



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X-GmbH, Adr., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 27. September 2002, ErfNr.xxx, betreffend Gesellschaftsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Bw. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 13. Februar 2002 mit einem Stammkapital von S 500.000,00 gegründet. Punkt Achtens des Gesellschaftsvertrages lautet wie folgt.

"Über die Verwendung des Bilanzgewinnes ist anlässlich der Genehmigung des Jahresabschlusses alljährlich durch die Generalversammlung Beschluss zu fassen".

Mit Generalversammlungsbeschluss vom 4. April 2000 wurde das Stammkapital der Bw. um S 5.000,00 erhöht. Da der Erhöhungsbetrag um einen Übernahmepreis von S 1.000.000,00 von einem neuen Gesellschafter übernommen wurde, ergab sich ein Aufgeld von S 995.000,00, dass einer nicht gebundenen Kapitalrücklage zugeführt wurde. Die Gesellschaftsteuer anlässlich dieser Kapitalerhöhung wurde vom Übernahmepreis mit 1 % von S 1.000.000,00 = S 10.000,00 selbstberechnet und an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien abgeführt.

Mit Generalversammlungsbeschluss vom 28. September 2000 erfolgte eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln um S 17.675.000,00. Die Gesellschaftsteuer anlässlich dieser Kapitalerhöhung wurde mit 1 % von S 17.675.000,00 = S 176.750,00 selbstberechnet und an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien abgeführt.

Mit Generalversammlungsbeschluss vom 29. September 2000 wurde das Stammkapital der Bw. um weitere S 562.200,00 erhöht. Da der Erhöhungsbetrag um einen Übernahmepreis von S 3.000.000,00 übernommen wurde, ergab sich abermals ein Aufgeld und zwar in Höhe von S 2.437.800,00, dass ebenfalls der nicht gebundenen Kapitalrücklage zugeführt wurde. Die Gesellschaftsteuer anlässlich dieser Kapitalerhöhung wurde vom Übernahmepreis mit 1 % von S 3.000.000,00 = S 300.000,00 selbstberechnet und an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien abgeführt.

Bei Erstellung der Bilanz zum 31. Dezember 2001 wurde die aus dem Aufgeld gebildete Kapitalrücklage in Höhe von insgesamt S 3.432.800,00 (entspricht € 249.471,00) gewinnerhöhend aufgelöst. In der Bilanz zum 31. Dezember 2001 wird ein Bilanzgewinn von € 1.412.882,42, darin enthalten ein Gewinnvortrag in Höhe von € 981.346,00, ausgewiesen.

In der Generalversammlung vom 4. Juni 2002 wurde zunächst der Beschluss gefasst, die Stammeinlagen gemäß den Bestimmungen des 1. Euro-Justiz-Begleitgesetzes von Schilling in Euro umzurechnen. Dadurch ergab sich ein Stammkapital von € 1.362.048,78. Weiters wurde beschlossen, das Stammkapital der Gesellschaft in bisheriger Höhe von € 1.362.048,78 unter Heranziehung von Gesellschaftsmitteln und zwar durch Umwandlung eines Teiles des Gewinnvortrages aufgrund des bereits genehmigten Jahresabschlusses zum 31. Dezember 2001 mit Wirkung zum 1. Jänner 2002 um € 1.137.951,22 auf € 2.500.000,00 zu erhöhen. Dazu wurde festgehalten, dass der Erhöhungsbetrag den Gesellschaftern im Verhältnis ihrer übernommenen Stammeinlagen zuwächst.

Anlässlich der Anzeige der Kapitalerhöhung beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien wies die Bw. darauf hin, dass im umgewandelten Gewinnvortrag zufolge Auflösung der nicht gebundenen Kapitalrücklage ein Betrag von € 249.471,00 enthalten sei, für den bereits Gesellschaftsteuer abgeführt worden sei und für den somit die Ausnahme von der Besteuerung nach § 6 Abs. 1 Z. 2 lit. bb) KVG gegeben sei. Für den darüber hinausgehenden Teil der Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln wurde ebenfalls eine Befreiung von der Gesellschaftsteuer geltend gemacht und zwar mit der Begründung, dass eine Vorschreibung der Gesellschaftsteuer weder mit Art 1 iVm Art 4 Abs. 1 lit. c der Kapitalansammlungsrichtlinie 69/335/EWG (kurz KapAnsRL) im Einklang stehe, noch Art 4 Abs. 2 lit a KapAnsRL Anwendung finden könne.

