

GZ. RV/0077-G/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung, Gruppe Gebühren und Verkehrsteuern, vom 25. Oktober 2001, betreffend Gesellschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist eine Aktiengesellschaft, in deren Hauptversammlung vom 15. Mai 2001 die Alleinaktionärin zunächst die Umwandlung der bisherigen Nennbetragsaktien in Stückaktien beschloss, wonach an Stelle einer Aktie im Nennbetrag von 100,00 S eine Stückaktie tritt. Danach wurde gemäß § 2 Abs. 2 Kapitalberichtigungsgesetz auch die Erhöhung des Grundkapitals aus Gesellschaftsmitteln (durch Auflösung eines Teiles der freien Rücklage) um

4.099.074,87 € beschlossen. Gemäß § 4 Abs. 1 Kapitalberichtigungsgesetz erfolgte die Kapitalerhöhung ohne Ausgabe von neuen Aktien und erhöhte sich der auf die einzelne Stückaktie entfallende anteilige Betrag des Grundkapitales entsprechend.

Mit Bescheid vom 25. Oktober 2001 schrieb das FA für diesen Rechtsvorgang Gesellschaftssteuer nach § 2 Z 2 bis 4 KVG in der Höhe von 564.045,00 S vor, wogegen Berufung erhoben wurde und im Wesentlichen ausgeführt wurde, dass keine gesetzliche Steuerbemessungsgrundlage für die Vorschreibung einer Gesellschaftssteuer bei Kapitalerhöhungen aus Gesellschaftsmitteln von Aktiengesellschaften mit Stückaktien bestehe. Der Vorgang einer nominellen Kapitalerhöhung gegen Ausgabe von Frei- oder Gratisaktien erfülle den Tatbestand des Ersterwerbes von Gesellschaftsrechten gemäß § 2 Z 1 Kapitalverkehrsteuergesetz. Dem gemäß regle das Bundesgesetz über steuerliche Maßnahmen bei der Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln vom 6. Juli 1966, BGBl. Nr. 157/1966 idF der Novelle BGBl. Nr. 416/1970 (Steuerliches Kapitalberichtigungsgesetz = stKapBG) den Fall der Erhöhung des Grundkapitals in einer Aktiengesellschaft ausschließlich aus Gesellschaftsmitteln dergestalt, dass dies als Erwerb neuer Anteilsrechte angesehen werde und enthalte dieses Gesetz im § 2 die Bestimmung, dass beim Erwerb neuer Anteilsrechte im Sinne des § 1 die Gesellschaftssteuer vom Nennbetrag zu berechnen sei. Angesichts der Beschränkung der Anwendbarkeit des § 2 stKapBG auf Aktien mit Nennbeträgen fehle es an einer Steuerbemessungsgrundlage für den Fall des Vorliegens von Stückaktien.

Daraus ergebe sich, dass der Vorgang nicht der Besteuerung nach § 2 Z 2 KVG unterliege und wurde auf ein aufhebendes Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen (19. 9. 2001, 2000/16/0761), dem ein vergleichbarer Sachverhalt zu Grunde gelegen sei.

Nach einer Säumnisbeschwerde erließ das FA am 24. Februar 2003 eine abweisende Berufungsvorentscheidung. Die Berufungswerberin stellte rechtzeitig einen Vorlageantrag. Seit 1. Jänner 2003 ist nach dem Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz, BGBl. I Nr. 97/2002, der unabhängige Finanzsenat zur Entscheidung berufen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Unbestritten ist, dass mit dem 1. Euro-Justizbegleitgesetz, BGBl. I Nr. 125/1998, ab 1. Jänner 1999 durch Novellierung des § 4 des Bundesgesetzes vom 19. Mai 1967, mit dem gesellschaftsrechtliche Bestimmungen über die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln getroffen werden (Kapitalberichtigungsgesetz), BGBl. Nr. 171/1967, durch Einführung von

Stückaktien die Möglichkeit geschaffen wurde, ohne zusätzliche Aktienausgabe eine Anhebung des Grundkapitales mit Erhöhung der Beteiligung der einzelnen Aktionäre zu erreichen.

