

TE Vwgh Erkenntnis 2004/7/29 2003/16/0470

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 29.07.2004

Index

E3L E09303000;
E6j;
yy41 Rechtsvorschriften die dem §2 R-ÜGStGBI 6/1945 zuzurechnen
sind;
32/06 Verkehrsteuern;

Norm

31969L0335 Kapital Ansammlungs-RL indirekte Steuern Art4 Abs2 idF 31985L0303;
31969L0335 Kapital Ansammlungs-RL indirekte Steuern Art4 Abs2 lita idF 31985L0303;
31969L0335 Kapital Ansammlungs-RL indirekte Steuern Art5 Abs1 litc;
31985L0303 Nov-31969L0335;
61981CJ0270 Felicitas Rickmers-Linie VORAB;
61986CJ0036 Dansk Sparinvest VORAB;
62000CJ0392 Norddeutsche Gesellschaft Entsorgungsaufgaben VORAB;
KVG 1934 §6 Abs1 Z2 litb sublitbb;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Dr. Höfinger, Dr. Köller, Dr. Thoma und Dr. Zehetner als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Siegl, über die Beschwerde der E Holding AG in W, vertreten durch Dr. Gerald Herzog, Dr. Manfred Angerer und Mag. Alexander Todor-Kostic, Rechtsanwälte in 9020 Klagenfurt, Neuer Platz 5/III, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 19. Dezember 2001, Zl. RV 179/1-5/2001, betreffend Gesellschaftsteuer, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 381,90 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin ist eine Aktiengesellschaft, in deren Hauptversammlung vom 27. Juni 2001 unter anderem die vereinfachte Herabsetzung des Grundkapitals von S 36.000.000,-- um S 3.500.000,--

- auf S 32.500.000,--, die Änderung der Einteilung des Grundkapitals von der Nennbetragsaktie in die Stückaktie und die Erhöhung des Grundkapitals von EUR 2.361.867,11 um EUR 138.132,89 auf EUR 2.500.000,-- durch Umwandlung eines

entsprechenden Anteiles der im Jahresabschluss der Gesellschaft zum 31. Dezember 2000 ausgewiesenen offenen Rücklagen (Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln) beschlossen wurden.

Über den zuletzt genannten Vorgang der Erhöhung des Grundkapitals gab die beschwerdeführende Gesellschaft eine Gesellschaftsteuererklärung ab. Das Finanzamt setzte die Gesellschaftsteuer für diesen Vorgang mit S 19.000,07 fest; als Bemessungsgrundlage zog die erstinstanzliche Behörde jenen Betrag, um den das Grundkapital erhöht wurde (umgerechnet S 1.900.750,01), heran.

Die gegen diesen Bescheid von der beschwerdeführenden Gesellschaft erhobene Berufung wies die belangte Behörde mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid als unbegründet ab. Begründend gab sie den Gang des Verwaltungsverfahrens wieder und traf Feststellungen über die in der Hauptversammlung der beschwerdeführenden Gesellschaft vom 27. Juni 2001 gefassten Beschlüsse. Nach rechtlichen Erwägungen kam die belangte Behörde zu dem Schluss, dass auf den zu beurteilenden Rechtsvorgang keine Steuerbefreiungsbestimmung anzuwenden und die festgesetzte Gesellschaftsteuer nicht gemeinschaftswidrig sei.

Gegen diesen Bescheid hat die belangte Behörde Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof erhoben, der ihre Behandlung abgelehnt und dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abgetreten hat. Die beschwerdeführende Gesellschaft erachtet sich in ihrem Recht auf Nichtvorschreibung von Gesellschaftsteuer für die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln vom 27. Juni 2001 verletzt.

