

GZ. RV/0489-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien betreffend Gesellschaftsteuer vom 2. Juli 1998 und 8. Juli 1998 entschieden:

Die Berufungen werden 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

In der Bilanzen der Bw. zum 31.12.1994 wurde unter den Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen "Anzahlung für beabsichtigte Kapitalerhöhung" im Betrag von S 41.600.000,-- ausgewiesen.

Über entsprechende Vorhalte teilte die steuerliche Vertreterin der Bw. dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien mit Schreiben vom 24. März 1998 und 5. Mai 1998 mit,

dass für das Darlehen keine Zinsen verrechnet worden seien und dass sich die Verbindlichkeiten, bei denen es sich um Verrechnungskonten aus laufenden Geschäftsbeziehungen handle, wie folgt entwickelt hätten:

31.12.1992	S 10.000.000,--	S GmbH & Co KG (Gesellschafter)
31.12.1993	S 18.000.000,--	S GmbH & Co KG (Gesellschafter)
31.12.1994	S 41.60.000,--	S-GmbH (Gesellschafter)

Mit Verschmelzungsvertrag vom 28. September 1995 wurde die Bw. als übernehmende Gesellschaft mit der S GmbH als übertragende Gesellschaft verschmolzen. Die Verschmelzung wurde am 25. Oktober 1995 im Firmenbuch eingetragen.

Mit Bescheiden vom 2. Juli 1998 und vom 8. Juli 1998 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien gegenüber der Bw. für die Anzahlung auf Kapitalerhöhung durch Gesellschafter ohne Verzinsung

- für den Zeitraum 31.12.1992 bis 31.12.1994 Gesellschaftsteuer mit 1 % von
S 1.911.857,78 = S 38.237,-- und
- für den Zeitraum 1. 1.1995 bis 25.10.1995 Gesellschaftsteuer mit 1 % von S 2.310.186,67
= S 23.102,-- fest.

Bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage ging das Finanzamt jeweils von einem Zinssatz von 6,8 % aus.

Die gegen diese beiden Bescheide eingebrachten Berufungen richten sich gegen die nach Meinung der Bw. rückwirkende Vorschreibung von Gesellschaftsteuer. Gemäss dem Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 6. Februar 1995, Z 10 5010/1-IV/10/95 unterliege der Zinsvorteil aus der Überlassung unverzinslicher Gesellschafterdarlehen der Gesellschaftsteuerpflicht nach § 2 Z 4 lit. c KVG, wobei die Steuerschuld im Zeitpunkt der Darlehensgewährung entstehe. Aufgrund der neuen Rechtsprechung (VwGH 29.1.1996, 95/16/0199 und 18.12.1995, 95/16//0195) sei der Erlass in Punkt 5 geändert worden (Erlass vom 28. Mai 1997, Z 10 5010/1-IV/10/97). Die Änderung des Punkt 5 besage, dass aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung keine Bedenken bestehen, wenn der ersparte Zinsaufwand jährlich im Nachhinein berechnet und zur Gesellschaftsteuer angezeigt werde. Weiters werde ausgeführt, dass die Gesellschaftsteuerschuld entsprechend dem VwGH-Erkenntnis vom 18. Dezember 1995, Zi. 95/16/0195 nicht bereits mit der Begründung der freiwilligen Übernahmeverpflichtung, sondern erst mit deren Erfüllung, also dem tatsächlichen