Strittig ist die gesellschaftssteuerrechtliche Beurteilung eines solchen Vorganges. Die Argumentation der Bw. stützt sich im Hinblick auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19.9.2001, 2000/16/0761 vornehmlich auf die Bestimmungen des Bundesgesetzes vom 6. Juli 1966, über steuerliche Maßnahmen bei der Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln, BGBl. 157/1966 (stKapBG). Die Weitergeltung dieses Gesetzes und die Annahme einer fehlenden Bemessungsgrundlage wird allerdings vom FA bestritten.

Dieses Bundesgesetz ist ohne eine gesamte formelle zeitliche Begrenzung in Kraft getreten. § 1 Abs. 1 leg.cit. befreit die Fälle einer Kapitalerhöhung einer Aktiengesellschaft oder einer GesmbH, die ausschließlich aus Gesellschaftsmitteln erfolgen, von Einkommen- und Ertragsteuern. Ziel dieser Bestimmung war die Beseitigung des Missverhältnisses zwischen Rücklagen und Eigenkapital und die gegenständliche Steuerbefreiung sollte eine Motivation darstellen, Gewinnrücklagen in Nennkapital umzuwandeln. Diese steuerliche Befreiung ist allerdings befristet für die Jahre 1967 bis 1970 vorgesehen. Eine weitere Steuerbefreiung, zB in Hinsicht auf die Gesellschaftssteuer, wurde nicht normiert, sondern es findet sich in § 2 lediglich folgende Anordnung: *"Beim Erwerb neuer Anteilsrechte im Sinne des § 1 wird die Gesellschaftsteuer vom Nennbetrag berechnet."* Damit wurde für diese speziellen nominellen Kapitalerhöhungen eine lex specialis geschaffen, die die Bemessungsgrundlage für die Gesellschaftsteuer abweichend von der allgemeinen Regelung des damaligen § 8 Z 1 KVG 1934 (Steuermaßstab: Wert der Gegenleistung) mit dem Nennbetrag festsetzte.

Dieses stKapBG wurde mit BGBl. Nr. 416/1970 novelliert, wobei diese Novelle folgendermaßen bezeichnet wurde: *"Bundesgesetz vom 19. Dezember 1970, mit dem die Geltungsdauer des Bundesgesetzes vom 6. Juli 1966 über steuerliche Maßnahmen bei der Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln verlängert wird."* Die steuerlichen Befreiungsbestimmungen wurden darin bis 1973 verlängert. Der Gesetzgeber ging offenbar davon aus, dass das stKapBG ohne eine weitere Verlängerung mit 31. Dezember 1970 außer Kraft getreten wäre.

Weitere Hinweise für die vom Gesetzgeber gewollte zeitliche Befristung des stKapBG finden sich noch in den Novellierungen des GesmbH Gesetzes, BGBl. I Nr. 320/1980 und im Abgabenänderungsgesetz 1984, BGBl. I Nr. 531/1984.

Im ersten Fall brachte die Erhöhung des Stammkapitales bei den Gesellschaften mit beschränkter Haftung auf 500.000,-- S mit sich, dass sich der Gesetzgeber auf Grund einer Diskussion rund um die Gesetzwerdung wieder veranlasst sah, die Erhöhung des

Stammkapitales aus Gesellschaftsmitteln einkommen- und ertragsteuerlich freizustellen. Dies erfolgte im Artikel IV § 2 Abs. 1 und 2 der Novelle BGBI. I Nr. 320/1980. Im Abs. 2 leg. cit. wurde auf den § 2 des stKapBG verwiesen und seine entsprechende Anwendung angeordnet. In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage ist vom "Auslaufen" des gesamten stKapBG die Rede (vgl. Mag. Knörzer in GesRZ 2002, S. 127). Daraus ergibt sich, dass der Gesetzgeber das stKapBG ab 1974 bis 1980 als nicht mehr in Kraft stehend angesehen hat und den größten Teil des Gesetzes (§ 1 bis § 6) durch die GesmbH Novelle wieder neu in Kraft treten ließ. Damit wurde eine neuerliche Geltung der Bestimmungen des stKapBG bis einschließlich 1986 bewirkt.

Eine weitere Inkraftsetzung der Befreiungsbestimmungen für Aktiengesellschaften und für Gesellschaften mit beschränkter Haftung brachte das Abgabenänderungsgesetz 1984, BGBI. I Nr. 531/1984, im Abschnitt XI, wobei wiederum eine entsprechende Anwendung der §§ 2 bis 6 des stKapBG angeordnet wurde.

