



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der M., -, gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 26. Juli 1999 betreffend Gesellschaftsteuer, --, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Mit dem berufungsgegenständlichen Bescheid wurde für die zinsenlose Nutzung des von verschiedenen Gesellschaftern in den Jahren 1995 und 1996 zur Verfügung gestellten Kapitals gegenüber der nunmehrigen Berufungswerberin (Bw.) Gesellschaftsteuer mit 1 % der Bemessungsgrundlage festgesetzt. Die Begründung des angefochtenen Bescheides verweist auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 28. April 1999, wonach die zinsenlose Nutzung dieser Darlehen ab Eintritt des Darlehensgebers als Gesellschafter in das geprüfte Unternehmen einen gesellschaftsteuerpflichtigen Tatbestand gemäß § 2 Z 4 KVG (wenn die Nutzung nach dem 31. 12. 1994 erfolgt) darstellt. Für die Jahre 1995 und 1996 wurde eine Bemessungsgrundlage von S 7,440.000,- ermittelt.

Fristgerecht wurde Berufung eingebracht.

Mit Schreiben vom 22. September 2004 erstattet die Bw. *"nachstehendes **ergänzendes und zusammenfassendes Vorbringen**": "Aus Gründen der Übersichtlichkeit ziehen wir unser Vorbringen aus der Berufungsschrift vom 27. 6. 2001 vollinhaltlich zurück und erstatten an dessen Stelle eine neues im Sinne von ergänzendem, zusammenfassendem und präzisierendem Vorbringen."*

Das Berufungsvorbringen wurde demnach auf EU-rechtliche Bedenken eingeschränkt, wobei der Einfachheit halber auf einen Parallellfall verwiesen wird.

Die angesprochene Berufungsschrift datiert allerdings vom 25. 8. 1999, beim Finanzamt eingelangt am 27. 8. 1999. Wie die h.o. Ermittlungen ergaben, resultiert dieser Irrtum aus der Vielzahl der anhängigen Berufungsfälle. Gemeint ist jedenfalls die gegenständliche Berufungsschrift hinsichtlich der unentgeltlichen Darlehensnutzung.

Nach Ansicht der Bw. ist Art. 4 Abs. 2 der Kapitalverkehrsteuerrichtlinie 69/335/EWG (kurz Richtlinie) in Österreich nicht anwendbar und fehlt der Steuervorschreibung somit eine Deckung auf europäischer Ebene. Dazu wird auf die von der Europäischen Kommission im Vorabentscheidungsverfahren vor dem Europäischen Gerichtshof in der Rechtsache C-339/99 (Energie Steiermark Holding AG gegen Finanzlandesdirektion für Steiermark) abgegebene Stellungnahme vom 22. Dezember 1999, welche in Kopie einem Parallellfall beigelegt wurde, verwiesen.

Die Kommission habe darin die Maßgeblichkeit des Stichtages 1. Juli 1984 für Österreich in einer jeden Zweifel ausschließenden Weise betont. Die Kernaussage der Stellungnahme unter Randziffer 42 laute wie folgt

*"Die Anwendbarkeit von Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie in Österreich wird nicht durch die in Art. 4 Abs. 2 enthaltene zeitliche Einschränkung ausgeschlossen. **Nach dieser dürfen Mitgliedsstaaten die in Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie genannten Vorgänge nur dann weiterhin der Gesellschaftsteuer unterwerfen, wenn sie die betreffenden Vorgänge bereits am 1. Juli 1984 mit einem Steuersatz von 1 % belegt hatten.** Der in Österreich vor dem 1. Juli 1984 geltende § 2 des Kapitalverkehrsteuergesetzes entsprach in den hier relevanten Passagen der derzeit gültigen Fassung."*

Ab 1. Jänner 1995 sei das Gemeinschaftsrecht auch für Österreich in gleicher Weise verbindlich wie nationales Recht. Davon sei die Frage zu unterscheiden, welchen Inhalt das am 1. Jänner 1995 übernommene EU-Recht habe. Die Frage sei, ob die Richtlinie am 1. Jänner 1995 mit einer zeitlichen Bedingung übernommen worden sei, die im Zuge der Beitrittsverhandlungen abbedungen hätten werden können. Österreich habe die Richtlinie in einer Weise übernommen, die zur Folge habe, dass das Besteuerungsrecht für die Tatbestände des Art. 4 Abs. 2 nicht in Kraft gesetzt wurde. Nach der Judikatur des EuGH sei die Feststellung, ob eine Vorgang unter Art. 4 der Richtlinie falle, anhand einer wirtschaftlichen und nicht einer überspitzt formalen Betrachtungsweise zu treffen (EuGH 13.10.1992, Rs C-49/91 – Weber Haus, Rs C 49/91, Slg. 1992, I-5207). Doch genau darum gehe es hier nicht. Die Bw. bestreite weder den Darlehenscharakter noch die Leistung durch einen der Gesellschafter, sondern halte nur fest, dass Österreich die Bedingung für ein

Besteuerungsrecht der im Absatz 2 des Art. 4 die Richtlinie genannten Vorgänge nicht erfüllt habe. Das sei keine Frage der Auslegung, sondern eine solche der Rechtssetzung.

