



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Wien, vertreten durch X-GmbH, Wien1 gegen die endgültigen Bescheide des Finanzamtes Wien 23 vom 26. Juli 1999 betreffend Festsetzung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrages 1991 und 1992 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheid-spruches.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist gewerbesteuerlich seit 1. Jänner 1991 Organträger unter anderem für die B-GmbH (vormals: OG1). 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 dieser Gesellschaft):

Am 24. Juli 1991 habe die A-GmbH, eine nicht im Organverbund zur Bw. stehende Tochtergesellschaft der Bw., der OG1 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 OG2, 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 zusammenge-rechnet.

Unter Berücksichtigung eines Mindeststandes von 600 Mio S und eines durchschnittlichen Zinssatzes von 9 % wurden betreffend die Barvorlage der A-GmbH folgende Dauer-schuldzinsen 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 OG2 wurde aufgrund deren Zugehörigkeit zum Organkreis der Bw. keine Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen vorgenommen.

Der von der Betriebsprüfung bei der OG1 ermittelte Gewerbeertrag fand bei der Ermittlung des Gewerbeertrages im Organkreis der Bw. Berücksichtigung.

Die Bw. er hob 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 OG1 zur A-GmbH und das neue Schuldverhältnis der OG1 zur OG2) 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 OG2) 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 OG2 an die OG1 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 OG1 zur A-GmbH, für sich gesehen, keine Dauerschuld iSd Gewerbesteuergesetzes dar.

Auch könnte 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 OG2) 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 OG1 mit der OG2 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 Wertsicherungsbezüge 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. Die Schuld muss objektiv nach ihrer Laufzeit (Mindestdauer von einem Jahr) und ihrer wirtschaftlichen Auswirkung eigenes Betriebskapital ersetzen. Einen solchen Verstärkungseffekt des Betriebskapitals kann grundsätzlich auch eine Summe mehrerer kurzfristiger Schuldverhältnisse haben.

Ausgehend von diesen Überlegungen vertrat der UFS in seiner - die Berufung abweisenden - Berufungsentscheidung vom 10. April 2003, RV/1069-W/2002 die Auffassung, dass die Barvorlage der OG2 an die OG1 in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zusammen mit der Barvorlage der A-GmbH ein einheitliches Dauerschuldverhältnis darstelle, sodass die aus letzterer Barvorlage resultierenden Zinsen bei der OG1 mit den von der Betriebsprüfung ermittelten Beträgen gemäß § 7 Z 1 GewStG dem Gewinn aus Gewerbebetrieb hinzuzurechnen seien.

Der Verwaltungsgerichtshof brachte in seinem diese Berufungsentscheidung aufhebenden Erkenntnis vom 3. September 2008, ZI. 2003/13/0069 zum Ausdruck, dass Geschäftsbeziehungen zwischen durch die Organschaft verbundenen Unternehmen - im Beschwerdefall die Geschäftsbeziehung zwischen zwei Organgesellschaften - als innerbetriebliche Vorgänge gelten, sodass die Annahme eines einheitlichen Dauerschuldverhältnisses unter Einschluss eines solchen zwischen zwei Organgesellschaften nicht in Frage kommt. Auf die Beurteilung der Aufeinanderfolge eines Schuldverhältnisses und eines innerbetrieblichen Vorganges sind die Kriterien für die Zusammenrechnung mehrerer kurzfristiger Schuldverhältnisse im Rahmen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise demnach nicht übertragbar.

Da die strittige Barvorlage der A-GmbH, für sich gesehen, nach ihrer Laufzeit (weniger als ein Jahr) das Betriebskapital der OG1 nur vorübergehend verstärkte, stellt sie keine Dauerschuld

dar. Eine Hinzurechnung der Zinsen (1991: S 23,079.450,00 und 1992: S 18,493.150,00) aus dieser Barvorlage als Dauerschuldzinsen ist nicht vorzunehmen.

Der Berufung ist somit stattzugeben. Die angefochtenen Bescheide sind abzuändern.

Der einheitliche Gewerbesteuermessbetrag für die Jahre 1991 und 1992 ist wie folgt zu ermitteln:

Gewerbesteuer 1991:		
Gewinn aus Gewerbebetrieb		1,044.492.947,00
Verlust aus Gewerbebetrieb – Organ(e)		-611.535.173,00
Hinzurechnung nach		
	§ 7 Z 1 GewStG	272.553.359,00
	§ 7 Z 1 GewStG-Organ(e)	+ 9,451.989,00
	§ 7 Z 2 GewStG	+2,287.408,00
	§ 7 Z 2 GewStG – Organ(e)	+2,045.302,00
	§ 7 Z 8 GewStG	+17.834.574,00
	§ 7 Z 8 GewStG – Organ(e)	+240.923,00
	§ 7 Z 9 GewStG	+2,282.078,00
	§ 7 Z 9 GewStG – Organ(e)	+717.358,00
		+ 307.412.991,00
Kürzung nach		
	§ 8 Z 1 GewStG	19.675.856,00
	§ 8 Z 1 GewStG - Organ(e)	+3,906.930,00
		-23.582.786,00
		Gewerbeertrag
		716.787.979,00
		Abgerundeter Gewerbeertrag
		716.787.900,00
		Steuermessbetrag vom Gewerbeertrag
		32.255.455,00
		Einheitlicher Gewerbesteuermessbetrag
		32.255.455,00
Gewerbesteuer 1992:		
Gewinn aus Gewerbebetrieb		984.144.772,00
Verlust aus Gewerbebetrieb – Organ(e)		-948.854.170,00
Hinzurechnung nach		
	§ 7 Z 1 GewStG	250.500.915,00
	§ 7 Z 1 GewStG-Organ(e)	+ 7.887.021,00
	§ 7 Z 2 GewStG	+1.637.709,00
	§ 7 Z 2 GewStG – Organ(e)	+1.236.994,00
	§ 7 Z 8 GewStG	+19.425.384,00
	§ 7 Z 8 GewStG – Organ(e)	+285.650,00
	§ 7 Z 9 GewStG	+333.592,00
	§ 7 Z 9 GewStG – Organ(e)	+388.593,00
		+ 281.695.868,00
Kürzung nach		
	§ 8 Z 1 GewStG	19.432.290,00
	§ 8 Z 1 GewStG - Organ(e)	+3.979.320,00
	§ 8 Z 2 GewStG	+1.827.739,00
		-25.239.349,00
		Gewerbeertrag
		256.456.519,00
		Abgerundeter Gewerbeertrag
		256.456.500,00
		Steuermessbetrag vom Gewerbeertrag
		11.540.542,00
		Einheitlicher Gewerbesteuermessbetrag
		11.540.542,00

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 11. November 2008