

GZ. RV/0048-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Confida Klagenfurt, Wirtschaftstreuhand-GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien betreffend Gesellschaftsteuer 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

Mit Schreiben vom 22. Mai 1995 gab die Bw. bekannt, dass es sich bei den angezeigten Darlehensgewährungen gemäß § 33 TP 8 Abs. 4 GebG um unverzinsliche, rückzahlbare Darlehen der Gesellschafter, welche im Verhältnis ihrer übernommenen Stammeinlagen gewährt wurden, hande. 1991 wurden den Gesellschaftern Darlehen in Höhe von S 8.436.600.- gewährt und im Jahr 1992 um S 1.286.500.- aufgestockt, womit die Gesamthöhe der insgesamt gewährten Gesellschafterdarlehen S 9.723.100.- beträgt.

Das Finanzamt beurteilte diesen Sachverhalt als Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung (Nutzungsüberlassung) und setzte mit Bescheid vom 29. Juni 1995 die Gesellschaftsteuer (9,723.100.-x 6,5% = 632.586,50 x 9 = 5,693278,50 x 2% = 113.866.-) fest.

Fristgerecht wurde dagegen Berufung erhoben.

Eingewendet wurde, dass im Zeitpunkt des Zuflusses der Gesellschafterdarlehen in den Jahren 1991 und 1992 die R-GmbH zu 25% an der Bw. beteiligt gewesen sei. Jener 25%ige Anteil an den gewährten Gesellschafterdarlehen sei jedoch nicht von der R-GmbH, sondern von deren Muttergesellschaft, der R-AG gewährt worden. Die Bemessungsgrundlage hätte daher S 7,292.325.- zu betragen. Hinsichtlich der Besteuerung der Nutzungsüberlassung hätte ein rückwirkend verbösernder Judikaturwechsel durch den Verwaltungsgerichtshof stattgefunden.

Zum Vorhalt der beabsichtigten Entscheidung nahm die Bw. dahingehend Stellung, dass die Leistung von der Großmutter erbracht worden sei, für eine Umdeutung in ein Gesellschafterdarlehen biete das KVG keinen Platz. Auch der Treuhänder oder der Strohmann werde für Rechnung des "wirtschaftlichen" Gesellschafters tätig. Die Leistung sei jedoch nach dem KVG dem Treuhänder oder Strohmann zuzurechnen.

Mit 1. Jänner 2003 ist die Entscheidungsbefugnis über die oa. Berufung auf den unabhängigen Finanzsenat übergegangen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäss § 2 Z. 3 lit. b KVG in der auf diesen Sachverhalt noch anzuwendenden Fassung vor dem BGBl. Nr. 629/1994 unterliegen der Gesellschaftsteuer freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn die Leistungen geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen (Beispiel: Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung).

Im gegenständlichen Fall wurden unverzinsliche Darlehen gewährt. Strittig ist hier lediglich, inwieweit die Darlehen als von der Großmutter gewährt anzusehen sind.

Tatbestandsmerkmal ist, dass ein Gesellschafter die freiwilligen Leistungen erbringen muss. Das Kapitalverkehrsteuergesetz definiert Gesellschafter als Personen, denen Gesellschaftsrechte (§§ 4,6 Abs. 1 KVG) zustehen und die die Leistungen bewirken.

Unbestritten ist, dass die R-GmbH Gesellschafterin der Bw ist (in den Jahren 1991 und 1992 zu 25%).

Die Bw. legte im Berufungsverfahren Ablichtungen der Erlagscheine vor, aus denen die Zahlungen der hervorgehen. Einzahler war zwar die R-AG, als Zweck wurde aber auf allen Erlagscheinen "Gesellschafterdarlehen" bzw. auf den Belegen dazu auch "share holders loan" (laut Biro, Englisch für die EU, Spezialwörterbuch für Steuern, Verwaltung und Wirtschaft: "Aktiöñärsdarlehen", also "Darlehen dessen, der die Anteile hält") angegeben.

Die Darlehen in Höhe von S 9,723.100.- wurden zu den Jahresabschlüssen 1993 und 1994 in die Bücher als Gesellschafterdarlehen ("Erläuterungen zu den Bilanzposten 1992-Passiva: II.) Gesellschafterdarlehen:....Gesellschafterdarlehen L BV: 4,861.550,00; Gesellschafterdarlehen B AG: 2,430.775,00; Gesellschafterdarlehen R-GmbH: 2,430.775,00") aufgenommen und von der Bw. als Gesellschafterdarlehen gemäss § 33 TP 8 Abs. 4 GebG zur Anzeige gebracht. Da die R-AG nicht Gesellschafterin ist, kann sie keine Gesellschafterdarlehen hingeben. Die Hingabe der Gesellschafterdarlehen ist daher der R-GmbH zuzurechnen und von ihr wurde die Leistung letztendlich auch bewirkt. In welcher Eigenschaft geleistet wurde, spielt im Gesellschaftsteuerrecht keine Rolle, da es zB. genügt, dass die Leistung von einem Außenstehenden für Rechnung des Gesellschafters getätigt wird (Takacs, Kommentar zum Kapitalverkehrsteuergesetz, zu § 2/40 f.), oder wenn ein Aktionär durch Hingabe von Aktien an einen Gläubiger der Gesellschaft diesen veranlasst, auf seine Forderung zu verzichten (Keßler, Kapitalverkehrsteuergesetz 1935, 32 ff.).

