



GZ. RV/0258-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Eidos Deloitte & Touche StB GmbH, gegen den Bescheid vom 30. Oktober 1997 des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien betreffend Gesellschaftsteuer 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.

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 Fa. I-GmbH (1997 wurde die Fa. I-GmbH in die Bw. verschmolzen, sodass diese ihre Rechtsnachfolgerin ist) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 19. Oktober 1992 gegründet. Ihr

Gesellschafter stellte mit Schreiben vom 24. April 1992 rückwirkend zum 1. Jänner 1992 die von ihm gewährten Gesellschafterdarlehen zinsfrei ("Gesellschafterdarlehen").

Das Finanzamt beurteilte die unverzinslich gestellten Darlehen als Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung und damit als freiwillige Gesellschafterleistung iS des § 2 Z. 3 lit. b KVG aF. Das Finanzamt nahm die Bewertung der Nutzung des Kapitalbetrages ("fiktive Zinsen") vor, indem es von einer marktüblichen jährlichen Verzinsung von 5,5% ausging und die Zinsen tageweise nach der von österreichischen Banken für Tageszinsen verwendete Formel berechnete,

$$\frac{(\text{Kapital} \times \text{Jahreszinssatz} \times \text{Tage})}{360},$$

sowie alle Änderungen in der Höhe des Kontostandes berücksichtigte:

Die Anwendung dieser Vorgangsweise ergab folgendes (Berechnung laut Niederschrift vom 30.9. 1997):

1992	(1.1.1992- 31.5.1992)	Kapital	Tage	fiktive Zinsen (Schilling)
Konto 002	6.1.1992- 31.3.1992	84,700.000,00	24 Tage	310.566,67
	1.4.1992- 31.5.1992	86,599.929,05	60 Tage	<u>793.832,68</u> 1,104.399,35
Konto 003	31.1.1992- 31.5.1992	40,000.000,00	120 Tage	733.333,33
Konto 004	28.2.1992- 31.5.1992	54,673.550,00	93 Tage	776.820,02
Summe 1992				2,614.552,70

1993	1.6.1992- 31.5.1993	Kapital	Tage	fiktive Zinsen (Schilling)
Konto 002	1.6.1992- 30.6.1992	86,599.929,05	29 Tage	383.685,80
	1.7.1992- 30.9.1992	84,700.122,00	90 Tage	1,164.626,68
	1.10.1992- 31.5.1993	84,700.117,00	241 Tage	<u>3,118.612,30</u> 4,666.924,78
Konto 003	1.6.1992- 31.5.1993	40,000,000,00	360 Tage	2,200.000,00
Konto 004	1.6.1992- 31.5.1993	54,673.550,00	360 Tage	3,007.045,25
Konto 005	1.7.1992- 30.9.1992	57,200.000,00	89 Tage	777.761,11
	1.10.1992- 31.5.1993	57,199.995,00	241 Tage	2,106.072,04
Summe 1993				12,757.803,18

1994	1.6.1993- 31.5.1994	Kapital	Tage	fiktive Zinsen (Schilling)
Konto 002	1.6.1993- 31.5.1994	84,700.117,00	360 Tage	4,658.506,44

Konto 003	1.6.1993- 31.5.1994	40,000.000,00	360 Tage	2,200.000,00
Konto 004	1.6.1993- 31.5.1994	54,673.550,00	360 Tage	3,007.045,25
Konto 005	1.6.1993- 31.5.1994	7,199.995,00	360 Tage	3,145.999,73
Summe 1994				13,011.551,42

1995	1.6.1994- 31.5.1995	Kapital	Tage	fiktive Zinsen (Schilling)
Konto 002	1.6.1994- 30.6.1994	84,700.117,00	30 Tage	388.209,00
Konto 003	1.6.1994- 31.12.1994	40,000.000,00	210 Tage	1,283.333,33
Konto 004	1.6.1994- 31.12.1994	54,673.550,00	210 Tage	1,754.109,00
Konto 005	1.6.1994- 30.6.1994	57,199.995,00	30 Tage	262.166,64
	1.7.1994- 30.12.1994	15,5881.656,25	180 Tage	428.495,54
Summe 1995				4,116.313,51

Summe der fiktiven Zinsen 1992-1995		32,500.220,81 (Schilling)
Berücksichtigung der Rück- zahlungen von	S 70,000.000,00 (6.10.1992) und S (88,000.000,00 (31.5.1993):	
70,000.000,00	625 Tage (6.12.1992- 30.6.1994)	-6,684.027,78
88,000.000,00	390 Tage (31.5.1993- 30.6.1994)	<u>-5,243.333,00</u>
Berichtigte Summe der fiktiven Zinsen 1992-1995	(= Bemessungsgrundlage für die Gesellschaftsteuer)	20,572.860,00

Somit setzte das Finanzamt mit dem angefochtenen Bescheid Gesellschaftsteuer von einer Bemessungsgrundlage von S 20.572.860,00 (€ 1.459.088,04) x 1% = S 205.729,00 (€ 14.950,91) fest.

Fristgerecht wurde dagegen Berufung erhoben.

