

GZ. RV/1069-W/2002

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen die endgültigen Bescheide des Finanzamtes für den 23. Bezirk in Wien betreffend Festsetzung des einheitlichen Gewerbesteuermeßbetrages 1991 und 1992 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### 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

Die Bw. ist gewerbesteuerlich seit 1. Jänner 1991 Organträger unter anderem für die OG 1. Aufgrund der Feststellungen einer bei dieser Gesellschaft durchgeföhrten Betriebsprüfung

wurden bei der Ermittlung des Gewerbeertrages der Jahre 1991 und 1992 Dauerschuldzinsen gemäß § 7 Z 1 GewStG aus nachstehenden Gründen abweichend von den Gewerbesteuererklärungen festgesetzt (vgl. Tz 23 des Betriebsprüfungsberichtes der OG 1):

Am 24. Juli 1991 habe die A-GmbH, eine nicht im Organverbund zur Bw. stehende Tochtergesellschaft der Bw., der OG 1 eine Barvorlage in Höhe von 600 Mio. S gewährt. Dieser Betrag sei in der Folge bis zum 4. Mai 1992 auf rund 1,78 Mrd. S aufgestockt worden. Am 4. Mai 1992 sei an die Stelle des bisherigen Gläubigers die OG 2, welche seit 1. Jänner 1991 ebenfalls dem Organkreis der Bw. angehört, als neuer Gläubiger getreten. Sowohl bis zum 31. Dezember 1992 als auch bis zum 31. Dezember 1993 sei keine nennenswerte Reduktion der Barvorlagen erfolgt.

Für das Vorliegen von Dauerschulden sei in wirtschaftlicher Betrachtungsweise jener Zeitraum maßgebend, der der nicht nur vorübergehenden Verstärkung des Betriebskapitals dient, wobei die Qualifizierung als Dauerschuld losgelöst von der Frage der Eingebundenheit in die Organschaft ab 4. Mai 1992 zu beurteilen sei. Für die Frage, ob ein Dauerschuldverhältnis iSd § 7 Z 1 GewStG vorliegt, wurde daher die zeitliche Dauer beider Barvorlagen zusammengerechnet.

Unter Berücksichtigung eines Mindeststandes von 600 Mio S und eines durchschnittlichen Zinssatzes von 9 % wurden betreffend die Barvorlage der A-GmbH folgende Dauerschuldzinsen dem Gewinn aus Gewerbebetrieb hinzugerechnet:

1991	(24. Juli 1991 bis 31. Dezember 1991):	+ 23,079.450,00 S
------	--	-------------------

1992	(1. Jänner 1992 bis 4. Mai 1992):	+ 18,493.150,00 S
------	-----------------------------------	-------------------

Betreffend die Barvorlage der OG 2 wurde aufgrund deren Zugehörigkeit zum Organkreis der Bw. keine Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen vorgenommen.

Der von der Betriebsprüfung bei der OG 1 ermittelte Gewerbeertrag fand bei der Ermittlung des Gewerbeertrages im Organkreis der Bw. Berücksichtigung.

Die Bw. erhab gegen die endgültigen Bescheide vom 26. Juli 1999 betreffend Feststellung des Gewerbesteuermeßbetrages für 1991 und 1992 Berufung und beantragte, eine Korrektur der Gewerbesteuermeßbeträge um die Hinzurechnung der oben angeführten Dauerschuldzinsen vorzunehmen.

Dabei ging die Bw. davon aus, dass im gegenständlichen Fall zwei Schuldverhältnisse (das ursprüngliche der OG 1 zur A-GmbH und das neue Schuldverhältnis der OG 1 zur OG 2) vorliegen. Sie räumte zwar ein, dass für die Frage, ob eine Dauerschuld iSd Gewerbesteuer vorliegt, grundsätzlich mehrere Schuldverhältnisse zu einer Einheit zusammenzufassen seien, wenn sie in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Aufgrund von Geschäftsbeziehungen im Organkreis (hier: Barvorlage der OG 2) könne aber überhaupt kein gewerbesteuerlich relevantes Schuldverhältnis entstehen, sodass dadurch auch nicht in wirtschaftlicher Hinsicht ein früheres, zu einem Dritten gegebenes Schuldverhältnis (hier: Barvorlage der A-GmbH) fortgesetzt werden könne.