Bewirken der Leistung entstehe. Der Erlass im Hinblick auf die Änderungen sei erst im Juni 1997 veröffentlicht worden. Bis dahin habe der veröffentlichte Erlass vom Februar 1995 seine Gültigkeit gehabt. Eine Anwendung dieser Auslegung könne, wenn überhaupt, nur pro futuro (dh ab Veröffentlichung des neuen Erlasses, nämlich Juni 1997) erfolgen. In den gegenständlichen Gesellschaftsteuerbescheiden seien Zahlungen an Gesellschaftsteuer für die Zinsersparnis im Zeitraum 31.12.1992 bis 31.12.1994 bzw. 1.1.1995 bis 25.10.1995 vorgeschrieben worden. Da zu diesem Zeitpunkt die Besteuerung von unverzinslichen Gesellschafterdarlehen gemäß den Grundsätzen des BMF-Erlasses vom 6.5.1995 erfolgte, sei eine nachträgliche Vorschreibung von Gesellschaftstuer für den Zeitraum 1.1.1992 bis 25.10.1995 nicht zulässig. Die Finanzverwaltung sei nach dem Grundsatz von Treu und Glauben an die von ihr veröffentlichten Erlässe gebunden, zumal der im Amtsblatt veröffentlichte Erlass des BMF vom 6.2.1995 eine zulässige Interpretation des Gesetzes darstelle und diesem nicht widerspreche. Darüber hinaus sei die S KG bis zum 19.5.1993 nicht Gesellschafter der Bw. gewesen, somit sei die Vorschreibung von Gesellschaftsteuer für die Zinsersparnis von 31.12.1992 bis 19.5.1993 jedenfalls unrichtig. Weiters sei die Abgabenschuld mit einem Zinssatz von 6,8% berechnet worden, wogegen im Erlass selbst von einem Zinssatz von 5,5% gesprochen werde.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 16. Oktober 1998 wies das Finanzamt die Berufungen als unbegründet ab und verwies hinsichtlich des Einwands der Verletzung von Treu und Glauben darauf, dass die Bw. keine zu den angefochtenen Bescheiden gegenteilige (schriftliche) Auskunft oder bescheidmäßige Erledigung der Abgabenbehörde erhalten habe. Zur Frage der Gesellschafterstellung wurde auf die hier zur Anwendung kommende Bestimmung des § 4 KVG (Doppelgesellschafter) verwiesen. Weiters wurde dargelegt, dass Bemessungsgrundlage der freiwilligen Leistung die ersparten Zinsaufwendungen seien, die während des Berechnungszeitraumes im Fremdvergleich hätten geleistet werden müssen. Der von der Bw. zitierte Erlass bestimme lediglich, dass der Zinssatz in der Regel nicht niedriger als 5,5 % sein werde. Für Kommerzkredite habe noch im Jahr 1995 der durchschnittliche Zinssatz 7,82 % betragen. Demgegenüber seien vom Finanzamt 6,8 % angesetzt worden. Dazu erscheine die Behauptung der Aufnahme zu wesentlich günstigeren Konditionen als unrealistisch.

In den Anträgen auf Vorlage der Berufungen an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde nochmals betont, dass die laufende Besteuerung von zinsenlosen Darlehen der ersten Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes widerspreche sowie dem – in der Folge – veröffentlichten Erlass des BMF. Die für den angefochtenen Bescheid maßgebenden Rechtsauf-

fassungen hätten sich mehrfach zu Ungunsten der Bw. ausgewirkt. Es liege diesbezüglich - analog zu § 307 BAO – eine relevante Verletzung von Treu und Glauben vor.

Mit Bescheiden vom 18. Jänner 2000 bzw. vom 11. April 2002 setzte die Finanzlandesdirektion das gegenständliche Berufungsverfahren gemäß § 281 BAO bis zur Entscheidung über die in einer ähnlichen Rechtsfrage beim Verwaltungsgerichtshof unter Zahl 98/16/0266 bzw. unter Zahl 2001/16/0448 anhängigen Beschwerden gemäß § 281 BAO aus.

Da mittlerweile beide Verwaltungsgerichtshofverfahren beendet sind, ist das gegenständliche Berufungsverfahren vom nunmehr zuständigen unabhängigen Finanzsenat fortzusetzen.

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.

Bis zur Novellierung des KVG durch BGBl. 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. ua. VwGH 18.11.1993, ZI. 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. 3 lit. b KVG (idF vor BGBl. 629/1994 für die Nutzung des Kapitals von 31.12.1992 bis 31.12.1994) bzw. gemäß § 2 Z. 4 lit. c KVG (für die Nutzung des Kapitals von 1.1.1995 bis 25.10.1995) der Gesellschaftsteuer.

