

GZ. RV/1988-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern betreffend Gesellschaftsteuer vom 11. September 1997 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.

### Entscheidungsgründe

Bei einer im Jahr 1997 bei der nunmehrigen Berufungswerberin (kurz Bw.) durchgeführten Betriebsprüfung traf das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien folgende auszugsweise wiedergegebenen Prüfungsfeststellungen:

*"Seit 14. Juli 1983 ist Ö Alleingesellschafter des geprüften Unternehmens.*

*Ö hat der Bw. unverzinsliches Kapital zur Verfügung gestellt. Gemäß § 2 Z 3 KVG stellt die zinsenlose Nutzung dieses Kapitals einen gesellschaftsteuerpflichtigen Tatbestand dar. Für diesen Vorgang wurde noch keine Gesellschaftsteuer vorgeschrieben.*

*Eine Urkunde über diese Zurverfügungstellung von Kapital wurde lt. steuerlicher Vertretung nicht errichtet. Eine Vereinbarung über die Laufzeit wurde nicht getroffen. Im Falle der fort dauernden Überlassung eines Kapitalbetrages zur Nutzung unterliegt die Leistung im Zeitpunkt (Zeitraum) der Erfüllung, also der fort dauernden Überlassung des Betrages der Steuer.*

*Bemessungsgrundlage der freiwilligen Leistung sind die ersparten Zinsaufwendungen, dh. die fiktiven Gesamtzinsen, die während des Berechnungszeitraumes im Fremdvergleich hätten geleistet werden müssen, wobei davon ausgegangen werden kann, dass der Zinssatz in der Regel nicht niedriger als 5,5 % sein wird."*

Unter Anwendung eines Zinssatzes von 5,5 % ermittelte das Finanzamt folgende fiktive Gesamtzinsen:

für 1991 S 12,477.660,36

für 1992 S 13,549.545,47

für 1993 S 4,663.211,99

für 1994 S 7,424.853,93

für 1995 S 5,756.337,85

für 1996 S 7,283.413,35

Gesamt 51,155.022,95

und setzte mit Bescheid vom 11. September 1997 Gesellschaftsteuer mit 1 % von S 51,155.022,95 = S 511.550,-- fest.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wurde vorgebracht, dass laut Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 18.11.1993, 93/16/0104) von vorneherein unverzinslich vereinbarte Gesellschafterdarlehen als freiwillige Leistungen gemäß § 2 Z. 4 lit. c KVG anzusehen seien, wobei der Gegenstand der freiwilligen Leistung die zinsenlose Nutzung des Kapitals und damit der ersparte Zins sei (VwGH 16.12.1993, 92/16/0065). Der Zeitpunkt ab welchem die neue Judikatur anzuwenden sei, sei derzeit Gegenstand einer beim Verwaltungsgerichtshof anhängigen Beschwerde. Der Fachsenat für Steuerrecht sei der Ansicht, dass diese gegenüber der bisherigen Praxis geänderte Judikatur zur Gesellschaftsteuerpflicht von vornherein unverzinslich vereinbarter Gesellschafterdarlehen erst auf Tatbestände nach dem 1.1.1994 anzuwenden sei, die somit nach Kundmachung der geänderten Judikatur verwirklicht worden seien. Das o.a. Erkenntnis sei gemäß § 307 Abs. 2 BAO auf Tatbestände nach dem 1.1.1994 anzuwenden und es werde daher um Gutschrift der Gesellschaftsteuer für die Jahre 1991, 1992 und 1993 in Höhe von S 306.904,-- ersucht.

Mit Bescheid vom 6. September 2001 setzte die Finanzlandesdirektion das gegenständliche Berufungsverfahren bis zur Entscheidung über die in einer ähnlichen Rechtsfrage unter der

Zahl 99/16/0266 beim Verwaltungsgerichtshof anhängigen Beschwerde gemäß § 281 BAO aus. Da der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 9. August 2001 diese Beschwerde als unbegründet abgewiesen hat, ist das gegenständliche Berufungsverfahren vom mittlerweile zuständigen unabhängigen Finanzsenat fortzusetzen.

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

Gemäß § 2 Z. 4 lit. c KVG idF BGBI. 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.

Bis zur Novellierung des KVG durch BGBI. Nr. 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 und nannte das Gesetz als ausdrückliches Beispiel die Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung.

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 Gegenleitung 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 (vgl. u.a VwGH 18.11.1993, Zi. 93/16/0104 und VwGH 16.12.1993, 92/16/0065).

Die unverzinsliche Nutzung von Kapital wie sie im gegenständlichen Fall erfolgt ist, unterliegt daher gemäß § 2 Z. 3 lit. b KVG (idF vor BGBI. 629/1994 für die Nutzung des Kapitals in den Jahren 1991 bis 1994) bzw. gemäß § 2 Z. 4 lit. c KVG (für die Nutzung des Kapitals in den Jahren 1995 und 1996) der Gesellschaftsteuer.

Im Erkenntnis vom 9. August 2001 zur Zi. 98/16/0266 hat der Verwaltungsgerichtshof ausdrücklich festgehalten, dass sein Erkenntnis vom 18. November 1993 zur Zi. 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 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.

Daraus ergibt sich für den gegenständlichen Fall, dass der Festsetzung von Gesellschaftsteuer für Zeiträume, die vor Ergehen des ersten Erkenntnisses in dieser Frage ergangen sind, nicht der Grundsatz von Treu und Glauben entgegen steht. Es wurde deshalb vom Finanzamt zu Recht die Gesellschaftsteuer nicht nur für die zinsenlose Nutzung von Kapital in den Jahren 1994 bis 1996, sondern auch für die zinsenlose Nutzung von Kapital in den Jahren 1991 bis 1993 festgesetzt.

Der in der Berufung erfolgte Verweis auf § 307 Abs. 2 BAO geht ins Leere, da im gegenständlichen Fall keine Wiederaufnahme erfolgt ist.

Es war daher die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Wien, 13. März 2003