



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der S. als Rechtsnachfolgerin der A. V. Gesellschaft m.b.H., Adr., vertreten durch Deloitte Audit Wirtschaftsprüfungs GmbH, 1013 Wien, Renngasse 1/Freyung, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 26. August 2004, ErfNr. betreffend Gesellschaftsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 4. April 2001 erklärte die S., vormals D. AG (Berufungswerber, Bw.) gegenüber dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (FAG), dass die E. AG im Jänner 1999 im eigenen Namen aber auf Rechnung der Bw. der damaligen Tochtergesellschaft der Bw., A. V. Gesellschaft mbH (in der Folge: Rechtsvorgängerin) ein Darlehen in Höhe von S 133,390.044,93 als Treuhänder gewährt habe. Im Februar 1999 sei auf dieselbe Weise ein weiteres Darlehen in Höhe von S 5,000.000,00 gewährt worden. Weiters wurde seitens der Bw. ausgeführt, dass über diese Darlehen keine Urkunden errichtet worden seien und die Treuhandverträge mit der E. AG mündlich abgeschlossen worden seien.

Darüber angelegte Aktenvermerke vom 15. Jänner 1999 und vom 18. Februar 1999 wurden in Kopie mit beigelegt.

Der Aktenvermerk vom 15. Jänner 1999 hat folgenden Inhalt:

*"Aktenvermerk
über eine mündlich getroffene Treuhandvereinbarung mit der E als Treuhänder*

Die E stellt als Treuhänder für die E.. einen Betrag von ATS 133.390.944,93 treuhändig als langfristiges Darlehen unter folgenden Bedingungen zur Verfügung:

- 1.) Das Darlehen ist endfällig mit 31.01.2019. Es kann jederzeit, unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist, jeweils zum Jahresende, zur Gänze oder teilweise, vorzeitig rückgezahlt werden.*
- 2.) Das Darlehen wird bis zum Abschluss der Sanierungsarbeiten und der Vollvermietung der Liegenschaft 1070 Wien, Burggasse 51/Siebensterngasse 46 („A.“) längstens aber bis 31. Dezember 2001 zinsfrei gestellt. Ab dann beträgt die Verzinsung 5 % p.a. fix ganzjährig, dekursiv.*
- 3.) Allfällige durch diese Vereinbarung ausgelöste Gebühren trägt der Treugeber (E..)"*

Der Aktenvermerk vom 18. Februar 1999 über das Darlehen in Höhe von S 5.000.000,00 ist - abgesehen von Betrag und Datum - gleichlautend.

In Beantwortung eines Ersuchens um Ergänzung, mit welchem das FAG mit dem Bemerkten, dass die Zinsfreistellung den Tatbestand des § 2 Z 4 KVG erfülle, die Bw. ersuchte, die Zinersparnis der Jahre 1999 und 2000 zur Gesellschaftsteuer zu erklären, gab die Bw. die Zinersparnis im Jahr 1999 mit S 5.196.766,00 und die Zinersparnis im Jahr 2000 mit S 4.693.343,00 an.

Unter Hinweis auf die Kapitalansammlungsrichtlinie 69/335/EWG äußerte die Bw. aber gemeinschaftsrechtliche Bedenken.

Sinngemäß meinte die Bw, die Zinersparnis würde unter Artikel 4 Abs. 2 Buchstabe c bzw. d der Kapitalansammlungsrichtlinie „Darlehensaufnahme“ fallen, womit es sich um einen Vorgang handle der besteuert werden „könne“. Dies aber nur dann, wenn der Steuersatz zum maßgeblichen Stichtag (1. Juli 1984) bereits 1 % betragen habe, was aber nachweislich nicht der Fall gewesen sei. Die beabsichtigte Besteuerung sei nach der Richtlinie 69/335/EWG unzulässig.

In der Folge setzte das FAG mit Gesellschaftsteuerbescheid vom 26. August 2004 gegenüber der Bw. als Rechtsnachfolgerin der Rechtsvorgängerin Gesellschaftsteuer ausgehend von der erklärten Zinersparnis gemäß § 8 KVG mit 1 % von einem Wert der Leistung gemäß § 7 Abs. 1 Z. 2 KVG iV mit § 2 Z 2 bis 4 KVG in Höhe von S 9.890.109,12 (entspricht € 718.742,26) Gesellschaftsteuer in Höhe von € 7.187,42 fest.

In der dagegen eingebrachten Berufung wendete die Bw. Folgendes ein:

„Im Jahre 1999 haben wir unserer damaligen (und mittlerweile auf unsere Gesellschaft als übernehmende Gesellschaft verschmolzenen Tochtergesellschaft A. V. Gesellschaft mbH unverzinsliche Treuhanddarlehen in Höhe von ATS 133.390.944,93 und ATS 5.000.000,- gewährt.