Mit Bescheid vom 27. September 2002 setzte das Finanzamt für die Kapitalerhöhung vom 4. Juni 2002 Gesellschaftsteuer in Höhe von € 8.884,80 fest. Dabei wurde als Bemessungsgrundlage ein Betrag von € 888.480,22 angesetzt (Differenz zwischen dem Nennbetrag der Kapitalerhöhung von € 1.137.951,22 abzüglich des nach § 6 Abs. 1 Z. 2 KVG befreiten Betrages von € 249.471,00) und zur Berechnung wörtlich ausgeführt:

„gemäß § 8 KVG 1 % vom Wert der Leistung gemäß § 7 Abs. 1 Z. 2 KVG iVm § 2 Z. 2 bis 4 KVG in Höhe von € 888.480,22“.

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde die Aufhebung des Bescheides begehrt, weil die Vorschreibung der Gesellschaftsteuer nicht im Einklang mit dem Gemeinschaftsrecht stehe. Die Bestimmung des Art 4 Abs. 1 lit. c KapAnsRL sei auf Kapitalerhöhungen aus Gesellschaftsmitteln nicht anzuwenden, weil sie eine Kapitalzuführung durch Einlagen voraussetze. Die Bestimmung des Art. 4 Abs. 2 lit. a KapAnsRL sei in dreifacher Hinsicht nicht anwendbar.

- Zum 1. Juli 1984 habe es keine gesetzliche Bestimmung über die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln gegeben. Das entsprechende Bundesgesetz habe nur für zwischen dem 1. Jänner 1967 und dem 31. Dezember 1973 beschlossenen und durchgeführten Kapitalerhöhungen gegolten. Danach hätten sich Bestimmungen für nach dem 31. Dezember 1984 beschlossenen und bis zum 31. Dezember 1988 zum Firmenbuch angemeldete Kapitalerhöhungen gefunden. Eine Verpflichtung zur Abfuhr der Gesellschaftsteuer habe nur auf Grund der höchstgerichtlichen Judikatur zu § 2 Z. 1 KVG abgeleitet werden können, es habe jedoch eine ausdrückliche gesetzliche Bestimmung gefehlt. Die Grundsätze der Rechtssicherheit und des Rechtsschutzes würden auf den vom Gemeinschaftsrecht erfassten Gebieten eine eindeutige Formulierung der Rechtsnormen der Mitgliedstaaten erfordern, die den betroffenen Parteien die klare und genaue Kenntnis ihrer Rechte und Pflichten ermöglicht. Diesem Erfordernis entspreche nur eine ausdrückliche Regelung, nicht aber die bloße Auslegung des Grundtatbestandes gemäß § 2 Z. 1 KVG (Novacek, Handbuch der Konzernbesteuerung, S 247).
- Zum oben angeführten Stichtag habe die Gesellschaftsteuer 2 % und nicht wie gefordert 1 % betragen.
- Nach der Rechtsprechung des EuGH setze eine steuerpflichtige Erhöhung des Nennkapitals eine Verstärkung des Wirtschaftspotentials der Gesellschaft voraus (EuGH 2.2.1988, Rs 36/86, Slg. 1988, 409). Nicht ausgeschüttete Gewinne würden Eigenkapital der Gesellschaft darstellen, das bereits zur Stärkung des Wirtschaftspotentials der Gesellschaft beitrage. Eine auf Grund des Kapitalberichtigungsgesetzes durchgeführte Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln bewirke somit keine Erhöhung des Gesellschaftsvermögens, sie unterliege daher nach der Richtlinie und dem oben genannten Urteil nicht der Gesellschaftsteuer (Novacek, Fragen zur Gesellschaftsteuer, FJGVR 1997,8).

