



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X., vertreten durch Allgem. Revisions- und Treuhandgesellschaft mbH, 8016 Graz, Dietrichsteinplatz 15/VI, vom 4. Oktober 1999 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Graz vom 14. September 1999 betreffend Gesellschaftssteuer 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Beschluss in der ordentlichen Hauptversammlung vom 12. April 1999 hat die Berufungswerberin (= Bw.), eine Kapitalgesellschaft, zunächst die Umwandlung der ausgegebenen 5.000 Stück Nennbetragsaktien in der Nominale von ATS 100.000,00 in nennbetragslose Stückaktien beschlossen, sodann die Umstellung des Grundkapitals von Schilling auf Euro und eine Kapitalerhöhung von 663.582,92 € aus einer freien Gewinnrücklage auf eine Nominale von 37.000.000,00 €.

Mit 21. April 1999 wurde eine Gesellschaftssteuererklärung abgegeben und erließ das Finanzamt daraufhin am 14. September 1999 einen Gesellschaftssteuerbescheid nach § 2 Z 1 Kapitalverkehrsteuergesetz (KVG), wonach es die Kapitalerhöhung bei einer Bemessungsgrundlage von 9.131.100,00 S mit 91.311,00 S festsetzte.

Am 4. Oktober 1999 wurde Berufung eingelegt und vorgebracht, dass der angefochtene Bescheid europarechtswidrig sei. Neben innerstaatlichem Recht und Rechtsprechung sei auch die Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 anzuwenden und die Rechtsprechung

des EuGH, vor allem das Urteil vom 2.2.1988, Rs 36/68 (gemeint ist wohl Dansk Sparinvest, Rs 36/86) heranzuziehen.

Die Berufungsvorentscheidung vom 25. Oktober 2001 wies das Begehren ab und verwies ua. darauf, dass die Entscheidung in der Rechtssache Dansk Sparinvest zu einer anderen Sachlage ergangen sei und die freie Gewinnrücklage jedenfalls die geforderte zweite Vermögensmasse darstelle.

Gegen diese Entscheidung wurde der Vorlageantrag eingebracht. Das Berufungsverfahren wurde vom unabhängigen Finanzsenat mit Bescheid vom 27. Oktober 2003 gemäß § 281 BAO zu zwei höchstgerichtlichen Verfahren ausgesetzt. Das erste Verfahren, das eine allenfalls bestehende Europarechtswidrigkeit zum Inhalt hatte, wurde beim Verfassungsgerichtshof eingeleitet, der die Rechtssache dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abtrat. Am 29. 7. 2004 erging von dort eine abweisliche Entscheidung zu Zl. 2003/16/0470. Das zweite Verfahren wurde vom Verwaltungsgerichtshof mit abweislichem Erkenntnis vom 26. 9. 2006 zu Zl. 2003/16/0129 beendet. Damit wurde das Berufungsverfahren vom unabhängigen Finanzsenat wieder fortgesetzt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bw. bestreitet nicht, dass die Besteuerung einer Kapitalerhöhung durch Umwandlung einer freien Gewinnrücklage in Nennkapital nach österreichischem Steuerrecht grundsätzlich gesellschaftssteuerpflichtig ist. Strittig ist im gegenständlichen Fall nur, ob diese Besteuerung dem Europarecht widerspricht.

1. Frage der Relevanz der Höhe des Steuersatzes zum 1. Juli 1984

Artikel 4 Abs. 2 lit. a der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital lautete: „Die nachstehenden Vorgänge können der Gesellschaftsteuer unterworfen werden: a) die Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft durch Umwandlung von Gewinnen, Rücklagen oder Rückstellungen;“

Die Richtlinie 85/303/EWG des Rates vom 10. Juni 1985 änderte die obzitierte Bestimmung auf: „(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 Gewinnen, Rücklagen oder Rückstellungen;“

Die Gesellschaftssteuer betrug zum 1. Juli 1984 gemäß § 9 Abs. 1 KVG idF dRGLI. I S 1058/1934 geändert durch Steuergesetzblatt Nr. 99/1945, wie die Bw. richtig feststellt, 2 %.

Den daraus abgeleiteten Folgerungen ist aber das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18.10.2005, 2004/16/0243, das sich ausführlich mit der Relevanz der Höhe des Steuersatzes für die Zulässigkeit einer nationalen Gesellschaftssteuer auseinandersetzt, entgegen zu halten:

„Eine Auslegung, nach der nur dann die Gesellschaftssteuer ab dem Beitritt der Republik Österreich zur EU weiterhin erhoben werden dürfe, wenn am 1. Juli 1984 der Steuersatz **genau 1 %** betragen habe und eine Erhebung im Fall eines damals höheren Steuersatzes ausgeschlossen sei, ist mit den Richtlinienbestimmungen nicht vereinbar, weil mit der zuletzt genannten Richtlinie nur die damals ermäßigten Steuersätze von unter 1 % wegfallen sollten, der ‘Normalsteuersatz’ der im Anwendungsbereich der Richtlinie 1 % betragen hat, belassen werden konnte. Daher ist die Formulierung in der Richtlinie: ‘soweit sie am 1. Juli 1984 der Steuer zum Satz von 1 % unterlagen’, nur so zu verstehen, dass damit eine Abgrenzung zu den ermäßigten Steuersätzen erfolgte, keineswegs aber eine Festschreibung eines Steuersatzes von 1 % mit der Folge, dass damit beim Beitritt der Republik Österreich zur EU ein höherer ‘Normalsteuersatz’ zum Wegfall der Berechtigung zur Erhebung der Gesellschaftssteuer führen sollte.“

Auch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26.9.2006, 2003/16/0129, verweist darauf, dass die Richtlinien erfüllt sind und Österreich nach dem Beitritt zur EU für diese Vorgänge Gesellschaftssteuer mit einem Steuersatz von 1 % vorschreiben kann.

