



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 21

GZ. RV/1677-W/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Adr, vertreten durch Exinger GmbH, 1010 Wien, Friedrichstraße 10, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 30. Dezember 2003 betreffend Gesellschaftsteuer zu ErfNr.xxx entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid abgeändert wie Folgt:

Die mit dem endgültigen Bescheid vom 23. Juli 1997 erfolgte Festsetzung der Gesellschaftsteuer wird über Antrag der Bw. vom 25. September 2003 gemäß § 5 Abs. 2 BewG hinsichtlich der Bemessungsgrundlage auf € 4.680.897,72 und hinsichtlich des Steuerbetrages - unter Anwendung eines Steuersatzes gemäß § 9 Abs. 2 KVG (idF vor BGBl 629/1994) von 1 % - auf € 46.808,98 berichtigt.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Alleingesellschafterin der Bw. (der nunmehrigen Berufungswerberin, kurz Bw.) ist die B (kurz B.). Am 12. Dezember 1991 wurde zwischen B. und der Bw. eine Vereinbarung mit auszugsweise folgendem Inhalt geschlossen:

"I.

Die B. hat der Bw. die folgenden Darlehen gewährt:

- a) Vereinbarung vom 11.12.1989 über hfl 7.440.000,-
- b) Vereinbarung vom 31.8.1990 über hfl 3.362.520,--

II.

Die Vertragspartner halten einvernehmlich fest, daß die in den Vereinbarungen vom 11.12.1989 und 31.8.1990 enthaltenen Bestimmungen über die Leistung von Rückzahlungen und Zinsen aufgehoben werden. Der Verzicht auf die Zahlung von Zinsen tritt bereits am 30. Juni 1991 in Kraft.

Die Bw. übernimmt anstatt der in Abschnitt II aufgehobenen Darlehenstilgungsverpflichtungen eine Besserungsverpflichtung, wonach die seitens der B. zur Verfügung gestellten Mittel (Abschnitt I) in Hinkunft zurückgezahlt werden sollen. Die Rückzahlungspflicht entsteht jedoch nur in dem Ausmaß, in dem in Jahresabschlüssen, die den gesetzlichen Bestimmungen entsprechen und die von einem beeideten Wirtschaftsprüfer geprüft und mit dem uneingeschränkten Bestätigungsvermerk versehen worden sind, Bilanzgewinne ausgewiesen werden. Unter Bilanzgewinn ist hiebei jene Position zu verstehen, die nach § 224 Handelsgesetzbuch i.d.F. des Rechnungslegungsgesetzes 1990 auszuweisen ist. Dies bedeutet, daß die gesamten Verlustvorträge aus vorherigen Zeiträumen aufgeholt sein müssen, bevor ein Bilanzgewinn vorliegt, über den verfügt werden kann. Die Rückzahlung ist auf den Betrag des jeweiligen Bilanzgewinnes beschränkt.

V.

Die B. ist berechtigt, von der Bw. zu verlangen, daß die Rückzahlung nicht in Form von Zahlungen abgewickelt wird, sondern daß bis zur Höhe der gemäß Abschnitt IV möglichen Rückzahlungen ein Darlehen bilanziert wird. Dieses Darlehen soll auf hfl lauten, wobei zur Ermittlung des Darlehensbetrages der Devisenmittelkurs der Wiener Börse vom letzten Tag des Jahres, das dem Stichtag des Jahresabschlusses vorangeht, heranzuziehen ist. Dieses Darlehen ist ab dem Stichtag jenes Jahresabschlusses in dem die unter Abschnitt III genannte Bedingung eingetreten ist und in der Höhe, die sich auf Grund des Abschnittes III ergibt, mit einem Zinssatz, der einen halben Prozentpunkt über dem Diskontsatz der holländischen Zentralbank liegt, zuverzinsen, wobei die Zinszahlungen jeweils am 30.6. und am 31.12. jedes Kalenderjahres zu leisten sind. Der Zeitpunkt der Rückzahlung der jeweiligen Darlehenssumme kann von der B. bestimmt werden, wobei ein Zeitraum von 10 Jahren nicht überschritten werden soll."

Mit vorläufigem Bescheid vom 13. März 1996 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien für die "Besserungsverpflichtung" vom 12.12.1991 Gesellschaftsteuer mit 1 % von S 67.710.195,00 (entspricht € 4.920.691,77) = S 677.102,00 fest. Eine dagegen eingebrachte Berufung wurde von der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland mit Berufungsentscheidung vom 13. August 1996 zu GA 9-1097/96 abgewiesen. In dieser Entscheidung ging die Finanzlandesdirektion davon aus, dass B. ein Genussrecht erworben habe und dadurch ein gesellschaftsteuerpflichtiger Tatbestand iSd § 2 Z 1 KVG verwirklicht worden sei.

Nach Durchführung einer Betriebsprüfung setzte das Finanzamt mit endgültigem Bescheid vom 23. Juli 1997 die Gesellschaftsteuer für die "Besserungsverpflichtung" gemäß § 9 Abs. 1 KVG (idF vor BGBl 629/1994) mit 2 % einer Bemessungsgrundlage von S 2.822.534,00 = S 56.451,00 und
gemäß § 9 Abs. 2 KVG (idF vor BGBl 629/1994) mit 1 % einer Bemessungsgrundlage von S 64.887.650,32 = 648.877,00 , somit insgesamt S 705.328 fest. Dieser Bescheid enthält keine Ausführungen darüber, welcher der in § 2 KVG genannten Tatbestände verwirklicht wurde.

Im April 2001 ist die Bw. davon ausgegangen, dass im Jahresabschluss zum 31.12.2001 ein Bilanzgewinn erzielt werden wird und hat sie daher am 27. April 2001 eine Vorauszahlung auf die zukünftig entstehende Rückzahlungsverpflichtung in Höhe von € 3.633.641,71 (entspricht S 50.000.000,00) getätigt. Im Dezember 2002 hat sie weitere € 1.287.050,- (entspricht S 17.710.195,-) an B. zurückgezahlt.

