

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

30.03.1998

Geschäftszahl

97/16/0313

Beachte**Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):**

97/16/0314

97/16/0315

97/16/0316

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Meinl und die Hofräte Dr. Steiner, Dr. Fellner, Dr. Höfinger und Dr. Kail als Richter, im Beisein des Schriftführers DDDr. Jahn, über die Beschwerde der B-GesmbH in K, vertreten durch Dr. Gerald Herzog, Dr. Manfred Angerer und Mag. Alexander Todor-Kostic, Rechtsanwälte in Klagenfurt, Neuer Platz 5/II, gegen die Bescheide der Finanzlandesdirektion für Klagenfurt vom 23. Mai 1997, Zlen. RV 7/1-6/96, RV 8/1-6/96, RV 9/1-6/96 und RV 10/1-6/96, betreffend Gesellschaftsteuer, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 16.565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Klagenfurt schrieb mit Bescheiden auf Grund von im Zeitraum 18. Dezember 1989 bis 29. Dezember 1992 zugezählten, zinsenbegünstigten bzw. zinsenlosen Darlehen der atypischen stillen Gesellschafterin ausgehend vom Kapitalwert des jährlichen Zinsvorteiles (§ 15 BewG) der Beschwerdeführerin die Gesellschaftsteuer gemäß § 2 Z. 3 lit. b KVG rechtskräftig vor.

Mit der Eingabe vom 2. Mai 1995 beantragte die Beschwerdeführerin gemäß § 5 Abs. 2 BewG die Berichtigung der festgesetzten Steuer nach dem tatsächlichen Wert des zugewendeten Vermögensvorteiles und brachte vor, die unter der auflösenden Bedingung gewährten Darlehen in der Höhe von S 200.000.000,-- (Zuzählung 18. Dezember 1989), S 29.445.000,-- (Zuzählung am 17. April 1990), S 73.500.000,-- (Zuzählung am 19. Dezember 1991) und S 232.750.000,-- (Zuzählung am 29. Dezember 1992), seien mit Eintritt der auflösenden Bedingung zum Jahresende 1994 zurückgezahlt worden (das Darlehen vom 18. Dezember 1989 nur mit dem Betrag von S 20.550.500,--).

Die in Rede stehenden Darlehensvereinbarungen haben folgenden Inhalt:

Der "Darlehensvertrag" vom 18. Dezember 1989 (Verfahren zu hg. Zl. 97/16/0313):

- "1. (Die atypische stille Gesellschafterin) gewährt (der Beschwerdeführerin) ein Darlehen in der Höhe von S 210.000.000,--. Die Zuzählung erfolgt am 18.12.1989.
2. Das Darlehen wird auf unbestimmte Zeit eingeräumt. Es kann von beiden Vertragsteilen unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von sechs Monaten jeweils zum Jahresende gekündigt werden.
3. Die Darlehenssumme ist mit 2,5 % p.a. verzinst. ..."

Die "Krediterhöhung" vom 17. April 1990 (Verfahren zu hg. Zl. 97/16/0314):

"... erklären wir uns bereit, das auf Kontonummer ... bereits bestehende Effektenlombarddarlehen von ursprünglich S 210,000.000,-- unter Einbeziehung des bereits bestehenden Obligos um S 19,444.500,-- ... mit Gültigkeit bis auf weiteres zu erhöhen.

Folgende Bedingungen und Modalitäten haben Anwendung zu finden:

...

2. Die Darlehenssumme ist mit 2,5 % p.a. verzinst. Die Zinsen sind jeweils zum Jahresende erstmals am 31. Dezember 1990 fällig.

...

6. Das Darlehen wird auf unbestimmte Zeit eingeräumt. Es kann von beiden Vertragsteilen jederzeit zur sofortigen Rückzahlung gekündigt werden.

...

9. Soweit das Darlehensverhältnis durch diese Vereinbarung nicht geregelt erscheint, gelten für dieses die allgemeinen Geschäftsbedingungen der österreichischen Kreditunternehmungen in der jeweils gültigen Fassung ..."

Die "Krediteinräumung" vom 19. Dezember 1991

(hg. Verfahren zu Zl. 97/16/0315):

"... und halten gerne fest, daß wir Ihnen auf Kontonummer ... ein Effektenlombarddarlehen im Höchstbetrage von S 73,500.000,-- ... mit Gültigkeit bis auf weiteres einräumen.

Folgende Bedingungen und Modalitäten haben Anwendung zu finden:

...

2. für die Inanspruchnahme dieses Darlehens gilt bei jährlichem Kontoabschluß bis auf weiteres folgende Kondition:

2,5 % p.a.

Wir behalten uns vor, diese Kondition abzuändern, wobei wir Ihnen aber jede Änderung wenigstens zwei Tage vor ihrer Anwendung bekanntgeben werden. Falls Sie dagegen sofort Einspruch erheben und unsere Gesamtforderung längstens binnen 14 Tagen zurückzahlen, wird die Änderung der Kondition nicht wirksam.

...

7. Das Darlehen wird auf unbestimmte Zeit eingeräumt. Es kann von beiden Vertragsteilen jederzeit zur sofortigen Rückzahlung gekündigt werden."

Die "Effektenlombard-Darlehenspromesse" vom 29. Dezember 1992 (hg. Verfahren zu Zl. 97/16/0316):

"... und halten gerne fest, daß wir Ihnen auf Kontonummer ... ein Effektenlombarddarlehen im Höchstbetrage von S 232,750.000,-- ... mit Gültigkeit bis 31. Dezember 1997 einräumen.

Folgende Bedingungen und Modalitäten haben Anwendung zu finden:

...

2. Für die Inanspruchnahme dieses Darlehens gilt bei jährlichem Kontoabschluß bis auf weiteres eine Kondition von 0 % p.a. Wir behalten uns vor, diese Kondition abzuändern, wobei wir Ihnen aber jede Änderung wenigstens zwei Tage vor Ihrer Anwendung bekanntgeben werden. Falls Sie dagegen sofort Einspruch erheben und unsere Gesamtforderung längstens binnen 14 Tagen zurückzahlen, wird die Änderung der Kondition nicht wirksam.

...

7. Das Darlehen kann von beiden Vertragsteilen jederzeit zur sofortigen Rückzahlung gekündigt werden."

Mit vier Bescheiden vom 23. November 1995 wies das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Klagenfurt den Antrag der Beschwerdeführerin auf Berichtigung der Bescheide, mit denen die Gesellschaftsteuer für die jeweiligen Darlehen vorgeschrieben worden war, ab. Dies mit der Begründung, die Rückzahlung der Darlehensvaluta könne zu keiner Berichtigung nach § 5 Abs. 2 BewG führen, weil im Darlehensvertrag keine auflösende Bedingung - weder die Rechtswirksamkeit des Rechtsgeschäftes noch den Erwerb des Zinsvorteils betreffend - vereinbart worden sei. Der Wegfall des Zinsvorteiles sei somit nicht auf den Eintritt einer auflösenden Bedingung zurückzuführen.

In den gegen diese Bescheide erhobenen im wesentlichen gleichlautenden Berufungen brachte die Beschwerdeführerin vor, der Verwaltungsgerichtshof habe in seinem Erkenntnis vom 27. April 1987, ZI. 85/15/0323, ausgeführt, ein Zinsverzicht "bis auf weiteres" bedeute, daß der Darlehensnehmer bis zu einer neuen Vereinbarung Anspruch auf Zinsfreiheit habe. Die Formulierung "bis auf weiteres" könne unter Berücksichtigung aller Umstände nur als auflösende Bedingung im Sinne des § 5 BewG qualifiziert werden. Die Gesellschaftsteuerschuld entstehe im Zeitpunkt der zinsenlosen Zurverfügungstellung der Darlehensvaluta. In den Beschwerdefällen sei auch eine Fixierung des Vertragsendes verzichtet worden, der Darlehensbetrag sei daher dem Darlehensnehmer "bis auf weiteres" eingeräumt worden. Diese Bestimmung ermögliche die sofortige Kündigung des Darlehensverhältnisses, sodaß das tatsächliche Ende des Vertrages ungewiß sei. Aus welchen Gründen das Finanzamt der Ansicht sei, in den Darlehensverträgen sei keine auflösende Bedingung enthalten, könne den Begründungen der Bescheide nicht entnommen werden.