Zum Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates vom 5. April 2005, in dem ua. dargelegt wurde, weshalb nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates bei einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln durch eine GmbH ein Tatbestand iSd § 2 Z. 1 KVG verwirklicht werde und weshalb kein Widerspruch zum Gemeinschaftsrecht bestehe, wurde von der Bw. bis dato keine Stellungnahme eingebracht. Das Finanzamt teilte in einer Stellungnahme vom 30. Mai 2005 noch mit, dass die rechtliche Einordnung - § 7 (1) 2 KVG iVm § 2 Z. 2 - 4 KVG – durch das Finanzamt nach einem BMF-Erlass, der auf VwGH vom 8.4.1991, ZI. 90/15/0163, Bezug nehme, erfolgt sei. Die Erläuternden Bemerkungen zu § 3 (4) Kapitalberichtigungsgesetz würden ausführen, dass als Folge des Zuwachses bei Aktiengesellschaften an die Aktionäre neue Aktien ausgegeben werden; bei Gesellschaften mit beschränkter Haftung bedeute der Zuwachs die Erhöhung der bisherigen Stammeinlage, wodurch auch der bisherige Geschäftsanteil im entsprechenden Verhältnis erhöht werde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Gesellschaftsteuer unterliegen gemäß § 2 KVG ua.

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 der Gesellschaftsteuer, 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.

Die Bw. geht offensichtlich davon aus, dass innerstaatlich ein Vorgang iSd § 2 Z 1 KVG vorliege. Dagegen hat das Finanzamt im angefochtenen Bescheid bei der Berechnung der Gesellschaftsteuer ausdrücklich auf § 2 Z. 2 bis 4 KVG verwiesen. Auch wenn es sich nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes bei den einzelnen Fällen des § 2 KVG um einen

einheitlichen Steuertatbestand handelt und eine unrichtige Subsumierung, die zu keiner betragsmäßigen Änderung führt, keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides bewirkt (vgl. VwGH 19.2.1998, 97/16/0405), so ist vor Beschäftigung mit den von der Bw. aufgeworfenen Fragen des Gemeinschaftsrechtes zunächst zu klären, welcher Tatbestand nach dem österreichischen Kapitalverkehrsteuergesetz im vorliegenden Fall verwirklicht wurde.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist ein Ersterwerb iSd § 2 Z. 1 KVG immer dann anzunehmen, wenn neue, bisher nicht existente Gesellschaftsrechte erworben werden. (VwGH 18.12.1989, 88/15/0104). Während durch die Z 1 des § 2 KVG der Erwerb von Gesellschaftsrechten einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerb steuerlich erfasst wird, soll durch Z 2 und Z 3 des § 2 KVG eine spätere Veränderung (Erhöhung) der Gesellschaftsrechte erfasst und dadurch das Gesamtbild des § 2 KVG abgerundet werden (vgl. 28.9.1998, 95/16/0302).

Die Einordnung einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln unter den Tatbestände des § 2 Z. 1 KVG setzt daher voraus, dass es im Zuge der Kapitalerhöhung zum Erwerb von neugeschaffenen Gesellschaftsrechten durch die Gesellschafter kommt. Diese Voraussetzung liegt bei einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln durch eine Aktiengesellschaft mit Nennbetragsaktien jedenfalls vor, weil § 4 Abs. 1 KapitalberichtigungsG zwingend die Ausgabe zusätzlicher Aktien (sogenannter Frei- oder Gratisaktien) anordnet. Der Vorgang einer nominellen Kapitalerhöhung gegen Ausgabe von Frei- oder Gratisaktien erfüllt daher nach herrschender Ansicht den Tatbestand des Ersterwerbs von Gesellschaftsrechten gemäß § 2 Z. 1 KVG (vgl. VwGH 19.9.2001, 2000/16/0761). Der Verwaltungsgerichtshof ist in dem eben zitierten Erkenntnis vom 19.9.2001, 2000/16/0761 aber auch davon ausgegangen, dass bei einer Aktiengesellschaft mit Stückaktien, die eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln durchführt, ein Tatbestand iSd § 2 Z. 1 KVG verwirklicht wird. Er hat in diesem Erkenntnis nämlich wörtlich ausgeführt:

"Ungeachtet des Umstandes, dass mit Rücksicht auf die ausdrückliche Regelung des § 8 Abs 3 AktG nach Meinung des Verwaltungsgerichtshofes auch bei Stückaktien im Wege einer nominellen Kapitalerhöhung eine Vergrößerung des Anteils am Grundkapital und damit ein Neuerwerb von Gesellschaftsrechten eintritt, fehlt es dafür angesichts der Beschränkung der Anwendbarkeit des § 2 steuerliches KapBG auf Aktien mit Nennbeträgen an einer Steuerbemessungsgrundlage für den Fall des Vorliegens von Stückaktien. Jedenfalls ergibt sich daraus aber, dass die belangte Behörde den gegenständlichen Vorgang nicht der Besteuerung nach § 2 Z. 2 KVG unterwerfen durfte."

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates sind die Rechtsfolgen einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln bei einer Aktiengesellschaft mit Stückaktien mit jener bei einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung vergleichbar. Für beide Fälle ordnet die zwingend anzuwendende Bestimmung des § 3 Abs. 4 KapitalberichtigungsG an, dass die neuen

Anteilsrechte den Gesellschaftern im Verhältnis ihrer Anteile am bisherigen Nennkapital kraft Gesetzes zustehen; ein entgegenstehender Beschluss ist nichtig. Die Verwendung der Worte "neue Anteilsrechte" durch den Gesetzgeber spricht dafür, dass im Zuge der Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln neue Gesellschaftsrechte entstehen, die von den bisherigen Gesellschaftern als erste Erwerber erworben werden. Dieser Betrachtung steht die Bestimmung des § 6 Abs. 3 GmbHG nicht entgegen, da diese Bestimmung lediglich normiert, dass bei Errichtung der Gesellschaft kein Gesellschafter mehrere Stammeinlagen übernehmen darf. Übernimmt einem Gesellschafter nach Errichtung der Gesellschaft eine weitere Stammeinlage, so wird gemäß § 75 Abs. 2 GmbHG sein bisheriger Geschäftsanteil in dem der erhöhten Stammeinlage entsprechenden Verhältnis erhöht. So wie bei einem derivativen Erwerb eines weiteren Gesellschaftsanteil von einem Dritten die Geschäftsanteile zusammenzuziehen sind, so wachsen auch die im Zuge der Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln entstandenen neuen Anteilsrechte dem Gesellschafter zu seiner ihm bereits zuvor zukommenden Stammeinlage zu. Auch wenn es anschließend zu einer Zusammenziehung der Anteile kommt, so liegt dennoch ein Neuerwerb von Gesellschaftsrechten vor und wird deshalb bei einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln durch eine GmbH ein Tatbestand iSd § 2 Z. 1 KVG verwirklicht.

Zum Hinweis des Finanzamtes in seiner Stellungnahme vom 30. Mai 2005 auf das Erkenntnis des VwGH vom 8.4.1991, 90/15/0163, ist einerseits zu bemerken, dass in dem dortigen Beschwerdefall die Anwendbarkeit der Gebührenbefreiung nach § 15 Abs. 3 GebG, wenn zur Erfüllung einer Kapitalerhöhung die Einbringung von Geschäftsanteilen an einer anderen GmbH als Sacheinlage vereinbart wird, strittig war und nicht die gesellschaftsteuerliche Beurteilung einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln.

Zur Bemessungsgrundlage beim Erwerb von Gesellschaftsrechten iSd § 2 Z. 1 KVG bestimmt § 7 Z. 1 KVG, dass die Steuer berechnet wird

- a) wenn eine Gegenleistung zu bewirken ist: vom Wert der Gegenleistung,
- b) wenn keine Gegenleistung zu bewirken ist: vom Wert der Gesellschaftsrechte.

Die Spezialbestimmung des § 2 des steuerlichen Kapitalberichtigungsgesetzes (BGBl. 157/1966, kurz steuerliches KapBG) ordnet an, dass beim Erwerb neuer Anteilsrechte im Sinne des § 1 steuerliches KapBG die Gesellschaftsteuer vom Nennbetrag berechnet wird. § 1 steuerliches KapBG lautet wie folgt:

"Erhöht eine Aktiengesellschaft ihr Grundkapital (Nennkapital) oder eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung ihr Stammkapital (Nennkapital) ausschließlich aus Gesellschaftsmitteln, so unterliegt der Erwerb der neuen Anteilsrechte durch die Gesellschafter nicht den Steuern vom Einkommen und Ertrag, wenn diese Kapitalerhöhung zwischen dem 1. Jänner 1967 und dem 31. Dezember 1973 beschlossen wird."

