



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw in L, vertreten durch die O Steuerberatungs- und Wirtschaftstreuhand-Gesellschaft m.b.H. in Linz, vom 22. September 1995 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern in Linz vom 18. August 1995 betreffend Gesellschaftsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Alleinige Gesellschafterin der Bw (Berufungserberin, im folgenden als Bw bezeichnet) ist die E Beteiligungsgesellschaft m.b.H. In der Generalversammlung vom 18. Juli 1995 wurde beschlossen, das Stammkapital der Bw von S 500.000.- um S 99,500.000.- auf S 100,000.000.- zu erhöhen. Die Erhöhung erfolgte durch die Umwandlung der Kapitalrücklage von S 4.316.382,31 und durch die Umwandlung eines Teilbetrages von S 95,183.617,69 der freien Rücklage.

In der Gesellschaftsteuererklärung vom 19. Juli 1995 beantragte der Vertreter die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z. 2 lit b) bb) Kapitalverkehrsteuergesetz. Mit Schreiben vom 21. Juli 1995 teilte er mit, dass die E-KG gemäß Art. III StrukVG in die Bw eingebracht worden sei und das gewidmete Gesellschaftskapital von 8 Mio. S bereits der Kapitalverkehrsteuer unterzogen worden sei.

Mit Schreiben vom 28. Juli 1995 teilte der Vertreter mit, dass bereits folgende Vorgänge steuerlich erfasst worden seien:

1. Gründung der GmbH & Co KG (s. St.Nr. G 980)

2. Einbringung der GmbH & Co KG in die Bw (steuerfrei nach § 10 StrukVG)

3. Gesellschafterzuschüsse von 4,5 Mio. S

Die Befreiung stehe entsprechend dem Prinzip der Einmalbesteuerung zu, wenn die Steuer festgesetzt oder der Vorgang auf Grund einer Befreiung steuerfrei belassen wurde (Pkt. 6.3.1. KVDR vom 7.4.1995). Aus der Einbringungsbilanz zum 1.1.1986 seien jene Mittel ersichtlich, die grundsätzlich der Gesellschaftsteuer unterlegen haben, und in der Folge den Rücklagen zugeführt wurden, die für die Erhöhung des Nennkapitals herangezogen worden sind:

Rücklage gem. 8 (1) d StrukVG		S 944.097,31
Rückstellung gem. 8 (1) e StrukVG - Verbrauch	4,378.622 -1.006.337	S 3.372.285.--
Übertragung gem. Pkt Zweitens des Sacheinlagevertrages vom 30.7.1986		
umgewandelte Kapitalrücklage		S 4.316.382,31
Rücklagen (nicht versteuert) die nach Ablauf der steuerlichen Bindungsfrist aufgelöst und insoweit die Freie (versteuerte) Rücklage aufgebaut haben		S 77.710.585.-
gem. § 10 StrukVG steuerfreie Mittel die der Gesellschaftsteuer im Zuge der Einbringung unterlegen sind		S 82.026.967.-

Auf Verlangen des Finanzamtes übermittelte der Vertreter die Einbringungsbilanz zum 1.1.1986 anlässlich der Einbringung der E-KG in die R-GmbH (später Namensänderung auf Bw). Dort sind unter den nicht versteuerten Rücklagen angeführt:

- A) Investitionsfreibetrag gemäß § 10 EStG: 14.837.955,00
- B) Bewertungsreserve zum Anlagevermögen: 25.164.893,00
- C) Bewertungsreserve zu Exportforderungen gemäß § 123 EStG: 37.707.737,00

Mit **Gesellschaftsteuerbescheid** vom 18. August 1995 setzte das damals noch bestehende Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Linz betreffend den gegenständlichen Rechtsvorgang (Erhöhung des Stammkapitals der Bw laut Generalversammlung vom 18. Juli 1995) ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von S 95,183.618.- die Gesellschaftsteuer mit S 951.836.- fest. In der Begründung wurde ausgeführt: *Da die Bewertungsreserve zu Exportforderungen gemäß § 123 EStG 1972 nicht der Gesellschaftsteuer unterlegen ist (bei der Einbringung der Fa. E-KG in die Fa. R-GmbH – nun Fa. Bw – unter Zugrundelegung der Einbringungsbilanz zum 1.1.1986 wurde diese Bewertungsreserve als echte Verbindlichkeit betrachtet bzw. angesetzt) kann dieser Betrag in Höhe von S 37.707.737.- nicht gemäß § 6 Abs. 1 Z. 2 lit b KVG steuerfrei belassen werden.*