Dies ergebe sich aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. November 1994, 94/14/0128 sowie den Urteilen des Bundesfinanzhofes zu § 8 dGewStG vom 23. 10. 1974, IR 182/72, 6. 11. 1985, IR 56/82, 27. 6. 1990, IR 183/85 und 24. 1. 1996, IR 160/94, wonach im Sinne der "eingeschränkten Filialtheorie" die Organgesellschaft und der Organträger zwar selbständige Gesellschaften bleiben, deren Betriebsergebnisse (Gewinn aus Gewerbebetrieb, Gewerbeertrag) in einer ersten Stufe eigenständig zu ermitteln und erst in einer zweiten Stufe beim Organträger zusammenzufassen und zu besteuern seien. Da jedoch Organgesellschaften gewerbesteuerlich als Betriebsstätten des Organträgers und Geschäftsbeziehungen im Organkreis als innerbetriebliche Vorgänge gälten, könnten Schuldverhältnisse innerhalb eines Organschaftsverbundes gewerbesteuerlich keine Dauerschuld begründen. Die innerorganschaftliche Barvorlage der OG 2 an die OG 1 begründe also kein (Dauer)schuldverhältnis iSd Gewerbesteuer, sodass dadurch auch nicht ein früheres Schuldverhältnis mit einem Dritten (A-GmbH) verlängert und insgesamt ein Dauerschuldverhältnis begründet werden könne. Mangels Erreichens eines Zeitraumes von einem Jahr stelle daher das frühere Schuldverhältnis der OG 1 zur A-GmbH, für sich gesehen, keine Dauerschuld iSd Gewerbesteuergesetzes dar.

Auch könne im Rahmen einer Organschaft aufgrund eines innerorganschaftlichen Schuldverhältnisses in wirtschaftlicher Betrachtungsweise niemals eine Verstärkung des Betriebskapitals der schuldnerischen Organgesellschaft vorliegen. In Lenski/Steinberg, Kommentar zum Gewerbesteuergesetz werde in Anm. 14 zu § 12 dGewStG, S. 18 die Auffassung vertreten, daß das beherrschende Unternehmen in dieser Hinsicht mit den Organgesellschaften gewerbesteuerlich ein einziges Unternehmen bildet. Die wirtschaftliche Einheit der Organschaft führe somit dazu, dass Darlehen zwischen Organgesellschaften nur

---

einmal, und zwar beim Darlehensgeber, nicht jedoch beim Darlehensnehmer, eine Verstärkung des Betriebskapitals bewirken.

Somit könnten derartige Geschäftsvorgänge (hier: Barvorlage der OG 2) auch nicht dazu führen, dass ein anderes, nur vorübergehend der Verstärkung des Betriebskapitals dienendes Schuldverhältnis mit einem Dritten (hier: Barvorlage der A-GmbH) in wirtschaftlicher Betrachtungsweise fortgesetzt und dadurch eine nicht nur vorübergehende Verstärkung des Betriebskapitals des Darlehensschuldners begründet wird.

An dieser Beurteilung könne auch der Grundsatz, dass bei einem Wechsel des Gläubigers durch Zession innerhalb der ersten zwölf Monate der Laufzeit der Schuld durch die Zusammenrechnung der Laufzeiten eine Dauerschuld entstehen kann, nichts ändern. Denn auch im Falle eines Gläubigerwechsels liege nur dann eine Dauerschuld vor, wenn durch die Zusammenrechnung gewerbesteuerlich relevanter Schuldverhältnisse, die in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, eine Dauer von zwölf Monaten tatsächlich überschritten wurde. Da aber aufgrund des Organschaftsverbundes der OG 1 mit der OG 2 zwischen diesen Gesellschaften nie ein gewerbesteuerlich relevantes Schuldverhältnis begründet worden sei, sei auch für die Verbindlichkeit vom 24. Juli 1991 bis zum 4. Mai 1992 in wirtschaftlicher Betrachtungsweise kein Dauerschuldcharakter anzunehmen.

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

Gemäß § 7 GewStG werden dem Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 6) folgende Beträge wieder hinzugerechnet, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinnes abgesetzt sind:

1. Zinsen sowie nominelle Mehrträge auf Grund einer Wertsicherung für Gründungsschulden, das sind Schulden, die wirtschaftlich mit der Gründung oder dem Erwerb eines Betriebes (Teilbetriebes) oder eines Anteiles am Betrieb oder mit der Erweiterung oder Verbesserung des Betriebs zusammenhängen, sowie für Dauerschulden, worunter Schulden zu verstehen sind, die der nicht nur vorübergehenden Verstärkung des Betriebskapitals dienen, nach Maßgabe der folgenden Einschränkungen:
  - c) die Hinzurechnung wird nur insoweit vorgenommen, als die Zinsen und Wertsicherungsbeträge insgesamt 100.000 S übersteigen.

