



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der F.GmbH., Adresse, vertreten durch Steuerberatungsgesellschaft, vom 19. Dezember 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 11. Dezember 2003 betreffend Abweisung eines Antrages auf Erstattung der selbst berechneten Gesellschaftsteuer gemäß § 10a Abs. 7 KVG entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Laut notariellem Protokoll über die am 22. Jänner 2003 abgehaltene Generalversammlung wurde unter dem Tagungsordnungspunkt 4 ua. der Beschluss auf Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln gefasst. Dieser Beschluss hatte folgenden Wortlaut:

"Gleichzeitig wird das Stammkapital von € 36.336,41/ Euro sechsunddreißigtausenddreihundertsechsunddreißig/41/ um € 763.663,59/Euro siebenhundertdreundsechzigtausenddreihundertdreundsechzig/59/ auf € 800.000,00/Euro achthunderttausend/ unter Heranziehung von Gesellschaftsmitteln erhöht. Hierzu wird festgehalten, dass der der Kapitalberichtigung zu Grunde liegende Jahresabschluss per 30.04.2002/dreiBigsten April zweitausendzwei/ im Zuge der heutigen Generalversammlung (zum ersten Tagungsordnungspunkt) festgestellt wurde.

Die Kapitalerhöhung erfolgt unter Heranziehung des in diesem Jahresabschluss ausgewiesenen Gewinnvortrages in Höhe des beschlossenen Erhöhungsbetrages rückwirkend zum Bilanzstichtag. Der Erhöhungsbetrag wächst den Gesellschaftern im Verhältnis ihrer Anteile am bisherigen Stammkapital rückwirkend zum Bilanzstichtag zu.

Auf den Gesellschafter F.F. entfällt somit eine Stammeinlagenerhöhung im Betrag von € 190.915,90/Euro einhundertneunzigtausendneunhundertfünfzehn/90/, auf die Gesellschafterin H.F. eine solche in Höhe von € 420.014,97/Euro vierhundertzwanzigtausendnullvierzehn/97/, und auf den Gesellschafter F.J.F. eine solche in Höhe von € 152.732,72/Euro

---

einhundertzweiundfünfzigtausendsiebenhundertzweiunddreißig/72/.

Hinsichtlich der auf Grund der beschlossenen Kapitalerhöhung sich nunmehr ergebenden Verhältnisse der mit der Stammeinlage verbundenen Rechte zueinander, sowie der Stimmrechte wird ebenfalls auf die diesem Protokoll angeschlossene und zuvor erwähnte Darstellung (Beilage./2) verwiesen.  
Die Gesellschafter beschließen im Hinblick auf die zuvor beschlossene Kapitalerhöhung weiters einstimmig die Änderung des Gesellschaftsvertrages im folgenden Punkt, sodass diese Bestimmung in Hinkunft wie folgt zu lauten hat:

4./Viertens/

Das Stammkapital der Gesellschaft beträgt € 800.000,00/Euro achthunderttausend/."

Für diese Kapitalerhöhung wurde am 23.01.2003 zu Erfnr. xxxx von NotarX die Gesellschaftssteuer selbstberechnet.

Mit Schreiben vom 21. Februar 2003 stellte die F.GmbH (im Folgenden: Bw) den Antrag gemäß § 10a Abs. 7 KVG auf Rückerstattung der im Wege der Selbstberechnung entrichteten Gesellschaftssteuer von € 7.636,64. Begründet wurde dieser Antrag mit dem Vorbringen, die Rechtsgrundlage für diese Vorschreibung der Gesellschaftssteuer für die beschlossene Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln sei § 2 Z 1 KVG gewesen. Diese Rechtsgrundlage besteuere den Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber. Gegen diese Vorgangsweise bestünden einerseits verfassungsrechtliche Bedenken infolge Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes, weil im Gegensatz zur vorliegenden Sach- und Rechtslage die Erhöhung der Kommanditanteile bei einer GmbH & CoKG (KEG) keinen Erwerb von Gesellschaftsrechten durch den ersten Erwerber darstelle, und somit nicht unter § 2 Z 1 KVG subsumiert werde (vgl. VwGH 26.3.1981, 15/3153/80).

Andererseits bestünden gegen die Vorschreibung der Gesellschaftssteuer für die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln im allgemeinen gemeinschaftsrechtliche Bedenken, weil dieser Steuertatbestand dem Art. 4 Abs. 1 lit c KapAnsRL widerspreche.

Mit dem gegenständlichen Bescheid wurde der Antrag auf Erstattung der selbst berechneten Gesellschaftssteuer abgewiesen im Wesentlichen mit der Begründung, die vom Notar vorgenommene Selbstberechnung entspreche dem Gesetz und sei daher zu Recht abgeführt worden. Erhöhe eine GmbH ihr Stammkapital aus Gesellschaftsmitteln, so unterliege diese (nominelle) Kapitalerhöhung gemäß § 2 Z 1 KVG der Gesellschaftssteuer.