Aus diesen Ausführungen ergibt sich, dass der Gesetzgeber ab 1970 **immer anlassbezogen und zeitlich stets auf einige Jahre befristet eine Steuerbefreiung im Einkommen- und Ertragsteuernbereich normierte**, die mit Einführung der speziellen Normen des § 3 Abs. 1 Z 29 EStG 1988 und § 10 KStG 1988, die eine unbefristete Befreiung mit sich brachten, nicht mehr notwendig war (vgl. Kotschnigg, ÖStZ Nr. 7/1989, S. 74, 76 und Kotrnoch, FJ 2/1985, S. 30).

Eine Befreiung von der Gesellschaftssteuer war für diese speziellen Fälle der Kapitalerhöhung niemals vorgesehen und enthält das stKapBG auch keine Regelung über einen diesbezüglichen Steuertatbestand, sondern nur eine **spezielle, zeitlich befristete Regelung des Steuermaßstabes und kam es dadurch zu Steuererleichterungen**.

Angewandt auf den gegenständlichen Vorgang der Kapitalerhöhung durch Stückaktien ergibt sich, dass das stKapBG auf Kapitalerhöhungen, die im Jahre 2001 stattgefunden haben, jedenfalls nicht mehr anwendbar ist.

Abgesehen davon kann selbst bei Annahme einer Gültigkeit des Gesetzes im Jahre 2001 nicht davon ausgegangen werden, dass die Tatsachen, dass Stückaktien keinen Nennwert haben und vom stKapBG nicht mitumfasst sind (sie sind ja auch erst rund 15 Jahre nach der letzten Novellierung bzw. Inkraftsetzung der Urfassung des stKapBG mit 1. Jänner 1999 rechtlich existent geworden) bedingen, dass mangels einer Bemessungsgrundlage eine Befreiung von der Gesellschaftssteuer vorliegt. Das stKapBG beinhaltet keine Einführung eines eigenen Steuertatbestandes in Hinsicht auf die Gesellschaftsteuer, sondern handelt es sich dabei um

die Normierung einer Begünstigung bei der Steuerbemessung für bestimmte Kapitalerhöhungen. Daraus kann nicht abgeleitet werden, dass alle anderen von diesem Gesetz nicht umfassten Kapitalerhöhungen steuerfrei wären. Bei der Beurteilung der Gesellschaftssteuerpflicht und damit bei der Prüfung des Vorliegens eines steuerpflichtigen Tatbestandes sind stets – unabhängig davon, ob das stKapBG als lex specialis hinsichtlich der Bemessungsgrundlage bei Erwerben nach § 2 Z 1 KVG noch in Geltung steht oder nicht - die allgemeinen Tatbestandsregelungen des Kapitalverkehrsteuergesetzes (KVG) heranzuziehen.

Gemäß § 2 Z 2 KVG unterliegen Leistungen, die von den Gesellschaftern einer inländischen Kapitalgesellschaft auf Grund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt werden (Beispiele: weitere Einzahlungen, Nachschüsse), der Gesellschaftsteuer. Der Leistung eines Gesellschafters steht es gleich, wenn die Gesellschaft mit eigenen Mitteln die Verpflichtung des Gesellschafters abdeckt. Als Bemessungsgrundlage ist gemäß § 7 Z 2 KVG der Wert der Leistung anzusetzen.

Die Anteilseignerin hat zwar bei einer nominellen Kapitalerhöhung mit Stückaktien keine Einlageverpflichtung, allerdings ist sie an den Rücklagen, die auf das Grundkapital umgebucht werden, als beteiligt anzusehen (vgl. dazu auch Dorazil, Kurzkommentar zum KVG, 2. Auflage, zu § 2, Rz 21, S. 49).

Mit einer Verneinung der Steuerpflicht der Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln bei Vorliegen von Stückaktien und der Bejahung der Steuerpflicht in den anderen Fällen der nominellen Kapitalerhöhung (durch Ausgabe von zusätzlichen "Gratisaktien" oder "Freiaktien") würden auch vergleichbare Sachverhalte ungleich behandelt werden und stünde eine solche Auslegung im Widerspruch zum Gleichheitsgrundsatz.

Die Vorschreibung von Gesellschaftsteuer bei einer nominellen Kapitalerhöhung mittels Stückaktien erweist sich daher als rechtsrichtig, weshalb die Berufung als unbegründet abzuweisen war.

Graz, 15. Juli 2003
Die Referentin: