



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch die KPMG Alpen-Treuhand GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei in L, vom 7. Juni 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr vom 16. Mai 2002 betreffend Gesellschaftsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin ist eine Aktiengesellschaft, deren Grundkapital in 7,320.000 auf Inhaber lautende Stammstückaktien und 1,000.000 auf Inhaber lautende Vorzugsstückaktien ohne Stimmrecht eingeteilt ist.

In der **Hauptversammlung vom 22. April 2002** wurde beschlossen, das Grundkapital der Gesellschaft von € 60,486.400.- um € 9,513.600.- auf € 70.000.000.- ohne Ausgabe neuer Aktien mit Wirkung zum 1.1.2002 durch Umwandlung der im Jahresabschluss der Gesellschaft zum 31.12.2001 ausgewiesenen Gewinnrücklagen von € 9,513.600.- in Grundkapital zu erhöhen.

In der **Gesellschaftsteuererklärung** vom 8. Mai 2002 beschrieb die Berufungswerberin den zu Grunde liegenden Rechtsvorgang wie folgt:

Pkt.7. der Tagesordnung, Erhöhung des Grundkapitals von Euro 60,486.400.-- um Euro 9,513.600.-- auf Euro 70,000.000.-- aus Gesellschaftsmitteln ohne Ausgabe neuer Aktien.

Der Wert der Gegenleistung wurde mit Euro 9,513.600.- beziffert.

Mit **Bescheid** vom 16. Mai 2002 setzte das Finanzamt Urfahr für diesen Rechtsvorgang Gesellschaftsteuer nach § 2 Z 2 bis 4 KVG in der Höhe von € 95.136,00 fest.

Gegen diesen Bescheid erhob die vertretende Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft fristgerecht **Berufung** und beantragte die Aufhebung des angefochtenen Bescheides. Als Begründung wurde ausgeführt, dass das Grundkapital der Berufungswerberin in 7.320.000 auf Inhaber lautende Stammstückaktien und 1.000.000 auf den Inhaber lautende Vorzugsstückaktien ohne Stimmrecht mit einer nachzuzahlenden Mindestdividende von 6 % pro Aktie eingeteilt sei. Gem § 2 steuerliches Kapitalberichtigungsgesetz, BGBl. 1966/157 idF BGBl. 1970/416 werde die Gesellschaftsteuer beim Erwerb neuer Anteilsrechte iSd § 1 vom Nennbetrag berechnet. Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 19.9.2001, Zl. 2000/16/0761 sei diese Vorschrift als lex specialis für Kapitalberichtigungsvorgänge anzusehen. Da § 2 steuerliches Kapitalberichtigungsgesetz keine Bemessungsgrundlage für die Festsetzung einer Gesellschaftsteuer bei Stückaktien vorsehe, sei der bekämpfte Bescheid nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes aufzuheben.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 29. Juli 2003 wies das Finanzamtes Urfahr die Berufung als unbegründet ab. In der Begründung wurde ausgeführt, dass sich das Erkenntnis des VwGH vom 19.9.2001, Zl. 2000/16/0761, auf das Kapitalberichtigungsgesetz aus dem Jahr 1966 stütze. Dieses habe ursprünglich bis 1970 gegolten und sei durch die GmbH-Novelle 1980 wieder (befristet) in Kraft gesetzt worden und sei durch das AbgÄndG 1984 nach Verlängerung 1985 teilweise wieder anwendbar geworden. Im Jahr 1988 sei es ausgelaufen. Da somit keine lex specialis bestehe, sei für die Erhöhung des Grundkapitals aus Gesellschaftsmitteln auch bei Stückaktien Gesellschaftsteuerpflicht gegeben.