Zivilrechtlicher Darlehensgeber war die E. AG, wobei es zwischen der E. AG und der A. V. GmbH während der gesamten Laufzeit des Darlehens keine unmittelbare gesellschaftsrechtliche Beziehung gab. Diese Darlehen sind demnach nicht als Gesellschafterdarlehen zu qualifizieren.

Zur ausführlichen Begründung verweisen wir auf unsere Berufung vom 8. Mai 2003 (samt Vorlageantrag vom 15. Juli 2003) gegen den Bescheid vom 1. April 2003, mit dem diese Darlehen in Höhe von ATS 138.390.944,93 als Gesellschafterdarlehen qualifiziert wurden und dementsprechend Rechtsgeschäftsgebühren (gemäß § 33 TP 8 Abs 4 GebG) in Höhe von ATS 1.107.128,-/ EUR 80.458,13 festgesetzt wurden. Entsprechende Kopien liegen bei.

Mangels Vorliegen eines Gesellschafterdarlehens besteht für die Besteuerung der Zinsenersparnis mit Gesellschaftsteuer keine Rechtsgrundlage.“

Im beigelegten Vorlageantrag vom 15. Juli 2003 erklärte die Bw. neben rechtlichen Ausführungen zur Treuhand, dass der Treuhänder, also die E. AG, Hauptgesellschafter der Bw. gewesen sei und die Bw. in dessen Konzernabschluss einbezogen werde.

Weiters meinte die Bw., dass der Treuhänder daher die faktisch rechtlich und wirtschaftlich stärkere Position gehabt habe. Eine Ermächtigungstreuhand sei bereits auf Grund der tatsächlichen Verhältnisse auszuschließen. Das Darlehen sei von der E. AG gewährt, das sei ihre Konzernobergesellschaft. Das würde auf Basis der Überlegungen der Behörde bedeutet, dass die Bw. - als Konzerntochtergesellschaft - die stärkere Position gehabt hätte, auf Grund derer sie erst in der Lage gewesen wäre, ihre Konzernobergesellschaft auf die bedeutungslose Rolle eines bloßen Ermächtigungstreuhänders herabzuwürdigen. Damit würden die gesellschaftsrechtlichen Verhältnisse auf den Kopf gestellt. Schließlich gelte: „Der Ober sticht den Unter“.

Gegen die abweisende Berufungsvorentscheidung brachte die Bw. einen Vorlageantrag ein. Die beantragte mündliche Berufungsverhandlung wurde in der Folge zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Fest steht, dass der Rechtsvorgängerin die Darlehen - wie in den Aktenvermerken dargestellt - gewährt wurden, und dass sich die Rechtsvorgängerin auf Grund der vereinbarten Unverzinslichkeit im Jahr 1999 einen Zinsaufwand von S 5.196.766,00 und im Jahr 2000 von S 4.693.343,00 ersparte.

Bei der Rechtsvorgängerin handelte es sich um eine inländische Kapitalgesellschaft, welche mit Eintragung ins Firmenbuch am 10. November 2000 auf die Bw. verschmolzen worden war.

Die Bw. war bis zur Verschmelzung Alleingesellschafterin der Rechtsvorgängerin.

Gemäß § 2 Z. 4 lit. c KVG unterliegt die Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung durch einen Gesellschafter als freiwillige Leistung der Gesellschaftsteuer, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen.

Mit BGBl 629/1994 wurde das Kapitalverkehrsteuergesetz an die Richtlinie des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf Ansammlung von Kapital (69/335/EWG) angepasst.

Diese Kapitalansammlungsrichtlinie einschließlich der dazu ergangenen Rechtssprechung des EuGH sind bei der Auslegung des KVG zu beachten (siehe Dorazil, Kapitalverkehrsteuergesetz Kurzkomentar², Pkt. I.1. zu § 2).

Die richtlinienkonforme Interpretation umfasst das gesamte nationale Recht. Die Mitgliedstaaten sind verpflichtet, alle Bereiche des nationalen Rechts, die auf EG-Richtlinien (wenn auch nur teilweise) basieren, richtlinienkonform auszulegen.

Lässt die staatliche Umsetzung mehrere Interpretationen zu, so ist jene zu wählen, die den Vorgaben der Richtlinie entspricht; gleichzeitig sind diejenigen Interpretationen zu verwerfen, die gegen die Richtlinie verstoßen würden (Ehrke-Rabel, Gemeinschaftsrechtskonforme Interpretation und Anwendungsvorrang im Steuerrecht, ÖStZ 2009, S 189).