Eingewendet wurde, dass im Gegensatz zu seinen früheren Entscheidungen der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 18.11.1993, 93/16/0104, erstmals ausgesprochen habe, dass der Zinsenvorteil un- oder niedrig verzinsten Gesellschafterdarlehen der Gesellschaftsteuer unterliege. Dieser Judikaturwechsel werde zum Anlass genommen, solche Gesellschafterdarlehen, bzw. die für solche Gesellschafterdarlehen nicht verrechneten Zinsen nachträglich der Gesellschaftsteuer zu unterwerfen, die aufgrund der Verwaltungsgerichtshofjudikatur im Zeitpunkt der Gewährung zu keiner Steuerpflicht geführt hätten. Es sei somit zu einer rückwirkend belastenden (verschärfenden, verbösernden) Rechtsanwendung durch Behörden gekommen, die gleichermaßen unzulässig sei, wie die Rückwirkung von Steuergesetzen (VfGH 19.6.1996, B 2756/94).

Desweiteren wurde von der Bw. die Aussetzung des Verfahrens gemäß § 281 BAO zum anhängigen Verfahren zu einer gleichen Rechtsfrage vor dem Verfassungsgerichtshof zur Zahl B-3379/96 beantragt. Mit Beschluss vom 9. Juni 1998 lehnte der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerde ab und trat die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung ab. Das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes erging am 1.8.2001, 98/16/0266.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 2 Z. 3 lit. b KVG in der hier anzuwendenden Fassung vor der Novelle BGBl. Nr. 629/1994, unterliegen der Gesellschaftsteuer freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn die Leistungen geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Als Beispiele zu lit. b führt das Gesetz an: Verzicht auf Forderungen, Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung, die Übernahme von Gegenständen zu einer den Wert übersteigenden Gegenleistung.

Der Verfassungsgerichtshof lehnte die Behandlung der Beschwerde mit Beschluss vom 9. Juni 1998, B 3379/96 ab und begründete, dass die gerügten Rechtsverletzungen (nämlich Verletzung der verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechte auf Unverletzlichkeit des

Eigentums und auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz) im vorliegenden Fall aber nur die Folge einer - allenfalls grob - unrichtigen Anwendung des einfachen Gesetzes wären; spezifisch verfassungsrechtliche Überlegungen sind zur Beantwortung der aufgeworfenen Fragen nicht anzustellen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in dem obgenannten Erkenntnis vom 9.8.2001, 98/16/0266 zu den hier berufsrelevanten Fragen folgendes erwogen:

"Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem - sowohl von der Beschwerdeführerin als auch von der belangten Behörde ins Treffen geführte - Erkenntnis vom 18.11.1993, 93/16/0104, im Anschluss an die deutsche Lehre und Judikatur ausgesprochen, dass unverzinste Darlehen, die ein Gesellschafter der Gesellschaft freiwillig (also ohne gesellschaftsvertragliche Verpflichtung) gewährt, als Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung anzusehen sind, und somit Leistungen im Sinne der Bestimmung des § 2 Z. 3 lit. b KVG darstellen. Dieses Erkenntnis war, wie es selbst ausspricht, das erste, in dem sich der Verwaltungsgerichtshof mit einem von Anfang an unverzinslich gewährten Darlehen auseinander zu setzen hatte. In den davor entschiedenen Fällen, so wie auch in den von der Beschwerdeführerin angeführten Erkenntnissen vom 24.6.1965, 2166/64, 27.3.1980, 2620, und vom 27.4.1987, 85/15/0323, hatte sich der Verwaltungsgerichtshof stets nur mit zunächst verzinsten Darlehen, bei denen während der Laufzeit ein Verzicht auf die Verzinsung stattgefunden hatte, zu beschäftigen. Ausgesprochen wurde in diesen Erkenntnissen stets nur, dass bei von vornherein unverzinslichen Darlehen ein späterer Verzicht nicht denkbar sei.

Unter Berücksichtigung dieser Rechtsprechung unterliegen die Darlehen im vorliegenden Fall der Gesellschaftsteuerpflicht nach § 2 Z. 3 lit. b KVG. Der von der Beschwerdeführerin behauptete Judikaturwechsel hat nicht stattgefunden, weil noch gar keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu dieser Frage bestand. Damit kann die Beschwerdeführerin aber nicht auf die 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 (Doralt/Ruppe, Steuerrecht II, 3. Aufl. 173 ff, m.w.H. auf die Rechtsprechung von Verfassungs- und Verwaltungsgerichtshof). Durch die Besteuerung der Darlehen wurde die Beschwerdeführerin darüber hinaus nicht überrascht. Schon seit der Anfrage

des Finanzamtes vom 6. Juli 1990, die einen deutlichen Hinweis auf die Relevanz der Verzinsung enthielt, muss die Beschwerdeführerin von der Gesellschaftsteuerpflicht der Darlehen betreffenden Ermittlungen des Finanzamtes gewusst haben."

Da im obgenannten analogen Verfahren der Verfassungsgerichtshof die Beschwerde nicht in Behandlung nahm und der Verwaltungsgerichtshof die Sukzessivbeschwerde als unbegründet abwies, konnte auch im vorliegenden Fall der Berufung kein Erfolg beschieden sein.

Wien, 6. Februar 2004