Im Erkenntnis vom 9. August 2001 zur Zl. 98/16/0266 hat der Verwaltungsgerichtshof ausdrücklich festgehalten, dass sein Erkenntnis vom 18. November 1993 zur Zl. 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 Erkenntnisse in dieser Frage ergangen sind, nicht der Grundsatz von Treu und Glauben entgegen steht.

Gemäß § 4 KVG (idF vor BGBI. 629/1994) wird die Steuerpflicht nicht dadurch ausgeschlossen, dass Leistungen (§ 2) nicht vom Gesellschafter bewirkt werden, sondern von Personenvereinigungen, an denen die Gesellschafter als Mitglieder oder Gesellschafter beteiligt sind.

Durch diese Bestimmung werden die Tatbestände des § 2 KVG insofern ausgedehnt, als auch Leistungen, die nicht von Gesellschaftern, sondern von Personenvereinigungen oder Körperschaften, an denen die Gesellschafter als Mitglieder oder Gesellschafter beteiligt sind, bewirkt werden, der Gesellschaftsteuer unterliegen. Zum Tatbestand des § 4 KVG (idF vor BGBI. 629/1994) gehört, dass die Gesellschafter an der Kapitalgesellschaft, die die Leistung erhält, und zugleich an der Personenvereinigung, die die Leistung erbringt, beteiligt sind. Gefordert wird weiters, dass der Doppelgesellschafter über Vermögenswerte der gebenden Personenvereinigung - sei es, kraft erheblicher Beteiligung, sei es, kraft Organstellung - verfügen kann. Die Personenvereinigung kann eine Kapitalgesellschaft, aber etwa auch eine KG sein; an ihr müssen die Gesellschafter der (empfangenden) Kapitalgesellschaft rechtlich beteiligt sein (vgl. VwGH 17.2.1994, 92/16/0089).

Im hinsichtlich der Gesellschafterstellung strittigen Zeitraum vom 31.12.1992 bis 19.5.1993 war Herr D. sowohl Gesellschafter der S KG (= leistende Gesellschaft) als auch Gesellschafter

der Bw. (=empfangende Gesellschaft). Er war an der S KG als Kommanditist mit einer Vermögenseinlage von S 266.667,-- und an der Bw. mit einer Stammeinlage von S 335.000,-- beteiligt, weshalb auf Grund der Bestimmung des § 4 KVG (idF vor BGBl. 629/1994) Leistungen iSd § 2 KVG, die von der S KG gegenüber der Bw. erbracht wurden, der Gesellschaftsteuer unterliegen. Da die fraglichen Leistungen vor dem EU Beitritt Österreichs erfolgt sind, ist hier nicht die Vereinbarkeit mit der Kapitalansammlungs-RL zu überprüfen.

Bei Betrachtung des Zeitpunktes des Entstehens der Steuerschuld und der Bewertung von freiwilligen Leistungen, die darin bestehen, dass der Gesellschafter seiner Gesellschaft unentgeltlich Kapital zur Nutzung überlässt, muss berücksichtigt werden, dass eine freiwillige Leistung nur dann der Gesellschaftsteuer unterliegt, wenn sie geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Es ist deshalb je nach Inhalt der Vereinbarung zwischen Gesellschafter und Gesellschaft zu untersuchen, in welchem Zeitpunkt die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen.

Da keines der bisher im Zusammenhang mit der Gesellschaftsteuerpflicht für "unverzinsliche Gesellschafterdarlehen" ergangenen Erkenntnisse vom Verwaltungsgerichtshof in einem verstärkten Senat beschlossen wurde, liegt offensichtlich kein Judikaturwechsel vor. Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates sind die auf den ersten Blick widersprüchlich erscheinenden Aussagen damit erklärbar, dass dem Verwaltungsgerichtshof jeweils unterschiedliche Sachverhalte zur Beurteilung vorgelegen sind.