In der Stellungnahme zum Vorhalt der beabsichtigten Entscheidung brachte die Bw. vor, dass der Gesellschafterbegriff des KVG rechtlich und nicht wirtschaftlich auszulegen sei und dass die wirtschaftliche Betrachtungsweise im KVG weit gehend in den Hintergrund trete.

Dazu wird Folgendes bemerkt: Thema der über mehrere Anfragen des Verwaltungsgerichtshofes eingeleiteten Vorabentscheidungsverfahren, in welchen die Urteile des EuGH vom 17. Oktober 2002, C-339/99 (ESTAG gegen Finanzlandesdirektion für Steiermark), C-138/00 (Solida/Tech Gate gegen Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland) und C-71/00 (Develop gegen w.o.) ergingen, war im Wesentlichen, ob die Einbeziehung einer Dritt- oder Fremdfinanzierung auf Seiten des Erwerbers in die Bemessungsgrundlage der Gesellschaftsteuer anlässlich des Ersterwerbes von Gesellschaftsrechten (Aktien bzw. Genussrechte) an einer inländischen Kapitalgesellschaft der Richtlinie des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (69/335/EWG) widerspricht. Über die vorgelegten Fragen entschied der EuGH, dass auch solche Leistungen in die Bemessungsgrundlage der Gesellschaftsteuer einzubeziehen sind, hinsichtlich derer es zwischen Gesellschafter und Kapitalgesellschaft eine Vereinbarung gibt, die aber von Dritten, bzw. an Dritte erbracht wird (C-339/99), dass nicht nur der handelsrechtliche Gesellschafter, sondern jeder, der Gesellschaftsrechte iS des § 5 KVG erwirbt, Gesellschafter iS des Kapitalverkehrsteuergesetzes ist (C-138/00) und dass zur Gegenleistung bei der Gesellschaftsteuer auch solche Leistungen zählen, die ein anderer als der Erwerber der Gesellschaftsrechte der Kapitalgesellschaft dafür gewährt, dass die Kapitalgesellschaft dem Erwerber Genussrechte überlässt (C-71/00).

Der Einwand der Bw., ein Teil der Leistung sei von der Großmutter erbracht worden, stellt nach dem vorliegenden Sachverhalt allenfalls einen Beweggrund dar, die Leistung so oder anders zu bewirken, doch ist das für die steuerliche Beurteilung unerheblich, da nach den Büchern und Aufzeichnungen und auch nach den ursprünglichen Mitteilungen der Bw. an das Finanzamt, die Gesellschafterin als Geberin und somit als Bewirkerin der Leistung aufscheint. Auf die Geldflüsse im Vorfeld der Gesellschafterleistung kommt es im Zusammenhang mit der hier gestellten Frage nicht an. Wendet man diese Urteile des EuGH auf den vorliegenden Fall an, so ergibt sich daraus, dass die Zahlungen der Großmutter in den Büchern und auf den Erlagscheinen als "Gesellschafterdarlehen" ausdrücklich ausgewiesen wurden, letztendlich als von der R-GmbH als bewirkt anzusehen sind. Die Zahlungen der Großmutter sind in diesem

Kontext als solche Leistungen in die Bemessungsgrundlage der Gesellschaftsteuer einzubeziehen, die von Dritten erbracht werden (Hier: Überlassung der zinsenlosen Nutzung des Kapitals).

Im Erkenntnis vom 9. 8. 2001, 98/16/0266 hielt der Verwaltungsgerichtshof ausdrücklich fest, dass sein Erkenntnis vom 18. 11. 1993, 93/16/0104 das erste war, in dem sich der Verwaltungsgerichtshof mit einem von Anfang an unverzinslich gewährten Darlehen auseinander zu setzen hatte und dass der von der Beschwerdeführerin behauptete Judikaturwechsel nicht stattgefunden hat, weil noch gar keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu dieser Frage bestand. Damit kann die Beschwerdeführerin aber nicht auf die bisherige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vertraut haben und der angefochtene Bescheid ein schutzwürdiges Vertrauen der Beschwerdeführerin nicht verletzen. Soweit sich die Beschwerdeführerin auf den Grundsatz von Treu und Glauben beruft, ist ihr entgegenzuhalten, dass dieser Grundsatz die Behörde nicht hindert, von einer als unrichtig erkannten Rechtsauffassung abzugehen. Aus einer mit den Rechtsvorschriften nicht in Einklang stehenden Verwaltungsübung kann ein Recht auf Beibehaltung dieser Übung nicht abgeleitet werden.

Aus all diesen Gründen war der Berufung der Erfolg zu versagen.

Wien, am 7. November 2003