Die belangte Behörde hat die Verwaltungsakten vorgelegt und eine Gegenschrift erstattet, in der sie die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die beschwerdeführende Gesellschaft bestreitet nicht, dass der Vorgang einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln grundsätzlich gesellschaftsteuerpflichtig ist. Sie vertritt jedoch den Standpunkt, dass im Beschwerdefall die Befreiungsbestimmung des § 6 Abs. 1 Z 2 lit. b sublit. bb) Kapitalverkehrsteuergesetz (KVG), nach der Rechtsvorgänge von der Besteuerung ausgenommen sind, wenn und soweit der Erwerb von Gesellschaftsrechten oder deren Erhöhung auf einer Erhöhung des Nennkapitals durch Umwandlung von Rücklagen, die aus Mitteln, die der Gesellschaftsteuer unterlegen haben, gebildet wurden, beruht, insofern gegen die Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (RL) verstoße, als diese RL eine generelle Befreiung von der Gesellschaftsteuer für solche Vorgänge vorsehe, bei denen durch Umwandlung von Rücklagen zwar das Stamm- oder Grundkapital von Gesellschaften erhöht werde, die aber nicht zur Verstärkung des Wirtschaftspotenzials der Gesellschaften beitragen. Es wird nicht behauptet, im Beschwerdefall seien die Rücklagen vor ihrer Umwandlung der Gesellschaftsteuer unterlegen.

Gemäß Art. 4 Abs. 2 RL in der Fassung der Richtlinie 85/303/EWG des Rates vom 10. Juni 1985 können, soweit sie am 1. Juli 1984 der Steuer zum Satz von 1 % unterlagen, unter anderem folgende Vorgänge auch weiterhin der Gesellschaftsteuer unterworfen werden: die Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft durch Umwandlung von Gewinnen, Rücklagen oder Rückstellungen (lit. a); die Erhöhung des Gesellschaftsvermögens einer Kapitalgesellschaft durch Leistungen eines Gesellschafters, die keine Erhöhung des Kapitals mit sich bringen, sondern ihren Gegenwert in einer Änderung der Gesellschaftsrechte finden oder geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsanteile zu erhöhen (lit. b).

Art. 5 Abs. 1 lit. c) RL sieht vor, dass die Steuer bei Erhöhung des Kapitals durch Umwandlung von Gewinnen, Rücklagen oder Rückstellungen gemäß Art. 4 Abs. 2 lit. a) auf den Nennbetrag dieser Erhöhung erhoben wird.

Nach den Grundsätzen, auf denen die harmonisierte Gesellschaftsteuer beruht, sollen dieser Steuer nur solche Vorgänge unterworfen sein, die der rechtliche Ausdruck einer Ansammlung von Kapital sind und zwar nur insoweit, als sie zur Verstärkung des Wirtschaftspotenzials der Gesellschaft beitragen (vgl. das Urteil des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) vom 15. Juli 1982, Rechtssache 270/81 ("Felicita Rickmers") und das Urteil vom 17. September 2002, Rechtssache C-392/00, Slg. I-07397).

Im Urteil vom 13. Februar 1996, Rechtssachen C-197/94 und C-252/94 ("Societe Bautiaa") brachte der EuGH zum Ausdruck, dass Art. 4 RL die Vorgänge, die der harmonisierten Gesellschaftsteuer unterliegen oder von den Mitgliedsstaaten dieser Steuer unterworfen werden können, objektiv und einheitlich für alle Mitgliedsstaaten definiere,

ohne dass dabei auf eventuelle Besonderheiten der einzelnen nationalen Rechtsordnungen oder auf die Ausgestaltung der nationalen Steuersysteme verwiesen werde.

Im Urteil vom 28. März 1990, Rechtssache 38/88 ("Siegen"), erläuterte der EuGH den Begriff des Gesellschaftsvermögens dahin, dass dieses alle Wirtschaftsgüter umfasse, die die Gesellschafter zu einem gemeinsamen Ganzen vereinigt haben, einschließlich ihres Zuwachses. Erziele eine Gesellschaft Gewinne und stelle sie diese in ihre Rücklagen ein, so erhöhe sie dadurch ihr Gesellschaftsvermögen.

Die beschwerdeführende Gesellschaft meint nun in ihrer Beschwerde, die Befreiungsbestimmung des § 6 Abs. 1 Z 2 lit. b sublit bb) KVG sei im Einklang mit der RL und der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) so zu interpretieren, dass eine Erhöhung des Nennkapitals einer Kapitalgesellschaft durch Umwandlung von Rücklagen auch dann von der Besteuerung ausgenommen sei, wenn dieser Umwandlungsvorgang nicht gleichzeitig zu einer Verstärkung des Wirtschaftspotenzials der Gesellschaft beitrage. Ob dies der Fall sei, hätten die jeweils zuständigen staatlichen Behörden im Einzelfall zu prüfen.