Bemessungsgrundlage sei der Nennbetrag der Anteilsrechte.

Die gegen diesen Abweisungsbescheid erhobene Berufung stützt sich auf das ausschließliche Argument, gegen die Vorschreibung der Gesellschaftssteuer für die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln bestünden gemeinschaftsrechtliche Bedenken, weil dieser Steuertatbestand dem Art. 4 Abs. 1 lit. d (gemeint war lt. Schreiben vom 21. März 2005 die lit. c) KapAnsRL widerspreche. In diesem Zusammenhang werde auf das Erkenntnis des VwGH 6.11.2002, 2002/16/0240 verwiesen.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung stützte sich – ohne hiebei auf das Berufungsvorbringen konkret einzugehen – auf folgende Begründung:

"Gemäß § 2 Z 1 KVG unterliegt der Gesellschaftsteuer der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber.  
In der Generalversammlung v. 22.01.2003 wurde beschlossen das Stammkapital von € 36.336,41 um € 763.663,59 auf € 800.000,- zu erhöhen, wobei ein Betrag von € 190.915,90 auf F.F., € 420.014,97 auf H.F. und € 152.732,72 auf F.J.F. entfällt.  
Dies stellt eindeutig ein Ersterwerb von Gesellschaftsrechten dar.  
Ihrer Berufung konnte daher kein Erfolg beschieden sein."

Daraufhin stellte die Bw. den Antrag auf Vorlage ihres Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Zur Begründung wurde auf die Berufungsausführungen verwiesen.

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

Nach § 2 Z 1 KVG unterliegen der Gesellschaftsteuer der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber.

§ 8 KVG idF der Novelle BGBl. Nr. 629/1994 lautet:

"Die Steuer beträgt 1 % der Bemessungsgrundlage". Mit dieser Bestimmung wurde eine Anpassung an das Gemeinschaftsrecht vorgenommen (vgl. dazu 1713 Seite 13 Blg zd StenProt. des NR XVIII GP).

Die selbst berechnete Gesellschaftsteuer wurde ausschließlich mit dem Vorbringen bekämpft, gegen die "Vorschreibung" der Gesellschaftsteuer für die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln würden gemeinschaftsrechtliche Bedenken bestehen, widerspreche doch dieser Steuertatbestand dem Artikel 4 Abs. 1 lit c KapAnsRL. Im vorliegenden Berufungsfall besteht somit kein Streit darüber, dass eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln den Tatbestand des Ersterwerbes von Gesellschaftsrechten gemäß § 2 Z 1 KVG erfüllt (siehe diesbezüglich Dorazil, KVG- Kurzkommentar2, Seite 56, Rn 2 zu § 2 und Seite 63, Rn. 12.1 zu § 2 und Saurer, Gesellschaftsteuer bei Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln in ecolex 1993, Seite 409). Diesbezüglich wird weiters auf das Bundesgesetz über steuerliche Maßnahmen bei der Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln vom 6. Juli 1966, BGBl. 157/1966 idF der Nov. 416/1979 (steuerliches KapBG) verwiesen, worin im § 1 Abs. 1 der Fall der Erhöhung des Stammkapitals einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung ausschließlich aus Gesellschaftsmitteln dergestalt geregelt wird, dass dies als Erwerb neuer Anteilsrechte angesehen wird und enthält dieses Gesetz in seinem § 2 ("Gesellschaftsteuer") ausdrücklich folgende Vorschrift: "Beim Erwerb neuer Anteilsrechte im Sinne des § 1 wird die Gesellschaftsteuer vom Nennbetrag berechnet". Bei der Entscheidung des vorliegenden Berufungsfalles ist daher unter Beachtung der herrschenden Ansicht davon auszugehen, dass

die in Frage stehende (nominelle) Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln als Erwerb neuer Anteilsrechte gemäß § 2 Z 1 KVG der 1 %igen Gesellschaftsteuer berechnet vom Nennbetrag unterliegt. Weiters blieb außer Streit, dass infolge Nichtvorliegens der Tatbestandsvoraussetzungen die Befreiungsbestimmungen gemäß § 6 Abs. 1 Z 2 lit b KVG nicht zum Tragen kamen. Unbedenklich ist daher bei dieser Entscheidung davon auszugehen, dass nach nationalem Recht die selbst berechnete Gesellschaftsteuer rechtmäßig erfolgt ist.

Auf die von der Berufung aufgeworfene Frage eines allfälligen Konfliktes der vorgenommenen inländischen Besteuerung dieser Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln mit Art. 4 Abs. 1 lit. c der Richtlinie des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (69/335/EWG, im Folgenden kurz: Kapitalansammlungs-RL) wird wie folgt eingegangen.