Im Erkenntnis vom 16. Dezember 1993 zur Zl. 92/16/0065 hat der Verwaltungsgerichtshof zwar ausgeführt, dass "Wert der Leistung" grundsätzlich der Wert der zinsenlosen Nutzung und damit der ersparte Zins im Zeitpunkt der Darlehengewährung ist. Aus dem Anfügen des Wortes "grundsätzlich" kann jedoch abgeleitet werden, dass im Einzelfall auch eine andere Bewertung möglich ist. Außerdem war im Beschwerdefall dieses Erkenntnisses das Darlehen für die Dauer der Beteiligung an der Gesellschaft gewährt worden und vereinbart worden, dass das Darlehen im Liquidationsfall erst nach der Befriedigung aller anderen Gläubiger bedient wird, weshalb in diesem Fall die Hingabe des Darlehens wie die Hingabe einer Kommanditeinlage zu beurteilen ist und Besteuerungsgrundlage demnach der Nennbetrag der hingebenen Darlehensvaluta ist.

Im "nächsten" Erkenntnis vom 18. Dezember 1995 zur Zl. 95/16/0195 hielt der Verwaltungsgerichtshof dem von der Beschwerdeführerin angestellten Vergleich mit der Darlehensgebühr entgegen, dass der Gebühr die tatsächliche Zuzählung des dargeliehenen Betrages unterliegt, während der Gesellschaftsteuer nicht die Begründung der freiwilligen Übernahmsverpflichtung,

sondern erst deren Erfüllung, also das fortlaufende Bewirken der Leistung (hier: die fortlaufende Überlassung der Darlehensvaluta zur Nutzung) den Steuertatbestand auslöst. Die gesellschaftsteuerpflichtige Leistung liegt in der Berechtigung zur unentgeltlichen Nutzung.

Im Erkenntnis vom 29. Jänner 1996 zur Zl. 95/16/0199 bestätigte der Verwaltungsgerichtshof einen Bescheid, bei dem als Bemessungsgrundlage die fiktiven Gesamtzinsen für einen Zeitraum von 5 Jahren herangezogen wurden und sprach er ausdrücklich aus, dass die Leistung im Fall der fortdauernden Überlassung eines Kapitalsbetrages zur Nutzung im Zeitpunkt (Zeitraum) der Erfüllung, also der fortdauernden Überlassung des Betrages, der Steuer unterliegt.

Im nunmehr "letzten" Erkenntnis vom 9. August 2001 zur Zl. 98/16/0266 wird klargestellt, dass Nutzungen von unbestimmter Dauer nach § 15 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes 1955 (BewG) mit dem Neunfachen des Jahreswertes zu bewerten sind. Bewertungsstichtag ist der Tag, an dem der Tatbestand, an den das Gesetz die Abgabenpflicht knüpft, (erstmals) verwirklicht wird. Die Auffassung der Beschwerdeführerin, der ersparte Zinsaufwand sei erst jährlich im Nachhinein zu berechnen, steht mit dem Wortlaut der §§ 15 Abs. 1, 17 Abs. 1 und 3 BewG, die eine einmalige Bewertung der zukünftigen Nutzung einer Geldsumme vorsehen, im klaren Widerspruch. Dem von der Beschwerdeführerin angeführten Erkenntnis vom 18. Dezember 1995, Zl. 95/16/0195, ist eine derartige Aussage nicht zu entnehmen, vielmehr wurde die Auffassung wiederholt (so schon das Erkenntnis vom 14. Dezember 1994, Zlen. 94/16/0121, 0122), dass die tatsächliche Erfüllung, also die Zuzählung des Darlehensbetrages, den Steuertatbestand auslöst.