Zur Unterstützung ihrer Ansicht beruft sich die beschwerdeführende Gesellschaft in erster Linie auf das Urteil des EuGH vom 2. Februar 1988 in der Rechtssache 36/86 ("Dansk Sparinvest"). Nach dieser Entscheidung - so die beschwerdeführende Gesellschaft - sei Voraussetzung für die Zulässigkeit der Besteuerung von im Beschwerdefall zu beurteilenden Vorgängen, dass anlässlich eines solchen Vorganges eine Übertragung von Werten erfolge, die zu einer Kapitalerhöhung führe und zur Verstärkung des Wirtschaftspotenzials der Gesellschaft beitrage.

Eine Aussage in diese Richtung ist jedoch dem eben genannten Urteil des EuGH vom 2. Februar 1988 nicht zu entnehmen. Der Entscheidung lag in tatsächlicher Hinsicht zu Grunde, dass Änderungen des dänischen Rechts für die "Dansk Sparinvest", eine dänische Investmentgesellschaft, eine Änderung der bisher üblichen Form der von ihr ausgegebenen Zertifikate erforderlich machte. Solche Zertifikate werden von einer Investmentgesellschaft ausgegeben und repräsentieren einen prozentuellen Anteil am Gesellschaftsvermögen. Anlässlich des Beschlusses über die Änderung der Form der Zertifikate wurde auch beschlossen, nicht nur neue Zertifikate auszustellen, sondern zugleich deren Absetzbarkeit zu verbessern. Zur Zeit der strittigen Vorgänge betrug ihr Nennwert 1.000,- dänische Kronen und ihr tatsächlicher Wert 2.000,- dänische Kronen. Dementsprechend wurden zwei neue Zertifikate mit einem Nennwert von jeweils 1.000,- dänischen Kronen im Umtausch gegen ein altes Zertifikat ausgegeben.

Ausgehend von diesem Sachverhalt wurde an den EuGH unter anderem die Frage herangetragen, ob Art. 4 Abs. 2 lit. a) RL dahin auszulegen sei, dass Voraussetzung für die Erhebung der Gesellschaftsteuer eine Erhöhung des Gesellschaftskapitals durch Zuführung von Gewinnen, Rücklagen oder Rückstellungen sei, oder ob die Mitgliedsstaaten Gesellschaftsteuer allein auf Grund einer Erhöhung des Nennkapitals erheben dürfen.

Zu dieser Frage führte der EuGH aus, dass der in Art. 4 Abs. 2 lit. a) RL beschriebene Vorgang einer Erhöhung des Gesellschaftskapitals aus Eigenmitteln der Gesellschaft voraussetze, dass zwei Vermögensmassen vorhanden seien; nämlich einerseits das Gesellschaftskapital als getrennte und eigenständige Vermögensmasse, die eine Sicherheit für die Geschäftspartner der Gesellschaft darstelle und Zeugnis für ihre Wirtschaftskraft ablege, andererseits die Gewinne, Rücklagen oder Rückstellungen, bei denen es sich um Mittel handle, über die die Anteilseigner verfügen könnten, die aber nicht mehr unter ihrer Kontrolle stünden, wenn sie dem Gesellschaftsvermögen zugeführt worden seien. Dies sei ein Vorgang, der der rechtliche Ausdruck einer Ansammlung von Kapital sei, der zur Verstärkung des Wirtschaftspotenzials der Gesellschaft beitrage.