Auf Grund des Art. 4 Abs. 2 der Kapitalansammlungsrichtlinie können, soweit sie am 1. Juli 1984 der Steuer zum Satz von 1 v. H. unterlagen, ua. die folgenden Vorgänge auch weiterhin der Gesellschaftsteuer unterworfen werden:

.....

b) 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;

Nach der ständigen Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes kann eine Gesellschaft, der ein zinsloses Darlehen gewährt wird, über Kapital verfügen, ohne die Kosten dafür tragen zu müssen. Die sich hieraus ergebende Ersparnis an Zinsaufwendungen bewirkt eine Erhöhung des Gesellschaftsvermögens, da der Gesellschaft Kosten, die sie sonst zu tragen gehabt hätte, nicht entstehen, und die Gewährung eines solchen Darlehens trägt durch die Ersparnis dieser Kosten zur Stärkung des Wirtschaftspotentials der begünstigten Gesellschaft bei und ist daher geeignet, den Wert ihrer Gesellschaftsanteile zu erhöhen. Art. 4 Abs. 2 Buchstabe b der Richtlinie ist somit dahin auszulegen, dass ein zinsloses Darlehen, das eine Gesellschaft von einem ihrer Gesellschafter erhält, mit seinem Nutzungswert, d.h. mit dem Betrag der ersparten Zinsen, der Gesellschaftsteuer unterworfen werden kann (vgl. EuGH 17.9.2002, C-392/00).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes bestehen bei freiwilligen Leistungen eines Gesellschafters, die das Gesellschaftsvermögen erhöhen und die geeignet sind, den Wert der

Gesellschaftsanteile zu erhöhen, keinerlei Konflikt mit Art 4 Abs 2 lit b der Richtlinie 69/335/EWG (und der Judikatur des EuGH), weil diese Bestimmung mit § 2 Z 4 lit a KVG insoweit deckungsgleich ist (vgl. VwGH 19.2.1998, 97/16/0405).

Ein Fall in dem von vornherein die Unverzinslichkeit eines Darlehens vereinbart wird, ist als die Überlassung eines Gegenstandes an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung anzusehen. Die unverzinsten Hingabe einer Darlehensvaluta ist als die Überlassung eines Gegenstandes zur Nutzung anzusehen; dieser Nutzung steht im Falle der Unverzinslichkeit keinerlei Gegenleistung gegenüber; der Rückzahlungsanspruch des Darlehensgebers ist kein Entgelt für die Nutzungsüberlassung des Kapitals (vgl. ua. VwGH 18.11.1993, 93/16/0104 und VwGH 16.12.1993, 92/16/0065).

Zur Ansicht, dass die beabsichtigte Besteuerung nach der Richtlinie 69/335/EWG unzulässig sei, weil die hier in Frage kommenden Tatbestände zum 1. Juli 1984 nicht dem Steuersatz von 1 % sondern von 2% unterlagen, ist zu sagen, dass in Österreich für Leistungen im Sinne des § 2 Z 3 KVG bereits am 1. Juli 1984 Gesellschaftsteuerpflicht mit dem Normalsteuersatz von damals 2 % gegeben war. Somit sind die Richtlinienvorgaben erfüllt und Österreich kann auch nach dem Beitritt zur EU für diese Vorgänge Gesellschaftsteuer mit einem Steuersatz von 1 % vorschreiben (siehe VwGH 20.12.2007, 2004/16/0118).

Im gegebenen Fall handelt es sich um eine freiwillige Leistungen an eine inländische Kapitalgesellschaft, welche geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen.

Dies wurde von der Bw. auch nicht bestritten. Die gemeinschaftsrechtlichen Bedenken gehen entsprechend den obigen Ausführungen ins Leere.

Was nun die Ansicht der Bw. betrifft, dass hier keine Leistung eines Gesellschafters gegeben wäre, da die Darlehensgeberin selbst nicht Gesellschafterin gewesen sei, ist zu sagen, dass die Bw., die das Darlehen als Treugeberin über die Treuhänderin unverzinslich zur Verfügung gestellt hatte, im Zeitraum der Leistung unbestritten Gesellschafterin der begünstigten Rechtsvorgängerin war.

Auch wenn es sich bei der Treuhänderin um die Hauptgesellschafterin und Konzernobergesellschaft der Bw. handelte, bedeutet das nicht, dass die Bw. bei Abschluss des Treuhandvertrages nicht als selbstständiges Rechtssubjekt handelte und nicht grundsätzlich beliebige Vereinbarungen mit der Konzernobergesellschaft schließen könnte. Es kommt der Konzernobergesellschaft in der Organisation der Bw. lediglich als oberstes Willensbildungsorgan bei der Willensbildung eine wesentliche Rolle zu.