Weiters kann der Betrag in Höhe von S 14.837.955 (zum 1.1.1986) für Rücklage Investitions-

freibetrag gemäß § 10 EStG nicht gemäß § 6 Abs. 1 Z. 2 lit b KVG steuerfrei belassen werden, da dieser bei der seinerzeitigen Einbringung wohl als Eigenkapital angesehen wurde, in der Zwischenzeit (9 Jahre) bereits unter Einhaltung der gesetzlichen Bestimmungen aufgelöst wurde. Gleiches gilt für den Betrag in Höhe von S 25,164.893.- (zum 1.1.1986) Bewertungsreserve zum Anlagevermögen.

Bemessungsgrundlage:	99,500.000.--
abzüglich § 6 Abs. 1 Z. 2 lit b KVG	944.097,31
und	<u>3,372285.--</u>
	95,183.617,69

Gegen den Gesellschaftsteuerbescheid vom 18. August 1995 erhab der Vertreter **Berufung** und beantragte, die Bemessungsgrundlage mit S 17,973.033.- festzustellen sowie die Gesellschaftsteuer mit S 179.730.- festzusetzen.

In der Begründung wies er wiederum auf Pkt. 6.3.1. der Durchführungsrichtlinien zum Kapitalverkehrsteuergesetz hin, wonach die Befreiung entsprechend dem Prinzip der Einmalbesteuerung zusteh, wenn die Steuer festgesetzt oder der Vorgang auf Grund einer Befreiung steuerfrei belassen wurde. Anlässlich der Einbringung der Fa. E-KG in die Fa. R-GmbH – nun Fa. Bw seien Rücklagen auf Grund ertragsteuerrechtlicher Bestimmungen in Höhe von S 77.710.585.- in die Gesellschaft eingebraucht worden. Bei einer Bemessung der Kapitalverkehrsteuer wurden derartige Rücklagen als Eigenkapital angesehen und unterlagen somit der Kapitalverkehrsteuer, welche in diesem Fall infolge Befreiung nach dem StrukVG jedoch nicht erhoben wurde. Die einmal gewährte Steuerbefreiung dürfe im Zuge der nunmehr durchgeführten Kapitalerhöhung nicht rückgängig gemacht werden. Die Inanspruchnahme der ertragsteuerlichen Bestimmungen habe zwingend zum Ausweis einer nichtversteuerten Rücklage geführt. Bei Nichtanwendung der ertragsteuerlichen Rücklagenbildung wären diese Beträge unmittelbar im Gewinn ausgewiesen und wären somit der Einbringungsrücklage zugewiesen worden. Aus diesen unversteuerten Rücklagen seien nunmehr jene freien Rücklagen aufgebaut worden, welche zur Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln herangezogen wurden.

Die Finanzbehörde habe jedoch nur für jene Rücklagen die Steuerbefreiung gewährt, welche unmittelbar für die Kapitalerhöhung herangezogen worden seien. Bei dieser Auslegung des Kapitalverkehrsteuergesetzes hätte die folgende Gesetzesformulierung genügt: *Von der Besteuerung sind ausgenommen: eine Erhöhung des Nennkapitals durch Umwandlung von Rücklagen, die der Gesellschaftsteuer unterlegen haben.*

Der Gesetzgeber habe jedoch ausdrücklich die Einfügung vorgenommen "die aus Mitteln, die

