



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Adr, vertreten durch ECL Wirtschaftsprüfung- und Steuerberatungs GmbH, 1010 Wien, Kohlmarkt 8-10, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 29. Juni 2004 betreffend Gesellschaftsteuer zu ErfNr.xxx entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Bw. (deren Firmenwortlaut früher X-AG lautete, die nunmehrige Berufungswerberin, kurz Bw.) ist eine Aktiengesellschaft, in deren Jahresabschluss zum 31. Dezember 2003 ein Grundkapital von € 1.500.000,00, Kapitalrücklagen von € 1.619.910,85 und Gewinnrücklagen in Höhe von € 6.200.000,00 (davon € 150.000,00 gesetzliche Rücklage und € 6.050.000,00 freie Rücklage) ausgewiesen wurden.

In der Hauptversammlung der Bw. vom 31. März 2004 beschloss der Alleinaktionär der Bw. zunächst die Umwandlung der bisherigen Nennbetragsaktien in nennbetragslose Stückaktien, sodass an Stelle der 1,5 Mio. Nennbetragsaktien, die ein Grundkapital von € 1.500.000 verbrieften, 1.500.000 Stückaktien mit einem anteiligen Betrag des Grundkapitals von € 1 je Stückaktie traten. Anschließend fasste der Alleinaktionär der Bw. folgenden Beschluss:

"Der Erhöhung des Grundkapitals aus Gesellschaftsmitteln um € 5.500.000,00 – nach Eintragung der beschlossenen Umwandlung der Nennbetragsaktien in Stückaktien – von € 1,5 Mio. auf € 7 Mio. durch Ausgabe von 5,5 Mio. auf Inhaber lautende neue Stückaktien (Stammaktien), auf die ein anteiliger Betrag des Grundkapitals von je € 1 entfällt, auf der Grundlage des Jahresabschlusses der Gesellschaft zum 31.12.2003 und mit Wirkung ab dem 1. Jänner 2004, zu Lasten der im Jahresabschluss der Gesellschaft ausgewiesenen

ungebundenen Gewinnrücklagen in Höhe von € 6.050.000,00, wovon € 5.500.000,00 auf das Grundkapital und € 550.000,00 auf die gesetzlichen Rücklagen entfallen, wird zugestimmt.“

Aus dem Protokoll der Hauptversammlung ergibt sich, dass die Kapitalerhöhung durch Ausgabe neuer Aktien zum Zwecke der Vorbereitung eines Börseganges der Gesellschaft erfolgte. Nach Durchführung der Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln hielt die Alleinaktionärin insgesamt 7.000.000,00 Stückaktien der Gesellschaft und wurde darin das gesamte Grundkapital der Bw. in Höhe von € 7.000.000,00 verbrieft.

Am 16. Juni 2004 wurde die beschlossene und durchgeführte Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln um € 5.500.000,00 auf € 7.000.000,00 ins Firmenbuch eingetragen.

Mit Bescheid vom 29. Juni 2004 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien für diesen Rechtsvorgang die Gesellschaftsteuer gemäß § 8 KVG mit 1 % vom Wert der Gegenleitung gemäß § 7 Abs. 1 Z. 1 lit. a KVG iVm § 2 Z 1 KVG in Höhe von € 5.500.000,00 = € 55.000,00 fest.

In der dagegen eingebrachten Berufung wandte die Bw. unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 19.9.2001, 2000/16/0761 ein, dass keine gesetzliche Steuerbemessungsgrundlage für die Vorschreibung einer Gesellschaftssteuer bei Kapitalerhöhungen aus Gesellschaftsmitteln von Aktiengesellschaften mit Stückaktien bestehe. Außerdem liege ein Verstoß gegen die Kapitalansammlungsrichtlinie 69/335/EWG (kurz RL 69/335/EWG) vor, weil eine Besteuerung von Vorgängen iSd Art 4 Abs. 2 lit. a der RL 69/335/EWG nur dann zulässig sei, wenn sie zum 1. Juli 1984 einem Steuersatz von 1 % unterlegen seien.

Dem wurde vom Finanzamt in der abweisenden Berufungsentscheidung Folgendes entgegengehalten:

"Das Bundesgesetz vom 6. Juli 1966, über steuerliche Maßnahmen bei der Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln war in seinem Anwendungsbereich zeitlich befristet. Das ergibt sich aus Abschnitt XI des Abgabenänderungsgesetzes, BGBI. Nr. 531/1984, (steuerliche Maßnahmen bei der Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln). Dort heißt es: "Der § 1 Abs. 2 und die §§ 2 bis 6 des Bundesgesetzes vom 6. Juli 1966, BGBI. Nr. 157, über steuerliche Maßnahmen bei der Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln, sind entsprechend anzuwenden." Einer solchen gesetzlichen Regelung hätte es bei Geltung des steuerlichen Kapitalberichtigungsgesetzes nicht bedurft. Auch ist dieselbe gesetzliche Regelung schon in Art. IV § 2 der Novelle zum GmbHGesetz, BGBI. Nr. 320/1980, enthalten. Der Ansicht des VwGH im Erkenntnis v. 19.9.2001, Zl. 2000/16/0761, ist nicht zu folgen. Der Gerichtshof legt auch nicht dar, aus welchen Gründen er das steuerliche Kapitalberichtigungsgesetz als nicht anwendbar erachtet.