Nach dieser allgemeinen Umschreibung der von Art. 4 Abs. 2 lit. a) RL umfassten Vorgängen führte der EuGH zu dem konkret von ihm beurteilten Sachverhalt aus, dass im Falle einer "Investmentgesellschaft" wie der "Dansk Sparinvest" - anders als eben beschrieben - nur eine einzige Vermögensmasse bestehe, die alle ihre Vermögenswerte umfasse. Beim konkreten Vorgang, der eben keine Umwandlung von Gewinnen, Rücklagen oder Rückstellungen darstellte, blieben das Gesellschaftsvermögen der "Investmentgesellschaft" und der Anteil der einzelnen Zertifikatinhaber an diesem Vermögen dieselben wie vor dem betreffenden Vorgang. Unter diesen Umständen könne von einer Übertragung der in Art. 4 Abs. 2 lit. a) RL aufgeführten Werte, die zu einer Kapitalerhöhung geführt habe, nicht gesprochen werden und es sei festzustellen, dass der Vorgang nicht zur Verstärkung des Wirtschaftspotenzials der Gesellschaft beitrage. Art. 4 Abs. 2 lit. a) RL sei daher dahin auszulegen, dass er nur auf eine Erhöhung des

Gesellschaftskapitals einer Kapitalgesellschaft durch Umwandlung von Gewinnen, Rücklagen oder Rückstellungen Anwendung finde und dass die Mitgliedsstaaten Gesellschaftsteuer nicht allein auf Grund einer Erhöhung des Nennkapitals, die nicht zur Verstärkung des Wirtschaftspotenzials der Gesellschaft beitrage, erheben dürfen.

Damit hat der EuGH aber nicht das von der beschwerdeführenden Gesellschaft dem Urteil beigemessene Verständnis zum Ausdruck gebracht, sondern konkret auf den Einzelfall abgestellt, in dem eben keine Gewinne, Rücklagen oder Rückstellungen umgewandelt wurden und dadurch das Gesellschaftskapital erhöht wurde, sondern dem "tatsächlichen Wert" der Gesellschaft dadurch Rechnung getragen wurde, dass diesem Wert entsprechende Zertifikate ausgestellt wurden. Mit diesem Vorgang war nach Meinung des EuGH keinerlei Veränderung des Wirtschaftspotenzials verbunden.

Andererseits brachte der EuGH in diesem Urteil deutlich zum Ausdruck, er gehe davon aus, dass es sich um getrennte Vermögensmassen handle, wenn eine Gesellschaft sowohl über Gesellschaftskapital als auch über Gewinne, Rücklagen oder Rückstellungen verfüge. Der EuGH ging weiter davon aus, dass beim Vorhandensein solcher getrennter Vermögensmassen - eben anders als im genannten Vorabentscheidungsverfahren - die mit einer Kapitalerhöhung verbundene Zuführung von Gewinnen, Rücklagen oder Rückstellungen an das Gesellschaftskapital "der rechtliche Ausdruck einer Ansammlung von Kapital ist, der zur Verstärkung des Wirtschaftspotenzials der Gesellschaft beiträgt." Das bedeutet, dass in solchen Fällen die Verstärkung des Wirtschaftspotenzials nicht zu prüfen ist, sondern als Folge des Vorganges angesehen wird.

Argumentiert die beschwerdeführende Gesellschaft nun dahin, dass offene Rücklagen aus in der Beschwerde näher ausgeführten Gründen in Wahrheit dem Grundkapital gleichzuhalten seien, weshalb im Beschwerdefall nicht zwei Vermögensmassen vorhanden gewesen seien, verkennt sie die im genannten Urteil vom EuGH unzweifelhaft zum Ausdruck gebrachte Ansicht, dass dann, wenn Gewinne, Rücklagen oder Rückstellungen in Gesellschaftskapital umgewandelt werden, eben von zwei Vermögensmassen auszugehen sei; andernfalls hätte eine Überführung von Vermögen von einem in den anderen Teil keinerlei Bedeutung.

Zudem verkennt die beschwerdeführende Gesellschaft, dass der EuGH im genannten Urteil für die Besteuerung nicht generell vorausgesetzt hat, dass der Vorgang "nachweislich zu einer Verstärkung des Wirtschaftspotenzials der Gesellschaft" beitrage, sondern dass er davon ausgegangen ist, dass die in Art. 4 Abs. 2 lit. a) RL beschriebene Vorgang der "rechtliche Ausdruck einer Ansammlung von Kapital ist, der zur Verstärkung des Wirtschaftspotenzials der Gesellschaft beiträgt."