Mit Eingabe vom 11. August 2003 **beantragte** die vertretende Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft die **Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz**, weshalb die Berufung wiederum als unerledigt gilt. Als Begründung brachte sie ergänzend vor, dass es der Gesetzgeber zum Kapitalberichtigungsgesetz für notwendig erachtet habe, die steuerliche Bemessungsgrundlage bei Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln gesondert zu normieren. Die Berufungsvorentscheidung stehe im Gegensatz zum Erkenntnis des VwGH vom 19.9.2001, Zl. 2000/16/0761. In diesem Erkenntnis sei der Gerichtshof davon ausgegangen, dass bei Vorliegen von Stückaktien ebenso eine Bemessungsgrundlage im Gesetz festgeschrieben werden müsse und habe die allgemeinen Bestimmungen des KVG zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage als nicht ausreichend angesehen. Die Vorschreibung von Gesellschaftsteuer bei Vorliegen von Stückaktien sei daher rechtswidrig. Es könne dem VwGH auch nicht unterstellt werden, dass er bei seiner Entscheidung vom 19.9.2001 nicht gewusst hätte, dass das steuerliche Kapitalberichtigungsgesetz nicht mehr in Kraft sei. Weiters wurde

vorgebracht, dass generell die Belastung einer Kapitalerhöhung durch Umwandlung von Rücklagen mit Gesellschaftsteuer mit der Kapitalansammlungsrichtlinie in Konflikt stehe.

Mit Schreiben vom 23. Jänner 2007 **ergänzte** die Vertreterin die **Berufung** und nahm zum Erkenntnis des VwGH vom 26.9.2006, Zl. 2003/16/0129, Stellung.

Ausgehend von den Ausführungen des Gerichtshofes zum zeitlichen Geltungsbereich des steuerlichen Kapitalberichtigungsgesetzes hielt der Vertreter fest, dass Kapitalerhöhungen aus Gesellschaftsmitteln ua. zum 1.7.1984 von der Gesellschaftsteuer befreit waren. Dem Stichtag 1.7.1984 komme im Zusammenhang mit der Richtlinie 83/303/EWG des Rates vom 10.6.1985 entscheidende Bedeutung zu. In Art. 4 Abs. 2 dieser Richtlinie werde normiert, dass Vorgänge, soweit sie am 1.7.1984 der Steuer zum Satz von 1% unterlagen, auch weiterhin der Gesellschaftsteuer unterworfen werden können. In Art. 7 Abs. 1 werde festgehalten, dass „mit Ausnahme der in Art. 9 genannten Vorgänge die Mitgliedstaaten jene Vorgänge von der Gesellschaftsteuer befreien, die am 1.7.1984 steuerfrei waren oder einem Gesellschaftsteuersatz von 0,5 oder weniger unterlagen“. Die Richtlinie sei mit dem Beitritt Österreichs in den Rechtsbestand übernommen worden, sodass auch die Regelung des Art. 4 Abs. 2 in der Fassung der Richtlinie 83/303/EWG wirksam geworden sei. Wie wohl Österreich am 1.7.1984 nicht Mitglied der EWG war und sich die Richtlinienbestimmung damals nicht an die Republik Österreich richten konnte, sei der Rechtsbestand in die Verfassung übernommen worden und diese Richtlinienbestimmung ab dem Beitritt Österreichs verbindlich. Nachdem am 1.7.1984 Kapitalerhöhungen aus Gesellschaftsmitteln infolge der §§ 2 bis 6 des steuerlichen Kapitalberichtigungsgesetzes steuerbefreit waren, dürften aufgrund des Beitritts der Republik Österreich zur EU derartige Kapitalerhöhungen aus Gesellschaftsmitteln nicht der Gesellschaftsteuer unterworfen werden. Die Gesellschaftsteuerbefreiung iSd § 2 des steuerlichen Kapitalberichtigungsgesetzes habe auf Stückaktien in Folge der evolutiven Auslegung Anwendung zu finden. Nach allgemeiner juristischer Methodenlehre sowie der Rechtsprechung der Höchstgerichte habe die evolutive Auslegung von Normen stattzufinden, wenn sich soziale und/oder wirtschaftliche Gegebenheiten seit dem Zeitpunkt des Inkrafttretens der jeweiligen Vorschrift erheblich geändert haben. Im Zeitpunkt des Geltungsbereiches des steuerlichen Kapitalberichtigungsgesetzes konnten aufgrund aktienrechtlicher Vorschriften nur Nennbetragsaktien begründet werden. Erst mit BGBl. 1998/125 wurden Stückaktien als zulässige Aktienart gesetzlich eingeführt. In Folge der evolutiven Interpretation sei daher der Schluss zu ziehen, dass der Gesetzgeber die Gesellschaftsteuerbefreiung im Zuge der Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln auch auf Kapitalerhöhungen bezogen hätte, wenn das Grundkapital in Stückaktien zerlegt gewesen wäre.