Mit dem im Instanzenzug ergangenen angefochtenen Bescheiden wurden die Berufungen als unbegründet abgewiesen. Die belangte Behörde führte in den Bescheidbegründungen im wesentlichen gleichlautend aus, freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft unterlägen der Gesellschaftsteuer gemäß § 2 Z. 3 lit. b KVG (in der vor dem 1. Jänner 1995 geltenden Fassung), wenn die Leistungen geeignet seien, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Die Steuerschuld entstehe im Zeitpunkt der Darlehensgewährung. Gegenstand der freiwilligen Leistung sei die zinsenlose bzw. zinsenbegünstigte Nutzung des Kapitals und damit der ersparte Zins im Zeitpunkt der Darlehensgewährung. Der Jahreswert sei nach den Bestimmungen des BewG (§ 15 BewG) nach Maßgabe der Dauer des Zinsverzichtes zu kapitalisieren. Da die Darlehen von beiden Vertragsteilen jederzeit zur sofortigen Rückzahlung gekündigt werden könnten und die Zinsenkondition von 2,5 % p.a. (in einem Fall 0 % p.a.) "bis auf weiteres" gelte, sei dies als ein Vorteil anzusehen, der im Sinne des § 5 Abs. 1 BewG auflösend bedingt gewährt worden sei. Damit sei prinzipiell auch der Berichtigungsanspruch nach § 5 Abs. 2 BewG gegeben. In den Beschwerdefällen sei jedoch der Eintritt der auflösenden Bedingung bereits bei der ursprünglichen Festsetzung des Kapitalwertes der gegenständlichen Nutzung durch Berechnung des Wertes im Sinne des § 15 Abs. 2 BewG Rechnung getragen worden, sodaß eine Berichtigung nach § 5 Abs. 2 BewG nicht zulässig sei.

Gegen diese Bescheide richtet sich die vorliegende Beschwerde, mit der Rechtswidrigkeit des Inhaltes geltend gemacht wird. Die Beschwerdeführerin erachtet sich in ihrem Recht auf Anwendung des § 5 Abs. 2 BewG verletzt. Die belangte Behörde erstattete Gegenschriften, in denen sie die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Im Beschwerdefall ist die Berichtigung der Gesellschaftsteuer nach dem tatsächlichen Wert des Erwerbes strittig (§ 5 Abs. 2 BewG).

Gemäß § 5 Abs. 1 BewG werden Wirtschaftsgüter, die unter einer auflösenden Bedingung erworben sind, wie unbedingt erworbene behandelt. Die Vorschriften über die Berechnung des Kapitalwertes der Nutzungen von unbestimmter Dauer (§ 15 Abs. 2 und 3, § 16, § 17 Abs. 3) bleiben unberührt.

Tritt die Bedingung ein, so ist die Festsetzung der nicht laufend veranlagten Steuern gemäß § 5 Abs. 2 BewG 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 Ausschußfrist.

Die belangte Behörde vertritt zu den im Beschwerdefall gegebenen vier Darlehen die Auffassung, die Vereinbarungen seien auflösend bedingt gewährt worden, sodaß "prinzipiell der Berichtigungsanspruch nach § 5 Abs. 2 BewG gegeben wäre". Durch § 15 Abs. 2 BewG sei aber festgelegt, daß Nutzungen oder Leistungen von unbestimmter Dauer mit dem Neunfachen des Jahreswertes zu bewerten seien. Damit sei der mögliche Eintritt der Bedingung bereits berücksichtigt und daher folgerichtig die Berechnung des Kapitalwertes von der Anwendung des § 5 BewG bei Ermittlungen, die nach § 15 Abs. 2 und 3 BewG erfolgten, ausdrücklich ausgeschlossen.

