

GZ. RV/2490-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Eidos Wirtschaftsberatungs GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien betreffend Gesellschaftsteuer vom 24. Juli 2001, St.Nr. XXX/XXXX, Kapitalnutzung 1995 – 1998, 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 Bescheid vom 24. Juli 2001 setzte das Finanzamt gegenüber der numehrigen Berufungswerberin (kurz Bw.) Gesellschaftsteuer mit 1 % von einer Bemessungsgrundlage von S 12.076.658,19 (das entspricht € 877.644,98) = S 120.767,00 (das entspricht € 8.776,48) für die zinsenlose Nutzung des von diversen Gesellschaftern in den Jahren 1995 –

1998 zinsenlos zur Verfügung gestellten Kapitals fest. In der Begründung des angefochtenen Bescheides wurde auf die durchgeführte Betriebsprüfung und insbesondere auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 10. Juli 2001 verwiesen.

In der dagegen eingebrochenen Berufungen wurde ausgeführt, dass sich die Berufung gegen die "Unzulässigkeit der Besteuerung fiktiver Zinsen für Darlehen von Nichtgesellschaftern" richtete. Zur weiteren Begründung wurde auf das bereits in einer Vielzahl von Parallelfällen erstattete Vorbringen verwiesen.

Mit Schreiben vom 14. September 2004 wurde von der Bw. sowohl die Unverzinslichkeit und die Laufzeit der diesen Zeitraum betreffenden Darlehen als auch die Steuerberechnung durch das Finanzamt als solche ausdrücklich außer Streit gestellt. Das Berufungsvorbringen wurde insofern abgeändert, als nunmehr nur mehr EU-rechtliche Bedenken geltend gemacht werden. Nach Ansicht der Bw. sei Art. 4 Abs. 2 der Kapitalansammlungsrichtlinie 69/335/EWG (kurz Richtlinie) in Österreich nicht anwendbar und fehle der Steuervorschreibung daher eine Deckung auf europäischer Ebene. Dazu wurde in Kopie 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 vorgelegt. 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 übernommenen 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 fällt, anhand einer wirtschaftlichen und nicht einer überspitzt formalen Betrachtungsweise zu treffen (EuGH 13.10.1992, Rs C-49/91 – Weber Haus).

Doch genau darum gehe es hier nicht. Die Bw. bestreite weder den Darlehenscharakter noch die Leistung durch einen der Gesellschafter, sondern werde nur festgehalten, 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 bestreiten und im Zuge der Beitrittsverhandlungen ein 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 Richtlinienteil 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 mag 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 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 Gegenleitung 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 unverzinste 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).

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 (in 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 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).

Aus dem Schriftsatz der Bw. vom 14. 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 Österreich zur Europäischen Union am 1. Jänner 1995 war das Kapitalverkehrsteuergesetz bereits in der novellierten Fassung BGBI. 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 BGBI. 629/1994 waren folgen Bestimmungen maßgeblich:

Nach § 2 Z. 3 lit. b KVG idF vor BGBI. 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 BGBI. 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 beimesst (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 Ansicht des unabhängigen Finanzsenates muss die Bestimmung

des Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie in Verbindung mit Art. 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 Art. 7 Abs. 2 der Richtlinie) und anderseits sollten grundsätzlich jene Vorgänge, die bisher von der Steuer befreit waren oder dem ermäßigten Steuersatz unterlagen, von der Gesellschaftsteuer befreit werden (siehe Art. 7 Abs. 1 der Richtlinie). Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates spricht insbesondere der Sinn und Zweck der im Jahr 1985 durchgeführten Änderung der Richtlinie dafür, die in Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie enthalten Einschränkung "Soweit sie am 1. Juli 1984 der Steuer von 1 v. H. unterlagen" dahingehend auszulegen, dass die Mitgliedsstaaten weiterhin jene Vorgänge iS des 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 einem 1 % unterlagen, grundsätzlich keine Gesellschaftsteuer erhoben werden (mit Ausnahme der in Artikel 9 genannten Vorgänge). Nach der Präambel der Richtlinie 85/303/EWG des Rates vom 10. Juni 1985 wurde für Griechenland deshalb eine Ausnahme vorgesehen, da in Griechenland 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.

Es war daher die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Wien, 28. September 2004