Berufungswerberin beantragte daher die Aufhebung des angefochtenen Bescheides und die

Festsetzung der Gesellschaftsteuer mit 0,00 €. Weiters beantragte sie die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 2 Kapitalverkehrsteuergesetz (KVG) unterliegen der Gesellschaftsteuer u.a:

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.

Artikel 4 Abs. 2 lit a der Richtlinie des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (69/335/EWG) lautet:

Soweit sie am 1. Juli 1984 der Steuer zum Satz von 1 v.H. unterlagen, können folgende Vorgänge auch weiterhin der Gesellschaftsteuer unterworfen werden:

- a) die Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft durch Umwandlung von Gewinnen, Rücklagen oder Rückstellungen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine nominelle Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln aus Gewinnen oder Gewinnrücklagen unabhängig von einer Verstärkung des Wirtschaftspotentials der Gesellschaft steuerpflichtig. Dies entspricht auch der Richtlinie 69/335/EWG (s. Knörzer/Althuber, Kurzkommentar Gesellschaftsteuer, Anm. 9 zu § 2 und die dort zitierten Judikatur).

Die grundsätzliche Gesellschaftsteuerpflicht einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln bestreitet die Berufungswerberin nicht. In der Berufung begründete sie die beantragte Gesellschaftsteuerbefreiung damit, dass § 2 des steuerlichen Kapitalberichtigungsgesetzes bei Stückaktien keine Bemessungsgrundlage für die Festsetzung einer Gesellschaftsteuer vorsehe und verwies dazu auf das VwGH-Erkenntnis vom 19.9.2001, Zl. 2000/16/0761.

Im Erkenntnis vom 26.9.2006, Zl. 2003/16/0129, entschied der Verwaltungsgerichtshof, dass eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln auch bei Stückaktien der Gesellschaftsteuer unterliegt. Er führte aus, dass § 2 des steuerlichen Kapitalberichtigungsgesetzes wegen seiner zeitlichen Begrenzung im Beschwerdefall nicht mehr zur Anwendung gelangen konnte. Zum Erkenntnis vom 19.9.2001, Zl. 2000/16/0761, bemerkte der VwGH, dass darin keine ausdrückliche Aussage zum zeitlichen Geltungsbereich des steuerlichen KapBG getroffen wurde.

In der Berufungsergänzung vom 23. Jänner 2007, mit welcher die Berufungswerberin zum VwGH-Erkenntnis vom 26.9.2006, Zl. 2003/16/0129, Stellung nahm, begründete sie die

beantragte Nichtvorschreibung von Gesellschaftsteuer nunmehr damit, dass die Gesellschaftsteuerbefreiung iSd § 2 des steuerlichen Kapitalberichtigungsgesetzes auf Stückaktien in Folge einer evolutiven Auslegung rückwirkend auf jene Vorgänge anzuwenden sei, die am 1.7.1984 steuerfrei waren.

Die von der Berufungswerberin beantragte Gesellschaftsteuerbefreiung ist somit an zwei Voraussetzungen gebunden:

1. Als maßgeblicher Zeitpunkt für die Beurteilung, ob eine Gesellschaftsteuerbefreiung nach innerstaatlichem Gesetz bestanden hat, gilt nicht der Beitritt Österreichs zur Europäischen Union, sondern der 1.7.1984.
2. Der berufungsgegenständliche Vorgang war zum 1.7.1984 nicht der Gesellschaftsteuer unterworfen.

zur ersten Voraussetzung:

Der Verwaltungsgerichtshof führt dazu im Erkenntnis vom 18.10.2005, Zl. 2004/16/0243, aus: *Da die Richtlinie mit dem Beitritt Österreichs in der im Zeitpunkt des Beitritts anzuwendenden Fassung ohne Übergangsregelungen oder Zusatzbestimmungen in den Rechtsbestand übernommen wurde, ist auch die Regelung des Art. 4 Abs. 2 erster und letzter Satz in der Fassung der Richtlinie 83/303/EWG wirksam geworden. Wie wohl Österreich am 1. Juli 1984 nicht Mitglied der EWG war und sich die Richtlinienbestimmung damals nicht an die Republik Österreich richten konnte, wurde der Rechtsbestand in die Verfassung übernommen und diese Richtlinienbestimmungen sind ab dem Beitritt Österreichs verbindlich.*

Dem ist nichts hinzuzufügen. Die Gesellschaftsteuerpflicht für den berufungsgegenständlichen Rechtsvorgang muss also bereits zum 1.7.1984 bestanden haben.

zur zweiten Voraussetzung:

Erst seit dem 1. Euro-Justizbegleitgesetz (BGBl. 125/1998) sind in Österreich auch Stückaktien gesetzlich vorgesehen. Voher konnten nur Nennbetragsaktien begründet werden. Eine sog. nominelle Kapitalerhöhung war daher notwendigerweise mit der Ausgabe sogenannter Frei- und Gratisaktien verbunden. Der Vorgang einer nominelle Kapitalerhöhung gegen Ausgabe von Frei- und Gratisaktien erfüllt nach Rechtsprechung und herrschender Lehre den Tatbestand des Ersterwerbs von Gesellschaftsrechten (s. VwGH vom 19.9.2001, Zl. 2000/16/0761).

Daraus folgt, dass die Berufungswerberin, hätte sie bereits zum 1.7.1984 eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln durchgeführt, notwendigerweise sogenannte Frei- und Gratisaktien ausgeben hätte müssen. Dieser Vorgang war unbestritten auch bereits zum 1.7.1984 der Gesellschaftsteuer unterworfen. Seither war eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln auch bei Stückaktien nie von der Gesellschaftsteuer befreit. Denn bei der Ein-

führung von Stückaktien durch das 1. Euro-Justizbegleitgesetz war das steuerliche Kapitalberichtigungsgesetz nicht mehr anwendbar. Der dem VwGH-Erkenntnis vom 19.9.2001, Zl. 2000/16/0761, zugrundeliegende Fall wurde nur deshalb von der Gesellschaftsteuer befreit, weil in diesem Verfahren der zeitliche Geltungsbereich des steuerlichen KapBG nicht strittig war.

Nach Ansicht der Berufungswerberin hat eine evolutive Auslegung von Normen stattzufinden, wenn sich soziale und/oder wirtschaftliche Gegebenheiten seit dem Zeitpunkt des Inkrafttretens der jeweiligen Vorschrift erheblich geändert haben. Welche soziale bzw. wirtschaftlichen Gegebenheiten sich geändert hätten, um eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln bei Stückaktien gegenüber einer solchen bei Nennbetragsaktien zu bevorzugen, wird von der Berufungswerberin nicht dargelegt. Nach Ansicht der Berufungsbehörde gibt es auch keine Hinweise für eine solche Änderung der sozialen und/oder wirtschaftlichen Gegebenheiten.

Die Berufungsbehörde teilt daher die Ansicht der Berufungswerberin nicht. Nach ihrer Rechtsauffassung hat die Auslegung des § 2 des steuerlichen KapBG final bzw. objektiv-teleologisch zu erfolgen.

§ 2 steuerliche KapBG lautet:

Beim Erwerb neuer Anteilsrechte im Sinne des § 1 wird die Gesellschaftsteuer vom Nennbetrag berechnet.

Aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (der Stammfassung) ergibt sich, dass diese Maßnahme ergriffen wurde, um einen damals wahrgenommenen Missverhältnis des Nennkapitals zu den Rücklagen und zu dem tatsächlichen Eigenkapital als Folge der Vorsicht bei der Aufstellung der Schillingeröffnungsbilanzen Abhilfe zu verschaffen. Mit diesem (zeitlich begrenzten) Anreiz zur Erhöhung des Nennkapitals der Kapitalgesellschaften sollte letztlich eine „breite Streuung von Dividendenwerten“ und eine Marktkonsolidierung erreicht werden (s. VwGH vom 26.9.2006, Zl. 2003/16/0129).