Art. 4 Abs. 1 lit c der Kapitalansammlungs-RL lautet:

"(1) Der Gesellschaftsteuer unterliegen die nachstehenden Vorgänge:

.....

c) die Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft durch Einlagen jeder Art;"

Nach der Richtlinienbestimmung des Art. 4 Abs. 1lit c zählt die Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft durch Einlagen jeder Art zum steuerpflichtigen Grundgeschäft. Wie der EuGH 17.10.2002 Rs- C-339/99 Energie Steiermark Holding AG, Vorabentscheidungsersuchen des österreichischen VwGH, zu den gestellten Fragen betreffend Großmutterzuschuss, und betreffend mittelbare Leistungen im Wesentlichen ausgeführt hat, werden von dem Begriff Einlagen jeder Art auch finanzielle Beiträge von der Großmutter oder auch mittelbare Leistungen erfasst, wenn nach den Umständen des Einzelfalles bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Kapitalgesellschaft der eigentliche Empfänger dieser Beiträge ist. Der Verwaltungsgerichtshof hat daraufhin unter Hinweis auf diesen Spruch des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaft über die Beschwerde, die zu den entsprechenden Fragestellungen geführt hat, mit dem in der Berufung zitierten Erkenntnis 6.11.2002, 2002/16/0240 abgesprochen. Darin brachte der VwGH ebenfalls zum Ausdruck, dass die Beurteilung der in Rede stehenden Fragen nicht auf einer rein formalen Ebene, sondern auf Grund einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise vorzunehmen ist. Ansonsten wurde vom Urteilstenor her mit diesem VwGH- Erkenntnis vorrangig über die Frage der Besteuerung des Großmutterzuschusses bzw. der Besteuerung von mittelbaren Leistungen durch Zahlungen an Tochtergesellschaften abgesprochen und war somit vom Sachverhalt her mit dem vorliegenden Streitfall nicht vergleichbar.

Die Erhöhung des Stammkapitals erfolgt auf Grund folgender nationaler Bestimmungen:

§ 52 GmbH- Gesetz:

"(1) Die Erhöhung des Stammkapitals setzt einen Beschluss auf Abänderung des Gesellschaftsvertrages voraus.

- (2) Zur Übernahme der neuen Stammeinlage können von der Gesellschaft die bisherigen Gesellschafter oder andere Personen zugelassen werden.
- (3) Mangels einer anderweitigen Festsetzung im Gesellschaftsvertrag oder Erhöhungsbeschlusse steht den bisherigen Gesellschaftern binnen vier Wochen vom Tage der Beschlussfassung an ein Vorrecht zur Übernahme der neuen Stammeinlage nach Verhältnis der bisherigen zu.
- (4) Die Übernahmeverklärung bedarf der Beurkundung durch einen Notariatsakt."

Von der in §§ 52f GmbHG geregelten ordentlichen oder effektiven Kapitalerhöhung ist die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln zu unterscheiden. Bei einer (nominellen) Kapitalerhöhung, bei der die Erhöhung aus Gesellschaftsmitteln erfolgt, kommt es zu einer Umwandlung offener Rücklagen in Stammkapital. Die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln ist Gegenstand des Kapitalberichtigungsgesetzes 1967 (KapBG, BGBI. Nr. 171/1967, zuletzt novelliert durch das Euro- JustizbegleitgesetzG BGBI. I Nr.125/1998. Nach § 2 Abs. 1 KapBG beschließt über die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln die Generalversammlung mit der Mehrheit, die für die Beschlussfassung über eine Erhöhung der Stammeinlage nach Gesetz oder Gesellschaftsvertrag erforderlich ist. Gemäß § 2 Abs. 3 KapBG können nur in dem im Abs. 2 bezeichneten Jahresabschluss ausgewiesene offene Rücklagen einschließlich eines Gewinnvortrages umgewandelt werden, soweit ihnen nicht ein Verlust einschließlich eines Verlustvortrages gegenübersteht. Nach § 3 Abs. 3 KapBG ist mit der Eintragung des Beschlusses über die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln in das Firmenbuch das Nennkapital mit Rückwirkung gemäß § 2 Abs. 2 erhöht und diese Kapitalerhöhung durchgeführt. Bei der Eintragung ist anzugeben, dass es sich um eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln handelt. Gemäß § 3 Abs. 4 KapBG stehen die neuen Anteilsrechte den Gesellschaftern im Verhältnis ihrer Anteile am bisherigen Nennkapital kraft Gesetzes zu; ein entgegenstehender Beschluss ist nichtig.