der Gesellschaftsteuer unterlegen haben, gebildet wurden". Es müsse sich im vorliegenden Fall somit nicht um unmittelbare Rücklagen, die sich aus der seinerzeitigen Einbringungsbilanz unmittelbar ableiten lassen, handeln, sondern es könnten auch neu gebildete Rücklagen sein, welche aus Mittel gebildet würden, die anlässlich der Einbringung steuerbar waren. Die bereits anlässlich der Einbringung vorhandenen unversteuerten Rücklagen konnten lediglich wegen ertragsteuerlicher Bestimmungen nicht unmittelbar der Einbringungsrücklage zugewiesen werden, hätten jedoch in dem Ausmaß wie sie bei der Einbringung vorhanden waren, zum Aufbau der freien Rücklage beigetragen und könnten somit im Hinblick auf die Einmalbesteuerung nicht nochmals der Kapitalverkehrsteuer unterworfen werden.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 16. Juni 2000 wies das Finanzamt U die Berufung als unbegründet ab. In der Begründung wurde dem Berufungsbegehren entgegen gehalten, dass die in der Berufung beschriebenen freien Rücklagen zufolge der Bestimmungen des EStG in der Zeit zwischen deren Bildung im Jahr 1986 und der Kapitalerhöhung im Jahr 1995 längst aufzulösen gewesen sind und somit als seinerzeit gesellschaftsteuerbare Mittel anlässlich der Kapitalerhöhung nicht mehr vorhanden waren. Es könnte sein, dass durch die Auflösung dieser Rücklagen die Bildung von neuen Rücklagen ermöglicht wurde. Jedoch seien die Rücklagen durch deren Auflösung untergegangen und als soche i.S.d. § 6 Abs. 1 Z. 2 lit b bb KVG bei der Umwandlung in Stammkapital nicht mehr vorhanden gewesen.

Mit Eingabe vom 18. Juli 2000 **beantragte** der Vertreter die Entscheidung über die Berufung durch die **Abgabenbehörde zweiter Instanz**, weshalb die Berufung wiederum als unerledigt gilt. Der Begründung des Finanzamtes, wonach die Rücklagen durch deren Auflösung untergegangen seien, entgegnete er, dass die Steuerbefreiung zu gewähren sei, wenn die Rücklagen, welche für die Kapitalerhöhung herangezogen würden, aus Mitteln, die der Gesellschaftsteuer unterlegen haben, gebildet wurden. Die Befreiungsbestimmung des § 6 Abs. 1 Z. 2 lit b) bb) KVG sei daher unmittelbar anwendbar.

Die Bemessungsgrundlage ermittle sich daher wie folgt:

bisher :	S 95,183.618.-
- Rücklagen nicht versteuert 1.1.1986	S 77,710.585.- S 17,473.033.-
Gesellschaftsteuer	S 174.730.-

Weiters verwies der Vertreter auf das Urteil des EuGH vom 11.11.1999, C-350/98. In diesem griechischen Vorabentscheidungsersuchen habe der Gerichtshof entschieden, dass die Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 10.6.1985 dahin auszulegen sei, dass sie der Erhebung einer Steuer auf die Umwandlung nicht ausgeschütteter Gewinne in Kapital einer Kapitalgesellschaft wie der im Ausgangsverfahren strittigen Steuer entgegensteht.

Das Finanzamt legte die Berufung am 25. Juli 2000 der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vor. Da die Berufung zum 1. Jänner 2003 noch unerledigt war, ging die Zuständigkeit zur Entscheidung nach § 260 BAO in Verbindung mit § 323 Abs.10 BAO (in der Fassung nach dem AbgRmRefG BGBl I 2002/97) auf den unabhängigen Finanzsenat über.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Nach § 6 Abs. 1 Z. 2 lit b) bb) KVG (in der ab dem BGBl. Nr.629/1994 geltenden Fassung) sind von der Besteuerung ausgenommen Rechtsvorgänge, wenn und soweit der Erwerb von Gesellschaftsrechten oder deren Erhöhung beruht auf einer Erhöhung des Nennkapitals durch Umwandlung von Rücklagen, die aus Mitteln, die der Gesellschaftsteuer unterlegen haben, gebildet wurden.

Der Haupttatbestand der Gesellschaftsteuer ist der Ersterwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft. Werden die Gesellschaftsrechte aus Gesellschaftsmitteln, z.B. aus Gewinn- oder Kapitalrücklagen erhöht (Kapitalberichtigung), liegt ebenfalls ein Ersterwerb vor.

Seit 1. Jänner 1995 ist diesbezüglich das Gebot der Einmalbesteuerung zu beachten: Stammen die in Grund- oder Stammkapital umgewandelten Beträge aus einem Gesellschafterzuschuss, einem Agio oder einem versteuerten Gesellschafterdarlehen, so ist der Ersterwerb der durch die Kapitalberichtigung neu geschaffenen Gesellschaftsrechte nach den Bestimmungen des § 6 Abs. 1 Z. 2 lit b von der Gesellschaftsteuer befreit. Die Kapitalerhöhung aus Gewinnen oder (gesellschaftsteuerlich) unversteuerten Rücklagen dürfen hingegen nach Art. 4 Abs. 2 lit a der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 10.6.1985 weiterhin besteuert werden (s. Rief in SWK Sonderheft Das neue Kapitalverkehrsteuerrecht, September 1995, Tz 13 und 14).