Sinn und Zweck der Vorschrift des § 2 steuerliche KapBG war also keineswegs die Begünstigung der Umwandlung von Nennbetragsaktien in Stückaktien, sondern die Begünstigung von Kapitalerhöhungen aus Gesellschaftsmitteln durch Berechnung der Gesellschaftsteuer vom Nennbetrag. Es ist kein Anhaltspunkt ersichtlich (auch nicht im Sinne der von der Berufungswerberin) beantragten evolutiven Auslegung, warum zwischen Nennbetragsaktien und Stückaktien ein Unterschied gemacht werden sollte. Die in diesem Gesetz vorgesehene Berechnung vom Nennbetrag hat das Finanzamt im angefochtenen Bescheid auch durchgeführt. Die in der Gesellschaftsteuererklärung vom 8. Mai 2002 erklärte Erhöhung des Grundkapitals um Euro 9.513.600.- wurde als Bemessungsgrundlage festgesetzt. Die vom Finanzamt im

gegenständlichen Fall vorgenommene Besteuerung der Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln entspricht somit der Absicht des historischen Gesetzgebers.

Außerdem ist die von der Berufungswerberin (unter Hinweis auf das VwGH-Erkenntnis vom 19.9.2001, Zl. 2000/16/0761) vertretene Rechtsansicht nicht unumstritten, wonach es bei Aktien mit Nennbeträgen an einer Steuerbemessungsgrundlage für den Fall des Vorliegens von Stückaktien fehlt. Denn auch im zitierten VwGH-Erkenntnis wird zugestanden, dass es bei Stückaktien im Wege einer nominellen Kapitalerhöhung zu einer Vergrößerung des Anteils am Grundkapital kommt und damit ein Neuerwerb von Gesellschaftsrechten eintritt. Im berufsgegenständlichen Fall kann jedenfalls das Fehlen einer Steuerbemessungsgrundlage nicht erfolgreich eingewendet werden, da diese mit der erklärten und unbestrittenen Erhöhung des Grundkapitals um Euro 9,513.600.- ausreichend bestimmt ist.

Nach Ansicht der Berufsbehörde war daher der berufsgegenständliche Vorgang bereits zum 1.7.1984 Gesellschaftsteuer unterworfen, weshalb die Vorschreibung der Gesellschaftsteuer durch das Finanzamt zu Recht erfolgte.

Zum Antrag auf mündlichen Verhandlung ist auszuführen:

Nach § 284 Bundesabgabenordnung (BAO) hat über die Berufung eine mündliche Verhandlung stattzufinden,

1. wenn es in der Berufung (§ 250), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2) oder in der Beitrittsklärung (§ 258 Abs. 1) beantragt wird oder
2. wenn es der Referent (§ 270 Abs. 3) für erforderlich hält.

Ein Rechtsanspruch auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung setzt einen **rechtzeitigen Antrag** des Berufungswerbers voraus. Dies ergibt sich aus § 284 Abs. 1 Z 1 BAO. Anträge, die erst in einem die Berufung ergänzenden Schreiben gestellt werden, begründen keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung (s. Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, § 284 Rz 1, und die dort zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes).

Im Hinblick darauf, dass der Unabhängige Finanzsenat bereits in mehreren Berufungsentscheidungen entschieden hat, dass eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln auch bei Stückaktien der Gesellschaftsteuer unterliegt (z.B. RV/0138-W/03 vom 1.2.2007, RV/0481-G/02 vom 11.12.2006 und RV/4607-W/02 vom 8.1.2007), hält der Referent die Durchführung einer mündlichen Verhandlung für nicht erforderlich.

Da die Berufungswerberin keinen Rechtsanspruch auf mündliche Verhandlung hat und der Referent diese für nicht erforderlich hält, konnte auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet werden.

Aus den angeführten Gründen war die Berufung daher als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 13. März 2007