Im Jahresabschluss der Bw. zum 31.12.2001 wurde ein Bilanzverlust ausgewiesen. Im Jahresabschluss der Bw. zum 31.12.2002 wurde ein Bilanzgewinn iHv € 583.625,31 (entspricht S 8.030.859,35) ausgewiesen. Dem Jahresabschluss der Bw. zum 31.12.2002 wurde am 1. April 2003 vom Wirtschaftsprüfer der uneingeschränkte Bestätigungsvermerk erteilt.

Im Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses zum 31.12.2003 wurde zu der mit € 0,0 ausgewiesenen "Rücklage aus Verbesserungsverpflichtung" (31.12.2001 € 1.287.000,00) unter E 31 Folgendes erläutert:

"Diese Rücklage betrifft die von der B. gewährte Besserungsverpflichtung, die 1991 durch Abänderung der Darlehensverpflichtung entstand. Die Rückzahlung erfolgt gemäß Vereinbarung im Falle eines künftigen Reingewinnes (nunmehr Bilanzgewinnes). In den Geschäftsjahren 2001 und 2002 wurden Vorauszahlungen auf die zukünftig entstehende Rückzahlungsverpflichtung in Höhe von 3.633,6 T € bzw 1.287,1 T € geleistet. Auf Grund des zum 31.12.2002 ausgewiesenen Bilanzgewinnes entsteht eine Rückzahlungsverpflichtung in Höhe von 583,6 T €. Nachdem bereits Vorauszahlungen geleistet wurden, ist aus diesem Titel keine weitere Zahlung erforderlich."

Am 25. September 2003 brachte die Bw. beim Finanzamt einen Antrag auf Berichtigung der Gesellschaftsteuer für die "Besserungsverpflichtung" gemäß § 5 Abs 2 BewG ein, wobei die Festsetzung der Gesellschaftsteuer "unter Berücksichtigung der bereits eingetretenen Bedingung auf einer Basis von € 4.337.066,46 (S 59.679.335,61) mit 1%, somit iHv € 43.370,66 (S 596.793,36)" beantragt wurde. Daraus resultierte eine Rückerstattung der Gesellschaftsteuer in Höhe von € 7.887,52 (S 108.534,64), die von der Bw. folgendermaßen ermittelt wurde:

"Ein Betrag in Höhe von S 64.887.650,32 diente zur Deckung eines Verlustes am Grandkapital nach § 9 Abs 2 Z 1 lit b KVG alte Fassung, wodurch der ermäßigte Steuersatz von 1 % zur Anwendung kam. Die restlichen S 2.822.544,68 unterlagen gemäß § 9 Abs 1 KVG alte Fassung der 2 %igen Gesellschaftssteuer. Durch den Eintritt der Bedingung reduziert sich die Bemessungsgrundlage auf € 4.337.066,46 (S 59.679.335,61). Dieser Betrag ist daher ausschließlich zur Abdeckung von Verlusten am Grandkapital verwendet worden."

Zur Begründung ihres Antrages führte die Bw. aus, dass es sich bei einer derart ausgestalteten Besserungsverpflichtung um einen auflösend bedingten Forderungsverzicht handle (so auch VwGH 22.12.2000, 2000/16/0553). Da das KVG im Anwendungsbereich der Gesellschaftssteuer keine speziellen Regelungen betreffend das Rechtsinstitut der Bedingung enthalte, müssten, wie der VwGH in seinem oben angeführten Erkenntnis ausführt, die

Bestimmungen des Bewertungsgesetzes beachtet werden (vgl auch Kotschnigg, Drei Gedanken zur Gesellschaftsteuer, ÖStZ 1997, 147). Bei der in diesem Fall vorliegenden Besserungsverpflichtung seien daher die Regelungen des § 5 BewG über auflösende Bedingungen anzuwenden (vgl. auch Steiner, Die Bedingung im Recht der Gebühren und Verkehrsteuern, JB1. 1999, 145). Gemäß § 5 Abs 1 BewG würden Wirtschaftsgüter, die unter einer auflösenden Bedingung erworben sind, wie unbedingt erworbene behandelt. Gemäß § 5 Abs 2 BewG sei die Festsetzung auf Antrag nach dem tatsächlichen Wert des Erwerbes zu berichtigen, wenn die Bedingung eintritt. Der Antrag sei bis zum Ablauf des Jahres zu stellen, das auf den Eintritt der Bedingung folgt. Gemäß § 5 Abs 2 BewG könne daher bei Ausweis eines Bilanzgewinnes ein Antrag auf Berichtigung des seinerzeitigen GesSt-Bescheides gestellt werden. Da die Bw. bereits den erhaltenen Betrag zur Gänze an B. zurückgeführt habe, werde hiermit gemäß § 5 Abs 2 BewG die Festsetzung der Gesellschaftsteuer unter Berücksichtigung der bereits eingetretenen Bedingung gestellt.

Mit Bescheid vom 30. Dezember 2003 wies das Finanzamt den Berichtsantrag ab und führte zur Begründung aus, dass eine Berichtigung nach § 5 (2) BewG den Eintritt der auflösenden Bedingung voraussetze. Die Rückzahlung von € 1.287.050,- sei, wie sich aus dem Berichtsantrag v. 25. September 2003, dem Überweisungsbeleg und dem Jahresabschluss v. 31. 12. 2000 ergebe, vor dem Eintritt der vereinbarten auflösenden Bedingung als Vorauszahlung erfolgt. Die Anwendungsvoraussetzung des § 5 (2) BewG sei daher nicht gegeben.