Nach Artikel 4 Abs.1 lit c der Kapitalansammlungs-RL unterliegen der Gesellschaftsteuer die Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft durch Einlagen. Ausgehend von der gegebenen Sachlage, bei der nach dem Willen der Gesellschafter die Kapitalerhöhung aus der freien Rücklage bzw. aus dem Gewinnvortrag "finanziert" werden sollte, besteht aber in wirtschaftlicher Betrachtungsweise bezogen auf den angeführten Grundtatbestand (Kapitalerhöhung) kein entscheidender Unterschied, ob die drei Gesellschafter in einer zweistufigen Vorgangsweise in der Generalversammlung einen entsprechenden Gewinnausschüttungsbeschluss und in weiterer Folge einen Gesellschafterbeschluss im Sinne des § 52 GmbHG auf Abänderung des Gesellschaftsvertrages zur Erhöhung des Stammkapitals unter Übernahme der neuen Stammeinlagen nach dem Verhältnis der bisherigen fassen oder in einer einstufigen Vorgangsweise die Gesellschafter in der Generalversammlung die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln beschließen (§ 2 KapBG iVm § 3 Abs. 4 KapBG). Wirtschaftlich gesehen kommt es nach den Umständen des Einzelfalles bei beiden Vorgangsweisen letztlich zu einer entsprechenden "Umwandlung" des Kontos "Gewinnvortrag"

in das durch Gesellschafterbeschluss festgelegte höhere Stammkapital. Die mit der beschlossenen Erhöhung des Stammkapitals einhergehenden gesellschaftsrechtlichen Wirkungen (z.B. § 82 GmbHG) bleiben bei beiden besprochenen Varianten der Erhöhung des Stammkapitals gleich. Die Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft aus Gesellschaftsmitteln kommt in wirtschaftlicher Betrachtungsweise in gleicher Weise der Kapitalgesellschaft durch ein nominell erhöhtes Stammkapital zugute wie dies bei der gegebenen Sachlage durch eine vorherige Gewinnausschüttung und beschlossener Erhöhung des Stammkapitals eingetreten wäre. Dem durch die gegenständliche Erhöhung des Stammkapitals aus Gesellschaftsmitteln verwirklichten Steuertatbestand nach § 2 Z 1 KVG steht daher nicht der Art. 4 Abs. 1 lit c Kapitalansammlungs-RL entgegen, wird doch in wirtschaftlicher Sicht dieser Grundstatbestand der Kapitalansammlungs-RL durchaus erfüllt. Das auf Art. 4 Abs. 1 lit c der Kapitalansammlungs-RL gestützte Berufungsvorbringen vermag den eingewendeten Widerspruch zwischen der Besteuerung der Erhöhung des Stammkapitals aus Gesellschaftsmitteln mit gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen nicht aufzuzeigen. Der behauptete Widerspruch mit Gemeinschaftsrecht besteht aber schon deshalb nicht, wird doch durch Art. 4 Abs. 2 lit a der Kapitalansammlungs-RL Folgendes normiert:

"(2) 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:  
a) die Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft durch Umwandlung von Gewinn, Rücklagen oder Rückstellungen;"

Durch diese Richtlinienbestimmung wird somit ausdrücklich gemeinschaftsrechtlich festgehalten, dass die in Frage stehende Erhöhung des Stammkapitals einer GmbH durch Umwandlung von Gesellschaftsmitteln (Gewinnvortrag, Rücklagen) in Stammkapital "weiterhin der 1 % Gesellschaftsteuer unterworfen werden kann". Der unbestrittenenmaßen durch die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln erfolgten Verwirklichung des Steuertatbestandes nach § 2 Z 1 KVG stehen daher nicht die Bestimmungen der Kapitalansammlungs-RL. entgegen, im Gegenteil in Art. 4 Abs. 2 lit a der Kapitalansammlungs-RL. wird dieser Umwandlungstatbestand als zulässiger Steuertatbestand der Gesellschaftsteuer ausdrücklich genannt. Im Berufungsfall liegt somit ein Konflikt weder zwischen dem Gemeinschaftsrecht und dem KVG noch zu der Rechtsprechung des EuGH vor. Aus diesem Grund bestand keine Veranlassung zu einer etwaigen Antragstellung an den EuGH zum Zweck einer Vorabentscheidung.

Liegt der in der Berufung erhobene Vorwurf einer Verletzung des Gemeinschaftsrechtes nicht vor, sprechen keine Umstände gegen die Verwirklichung des Steuertatbestandes gemäß § 2 Z 1 KVG und gegen das Entstehen der Steuerschuld. Der auf die Bestimmung des § 10a Abs. 7 KVG gestützte Antrag auf Erstattung der selbst berechneten Gesellschaftsteuer wurde daher

---

vom Finanzamt mit dem gegenständlichen Bescheid vom 3. Dezember 2003 zu Recht abgewiesen. Es war folglich wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 31. März 2005