Dem vom Verwaltungsgerichtshof zitierten Erkenntnis vom 14. Dezember 1994 zu den Zlen. 94/16/0121, 0122 lag nicht die Nutzung eines Kapitalbetrages, sondern die unentgeltliche Überlassung einer Liegenschaft zu Grunde. Aus dem Erkenntnis ergibt sich, dass die belangte Behörde bei ihrer Entscheidung davon ausging, dass die Gestattung der Nutzung der Liegenschaft stillschweigend jeweils von Jahr zu Jahr erfolgt ist. Bei diesem Sachverhalt hat der Verwaltungsgerichtshof zum Einwand der Beschwerdeführerin, es komme auf den Zeitpunkt der Begründung der Nutzungsmöglichkeit an, was schon lange vor dem Jahr 1982 erfolgt sei, darauf verwiesen, dass nicht die Begründung einer freiwilligen Übernahmeverpflichtung sondern immer erst deren Erfüllung, also die tatsächliche Bewirkung der Leistung, den Steuertatbestand auslöst. Für die Frage des Entstehens der Steuerschuld kommt es auf die tatsächliche Erbringung der Leistung an. Der Verwaltungsgerichtshof hat in diesem Erkenntnis auf die in den Jahren 1982 und 1983 erbrachten Leistungen abgestellt und im Ergebnis bestätigt, dass in einem derartigen Fall als Bemessungsgrundlage der Wert der Nutzung für 2 Jahre anzusetzen ist.

Dagegen lag beim "letzten" Erkenntnis vom 9. August 2001 zur Zl. 98/16/0266 der Fall so, dass sich die Gesellschafterin bereit erklärte, der Gesellschaft ein unverzinstes Gesellschafterdarlehen zur Verfügung zu stellen und sollte bloß über die Rückführung eine gesonderte Vereinbarung getroffen werden. Zu diesem Sachverhalt bestätigte der Gerichtshof, dass eine Nutzung von unbestimmter Dauer vorlag, die nach § 15 Abs. 2 BewG mit dem 9-fachen Jahreswert zu bewerten ist.

Daraus ergibt sich für den unabhängigen Finanzsenat, dass es für die Frage des Entstehens der Steuerschuld und daran anknüpfend für die Frage der Bewertung entscheidend ist, ob der Gesellschafter der Gesellschaft den Kapitalbetrag auf unbestimmte Zeit unentgeltlich überlässt (dann Bewertung nach § 15 Abs. 2 BewG mit dem 9-fachen Jahreswert) oder ob der Gesellschafter der Gesellschaft die unentgeltliche Nutzung des Kapitalbetrages bloß stillschweigend jeweils von Jahr zu Jahr gestattet.

Im gegenständlichen Fall handelt es sich um auf Verrechnungskonten angesammelte Kapitalbeträge, weshalb hier die unentgeltliche Nutzung bloß Jahr für Jahr gestattet wurde. Hier wurde der Gesellschaft nicht für unbestimmte Zeit eine Leistung gewährt, sondern nur jeweils für einen bestimmten Zeitraum von einem Jahr. Es ist damit auch erst dann, wenn feststand, dass für das jeweilige Jahr keine Zinsen verrechnet werden, eine Leistung vorgelegen, die geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen und wurde deshalb auch Jahr für Jahr ein gesellschaftsteuerpflichtiger Vorgang verwirklicht. Es war daher die Gesellschaftsteuer hier nicht vom 9-fachen Jahreswert der unentgeltlichen Nutzung festzusetzen, sondern vom Wert der fiktiven Zinsen für den jeweils der Besteuerung zu Grunde liegenden Zeitraum (= Zeitraum, in dem das Kapital der Gesellschaft tatsächlich vom Gesellschafter unentgeltlich zur Verfügung gestellt wurde).

Hinsichtlich der Höhe des Zinssatzes ist auf den entsprechendem Vorhalt in der Berufungs-vorentscheidung zu verweisen, wonach für Kommerzkredite noch im Jahr 1995 der durchschnittliche Zinssatz 7,82 % betragen hat. Dem wurde von der Bw. im Vorlageantrag keine konkreten Einwendungen entgegen gesetzt.

Es war daher die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Wien, 19. März 2003