In der dagegen eingebrachten Berufung brachte die Bw. vor, dass sie im April 2001 davon ausgehen habe können, dass im Jahresabschluss zum 31.12.2001 ein Bilanzgewinn erzielt werden wird. Es sei daher am 27.4.2001 eine Vorauszahlung auf die zukünftig entstehende Rückzahlungsverpflichtung iHv € 3.633.641,71 (ATS 50.000.000,00) erfolgt. Im Geschäftsjahr 2002 seien weitere € 1.287.050,00 (ATS 17.710.195,00) überwiesen worden. Es sei daher der gesamte Betrag rückgeführt worden. Tatsächlich sei aber erst zum 31.12.2002 ein Bilanzgewinn iHv € 583.625,31 (ATS 8.030.859,00) ausgewiesen worden. Der Wirtschaftsprüfer habe in Rz E 31 des Wirtschaftsprüfungsberichtes zurecht festgestellt, dass eine Rückzahlungsverpflichtung iHv EUR 583.625,31 entstanden sei, aufgrund der bereits geleisteten Vorauszahlungen aus diesem Titel jedoch keine weitere Zahlung erforderlich sei. Wie bereits im Antrag auf Berichtigung der Gesellschaftsteuer vom 25. September 2003 angeführt, handle es sich bei einer derart ausgestalteten Besserungsverpflichtung um einen auflösend bedingten Forderungsverzicht (vgl VwGH 2000/16/0553 sowie 95/13/0281). Dies habe die belangte Behörde auch nicht in Abrede gestellt. Weiters sei bereits angeführt worden, dass bei der unter das KVG fallenden Besserungsverpflichtung hinsichtlich des Eintritts der Bedingung die Regelungen des BewG - im Speziellen § 5 leg cit - zur Anwendung

zu gelangen haben (vgl VwGH 2000/16/0553, Kotschnigg, ÖStZ 1997, 147 und Steiner, JB1 1999, 145). Dem sei die Behörde ebenfalls nicht entgegengetreten.

§ 5 Abs 1 BewG normiere, dass Wirtschaftsgüter, die unter einer auflösenden Bedingung erworben sind, wie unbedingt erworbene behandelt werden. Dziegalowski/Thümen würden daher zu Recht anführen, dass es sich bei dieser Norm um „die Behandlung gewisser Schwebezustände, die schwer zu bewerten sind und für deren Bewertung die Praxis einer brauchbaren Handhabe bedurfte“ handelt (Dziegalowski/Thümen, Das Reichsbewertungsgesetz, 1940, 58; § 5 Reichsbewertungsgesetz hatte denselben Wortlaut wie § 5 BewG). Da es habe seitens des Gesetzgebers eine praktikable Lösung gefunden werden müssen. Dies sei somit explizit dadurch geschehen, dass der Schwebezustand bei auflösenden Bedingungen vorab nicht berücksichtigt wird (vgl Dziegalowski/Thümen, aaO, 58). „Die Möglichkeit des Verlustes eines Rechtes wird mit Null bewertet, so daß der Schwebezustand, der durch den Verlust des Rechtes endigen wird, zunächst unberücksichtigt bleibt“ (Langer, Bewertung und Vermögensbesteuerung, 1957, 10; so auch Dziegalowski/Thümen, aaO, 58).

Systemkonform sehe § 5 Abs 2 BewG Folgendes vor: "Tritt die Bedingung ein, so ist die Festsetzung der nicht laufend veranlagten Steuern auf Antrag nach dem tatsächlichen Wert des Erwerbes zu berichtigen. Der Antrag ist bis zum Ablauf des Jahres zu stellen, das auf den Eintritt der Bedingung folgt. Die Antragsfrist ist eine Ausschlußfrist". Der Eintritt der Bedingung mache dem Schwebezustand ein Ende, es würden endgültige Vermögensverschiebungen eintreten, den das Steuerrecht zu berücksichtigen habe (Dziegalowski/Thümen, aaO, 59). Die statische Betrachtungsweise des § 5 BewG und die damit verbundene Außerachtlassung des Schwebezustandes im Zeitpunkt der Bewertung sei daher bei Beendigung des Schwebezustandes - dh dem Eintritt der Bedingung - aufzugeben. § 5 Abs 2 BewG trage dem Rechnung (vgl Ruppe, ÖStZ 1985, 80).

Ruppe vertrete unter Hinweis auf die Judikatur des VwGH die Auffassung, dass §§ 4 bis 8 BewG eine dem Zivilrecht entlehnte Terminologie verwenden und nach ständiger Rechtsprechung somit im zivilrechtlichen Sinn zu interpretieren sind (vgl Ruppe, ÖStZ 1985, 80). Unter dem Terminus Bedingung sei ein Ungewisses Ereignis, von dessen Eintritt oder Nichteintritt die Parteien die Wirkung eines Rechtsgeschäftes abhängig machen, zu verstehen (vgl Twaroch/Frühwald/Wittmann, fortgeführt durch Rupp/Fiala/Binder, Kommentar zum Bewertungsgesetz, 2. Auflage, § 5 Abs I, Anm 1 iVm § 4, Anm 2). „Bedingung ist ein künftiges Ereignis, dessen Eintritt ungewiss ist, an dessen Eintritt oder Nichteintritt aber Rechtsfolgen geknüpft sind“ (Uhlich/Rößler/Troll, Bewertungsgesetz, 1958, Vorbemerkungen zu §§ 4 bis 8, Anm 1). „Eine Bedingung stellen ist das Abhängigmachen eines gewollten rechtlichen Erfolgs von einem künftigen Ungewissen Ereignis“ (Dziegalowski/Thümen, aaO, 57).

Eine auflösende Bedingung liege vor, wenn an sie ein Rechtsverlust geknüpft ist (vgl Twaroch/Frühwald/Wittmann, aaO, § 4, Anm 2). Oder anders ausgedrückt: Eine auflösende Bedingung liege nur bis zum Eintritt einer zukünftigen Ungewissen Ereignisses vor (Haider, Reichsbewertungsgesetz und Bodenschätzungsgesetz, § 5 Rz 1). So auch Ruppe, der noch anfüge, dass die Wirkungen des Rechtsgeschäftes bei Eintritt der auflösenden Bedingung ex nunc wegfallen (vgl Ruppe, ÖStZ 1985, 80).