Für diese Sicht spricht auch der Umstand, dass in der in einem systematischen Zusammenhang mit der zu beurteilenden Norm stehenden Bestimmung des Art. 4 Abs. 2 lit. b) RL ausdrücklich von einer Erhöhung des Gesellschaftsvermögens einer Kapitalgesellschaft für den Fall die Rede ist, dass der Vorgang nicht gleichzeitig eine Erhöhung des Kapitals mit sich bringt (wie eben im Fall der lit. a)). Wird aber durch den Vorgang das (Grund)Kapital erhöht (lit. a)), sieht die RL nicht vor, dass - als Ausdruck des durch den Vorgang verstärkten Wirtschaftspotentials - auch das Gesellschaftsvermögen erhöht werden müsste; die Verstärkung des Wirtschaftspotentials spiegelt sich nämlich schon im erhöhten Grundkapital wieder.

Abgesehen von dieser gemeinschaftsrechtlichen Betrachtung widerspricht die von der beschwerdeführenden Gesellschaft geforderte Gleichbehandlung von Grundkapital und offenen Rücklagen der nationalen Gesetzeslage. Es kann nämlich grundsätzlich über die hier in Rede stehenden "offenen" Rücklagen in einer Weise verfügt werden (vgl. etwa § 183 AktG), die sich von Verfügungen über das Grundkapital grundlegend unterscheidet (vgl. das Verbot der Rückgewähr von Einlagen nach § 52 AktG). Bezieht sich die beschwerdeführende Gesellschaft in diesem Zusammenhang auf die vom EuGH im zitierten Urteil vom 2. Februar 1988 gebrauchte Formulierung, nach der es sich bei Gewinnen, Rücklagen oder Rückstellungen um Mittel handle, über die die Anteilseigner verfügen könnten, und führt Beispiele an, in denen der Vorstand einer Aktiengesellschaft über die Bildung und das Schicksal von Rücklagen entscheidet, was sich von einer Verfügung durch den Anteilseigner unterscheidet, so verkennt die beschwerdeführende Gesellschaft, dass es nicht darauf ankommt, dass der Anteilseigner unmittelbar über die Rücklagen verfügen kann, sondern dass, wenn auch nur durch die Organe der Gesellschaft, überhaupt disponiert werden kann.

Aus dem Gesagten folgt, dass Art. 4 Abs. 2 lit. a) RL der Befreiungsbestimmung des § 6 Abs. 1 Z 2 lit. b) sublit. bb) KVG nicht entgegen steht und die nationale Norm nicht dahin zu verstehen ist, dass eine Erhöhung des Nennkapitals einer Kapitalgesellschaft durch Umwandlung von Rücklagen auch dann von der Besteuerung ausgenommen sei, wenn

dieser Umwandlungsvorgang nicht gleichzeitig zu einer Verstärkung des Wirtschaftspotenzials der Gesellschaft beitrage.

Aus dem klaren Verständnis der Gemeinschaftsnorm ergibt sich auch, dass hinsichtlich der Frage nach der Auslegung des Gemeinschaftsrechts eine Vorlage an den EuGH nicht erforderlich ist (vgl. das Urteil des EuGH vom 6. Oktober 1982, Rechtssache 283/81 "C.I.L.F.I.T.").

Da der behauptete Verstoß gegen Normen des Gemeinschaftsrechtes nicht vorliegt - Rechtswidrigkeit wegen eines Verstoßes gegen nationales Recht hat die Beschwerdeführerin nicht geltend gemacht -, war die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz beruht auf den §§ 47 ff VwGG iVm der VwGH-Aufwandersatzverordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 29. Juli 2004

Gerichtsentscheidung

EuGH 61981J0270 Felicitas Rickmers-Linie VORAB

EuGH 62000J0392 Norddeutsche Gesellschaft Entsorgungsaufgaben VORAB

EuGH 61986J0036 Dansk Sparinvest VORAB

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2004:2003160470.X00

Im RIS seit

03.09.2004

Zuletzt aktualisiert am

21.05.2013

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at