Für die Hinzurechnungsvorschrift des § 7 Z 1 zweiter Fall GewStG ist maßgeblich, dass eine Dauerschuld im engeren Sinne vorliegt, welche eigenes Betriebskapital des Schuldners ersetzt bzw. nicht nur vorübergehend verstärkt.

Unter Betriebskapital sind jene Mittel zu verstehen, die ein Betrieb seiner Eigenart und seiner besonderen Anlage und Gestaltung nach ständig haben muß.

Grundsätzlich stellt jede Schuldaufnahme im Rahmen eines Gewerbebetriebes eine Verstärkung des Betriebskapitals dar, weil es dem Unternehmen erspart bleibt, Betriebsausgaben aus eigenen Mitteln zu bestreiten.

Die Frage, ob eine Schuld vorliegt, die nicht nur vorübergehend das Betriebskapital verstärkt, ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu beantworten.

Dabei ist nicht so sehr auf die Vereinbarungen der Parteien, sondern darauf abzustellen, in welcher Weise das Schuldverhältnis tatsächlich durchgeführt wird. Die Schuld muß objektiv nach ihrer Laufzeit (Mindestdauer von einem Jahr) und ihrer wirtschaftlichen Auswirkung eigenes Betriebskapital ersetzen (vgl. Dr. Maximilian Margreiter, Die Verstärkung des Betriebskapitals bei der Gewerbesteuer - Wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Beurteilung des Dauerschuldcharakters, SWK 1985, A III 21).

Einen solchen Verstärkungseffekt des Betriebskapitals kann auch eine Summe mehrerer kurzfristiger Schuldverhältnisse haben; auf die äußere Erscheinungsform der Schuldaufnahme kommt es nicht an.

Entsprechend dem Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise kann der Tatbestand der Dauerschuld nicht dadurch umgangen werden, daß ein wirtschaftlich fort dauerndes Schuldverhältnis willkürlich in mehrere kurz dauernde Schuldverhältnisse aufgelöst wird. Bei einem dauernden Fremdfinanzierungsbedarf ändert die Wahl der Fremdfinanzierung in Form von wiederkehrenden, neu zu begründenden Barvorlagen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts an der Qualifikation als einheitliches Dauerschuldverhältnis. Dabei gebricht es am wirtschaftlichen Zusammenhang der einzelnen kurzfristigen Schuldverhältnisse auch nicht, wenn die Barvorlagen wegen günstiger Bedingungen teilweise von wechselnden Gläubigern in Anspruch genommen werden (VwGH 19.7.2000, 97/13/0231).

Entgegen der Ansicht der Bw. hindert - ungeachtet des Umstandes, dass für das innerorganische Schuldverhältnis selbst keine Zinshinzurechnung erfolgt - das Vorliegen

---

einer gewerbesteuerlichen Organschaft nicht eine wirtschaftliche Betrachtungsweise in dem Sinne, dass für die Prüfung, ob insgesamt gesehen eine Dauerschuld gegeben ist, das innerorganschaftliche Schuldverhältnis mit einem vororganschaftlichen Schuldverhältnis zusammengerechnet wird:

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 2 GewStG gilt als Gewerbebetrieb stets und in vollem Umfang die Tätigkeit der Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung), der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und der Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit. Ist ein solches Unternehmen dem Willen eines anderen inländischen Unternehmens derart untergeordnet, dass es keinen eigenen Willen hat, so gilt es als Betriebsstätte dieses Unternehmens.

Gewerbesteuerlich gilt abweichend von § 29 BAO ein Betriebsstättenbegriff eigener Art. Die Filialtheorie, wonach das Organ mit dem Organträger eine wirtschaftliche Einheit bildet, wird von der Judikatur (VwGH vom 29.11.1994, 94/14/0128) übereinstimmend mit der Literatur (Philipp, Kommentar zum Gewerbesteuergesetz 1953, Anm. 236 f zu § 1 Abs. 2) abgelehnt.

Das Organ bleibt Gewerbesteuersubjekt; der Gewinn und Gewerbeertrag der Organe werden eigenständig ermittelt. Die Gewerbeerträge der Organe und des Organträgers werden erst in einer zweiten Stufe zusammengefasst. Der Organträger ist somit lediglich Steuerschuldner für die Gewerbesteuer des Organkreises.