Die Behörde bestätige in ihrem Bescheid, dass eine Berichtigung nach § 5 Abs 2 BewG den Eintritt der auflösenden Bedingung voraussetzt. Das ergebe sich eindeutig aus dem Gesetz. Die belangte Behörde gehe weiters davon aus, dass die auflösende Bedingung bereits eingetreten ist. Das lasse sich daraus ableiten, dass sie angibt, dass die Überweisung „vor“ dem Eintritt der vereinbarten auflösenden Bedingung getätigt wurde. Die Behörde habe daher den Zeitpunkt des Eintritts der auflösenden Bedingung feststellen können, sonst hätte sie nicht beurteilen können, ob die Überweisung des Betrages davor oder danach erfolgt sei. Die Behörde sage einerseits, dass der Eintritt der auflösenden Bedingung Voraussetzung für den Antrag gern § 5 Abs 2 BewG ist und komme sogar zu dem Ergebnis, dass diese Bedingung bereits eingetreten ist. Nichtsdestotrotz vertrete sie andererseits darauf aufbauend die Meinung, dass „daher“ die Anwendungsvoraussetzung des § 5 Abs 2 BewG nicht gegeben ist. Die Behörde lege aufgrund der Abweisung unseres Antrages auf Berichtigung der Gesellschaftsteuer § 5 Abs 2 BewG denkunmöglich aus. Der Gesetzestext sei eindeutig. Er normiere, dass eine Abänderung beantragt werden kann, wenn die auflösende Bedingung eingetreten ist und somit der Schwebezustand beendet worden ist. Die Behörde mache den Antrag jedoch darüber hinaus davon abhängig, dass die Zahlung erst nach dem Bedingungseintritt erfolgt, obwohl sie in der Bescheidbegründung selbst nur vom Eintritt der auflösenden Bedingung als Voraussetzung des Berichtigungsantrages ausgeht.

Wie bereits aus der systematischen und historischen Interpretation habe gezeigt werden können, zielte der Gesetzgeber allein darauf ab, dass im Falle der Beendigung des Schwebezustandes eine Berichtigung zu erfolgen hat. Das sei eine logische Folgerung, da zu Beginn des Vertragsabschlusses fiktiv unterstellt wird, dass die Bedingung nie eintreten wird. Die in der Literatur zu § 5 BewG angeführten Beispiele würden ebenfalls zeigen, dass keine Zahlung erforderlich, sondern eben nur der Eintritt der Bedingung erforderlich ist (vgl bspw Uhlich/Rößler/Troll, aaO, 59; Dziegalowski/Thümen, aaO, 58; Haider, aaO, § 5, Anm 1). Diese Beispiele würden deutlich machen, dass es nicht nur Anträge auf Berichtigungen im Bereich der Gesellschaftsteuer sondern auch im Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuer geben könne, wobei auch in diesem Zusammenhang nicht auf den Zeitpunkt der Rückerstattung des Erb- bzw Schenkungsgutes abgestellt werde, sondern eben auf den Zeitpunkt des Eintritts der Bedingung, der ja - wie die belangte Behörde dargelegt hat - jedenfalls bestimmt werden

könne.

Troll stelle in diesem Zusammenhang eindeutig und klarstellend fest: „Tritt die auflösende Bedingung ein und kommt damit der Erwerb des Wirtschaftsguts wieder in Fortfall, so kann vom nächsten Stichtag an das Wirtschaftsgut auch nicht mehr erfasst werden“ (Troll, aaO, § 5, Rz 3). Der VwGH stelle ebenfalls fest, dass im Falle des Eintritts der auflösenden Bedingung bei allfälligen Gewinnen die Berichtigungsmöglichkeit gem § 5 Abs 2 BewG offen steht. Es sei ihm jedoch nicht darum gegangen, dass der Betrag nicht vor dem Eintritt der Bedingung bezahlt werden darf (VwGH 2000/16/0553). Dies lasse sich - wie bereits oben angeführt - weder direkt aus dem Gesetzestext noch aus der historischen und systematischen Interpretationen ableiten.

Die seitens der Behörde dargebrachten Interpretation des § 5 Abs 2 BewG würden bedeuten, dass Zahlungen in der logischen Sekunde vor Eintritt der Bedingung die Anwendung des § 5 Abs 2 BewG zunichte machen. Gerade in unserer Besserungsverpflichtung sei auf das Vorliegen des uneingeschränkten Bestätigungsvermerkes unseres Wirtschaftsprüfers abgestellt worden. Dieser liege jedoch immer einige Monate nach dem Ende des Geschäftsjahres. Das würde bedeuten, dass selbst Zahlungen vor Vorliegen des Berichtes des Wirtschaftsprüfers (nach Ende des Geschäftsjahres), auch wenn die Zahlen schon längst fixiert wären, berichtigungsschädlich wären. Darüber hinaus bestehe die Möglichkeit der Vereinbarung der Aufrechnung gegenseitiger Forderungen. In diesem Fall würde überhaupt keine „Zahlung“ erfolgen. Da weder das Gesetz noch die Behörde definiere, was unter einer Zahlung zu verstehen ist, könnte auch in diesem Bereich - fälschlicherweise - von einer Versagung der Berichtigungsmöglichkeit ausgegangen werden.

Aus den Darlegungen habe eindeutig gezeigt werden können, dass der Zahlungszeitpunkt aus historischer, systematischer und Ideologischer Sicht jedenfalls keine Bedingung zur Berichtigung der Gesellschaftsteuer gemäß § 5 Abs 2 BewG darstellt und sohin dem Antrag auf Berichtigung der Gesellschaftsteuer vollinhaltlich stattzugeben sei.