Dazu werde auf das Beispiel Griechenlands verwiesen. Niemand hätte Österreich daran gehindert, denselben Weg zu beschreiten und im Zuge der Beitrittsverhandlungen eine unter fiskalischem Aspekt günstigere Sonderregelung anzustreben. Das sei jedoch unterblieben, sodass Österreich eben kein Besteuerungsrecht für die in Art 4 Abs. 2 der Richtlinie geregelten Vorgänge habe.

Der Bw. sei die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes bekannt, wonach Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie mit § 2 Z 4 KVG deckungsgleich sei (zuletzt VwGH 29.7.2004, 2003/16/0470). Dabei handle es sich freilich nur um einen reinen Textvergleich ohne Prüfung der Vorfrage, ob dieser Richtlinienenteil in Österreich überhaupt anwendbar sei. Dem Verwaltungsgerichtshof sei die Stellungnahme der Europäischen Kommission vom 22. Dezember 1999 erst seit wenigen Wochen bekannt, und damit die Tatsache, dass sie – die Kommission – zum selben Ergebnis gekommen wäre wie die Bw., wenn sie ihre Überlegungen richtig zu Ende geführt hätte: Zunächst habe sie – soweit noch richtig – die Maßgeblichkeit des Stichtages (1.7.1984) auch für Österreich betont – nicht mehr richtig sei, zu behaupten, der Steuersatz hätte bei uns bereits damals (also 1984) einheitlich 1 % betragen, da § 2 KVG unverändert geblieben sei. Das möge sein, nur sei diese Norm in der Steuersatzfrage gewiss nicht einschlägig. Hätte die Europäische Kommission richtigerweise auf § 8 (bzw. bis 1994: § 9) KVG abgestellt, so wäre sie zum richtigen Ergebnis gelangt, dass Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie 69/335/EWG in Österreich nicht anwendbar sei.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 2 Z 4 lit. c KVG idF BGBl. Nr. 629/1994 unterliegt die Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung als freiwillige Leistung eines Gesellschafters der Gesellschaftsteuer, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen.

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 (VwGH 18.11.1993, 93/16/0104 und VwGH 16.12.1993, 92/16/0065).

Deshalb unterliegt die unverzinsliche Nutzung von Kapital, sofern das Kapital der Gesellschaft von ihrem Gesellschafter freiwillig zur Nutzung überlassen wird und diese Nutzungsüberlassung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, gemäß § 2 Z 4 lit. c KVG der Gesellschaftsteuer. Dass dieser Tatbestand im vorliegenden Fall erfüllt wurde, ist im gegenständlichen Verfahren nicht (mehr) strittig. Ebenso sind die Höhe der Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe nicht (mehr) strittig.

Neben den Bestimmungen des Kapitalverkehrsteuergesetzes sind seit dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Union am 1. Jänner 1995 auch die Bestimmungen der Richtlinie des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital 69/335/EWG (im Folgenden kurz Richtlinie) unmittelbar anzuwenden.

Nach Art. 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie kann 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 Gesellschaftsrechte zu erhöhen, soweit sie am 1. Juli 1984 der Steuer zum Satz von 1 v. H. unterlagen, weiterhin der Gesellschaftsteuer unterworfen werden.

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 durch die Ersparnis dieser Kosten zur Stärkung des Wirtschaftspotentials der begünstigten Gesellschaft beiträgt. Sie ist daher geeignet, den Wert ihrer Gesellschaftsanteile zu erhöhen. Art. 4 Abs. 2 Buchstabe b der Richtlinie ist somit dahingehend auszulegen, als ein zinsenloses 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 (EuGH 17.9.2002, C-392/00).

Aus dem Schreiben der Bw. vom 22. September 2004 ergibt sich, dass auch nach Ansicht der Bw. im vorliegenden Fall ein Vorgang iSd Art. 4 Abs. 2 Buchstabe b der Richtlinie verwirklicht wurde.

Zum Einwand, dass Österreich mit dem Beitritt zur Europäischen Union sein Besteuerungsrecht für in Artikel 4 Abs. 2 genannte Vorgänge aufgegeben habe, weil der Steuersatz am 1. Juli 1984 in Österreich nicht einheitlich 1 % betragen habe, ist Folgendes zu bemerken:

Aus Artikel 2 iVm Artikel 166 der Akte über die Bedingungen des Beitritts der Republik Österreich, der Republik Finnland und des Königreiches Schwedens ergibt sich, dass die vor dem Beitritt Österreichs erlassenen Rechtsakte der Organe der Gemeinschaft ab dem Beitritt für die neuen Mitgliedstaaten verbindlich sind und Richtlinien ab diesem Zeitpunkt als an die neuen Mitgliedsstaaten gerichtet anzusehen sind. Deshalb ist die hier maßgebliche Richtlinie für die Republik Österreich mit dem Beitritt zur Europäischen Gemeinschaft in Geltung getreten und auf alle Sachverhalte anzuwenden, die sich nach dem 31.12.1994 ereignet haben. Im Zeitpunkt des Beitritts Österreichs zur Europäischen Union am 1. Jänner 1995 war das Kapitalverkehrsteuergesetz bereits in der novellierten Fassung BGBl. 629/1994 in Kraft, sodass im Geltungsbereich der Richtlinie ein einheitlicher Steuersatz von 1 % gegeben war. Bis zum Beitritt Österreichs zur Europäischen Gemeinschaft und der anlässlich des Beitritts erfolgten Novellierung des Kapitalverkehrsteuergesetzes 1934 durch BGBl. 629/1994 waren folgen Bestimmungen maßgeblich:

Gemäß § 2 Z 3 lit. b KVG idF vor BGBl. 629/1994 unterlagen freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft der Gesellschaftsteuer, wenn die Leistungen geeignet waren, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen und nannte das Gesetz als ausdrückliches Beispiel die Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung. Diese Bestimmung entspricht jener der nunmehrigen Bestimmung des § 2 Z 4 lit. c KVG.

Gemäß § 9 Abs. 1 KVG idF vor BGBl. 629/1994 betrug die Steuer 2 vom Hundert und ermäßigte sich nach Abs. 2 leg. cit. bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen auf 1 vom Hundert. Daraus ergibt sich, dass Vorgänge wie der hier Vorliegende zum 1. Juli 1984 einem Steuersatz von zumindest 1 % unterlegen sind.

Auch wenn man dem Stichtag 1. Juli 1984 eine Maßgeblichkeit beimisst (wofür die von der Bw. vorgelegte Stellungnahme der Europäischen Kommission im Vorabentscheidungsverfahren C-339/99 tatsächlich spricht), so folgt daraus nicht, dass Art 4 Abs. 2 der Richtlinie in Österreich nicht anwendbar ist. Wie die Bw. selber einräumte, sah es auch die Kommission im Ergebnis für ausreichend an, dass ein bestimmter Vorgang zum 1. Juli 1984 bereits der Gesellschaftsteuer unterlegen ist (siehe Rz 42 der vorgelegten Stellungnahme vom 22. Dezember 1999).

Nach h. o. Ansicht muss die Bestimmung des Art 4 Abs. 2 der Richtlinie in Verbindung mit Artikel 7 der Richtlinie gesehen werden, da beide Bestimmungen durch die Richtlinie 85/303/EWG des Rates vom 10. Juni 1985 geändert wurden. Mit der Richtlinie 85/303/EWG des Rates vom 10. Juni 1985 wurde der Steuersatz einerseits auf 1 % vereinheitlicht (durch die Bestimmung des Artikel 7 Absatz 2 der Richtlinie) und andererseits sollten grundsätzlich jene

Vorgänge, die bisher von der Steuer befreit waren oder dem ermäßigten Steuersatz unterlagen, von der Gesellschaftsteuer befreit werden (siehe Artikel 7 Abs. 1 der Richtlinie).

Insbesondere der Sinn und Zweck der im Jahr 1985 durchgeführten Änderung der Richtlinie spricht dafür, die in Art 4 Abs. 2 der Richtlinie enthaltene Einschränkung *"Soweit sie am 1. Juli 1984 der Steuer von 1 v. H. unterlagen"* dahingehend auszulegen, dass die Mitgliedsstaaten weiterhin jene Vorgänge iSd Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie mit Gesellschaftsteuer belasten dürfen, die auch bisher (am Stichtag 1. Juli 1984) einem Steuersatz von zumindest 1 % unterlagen.

Hingegen soll für Vorgänge iSd Art 4 Abs. 2 der Richtlinie, die zum 1. Juli 1984 befreit waren oder einem ermäßigten Steuersatz von unter 1 % unterlagen - mit Ausnahme der in Artikel 9 genannten Vorgänge - grundsätzlich keine Gesellschaftsteuer erhoben werden. Nach der Präambel der Richtlinie 85/303/EWG des Rates vom 10. Juni 1985 wurde für Griechenland deshalb eine Ausnahme vorgesehen, da am 1. Juli 1984 keine Gesellschaftsteuer bestanden hat. In Österreich bestand für Vorgänge wie dem Vorliegenden auch zum 1. Juli 1984 bereits eine Gesellschaftsteuerpflicht und war hierfür kein ermäßigter Steuersatz von unter 1 % vorgesehen, weshalb nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates die mit dem angefochtenen Bescheid erfolgte Festsetzung von Gesellschaftsteuer im Einklang mit der Richtlinie steht (vgl. hiezu auch die h.o. Entscheidung RV/2490-W/02 vom 28. 9. 2004).

Die Berufung war daher nach dem oben Gesagten als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 7. Dezember 2004