifelsfrei darzulegen und dies anhand geeigneter Unterlagen zu untermauern.

Diesbezüglich kommt besonders der Bestimmung des § 192 Abs. 4 AktG 1965, derzufolge im Beschluss der Zweck der Kapitalherabsetzung festzusetzen ist, Bedeutung zu. Der UFS hat in einem unbeantwortet gebliebenen Vorhalt vom 15. April 2004 eine Reihe entsprechender

Unterlagen (Aufsichtsratsprotokolle, Vorstandspflichten, Kapitalherabsetzungsbeschluss...) abverlangt.

Somit konnte infolge Verletzung der die Bw. treffenden Mitwirkungspflicht (§ 138 BAO) auch nicht geklärt werden, warum nach Feststellungen des UFS Vorzugsaktien der Bw. per 2004 noch immer an der Börse gehandelt wurden, bis zum Jahr 2000 ca. 50% der Vorzugsaktien nicht zurückgekauft worden waren und somit das primäre Ziel der Bw. (Ende der Notierung der Vorzugsaktien) bislang nicht erreicht werden konnte.

Der Betriebsausgabenabzug ist infolgedessen gem. § 4 Abs. 4 EStG 1988 mangels nachgewiesener oder zumindest glaubhaft gemachter betrieblicher Veranlassung der entsprechenden Aufwendungen zu untersagen.

Die Berufung wird abgewiesen.

Wien, 24. September 2004