Dem hielt das Finanzamt in der abweisenden Berufungsvorentscheidung entgegen, dass die Anwendung des § 5 (2) BewG voraussetze, dass die auflösende Bedingung schlagend geworden ist; bei Rückzahlungen ohne vorangegangenen Eintritt der auflösenden Bedingung seien die Voraussetzungen einer Berichtigung nach § 5 (2) BewG nicht gegeben (VwGH v. 30. 3. 1998, ZI. 97/16/0313). Die Rückzahlung vom 27. April 2001 sei lange vor dem Eintritt der auflösenden Bedingung erfolgt und sei daher nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Voraussetzung der Berichtigung nach § 5 (2) BewG nicht gegeben.

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde 2. Instanz wurde von der Bw. noch ergänzend vorgebracht, dass der Entscheidung des VwGH vom 30.3.1998 97/16/0313

keine auflösende Bedingung zugrunde gelegen sei. Der Entscheidung des VwGH sei ein gänzlich anderer Sachverhalt zugrunde gelegen. Der VwGH hätte darüber zu entscheiden gehabt, ob eine auflösende Bedingung bis zur Rückzahlung des Darlehens überhaupt eingetreten ist. Die auflösende Bedingung habe den bedingten (und abänderbaren) Vorteil aus der Gewährung günstiger Darlehenszinsen betroffen, der zu einer Vorschreibung von Gesellschaftsteuer geführt hat. Die Rückzahlung des Darlehens habe somit nur am Rande Bedeutung gehabt, indem der Gerichtshof in 97/16/0315 feststellte, dass eine Bedingung (die Erhöhung des Zinssatzes) logischerweise dann nicht mehr eintreten könne, wenn das Darlehen bereits zurückgezahlt wurde. Der Gerichtshof sei zu dem Ergebnis gekommen, dass keine Erhöhung des Zinssatzes stattgefunden hat und somit auch kein Bedingungseintritt vorliege, der zu einem Antrag gern § 5 Abs 2 BewG berechtigt. Auch bei diesem Bedingungseintritt (die Erhöhung des Zinssatzes) sei es nicht relevant, ob bzw wann eine Rückzahlung vorliegt. Eine Rückzahlung spielt bei dem dem Judikat zugrunde liegenden Sachverhalt nur insoweit eine Rolle, als nach Rückzahlung mangels Vertragsverhältnis keine Zinserhöhung mehr vorgenommen werden kann und daher auch hennach keine auflösende Bedingung mehr eintreten kann. Es sei somit davon auszugehen, dass es nicht auf die Zahlungsweise und den Zahlungszeitpunkt ankommt. Der Gerichtshof gehe in seinem Erkenntnis 97/16/0313 eindeutig davon aus, dass eine Berichtigung ausschließlich unter der Voraussetzung des Eintritts der auflösenden Bedingung möglich ist. An weitere Kriterien knüpfe er diesen Berichtigungsantrag jedoch nicht. Auch im Erkenntnis 97/16/0315 gehe der Gerichtshof davon aus, dass ein Berichtigungsanspruch dann besteht, wenn die Bedingung eintritt. Auch in diesem Fall sei die Zahlung ebenfalls nicht von Relevanz gewesen. Wäre die Zahlung maßgebend, hätte sie der Gesetzgeber explizit angeführt.

Dass der Gesetzgeber nicht auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung abstehen möchte, um einen Antrag auf Berichtigung gern § 5 Abs 2 BewG zu stellen, ergebe sich auch daraus, dass er die Frist zur Einbringung des Antrages auf den Zeitpunkt des Eintritts der auflösenden Bedingung und nicht auf den Zeitpunkt der Zahlung abstellt. Aus dem Gesetzestext sei eindeutig ableitbar, dass die Einbringung nur bis zum Ende des folgenden Jahres zu stellen ist, das auf den Eintritt der Bedingung folgt. Es wäre unverständlich, wenn der Gesetzgeber die Zahlung als Voraussetzung des Antrages zur Berichtigung ansehen würde, jedoch die Frist von einem (zeitlich davon abweichenden) Bedingungseintritt abhängig macht. Der Zahlungszeitpunkt stelle aus historischer und systematischer Sicht jedenfalls keine Bedingung zur Berichtigung der Gesellschaftsteuer gern § 5 Abs 2 BewG dar und sei sohin dem Antrag auf Berichtigung der Gesellschaftsteuer vollinhaltlich stattzugeben.

Im Vorlageantrag beantragte die Bw. gemäß § 284 BAO die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und darüber hinaus gemäß § 282 BAO die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat.

Beweis wurde von der Referentin des unabhängigen Finanzsenats erhoben durch Einsicht ins Firmenbuch zu FN 86768 a, in die vom Finanzamt vorgelegten Bemessungsakte ErfNr. 326.977/2003 und 316.190/2002 sowie in die Kapitalverkehrsteuerakte betreffend die Bw. zu Ia-269 (Band III und IV) und Ib-85549.

Mit Vorhalten vom 11. September 2006 teilte die Referentin der Bw. und dem Finanzamt mit, welche Beweismittel dem unabhängigen Finanzsenat vorliegen und wie sich auf Grund dieser Beweismittel die Sach- und Rechtslage für die Referentin darstellt und aus welchen Erwägungen nach Ansicht der Referentin die Gesellschaftsteuer auf eine Bemessungsgrundlage von € 4.680.897,72 zu berichten sei.

Dazu wurde vom Finanzamt mit Schreiben vom 11. Oktober 2006 erklärt, dass es sicherlich möglich sei, den vorliegenden Fall auch so zu sehen, wie ihn nunmehr der unabhängige Finanzsenat sieht. Allerdings sei eine Verrechnung des Rückzahlungsanspruches nirgendwo festgehalten worden.

Mit Schreiben vom 11. Dezember 2006 nahm die Bw. die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

Einleitend ist festzuhalten, dass im vorliegenden Fall die Bestimmungen des Kapitalverkehrsteuergesetzes noch in der Fassung vor der Novellierung durch BGBl. 629/1994 anzuwenden sind.