2. Das Urteil des EuGH Dansk Sparinvest vom 2.2.1988, Rs 36/86

Das Urteil behandelte den Fall eines Investmentvereines, bei dem die prozentuellen Anteile am Gesellschaftsvermögen durch Zertifikate repräsentiert wurden. Auf Grund des Auseinanderklaffens vom Nennwert mit dem tatsächlichen Wert wurden neue zusätzliche Zertifikate ausgestellt und vertrat die dänische Finanzverwaltung die Auffassung, dieser Vorgang könne der Ausgabe von Gratisaktien gleichgestellt werden und stelle die Erhöhung des Nennkapitals eine Umwandlung von Gewinnen, Rücklagen oder Rückstellungen dar.

Damit ist dieser Fall mit dem gegenständlichen nicht zu vergleichen, da bei der Dansk Investment nur eine einzige Vermögensmasse bestand, ein Vorgang nach Artikel 4 Abs. 2 lit. a der obzitierten Richtlinie nach der Aussage des Urteiles aber voraussetzt, dass zwei Vermögensmassen vorhanden sind, „nämlich das Gesellschaftskapital als getrennte und eigenständige Vermögensmasse, die eine Sicherheit für die Geschäftspartner der Gesellschaft darstellt und Zeugnis für ihre Wirtschaftskraft ablegt, einerseits, und die Gewinne, Rücklagen oder Rückstellungen andererseits, bei denen es sich um Mittel handelt, über die Anteilseigner verfügen können, die aber nicht mehr unter ihrer Kontrolle stehen, wenn sie dem Gesellschaftsvermögen zugeführt worden sind.“

Damit handelte es sich dort eben nicht um eine Umwandlung von Gewinnen, Rücklagen oder Rückstellungen, sondern wurden dem tatsächlichen Wert der Gesellschaft entsprechende Zertifikate ausgestellt und war damit nach Ansicht des EuGH keine Verstärkung des Wirtschaftspotentials verbunden.

Aus dem EuGH Urteil ist zu entnehmen, dass bei einer Umwandlung von Gewinnen, Rücklagen oder Rückstellungen jedenfalls von zwei verschiedenen Vermögensmassen auszugehen ist und bedeutet dies, dass damit eine Verstärkung des Wirtschaftspotentials einhergeht, ohne dass dies noch zu prüfen wäre. Auch der Verwaltungsgerichtshof versteht in seinem Erkenntnis vom 29.7.2004, 2003/16/0470, das Urteil des EuGH in diese Richtung, weil er davon ausgeht, dass die Verstärkung des Wirtschaftspotentials eine Folge dieses Vorganges ist.

Aus dem Tatbestandsbild alleine ergibt sich schon, dass aus den Termini „Gewinn, Rücklage und Rückstellung“ und dem „Grundkapital“ abzuleiten ist, dass es sich im Sinne dieser Richtlinienbestimmung um zwei Vermögensmassen handelt, weil sonst eine Übertragung von Vermögen von einem in einen anderen Teil nicht stattfinden könnte (vgl. VwGH 29.7.2004, 2003/16/0470). Wenn der EuGH im Urteil vom 2.2.1988 zwischen den Vermögensmassen differenziert, so kann dies nur so verstanden werden, dass er damit den Unterschied zu dem ihm vorgelegten Fall, wo es eben zu keiner Übertragung gekommen ist, herausarbeitete und kann aus der Beschreibung der beiden Vermögensmassen nicht herausgelesen werden, dass darauf abzustellen ist, ob die Gesellschafter über die freie Rücklage verfügen können oder nicht. So ist es für eine Differenzierung der beiden Vermögensmassen auch ausreichend, wenn über die eine, die freie Gewinnrücklage, durch Organe der Gesellschaft überhaupt disponiert werden kann (vgl. VwGH w.o.).

Wenn die Bw. meint, dass beide Vermögensmassen, die freie Gewinnrücklage und das Grundkapital, Eigenkapital der Gesellschaft darstellen und es zu keiner Erhöhung des Gesamtvermögens der Gesellschaft gekommen ist, so ist darauf hinzuweisen, dass beide nach Herkunft und Zweck und nach Art der Verfügungsmöglichkeit zu unterscheiden sind. Für das Grundkapital gilt der Kapitalerhaltungsgrundsatz, wonach die Erhaltung des Grundkapitales durch gesetzliche Bestimmungen gesichert wird (zB § 52 AktG, § 65 AktG, § 181) und stellt es eine grundsätzlich unveränderliche Rechnungsgröße dar, die den Gläubigern das Anfangsvermögen der Gesellschaft bekannt gibt und eine Sicherheit für die Geschäftspartner der Gesellschaft darstellt (EuGH w.o.). Im Gegensatz zu der freien Gewinnrücklage ist es weitgehend einer Disposition entzogen. Damit kommt in Hinsicht auf das Wirtschaftspotential der Gesellschaft der Übertragung der freien Gewinnrücklage auf das Grundkapital sehr wohl Relevanz zu, auch wenn sich das Gesamtvermögen der Gesellschaft nominell nicht verändert.

Eine Gleichbehandlung von Grundkapital und offenen Rücklagen widerspricht daher abgesehen von den gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen auch der nationalen Gesetzeslage.

Da der Vorgang der Kapitalerhöhung einer Aktiengesellschaft, deren Grundkapital in Stückaktien zerlegt ist, nach § 2 Z 2 KVG der Gesellschaftsteuer zu unterziehen ist und diese Besteuerung – wie in den zitierten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes ausgeführt - dem Gemeinschaftsrecht nicht widerspricht, war die Berufung abzuweisen.

Graz, am 11. Dezember 2006