



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch ED, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 4. August 1998, St.Nr. betreffend Gesellschaftsteuer (Kapitalnutzung 1995 – 1996) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien in den Jahren 1997/1998 bei der nunmehrigen Bw. durchgeführten Betriebsprüfung für die Jahre 1992 bis 1996 wurde festgestellt, dass der Bw. seitens der SN.AG (Gesellschafterin von 31.7.1987 bis 30.8.1996) per 11.12.1986 die zinsenlose Nutzung eines unverzinslichen Darlehens in Höhe von S 13.000.000,00 zur Verfügung gestellt wurde. Laut Überweisungsbeleg erfolgte die Rückzahlung per 29.8.1996.

Da die zinsenlose Nutzung dieses Darlehens ab Eintritt des Darlehensgebers als Gesellschafter in das Unternehmen einen gesellschaftsteuerpflichtigen Tatbestand gemäß § 2 Z. 3 KVG (§ 2 Z. 4 KVG, wenn die Nutzung nach dem 31.12.1994 erfolgt) darstellt und für diesen Vorgang noch keine Gesellschaftsteuer zur Vorschreibung gelangt war, setzte das Finanzamt mit dem bekämpften Bescheid für die Zinsenersparnis für die Jahre 1995 bis 1996 Gesellschaftsteuer in Höhe von S 13.521 (das entspricht € 982,61) fest.

Die dagegen fristgerecht eingebrachte Berufung richtete sich im Wesentlichen gegen folgende Punkte:

Rückwirkende Anwendung einer steuerverschärfend geänderten Rechtsprechung auf bereits verwirklichte Sachverhalte;

Besteuerung eines Zinsvorteils eines Darlehens eines Nichtgesellschafters;

Verjährungseinrede hinsichtlich der Besteuerung 1991;

Nichtberücksichtigung der Gesellschaftsteuer-Richtlinie 69/335/EWG.

Mit Bescheid vom 22. Februar 1999 wurde das Berufungsverfahren von der Finanzlandesdirektion bis zur Entscheidung über in einer ähnlichen Rechtsfrage beim Verwaltungsgerichtshof anhängigen Beschwerden gemäß § 281 BAO ausgesetzt.

Mit 1. Jänner 2003 ist die Zuständigkeit zur Entscheidung über die Berufung auf den unabhängigen Finanzsenat übergegangen.

Da mittlerweile abweisenden Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes ergangen sind, ist das gegenständliche Berufungsverfahren nunmehr fortzusetzen.

Im Zuge des Ermittlungsverfahrens der h.o. Behörde wurde mit Schriftsatz vom 21. September 2004 das ursprüngliche Berufungsbegehren vollinhaltlich zurückgezogen und an dessen Stelle ein neues, ergänzendes, zusammenfassendes und präzisierendes Vorbringen betreffend Verjährung und EU-rechtlicher Einwendungen erstattet.

Eingewendet wird nunmehr, dass bei einem Darlehen, das im Jahre 1986 zugezählt worden sei und bei welchem mit dem bekämpften Bescheid die Nutzung des zinsenlos zur Verfügung gestellten Kapitals ab dem Jahr 1992 der Gesellschaftsteuer unterworfen wurde, die Vorfrage seitens der Behörde zu untersuchen gewesen wäre, welche Vereinbarungen bei Vertragsabschluss betreffend die Zinsenregelung getroffen worden seien. Es sei nicht auszuschließen, dass der Zinsenanspruch bereits bei Vertragsabschluss (somit vor 18 Jahren) in voller Höhe entstanden sei.

Weiters wurden EU-rechtliche Bedenken geltend gemacht. Nach Ansicht der Bw. sei Art. 4 Abs. 2 der Kapitalverkehrsteuerrichtlinie 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 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 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 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 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:***Zur Verjährung infolge unzureichender Ermittlungstätigkeit:***

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.

Bis zur Novellierung des KVG durch BGBl. 629/1994 war die entsprechende Bestimmung, jene des § 2 Z 3 lit b KVG, wonach freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft der Gesellschaftsteuer unterlagen, wenn die Leistungen geeignet waren, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Als ausdrückliches Beispiel nannte das Gesetz dazu u.a. die Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung.

Nachdem die Bw. in ihrem Schreiben vom 21. September 2004 sämtliche Vorbringen ihrer ursprünglichen Berufung außer Streit gestellt hat und durch das gegenständliche Vorbringen ersetzt hat, ist im Berufungsfall nur mehr die Frage strittig, ob für die zinsenlose Nutzung eines im Jahre 1986 zugezählten Darlehens für den Zeitraum ab 1992 Gesellschaftsteuer zur Vorschreibung gelangen kann, oder ob es für den Beginn der Verjährung auf den Zeitpunkt der Begründung der Nutzungsmöglichkeit ankomme.