Der Gesellschaftsteuer unterlagen gemäß § 2 KVG in der Fassung vor BGBl. 629/1994 ua. nach Z 1 der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber

nach Z. 3 lit. b: freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn die Leistungen geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen (Beispiele: Verzicht auf Forderungen, Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einem den Wert nicht erreichenden Gegenleistung, Übernahme von Gegenständen der Gesellschaft durch die Gesellschafter zu einem den Wert übersteigenden Gegenleistung).

Nach Ansicht der Referentin ist die von der Bw. mit ihrer Gesellschafterin am 12. Dezember 1991 getroffene Vereinbarung derart mit jener Vereinbarung vergleichbar, die vom VwGH im

Erkenntnis vom 21.12.2001, 2000/16/0553 gesellschaftssteuerrechtlich beurteilt wurde, weshalb die in diesem Erkenntnis getroffenen Aussagen auch auf den vorliegenden Fall übertragen werden können. Im eben genannten Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof ausdrücklich ausgesprochen, dass im Anwendungsbereich der Gesellschaftsteuer die Bestimmungen des Bewertungsgesetzes anzuwenden sind. Werden allfällige künftige Gewinne als auflösende Bedingung eines zunächst festgelegten Rückzahlungsverzichtes genannt, so ist der Verzicht gemäß § 5 Abs. 1 BewG zunächst als unbedingt anzusehen. Sollte sich die auflösende Bedingung des Eintritts allfälliger künftiger Gewinne verwirklichen und Rückzahlungsansprüche auslösen, so wäre dies im Wege der von § 5 Abs. 2 BewG eröffneten Berichtigungsmöglichkeit zu berücksichtigen (vgl. VwGH 21.12.2001, 2000/16/0553).

Durch die Vereinbarung vom 12. Dezember 1991 hat die Gesellschafterin der Bw. ebenfalls einen auflösend bedingten Rückzahlungsverzicht abgegeben. B. verzichtete bis zum Eintritt der im Vertragspunkt III genannten Bedingungen auf die Rückzahlung der ursprünglich als Gesellschafterdarlehen hingegebenen Geldmittel in Höhe von insgesamt hfl 10.802.520,00 – (das entspricht umgerechnet S 67.710.195,00 oder € 4.920.691,77) und - ohne Bedingung- auf die Zahlung von Zinsen für die Nutzung dieses Betrages beginnend ab 30. Juni 1991. Als auflösende Bedingung für die Rückzahlung der Geldmittel wurde festgelegt, dass in Jahresabschlüssen, die den gesetzlichen Bestimmungen entsprechen und die von einem beeideten Wirtschaftsprüfer geprüft und mit dem uneingeschränkten Bestätigungsvermerk versehen worden sind, Bilanzgewinne ausgewiesen werden. Das Entstehen eines Rückzahlungsanspruches wurde allerdings ausdrücklich auf den Betrag des jeweiligen Bilanzgewinnes beschränkt.

Im Gegensatz zu der von der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland in ihrer Berufungsentscheidung vom 13. August 1996, GA 9-1097/96 (betreffend den vorläufigen Bescheid vom 13. März 1996) vertretenen Ansicht geht die Referentin des unabhängigen Finanzsenates nicht davon aus, dass B. durch die Vereinbarung vom 12. Dezember 1991 ein Genussrecht erworben habe. Nach der Judikatur des VwGH kommt es für ein Genussrecht wesentlich darauf an, dass dieses dem Berechtigten einen Anspruch einräumt, der seinem Inhalt nach ein typisches Vermögensrecht eines Gesellschafters ist. Eine Forderungsverzichtsvereinbarung und Besserungsvereinbarung die vorsieht, dass die Gläubiger im Falle des Eintrittes bestimmter Bedingungen (wie Vorhandensein von Gewinn oder eines Liquidationserlöses) doch Zahlungen auf die nachgelassenen Forderungen erhalten, was insoweit eine auflösende Bedingung für den gewährten Forderungsverzicht darstellt, begründet keinesfalls einen Anspruch auf Gewinnbeteiligung oder auf ein anderes, typischerweise einem Gesellschafter zustehendes Vermögensrecht (vgl. VwGH 1.9.1999, 98/16/0121 unter Hinweis auf VwGH 16.12.1993, 92/16/0025).

Da gemäß § 5 Abs. 1 KVG auflösende Bedingungen bis zum Eintritt der Bedingung unbeachtlich sind, wurde nach Ansicht der Referentin im Zeitpunkt des bedingten Verzichtes auf die Rückzahlung (Abschluss der Vereinbarung vom 12. Dezember 1991) hinsichtlich des Betrages von S 67.710.195,00 (entspricht € 4.920.691,77) ein gesellschaftsteuerpflichtiger Tatbestand iSd § 2 Abs. 3 lit b KVG verwirklicht. Die entsprechende Festsetzung der Gesellschaftsteuer ist jedoch bei Eintritt der auflösenden Bedingung und fristgerechter Antragstellung gemäß § 5 Abs. 2 BewG zu berichtigen.