Die Ansicht, dass eine Konzernobergesellschaft auf eine „bedeutungslose Rolle“ eines bloßen Ermächtigungstreuhänders „herabgewürdigt“ werden würde, wenn diese für ihre

Tochtergesellschaft als solcher fungiert, ist nicht nachvollziehbar und nicht geeignet eine entsprechende Vereinbarung als undenkbar scheinen zu lassen.

Wie in der an die Bw. ergangenen Berufungsentscheidung des UFS vom 28.2.2007, RV/1366-W/03 ausgeführt ist, handelt es sich bei der gegenständlichen Treuhandschaft um eine Ermächtigungstreuhand, sodass Leistende nicht die als Treuhänderin fungierende Großmutter, sondern die Bw. als unmittelbare Gesellschafterin war. Dazu wird auf diese Entscheidung verwiesen.

Bei der fiduziarischen Treuhand wird vom Treugeber das Vollrecht an den Treuhänder übertragen, der es im eigenen Namen, aber im Interesse des Treugebers auszuüben hat. Demgegenüber erwirbt der Treuhänder bei der Ermächtigungstreuhand nur ein Verfügungsrecht in Bezug auf ein Vollrecht, das beim Treugeber bleibt (VwGH 17.10.2001, 2001/16/0338).

Selbst wenn das Vollrecht bei der Großmuttergesellschaft als Treuhänderin gelegen gewesen wäre, wäre dieses Vollrecht somit von der Großmuttergesellschaft im Interesse der Treugeberin - also der Bw. als unmittelbare Gesellschafterin – ausgeübt worden.

In seinem Urteil vom 12. 1. 2006, C-494/03 , Senior Engineering Investments BV hat der EuGH zu einer freiwilligen Leistung einer Großmuttergesellschaft an ihre Enkelgesellschaft ohne Einbindung der Muttergesellschaft ua. Folgendes ausgeführt:

"39. Drittens stellt sich der fragliche Beitrag als "Leistung eines Gesellschafters" dar. Er wurde zwar nicht vom Gesellschafter der Senior GmbH (Senior BV), sondern von deren Muttergesellschaft (Senior Ltd) geleistet, also vom Gesellschafter des Gesellschafters. Der Gerichtshof folgt jedoch hinsichtlich der Herkunft einer Kapitalzuführung nicht einem förmlichen Ansatz, sondern fragt nach der tatsächlichen Zurechnung (vgl. in diesem Sinne Urteile Weber Haus, Randnrn. 11 und 13, ESTAG, Randnrn. 37 bis 39 und 41, sowie Urteil vom 17. Oktober 2002 in der Rechtssache C-71/00, Develop, Slg. 2002, I-8877, Randnrn. 25 bis 29). Da der fragliche Beitrag von der Großmuttergesellschaft (Senior Ltd) an die Enkelgesellschaft (Senior GmbH) gezahlt worden war, um den Wert der Gesellschaftsanteile an dieser zu erhöhen, und diese Erhöhung vor allem im Interesse des einzigen Gesellschafters Senior BV lag, ist festzustellen, dass der genannte Beitrag dieser zuzurechnen ist. Es handelt sich daher um eine "Leistung eines Gesellschafters" im Sinne von Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie 69/335."

Da es sich bei der unentgeltlichen Überlassung des Darlehens zur Nutzung um eine freiwillige Leistung handelte, welche geeignet war, den Wert der Gesellschaftsrechte der Bw. an der Rechtsvorgängerin zu erhöhen und diese Erhöhung im Interesse der Bw. als unmittelbare Gesellschafterin lag, ist diese Leistung im Sinne des Urteils des EuGH vom 12.1.2006, Rs C-494/03, Senior Engineering, jedenfalls der Bw. als Leistende zuzurechnen, womit diese Leistung den Tatbestand des § 2 Z 4 lit c KVG erfüllt.

Die Gesellschaftsteuer berechnet sich wie folgt:

Nutzung im Jahr 1999:

gemäß § 7 Abs. 1 Z. 2 KVG iV mit § 2 Z 4 KVG S 5.196.766,00 x 1% gemäß § 8 KVG
= S 51.967,66 (entspricht € 3.776,64)

Nutzung im Jahr 2000:

gemäß § 7 Abs. 1 Z. 2 KVG iV mit § 2 Z 4 KVG S 4.693.343,00 x 1% gemäß § 8 KVG
= S 4.693.343 (entspricht € 3.410,79)

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 31. Mai 2010