Die ständige Rechtssprechung des deutschen Bundesfinanzhofes lehnt die Filialtheorie ebenfalls ab:

Laut Urteil vom 2.2.1994, I R 10/93 bilden trotz der gewerbesteuerlichen Betriebsstättenfiktion die eingegliederten Kapitalgesellschaften mit dem Organträger kein einheitliches Unternehmen. Sie bleiben vielmehr selbständige Gewerbebetriebe, die einzeln für sich bilanzieren und deren Gewerbeerträge getrennt zu ermitteln sind. Erst in einem weiteren Schritt sind die getrennt ermittelten Gewerbeerträge zusammenzurechnen und die Summe um die sich aufgrund der Zusammenrechnung etwa ergebenden steuerlichen Doppelbelastungen oder ungerechtfertigten steuerlichen Entlastungen zu korrigieren. Dabei sind je nachdem, um welchen Rechenposten es sich handelt, die Korrekturen entweder bei den selbständig ermittelten Gewerbeerträgen der zum Organkreis gehörenden Betriebe oder nachfolgend durch Hinzurechnungen oder Kürzungen von der Summe der getrennt ermittelten Gewerbeerträge vorzunehmen.

Auch im Urteil vom 6.11.1985, IR 56/82 führt der BFH aus, dass bei einer gewerbesteuerlichen Organschaft trotz der Fiktion, dass die organschaftlich mit der Obergesellschaft verbundene Untergesellschaft als Betriebsstätte der Obergesellschaft anzusehen ist, die Untergesellschaft ihre Selbständigkeit behält. Für jede Gesellschaft ist unter Zugrundelegung ihrer eigenen Bilanz ein eigener Gewerbeertrag zu ermitteln. Der Gewerbeertrag der Organgesellschaft ist so zu ermitteln, als wäre sie selbständiger Steuergegenstand. Eine einheitliche Ermittlung des Gewerbeertrages des Organträgers und der zum Organkreis gehörenden Organgesellschaften - etwa aufgrund einer Einheits- oder Konzernbilanz - kommt nicht in Betracht. Die erst in einem zweiten Akt erfolgende Zusammenrechnung der Gewerbeerträge aller zum Organkreis gehörenden Gesellschaften hat die Wirkung, daß die zusammengefassten Ergebnisse nur einmal der Gewerbesteuer unterliegen.

Aus diesen von der Bw. selbst zitierten Judikaten ist ersichtlich, dass lediglich zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen rechnerisch Hinzurechnungen von Dauerschuldzinsen auf Ebene der schuldnerischen Organgesellschaft unterbleiben, wenn der Gläubiger eine andere Organgesellschaft oder der Organträger ist. Die daraus von der Bw. abgeleitete Interpretation des gewerbesteuerlichen Betriebsstättenbegriffes im Sinne einer "wirtschaftlichen Einheit" des Organkreises entspricht jedoch inhaltlich geradezu der von der herrschenden Lehre und Judikatur abgelehnten "Filialtheorie".

Die Ansicht der Bw., ein innerorganschaftlicher Kredit an eine Organgesellschaft verstärke aufgrund einer "wirtschaftlichen Einheit" von Organ und Organträger das Betriebskapital des Organträgers, sodass eine gewerbesteuerlich relevante Dauerschuld gar nicht entstehen kann, erweist sich somit ebenfalls als unzutreffend.

Vielmehr bleibt - ungeachtet des Vorliegens einer Organschaft - einer Organgesellschaft durch die Gewährung eines Darlehens (hier: einer Barvorlage) seitens einer Organschwestergesellschaft eine anderweitige Kreditaufnahme erspart, sodaß das organschaftliche Darlehen (hier: die Barvorlage) unmittelbar das Betriebskapital der schuldnerischen Organgesellschaft verstärkt. Hingegen widerspräche es der kaufmännischen Erfahrung, anzunehmen, dass anstelle des Betriebskapitals des Organs das Betriebskapital gerade derjenigen Gesellschaft, welche sich Teilen des eigenen Betriebskapitals begibt, verstärkt würde.

Die gegenständliche Barvorlage der OG 2 an die OG 1 stellte somit in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zusammen der Barvorlage der A-GmbH ein einheitliches Dauerschuldverhältnis dar, sodass die aus letzterer Barvorlage resultierenden Zinsen bei der OG 1 mit den von der Betriebsprüfung ermittelten Beträgen gemäß § 7 Z 1 GewStG dem Gewinn aus Gewerbebetrieb hinzuzurechnen waren.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 10. April 2003