Mit den Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung besteht insofern Übereinstimmung, als die am 27. April 2001 und im Dezember 2002 erfolgten Rückzahlungen im Gesamtbetrag von € 4.920.691,77 nicht als Eintritt der auflösenden Bedingung anzusehen sind, weil im Zeitpunkt der Rückzahlungen noch kein entsprechender Bilanzgewinn im Jahresabschluss der Bw. ausgewiesen wurde. Die Rückzahlungen als solches wurde jedoch auch von der Bw. nicht als Bedingungseintritt gewertet. Im Antrag der Bw. vom 25. September 2003 wurde eine Reduzierung der Bemessungsgrundlage auf einen Betrag von € 4.337.066,46 (das entspricht S 59.679.335,61) begehrt. Dieser Betrag ergibt sich, wenn man vom Gesamtbetrag von € 4.920.691,77 (entspricht S 67.710.195,00) den im Jahresabschluss der Bw. zum 31.12.2002 ausgewiesenen Bilanzgewinn von € 583.625,31 (entspricht S 8.030.859,00) abzieht. Auf Grund der Vereinbarung vom 12. Dezember 1991 hat die Gesellschafterin der Bw. mit der Erteilung des uneingeschränkten Bestätigungsvermerkes durch den Wirtschaftsprüfer zum Jahresabschluss der Bw. zum 31.12.2002, in dem ein Bilanzgewinn in Höhe von € 583.625,31 ausgewiesen wurde, hinsichtlich eines Betrages von € 583.625,31 einen Rückzahlungsanspruch erworben. Die Erteilung des Bestätigungsvermerkes ist am 1. April 2003 erfolgt, weshalb an diesem Tag die auflösende Bedingung eingetreten und der Rückzahlungsanspruch der Gesellschafterin der Bw. hinsichtlich eines Betrages von € 583.625,31 entstanden ist. Nach Ansicht der Referentin haben die bereits zuvor erfolgten Zahlungen der Bw. an ihrer Gesellschafterin im Gesamtbetrag von € 4.920.691,77, die von der Bw. geleistet wurden, obwohl die Gesellschafterin (noch) keinen Anspruch darauf hatte, weder einen "positiven" noch einen "negativen" Einfluss auf den Eintritt der Bedingung. Nach Ansicht der Referentin sind am 1. April 2003 alle Voraussetzungen, die in der Vereinbarung vom 12. Dezember 1991 festgelegt wurde, eingetreten, und hat damit die Gesellschafterin einen Rückforderungsanspruch in Höhe von € 583.625,31 erworben, der nur deshalb von der Bw. nicht zu erfüllen war, weil die Bw. bereits zuvor – ohne entsprechende Leistungsverpflichtung – eine Vorauszahlung geleistet hat, die den Betrag von € 583.625,31 überschritten hat. Für die Referentin ist kein Grund ersichtlich, weshalb die vor dem Eintritt der Bedingung erfolgten Zahlungen berichtigungsschädlich sein sollten. Es ist der Bw. beizupflichten, dass die Bestimmung des § 5 Abs. 2 BewG auf die Beendigung eines

Schwebezustandes abzielt. Mit dem Ausweis des Bilanzgewinnes in Höhe von € 583.625,31 im geprüften und bestätigten Jahresabschluss ist der Schwebezustand hinsichtlich dieses Teilbetrages beendet und die Lage tatsächlich jener Situation vergleichbar, in dem sich gegenseitige Forderungen gegenüberstehen und die Vertragsparteien von der Möglichkeit der Aufrechnung Gebrauch machen. Es ist für die Referentin kein Anhaltspunkt dafür erkennbar, dass die Zahlungen der Bw. an ihre Gesellschafterin vom 27. April 2001 und vom 5. Dezember 2002 aus einem anderen Rechtsgrund, als den in Zukunft erwarten Rückzahlungsansprüchen aus der "Verbesserungsverpflichtung" erfolgt sind (im Überweisungsbeleg vom 5. Dezember 2002 wird als Verwendungszweck auch ausdrücklich die "Verbesserungsverpflichtung" genannt). Auch wenn die Höhe der insgesamt erfolgten Rückzahlungen den später entstandenen Rückzahlungsanspruch deutlich übersteigen (und weiterhin ungewiss blieb, ob B. je einen Anspruch auf Rückzahlung aller hingegebenen Geldmittel erhalten wird), so ändert dies nach Ansicht der Referentin nichts daran, dass bei Eintritt der Bedingung am 1. April 2003 und dem Entstehen des Rückzahlungsanspruches in Höhe von € 583.625,31 eine Verrechnung mit den sog. "Vorauszahlungen" in eben dieser Höhe stattgefunden hat. Der Antrag der Bw. vom 25. September 2003 ist auch innerhalb der in § 5 Abs. 2 BewG vorgesehenen Frist beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien eingebracht worden, weshalb eine Berichtigung der Gesellschaftsteuer vorzunehmen ist.

Nach § 5 Abs. 2 BewG ist die Festsetzung allerdings "nach dem tatsächlichen Wert des Erwerbes" zu berichtigen. Nach Ruppe, Bedingungen und Befristungen Rechtsanwendungsproblem im Bereich der §§ 4- 8 BewG, ÖStZ 1985, S. 80 ff, ist als Wert des Erwerbes jedenfalls das anzusehen, was dem Berechtigten tatsächlich als Substanz verbleibt, abzüglich allfälliger Nutzungen Dritter, die bis zum Eintritt der Bedingung gezogen wurden. Bestand sein Erwerb in Nutzungsrechten oder Renten, so ist der kapitalisierte Wert der Nutzung anzusetzen. Ruppe führt dazu folgendes Beispiel an:

"Im Testament ist bestimmt, dass die alleinerbende Witwe den Nachlass an die Eltern des Erblassers herauszugeben hat, wenn sie sich wieder verehelicht. Die Erbschaftssteuer wird zunächst vom Wert des Erwerbes der Witwe berechnet. Tritt die Bedingung ein und gibt die Witwe den Nachlass heraus, so ist die Erbschaftssteuer auf Antrag zu berichtigen. Es sind lediglich die bis zum Bedingungseintritt gezogenen Nutzungen zu versteuern."

Da in der Vereinbarung vom 12. Dezember 1991 ausdrücklich auch ein Verzicht auf Zinsen beginnend ab 30. Juni 1991 vereinbart wurde, konnte die Bw. den Betrag von € 583.625,31 nutzen, ohne dass ihr hierfür ein entsprechender Zinsaufwand erwachsen ist. Nach Ansicht der Referentin ist daher bei der Berichtigung der Gesellschaftsteuer die Bemessungsgrundlage nicht - wie von der Bw. beantragt – um den Betrag von € 583.625,31 zu reduzieren, sondern nur um den Differenzbetrag zwischen € 583.625,31 und dem Nutzungswert dieses Betrages.