In der Literatur und Judikatur ist umstritten, ob die Spezialbestimmung des § 2 des steuerlichen KapBG nach wie vor in Geltung ist oder nicht (siehe ua. Sauer, ecolex 409 ff, Gesellschaftsteuer bei Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln; Knörzer, GesRZ 2002, 126f, Nominelle Kapitalerhöhung durch Stückaktien gesellschaftsteuerbefreit?; Novacek, ÖStZ 2003/57, Gesellschaftsteuer für die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln, verfassungs- und gemeinschaftsrechtliche Bedenken). Der Verwaltungsgerichtshof ging in seinem Erkenntnis vom 19.9.2001, 2000/16/ 0761 davon aus, dass das steuerliche KapBG nach wie vor in Geltung ist.

Da es sich im vorliegenden Fall nicht um eine Kapitalerhöhung bei einer Aktiengesellschaft mit Stückaktien, sondern um eine Kapitalerhöhung bei einer GmbH handelt, ist nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates hier unabhängig davon, ob die Spezialbestimmung des § 2 steuerliches KapBG noch anwendbar ist oder ob die allgemeine Bestimmung des § 7 KVG zur Anwendung kommt, im Ergebnis als Bemessungsgrundlage der Nennwert des Erhöhungsbetrages (abzüglich des nach § 6 Abs. 1 lit. b sublit. bb KVG steuerfreien Betrages) anzusetzen.

Geht man davon aus, dass die Spezialbestimmung des § 2 steuerliches KapBG noch in Geltung ist, so ist die Gesellschaftsteuer auf Grund der ausdrücklichen Anordnung vom Nennbetrag zu berechnen.

Aber auch die allgemeinen Vorschriften des KVG führen zu keinem anderen Ergebnis. Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 3.10.1988, 87/15/0034 zu einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln bei einer Aktiengesellschaft mit Nennbetragsaktien unter Hinweis auf die Bestimmung des § 8 Z 1 lit c KVG (idF vor BGBl. 629/1994, entspricht nunmehr § 7 Abs. 1 lit. b KVG) ausgesprochen, dass keine Gegenleistung zu bewirken ist. Gemäß § 7 Z. 1 lit. b KVG idF BGBl. 629/1994 wird die Steuer beim Erwerb von Gesellschaftsrechten iSd § 2 Z. 1 KVG, wenn keine Gegenleistung zu bewirken ist, vom Wert der Gesellschaftsrechte berechnet. Wegen der seit 1. Jänner 1995 unmittelbaren Anwendbarkeit der KapAnsRL muss bei Auslegung dieser nationalen Bestimmung auch das Gemeinschaftsrecht beachtet werden. Artikel 5 Abs. 1 lit. c der KapAnsRL ordnet an, dass bei Erhöhung des Kapitals durch Umwandlung von Gewinnen, Rücklagen oder Rückstellungen gemäß Art. 4 Abs. 2 Buchstabe a) der KapAnsRL die Steuer auf den Nennbetrag dieser Erhöhung erhoben wird, weshalb als Wert der Gesellschaftsrechte für einen Fall wie den vorliegenden nur der Nennwert des Erhöhungsbetrages in Betracht kommt.

Zu den gemeinschaftsrechtlichen Einwänden in der Berufung ist zu bemerken, dass sich der Verwaltungsgerichtshof erst jüngst in seinem Erkenntnis vom 29. Juli 2004 zur Zl. 2003/16/0470 mit der Auslegung der Bestimmung des Art. 4 Abs. 2 lit. a der KapAnsRL im

Zusammenhang mit einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln beschäftigte. Der Verwaltungsgerichtshof hat darin vor allem auf das Urteil des Europäischen Gerichtshofes vom 2. Februar 1988 in der Rechtssache 36/86 ("Dansk Sparinvest") verwiesen und dazu ausgeführt:

"Der EuGH gehe davon aus, dass es sich um getrennte Vermögensmassen handle, wenn eine Gesellschaft sowohl über Gesellschaftskapital als auch über Gewinne, Rücklagen oder Rückstellungen verfüge. Beim Vorhandensein solcher getrennter Vermögensmassen ist die mit einer Kapitalerhöhung verbundene Zuführung von Gewinnen, Rücklagen oder Rückstellungen an das Gesellschaftskapital "der rechtliche Ausdruck einer Ansammlung von Kapital, der zur Verstärkung des Wirtschaftspotenzials der Gesellschaft beiträgt." Das bedeutet, dass in solchen Fällen die Verstärkung des Wirtschaftspotenzials nicht zu prüfen ist, sondern als Folge des Vorganges angesehen wird. Der EuGH gebraucht im genannten Urteil die Formulierung, dass es sich bei Gewinnen, Rücklagen oder Rückstellungen um Mittel handle, über die die Anteilseigner verfügen könnten. Es kommt aber nicht darauf an, dass der Anteilseigner unmittelbar über die Rücklagen verfügen kann, sondern dass, wenn auch nur durch die Organe der Gesellschaft, überhaupt disponiert werden kann. Art. 4 Abs. 2 lit. a) der Richtlinie 69/335/EWG steht der Befreiungsbestimmung des § 6 Abs. 1 Z 2 lit. b sublit. bb) KVG nicht entgegen. Die nationale Norm ist nicht dahin zu verstehen, dass eine Erhöhung des Nennkapitals einer Kapitalgesellschaft durch Umwandlung von Rücklagen auch dann von der Besteuerung ausgenommen sei, wenn dieser Umwandlungsvorgang nicht gleichzeitig zu einer Verstärkung des Wirtschaftspotenzials der Gesellschaft beitrage" (vgl. VwGH 29.7.2004, 203/16/0470).

Der Verwaltungsgerichtshof ist in seiner Entscheidung auf den Einleitungssatz des Artikels 4 Abs. 2 der KapAnsRL mit dem Wortlaut:

"Soweit sie am 1. Juli 1984 der Steuer zum Satz von 1 v. H. unterlagen, können die folgenden Vorgänge auch weiterhin der Gesellschaftsteuer unterworfen werden."

nicht weiter eingegangen. Daraus kann abgeleitet werden, dass die Tatsache, dass in Österreich zum 1. Juli 1984 kein einheitlicher Steuersatz von 1 % bestand, der Besteuerung der in Art 4 Abs. 2 der KapAnsRL genannten Vorgänge nicht entgegensteht. Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates ist in diesem Zusammenhang fraglich, ob das Datum 1. Juli 1984 für Österreich überhaupt eine Bedeutung zukommen kann, da die Richtlinie für Österreich erst mit dem EU-Beitritt am 1. Jänner 1995 in Kraft getreten ist. Aber selbst wenn man diesem Datum eine Bedeutung beimisst, so spricht der Sinn und Zweck des Einleitungssatzes dafür, dass in Artikel 4 Absatz 2 genannte Vorgänge besteuert werden dürfen, wenn sie zum 1. Juli 1984 einer Gesellschaftsteuer mit einem Steuersatz von zumindest 1 % unterlegen sind.

Art 5 Abs. 3 erster Teilstrich der KapAnsRL bestimmt, dass der Betrag, auf den die Steuer bei Erhöhung des Kapitals erhoben wird, nicht den Betrag der für die Erhöhung des Kapitals herangezogenen Eigenmittel umfasst, die bereits der Gesellschaftsteuer unterlegen haben. Diese Bestimmung wurde vom nationalen Gesetzgeber durch die Bestimmung des § 6 Abs. 1 Z. 2 KVG umgesetzt. Die Steuerbefreiung kommt im vorliegenden Fall für den Betrag von € 249.471,00 zur Anwendung, weshalb bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage vom Finanzamt zu Recht dieser Betrag vom Erhöhungsbetrag des Stammkapitals von

€ 1.137.951,22 abgezogen wurde und die Gesellschaftsteuer mit 1 % von € 888.480,22 = € 8.884,80 festgesetzt wurde.

Es war daher die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 6. Juni 2005