Ein Widerspruch mit der Kapitalansammlungsrichtlinie wegen des Steuersatzes von 1% besteht nicht. Art. 4 (2) ist im Zusammenhang mit Art. 7 zu sehen. Die Richtlinie v. 17.7.1969 ist einige Male geändert worden. Ursprünglich war der 2%ige Steuersatz enthalten, der später herabgesetzt wurde. Daraus erhellt, dass eine Kapitalerhöhung aus Rücklagen weiterhin besteuert werden darf."

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde 2. Instanz wurde von der Bw. nochmals betont, dass das steuerliche Kapitalberichtigungsgesetz nach wie vor in Geltung

stehe und dass die Vorschrift des § 2 steuerliches KapBG über die Gesellschaftsteuerbemessungsgrundlage als solches nie befristet gewesen sei. Ebenso wurde nochmals dargelegt, weshalb die vorgenommene Besteuerung gegen die Kapitalansammlungsrichtlinie 69/335/EWG verstößt.

Mit Bescheid vom 3. August 2006 setzte der unabhängige Finanzsenat das gegenständliche Berufungsverfahren gemäß § 281 BAO bis zur Beendigung des damals beim Verwaltungsgerichtshof zur GZ. 2003/16/0129 anhängigen Verfahrens aus.

Dieses Verfahren wurde vom Verwaltungsgerichtshof mit abweisendem Erkenntnis vom 26. September 2006 beendet, weshalb das gegenständliche Berufungsverfahren nunmehr von Amtswegen fortzusetzen ist.

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.

Zur Frage, welcher der in § 2 KVG aufgezählten Vorgänge bei einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln verwirklicht werde, finden sich im Erkenntnis vom 26.9.2006, 2003/16/0129 folgende Ausführungen:

"Beim Vorgang einer nominellen Kapitalerhöhung einer Aktiengesellschaft, deren Grundkapital in Stückaktien zerlegt ist, und bei der keine Frei- oder Gratisaktien ausgegeben werden, handelt es sich um Leistungen des Gesellschafters aufgrund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung (§ 2 Z 2 KVG), bei denen die Gesellschaft mit eigenen Mitteln die Verpflichtung des Gesellschafters abdeckt.

Eine Verpflichtung aus dem Gesellschaftsverhältnis ist nämlich auch dann gegeben, wenn sie Ausfluss der auf der Gesellschafterstellung beruhenden tatsächlichen Herrschaftsmacht ist (vgl. die bei Dorazil, KVG2, 67 ff. zitierte Judikatur)."

Der vorliegende Fall unterscheidet sich vom Beschwerdefall zu VwGH 26.9.2006, 2003/16/0129 allerdings dadurch, dass hier die Gesellschaft neue Aktien ausgegeben hat. 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).

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates wurde auch im vorliegenden Fall einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln einer Aktiengesellschaft mit Stückaktien - im Gegensatz zum Beschwerdefall zu VwGH 26.9.2006, 2003/16/0129 der unter § 2 Z. 2 KVG subsumiert wurde - ein Tatbestand iSd § 2 Z. 1 KVG verwirklicht, weil die Alleinaktionärin hier als erste Erwerberin neu ausgegebene (Stück-)Aktien erworben hat. Im Übrigen wird bemerkt, dass 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).

Mit Erkenntnis vom 29.9.2006, 2003/16/0129 wurde vom VwGH ausführlich dargelegt, weshalb die Spezialbestimmung des § 2 des steuerlichen KapBG zwar nach wie vor in Geltung, aber nicht mehr anwendbar ist. Dieser Ansicht folgend ist somit bei Betrachtung der Bemessungsgrundlage auf die allgemeine Bestimmung des § 7 KVG zurückzugreifen.

Gemäß § 7 Z. 1 KVG wird die Steuer beim Erwerb von Gesellschaftsrechten (§ 2 Z. 1) berechnet

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

Bei Vorgängen iSd § 2 Z. 2 KVG ist die Steuer gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 KVG vom Wert der Leistung zu berechnen.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes besteht bei einer Aktiengesellschaft mit Stückaktien, die eine Erhöhung des Grundkapitals durch Auflösung eines Teiles der freien Rücklage durchführt, die Leistung des Gesellschafters in der Einbringung seiner Forderung an die Gesellschaft, die sich aus seiner Beteiligung an deren Rücklagen ergibt. Der Wert der

anteiligen Erhöhung des Gesellschaftskapitals stellt somit den Wert der Leistung des Gesellschafters dar (vgl. abermals VwGH 26.9.2006, 2003/16/0129).

Auch in vorliegenden Fall erfolgte die Erhöhung des Gesellschaftskapitals durch Auflösung freier Rücklagen und stellt somit der Wert der anteiligen Erhöhung des Gesellschaftskapitals in Höhe von € 5.500.000,00 die (Gegen-)Leistung des Gesellschafters für den Erwerb der Gesellschaftsrechte dar.

Für Kapitalerhöhungen aus Gesellschaftsmitteln durch Umwandlung von Gewinnen, Rücklagen oder Rückstellungen war in Österreich auch am 1. Juli 1984 Gesellschaftsteuerpflicht mit dem Normalsteuersatz von damals 2 v.H. gegeben und kann Österreich daher für derartige Vorgänge nach Art. 4 Abs. 2 lit. a der RI 69/335/EWG auch nach dem Beitritt Österreichs zur EU Gesellschaftsteuer mit einem Steuersatz von 1 % erheben (vgl. VwGH 26.9.2006, 2003/16/0129 mit Hinweis auf VwGH 18.10.2005, 2004/16/0243 sowie VwGH 29.7.2004, 2003/16/0470).

Es war daher die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 20. November 2006