Für die Ermittlung des Nutzungswertes ist entscheidend, welche Zinsaufwand der Bw. bei einer Durchschnittsbetrachtung für die Überlassung des Kapitalbetrages auf dem Kapitalmarkt im Zeitraum 30. Juni 1991 bis 27. April 2001 erwachsen wäre (vgl. dazu ua. VwGH 15.3.2001, 2000/16/0564).

Aus den Sachverhaltsdarstellungen in den Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes vom 18.11.1993 zu 93/16/0104, vom 18.12.1995 zu 95/16/0195 und vom 9.8.2001 zu 98/16/0266 ergibt sich, dass die Abgabenbehörden in den Jahren 1991 bis 1995 bei der Bewertung der unentgeltlichen Nutzung von Kapital von einem Zinssatz von 6,5 % ausgegangen sind. Da die Ermittlung dieses Zinssatzes dem Verwaltungsgerichtshof für diesen Zeitraum nicht unschlüssig erschien (so ausdrücklich VwGH 9.8.2001, 98/16/0266), kann nach Ansicht der Referentin auch im vorliegenden Fall für die in den Jahren 1991 bis 1995 erfolgte Nutzung auf diesen Zinssatz zurückgegriffen werden.

Nach einer von der Österreichischen Nationalbank übermittelten Zinssatzstatistik entwickelte sich die durchschnittliche Verzinsung der inländischen Kreditinstitute für Kommerzkredite in den Jahren 1996 bis 2001 wie Folgt:

	Kommerzkredite		
	Durch- schnitt	Bandbreite	
		Von	Bis
1996	7,23	5,50	9,50
1997	6,66	5,25	8,50
1998	6,42	4,75	8,50
1999	5,64	4,22	7,68
2000/01	5,86	4,75	7,75
2000/02	6,04	5,00	7,75
2000/03	6,11	5,00	7,50
2000/04	6,28	5,50	7,63
2000/05	6,32	5,25	7,50
2000/06	6,44	5,50	8,25
2000/07	6,57	5,50	8,00
2000/08	6,57	5,50	8,25
2000/09	6,77	5,50	8,50
2000/10	6,89	5,50	8,88
2000/11	6,99	6,00	8,75
2000/12	6,95	5,75	8,88
2001/01	6,86	5,63	8,75
2001/02	6,76	5,63	8,75
2001/03	6,72	5,50	8,75
2001/04	6,70	5,38	8,50

Aus Berufungsverfahren betreffend andere Abgabeschuldner ist der Referentin bekannt, dass das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Überlassung zinsenloser Geldmittel für das Jahr 1996 einen Zinssatz von 5,9 % und für alle folgenden Jahre einen Zinssatz von 5,5 % anwendet. Da die

obige Aufstellung zeigt, dass die von den inländischen Kreditinstituten für Kommerzkredite verrechneten durchschnittlichen Zinssätze die vom Finanzamt angenommenen Werte übersteigen, der Ansatz höherer Zinssätze als sie von der Abgabenbehörde erster Instanz üblicherweise verwendet werden, insbesondere wegen des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung aber nicht geboten erscheint, werden der folgenden Berechnung des Nutzungswertes die vom Finanzamt üblicherweise verwendeten Zinssätze zu Grunde gelegt. Somit ergibt sich folgende Berechnung des Nutzungswertes:

Zeitraum der Nutzung	Zinssatz	Kapitalbetrag	"ersparte Zinsen"
1.7.1991-31.12.1991	6,5 %	€ 583.625,31	€ 18.967,82
1.1.1992-31.12.1992	6,5 %	€ 583.625,31	€ 37.935,65
1.1.1993-31.12.1993	6,5 %	€ 583.625,31	€ 37.935,65
1.1.1994-31.12.1994	6,5 %	€ 583.625,31	€ 37.935,65
1.1.1995-31.12.1995	6,5 %	€ 583.625,31	€ 37.935,65
1.1.1996-31.12.1996	5,9 %	€ 583.625,31	€ 34.433,89
1.1.1997-31.12.1997	5,5 %	€ 583.625,31	€ 32.099,39
1.1.1998-31.12.1998	5,5 %	€ 583.625,31	€ 32.099,39
1.1.1999-31.12.1999	5,5 %	€ 583.625,31	€ 32.099,39
1.1.2000-31.12.2000	5,5 %	€ 583.625,31	€ 32.099,39
1.1.2001-27.4.2001	5,5 %	€ 583.625,31	€ 10.289,39
Gesamt			€ 343.831,26

Diese Berechnung wurden sowohl dem Finanzamt als auch der Bw. vorgehalten und wurden dagegen keine Einwände erhoben.

Somit ist auf Grund der am 1. April 2003 eingetretenen auflösenden Bedingung die Bemessungsgrundlage der Gesellschaftsteuer gemäß § 5 Abs. 2 BewG um € 239.794,05 (Differenzbetrag zwischen dem entstandenen Rückzahlungsanspruch von € 583.625,31 und dem Nutzungswert von € 343.831,26) auf € 4.680.897,72 (Differenz zwischen € 4.920.691,77 und € 239.794,05) zu reduzieren. Da nach den Ergebnissen der vom Finanzamt durchgeführten Betriebsprüfung der von B. unter einer auflösenden Bedingung abgegebene Forderungsverzicht hinsichtlich eines Teilbetrages von S 64.887.650,32, entspricht € 4.715.569,45 zur Deckung eines Verlustes am Grundkapital diente, ist auf die sich unter Berücksichtigung der auflösenden Bedingung ergebende Bemessungsgrundlage von € 4.680.897,72 zur Gänze der ermäßigte Steuersatz nach § 9 Abs. 2 KVG (idF vor BGBI 629/1994) von 1 % anzuwenden und daher die mit dem endgültigen Bescheid vom 23. Juli

1997 erfolgte Festsetzung der Gesellschaftsteuer gemäß § 5 Abs. 2 BewG (nicht wie von der Bw. begehrt auf € 43.370,66) sondern auf € 46.808,98 zu berichtigen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 13. Dezember 2006