Im Bereich des KVG ist für die Frage des Entstehens der Steuerschuld die Generalklausel des § 4 Abs. 1 BAO anzuwenden. Es kommt also darauf an, an welchen "Tatbestand" die Steuerfolge geknüpft wird.

Gegenstand der Besteuerung im Berufungsfall ist nicht die Hingabe des Darlehens, sondern es sind die (fiktiven) Zinsen, die im Fremdvergleich im Prüfungszeitraum hätten geleistet werden müssen.

Nach herrschender Lehre und ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt es bei der Gesellschaftsteuer nicht auf den Zeitpunkt der Begründung der freiwilligen Übernahmeverpflichtung an, sondern erst auf deren Erfüllung und somit auf das tatsächliche Bewirken der Leistung, um den Steuertatbestand auszulösen. Dies bedeutet für den Berufungsfall die fortlaufende Überlassung der Darlehensvaluta zur Nutzung (vgl. u.a. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. 12. 1995, 95/16/0195 und vom 14. 12. 1994, 94/16/0121, 0122 und die dort zitierte Literatur).

Zur Frage der Verjährung hat der Verwaltungsgerichtshof in einem gleich gelagerten Fall ausgesprochen, dass bei einer fortdauernden Überlassung eines Kapitalbetrages zur Nutzung daher die Leistung im Zeitpunkt (Zeitraum) der Erfüllung, also der fortdauernden Überlassung

des Betrages der Steuer unterliege (siehe das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. Jänner 1996, 95/16/0199).

Für die Frage der Entstehung der Steuerschuld und damit letzten Endes auch für den Beginn der Verjährung kommt es danach auf den Zeitraum der tatsächlichen Erbringung der Leistung an. Da die Prüfung am 25. November 1997 der Bw. persönlich angekündigt wurde, unterliegt die Vorschreibung der Gesellschaftsteuer ab dem Jahr 1992 somit nicht der Verjährung und erfolgte daher zurecht.

Zum Einwand der unzureichenden Ermittlungstätigkeit der Behörde, wonach nie geprüft worden sei, welche Vereinbarungen bei Vertragsabschluss getroffen wurden und welche Zinsenregelungen vereinbart worden seien ist zu sagen:

Sowohl im Zuge der Betriebsprüfung als auch im Zuge des anschließenden Vorhalteverfahrens wurde der Bw. wiederholt die Möglichkeit der Sachaufklärung eingeräumt, bzw. die Möglichkeit gegeben, die von der Behörde als gegeben angesehenen Sachverhalte zu widerlegen.

Urkunden oder sonstige Vereinbarungen betreffend die Darlehensgewährung wurden jedoch keine vorgelegt, vielmehr wurde im Zuge der Prüfung bekannt gegeben, dass "in unserem Konzern sowohl bei "internen Barvorlagen" als auch bei Finanzierungen innerhalb des Sparkassensektors und bei sich ständig wiederholenden Kundenbeziehungen die Errichtung von schriftlichen Vereinbarungen nicht üblich ist...."

Die Abgabenbehörde trägt zwar die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht (VwGH 25.10. 1995, 94/15/0131, 94/15/0181; 28. 1. 1998, 95/13/0069, Ritz, Kommentar zur BAO, § 115 Tz 8 f).

Der Verfahrensgrundsatz des § 115 Abs 1 BAO schließt die Verpflichtung der Partei, zur Ermittlung des maßgeblichen Sachverhaltes beizutragen, nicht aus. Umfang und Intensität der amtswegigen Ermittlungspflicht sind sogar nur unter Bedachtnahme auf korrespondierende Pflichten der Partei bestimmbar. In dem Ausmaß, in dem die Partei zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung ungeachtet ihrer Verpflichtung hiezu nicht bereit ist bzw. eine solche unterlässt, tritt die Verpflichtung der Behörde, den Sachverhalt nach allen Richtungen über das von ihr als erwiesen angenommene Maß hinaus zu prüfen, zurück (VwGH 22. 10. 1996, 92/14/0224 samt Hinweis auf Stoll, BAO, Handbuch, Wien 1980, S 269 und die dort zahlreich zitierte Rechtsprechung).

Auch im Berufungsverfahren wurden keinerlei Vereinbarungen Darlehen und Zinsenregelung betreffend vorgelegt, sodass die h. o. Behörde den angenommenen Sachverhalt als gegeben erachtet.

Zu den EU rechtliche Einwendungen:

In einem ähnlich gelagerten Fall hat der unabhängige Finanzsenat unter der Zahl RV/2490-W/02 entschieden wie folgt:

"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).

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 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 1994 durch BGBl. 629/1994 waren folgenden Bestimmungen maßgeblich:

Nach § 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 Ansicht des unabhängigen Finanzsenates 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). 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 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."

Der unabhängige Finanzsenat sieht im Berufungsfall keinen Grund, von dieser Entscheidung abzuweichen.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 10. Dezember 2004