Der Gedanke der Einmalbesteuerung wird aber noch weitergeführt: Überträgt eine Kapitalgesellschaft ihr gesamtes Vermögen, einen Betrieb oder Teilbetrieb auf eine andere Kapitalgesellschaft und erhält dafür Gesellschaftsrechte oder werden dadurch bestehende Gesellschaftsrechte (im Wert) "erhöht", ist dieser Vorgang – im Unterschied zur bisherigen Rechtslage nach dem KVG (bis 1994) – von der Gesellschaftsteuer ausgenommen. Diese Steuerbefreiung soll ebenfalls dem Umstand Rechnung tragen, dass das Vermögen der übertragenden Kapitalgesellschaft in gewissen Umfang bereits einmal der Gesellschaftsteuer unterlag. Diese Argumentation geht freilich ins Leere, soweit das übertragene Vermögen auf (noch

nicht der Gesellschaftsteuer unterlegene) Gewinne, stille Reserven oder einen originären Firmenwert entfällt. (s. Rief in SWK 1994, S. A 482)

Ausgangspunkt für die beantragte Befreiung von der Gesellschaftsteuer ist die Einbringung der E-KG in die Bw. Nach der Einbringungsbilanz zum 1.1.1986 sind beim Eigenkapital unter Punkt 2. als nicht versteuerte Rücklagen (in einer Gesamthöhe S 77.710.585.-) angeführt:

Investitionsfreibetrag gemäß § 10 EStG 1972,

Bewertungsreserve zum Anlagevermögen und

Bewertungsreserve zu Exportforderungen gemäß § 123 EStG 1972

In der der gegenständlichen Kapitalerhöhung vorangehenden Bilanz zum 31.12.1994 sind beim Eigenkapital unter Punkt III (Gewinnrücklagen) freie Rücklagen von S 157.664.340,00 ausgewiesen.

Die Bw widerspricht nicht der im angefochtenen Bescheid (und der Berufungsvorentscheidung) enthaltenen Sachverhaltsdarstellung, wonach die angeführten Rücklagen längst aufzulösen gewesen sind und auch aufgelöst wurden, sondern entgegnet, dass die in den angeführten Rücklagen ausgewiesenen Mittel in der freien Rücklage immer noch vorhanden waren und die einmal (nach dem StrukVG) gewährte Steuerbefreiung im Zuge der nunmehr durchgeführten Kapitalerhöhung nicht rückgängig gemacht werden dürfe.

Bei Beurteilung dieses Sachverhaltes muss berücksichtigt werden, dass zwischen der im Jahre 1986 erfolgten Einbringung der E-KG in die Bw und der im Jahre 1995 erfolgten Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln im Jahre 1995 neun Jahre vergangen sind, in welchen jährlich die Gewinnrücklagen neu bemessen, Gewinne vorgetragen und Gewinnausschüttungen durchgeführt wurden. Es könnten also die in der Einbringungsbilanz als nicht versteuerte Rücklagen und später unter den freien Rücklagen ausgewiesenen Mittel in der Zwischenzeit durchaus in Form von Gewinnausschüttungen an die Gesellschafter geflossen sein. Es könnte auch die gegenständliche Kapitalerhöhung ausschließlich aus Gewinnen der letzten neun Jahre finanziert worden sein. Die Gesellschaftsteuerpflicht ist in diesem Fall (Kapitalerhöhung aus Gewinnen, die von der GmbH erwirtschaftet wurden) unbestritten.

Die Bw leitet die beantragte Steuerbefreiung aus Pkt. 6.3.1. der Durchführungsrichtlinien zum Kapitalverkehrsteuergesetz ab. Dieser Punkt betrifft den Erwerb (Erhöhung) von Gesellschaftsrechten beruhend auf Nennkapitalerhöhungen durch Umwandlung von Genußrechten oder von Forderungen, die eine Beteiligung am Gewinn oder Liquidationserlös der Gesellschaft gewähren. Dazu wird ausgeführt, dass die Befreiung voraussetzt, dass die umgewandelten Rechte oder Forderungen bereits anlässlich ihres Erwerbes der Gesellschaftsteuer unterlegen

sind (Prinzip der Einmalbesteuerung). Dies ist dann der Fall, wenn die Steuer festgesetzt oder der Vorgang auf Grund einer Befreiung steuerfrei belassen wurde.

Abgesehen davon, dass es sich bei diesen Durchführungsrichtlinien nicht um eine verbindliche Rechtsquelle handelt, fällt die berufungsgegenständliche Umwandlung von Rücklagen nicht unter Pkt. 6.3.1., sondern unter Pkt. 6.3.2. Dass die strittigen Rücklagen aus Mitteln stammten, die der Gesellschaftsteuer unterlegen haben, wird auch von der Bw nicht behauptet. Folgt man der Argumentation von Rief (in SWK 1994, S. A 482), so soll das Gebot der Einmalbesteuerung dem Umstand Rechnung tragen, dass das Vermögen der übertragenden Kapitalgesellschaft in gewissen Umfang bereits einmal der Gesellschaftsteuer unterlag (im gegenständlichen Fall also bei der im Jahre 1986 in die Bw eingebrachten GmbH & Co KG). Diese Argumentation geht freilich ins Leere, soweit das übertragene Vermögen auf (noch nicht der Gesellschaftsteuer unterlegene) Gewinne, stille Reserven oder einen originären Firmenwert entfällt.

Bei den drei im Zeitpunkt der Einbringung der KG in die GmbH vorhandenen, berufungsgegenständlichen Rücklagen handelt es sich im Prinzip um stillle Reserven, die auf einkommensteuerrechtliche Begünstigungen zurückzuführen waren und noch für eine gewisse Zeit die Steuerhängigkeit der Begünstigungen erhalten sollten. Wie der Vertreter in der Berufung zutreffend ausführt, wären bei Nichtanwendung der ertragsteuerlichen Rücklagenbildung diese Beträge unmittelbar im Gewinn ausgewiesen worden. Damit bestätigt er aber, dass es sich um Mittel handelt, die auch bei der eingebrachten GmbH & Co KG nicht der Gesellschaftsteuer unterlegen haben. Das Gebot der Einmalbesteuerung wurde somit in keiner Weise verletzt. Aufgrund des eindeutigen Gesetzeswortlautes gibt es keinen Grund, zu unterscheiden, ob eine Kapitalgesellschaft eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln aus eigenen Gewinnen finanziert hat, oder aus Gewinnen, die von einem in diese Gesellschaft eingebrachten Unternehmen stammten. In beiden Fällen haben die Mittel, mit denen die Kapitalerhöhung finanziert wird, noch nicht der Gesellschaftsteuer unterlegen. Voraussetzung dafür ist natürlich, dass die Einbringung selbst von der Gesellschaftsteuer befreit war.

In dem vom Vertreter zitierten griechischen Vorabentscheidungsersuchen vor dem EuGH vom 11.11.1999, C-350/98 (Henkel Hellas ABEE) war strittig, ob es einem Mitgliedstaat, der die Erhöhungen des Kapitals einer Kapitalgesellschaft durch Umwandlung von Gewinnen, Rücklagen oder Rückstellungen von der Gesellschaftsteuer befreit hat, untersagt ist, die gleichen Vorgänge einer anderen Steuer oder Abgabe zu unterwerfen.

Der Gerichtshof hat entschieden, dass die Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 10.6.1985 dahin auszulegen sei, dass sie der Erhebung einer Steuer auf die Umwandlung nicht ausgeschütteter Gewinne in Kapital einer Kapitalgesellschaft wie der im Ausgangsverfahren strittigen Steuer entgegensteht.

Auf das gegenständliche Berufungsverfahren ist dieses Urteil des EuGH deshalb ohne Bedeutung, weil die Richtlinie 69/335/EWG auf die Umwandlung von Gewinnen, Rücklagen oder Rückstellungen gerade die Erhebung der Gesellschaftsteuer vorsieht und die Erhebung aller anderen Steuern und Abgaben ausschließt.

Da aufgrund obiger Ausführungen ausgeschlossen werden kann, dass die strittigen Mittel (Rücklagen aus einer 9 Jahre zurückliegenden Einbringung) bereits der Gesellschaftsteuer unterlegen haben und das vom Vertreter zitierte Urteil des EuGH ohne Bedeutung für das gegenständliche Berufungsverfahren ist, war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 24. August 2005