Beschwerdeverfahren ZI. 97/16/0313:

Die bereits wiedergegebene Darlehensvereinbarung vom 18. Dezember 1989 enthält keine auflösende Bedingung. Das Darlehen wurde auf unbestimmte Zeit zinsenbegünstigt gewährt. Die belangte Behörde beurteilte diese Darlehensvereinbarung daher unrichtig als eine solche, die unter einer auflösenden Bedingung gewährt worden ist.

Da diese Darlehensvereinbarung gar keine auflösende Bedingung enthält, ist eine Berichtigung nach § 5 Abs. 2 BewG von vornherein ausgeschlossen, weil eine solche Berichtigung nur für den Fall des Eintritts der

auflösenden Bedingung gesetzlich vorgesehen ist. Die belangte Behörde versagte daher zwar aus einem anderen Grund, aber im Ergebnis zu Recht die Berichtigung nach § 5 Abs. 2 BewG.

Der angefochtene Bescheid vom 23. Mai 1997, Zl. RV 10/1-6/96, erweist sich daher als nicht rechtswidrig.

Beschwerdeverfahren Zl. 97/16/0314:

Mit der Darlehenszusage vom 17. April 1990 wird ein schon bestehendes Darlehen (siehe Zl. 97/16/0313) "bis auf weiteres" erhöht, nach den Bedingungen und Modalitäten, die in diesem Fall vereinbart wurden, handelte sich aber um ein auf unbestimmte Zeit eingeräumtes Darlehen, das von beiden Vertragsteilen jederzeit zur sofortigen Rückzahlung gekündigt werden konnte. Diese Textierung enthält jedoch keine auflösende Bedingung einer Darlehens-Vereinbarung, weil das Darlehen zwar jederzeit, aber unter Einhaltung der für Kündigungen maßgebenden Rechtsvorschriften gekündigt werden kann. Auflösende Bedingungen sind in dieser Darlehensvereinbarung nicht enthalten, sodaß die belangte Behörde, die Berichtigung nach § 5 Abs. 2 BewG auch in diesem Fall im Ergebnis mit Recht versagte (vgl. Begründung zu Zl. 97/16/0313). Auch der Bescheid vom 23. Mai 1997, Zl. RV 9/1-6/96, erweist sich daher als nicht rechtswidrig.

Beschwerdeverfahren Zl. 97/16/0315:

Auch in diesem Darlehensfall wurde das Darlehen "bis auf weiteres" eingeräumt und nach den Bedingungen und Modalitäten, die vereinbart wurden, handelt es sich um ein auf unbestimmte Zeit eingeräumtes Darlehen, das von beiden Vertragsteilen jederzeit zur sofortigen Rückzahlung gekündigt werden kann. Hinzu kommt aber in diesem Fall noch, daß die Zinsenkondition von 2,5 % p.a. "bis auf weiteres" unter Vorbehalt der einseitigen Abänderung durch den Darlehensgeber gewährt wurde. Diese Zinsenbegünstigung wurde nach der Formulierung somit unter einer auflösenden Bedingung im Sinne des § 5 BewG gegeben (vgl. hg. Erkenntnis vom 27. April 1987, Zl. 85/15/0323).

Die Berichtigung eines Steuerbescheides nach § 5 Abs. 2 BewG kann nur bei Abgaben erfolgen, deren Erhebung an einzelne Rechtsvorgänge oder Geschäftsvorfälle anknüpft. Unter diese Steuern fallen auch die Kapitalverkehrsteuern (vgl. Twaroch-Wittmann-Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz, § 5, 68).

Liegt nun, wie die belangte Behörde in diesem Darlehensfall zutreffend erkannte, dem Darlehen eine auflösend bedingte Zinsenkondition von 2,5 % p.a. zugrunde, dann besteht - sofern die Bedingung eintritt - ein Berichtigungsanspruch nach § 5 Abs. 2 BewG. Wenn die belangte Behörde aber aus § 5 Abs. 1 BewG ableitet, daß bereits bei der ursprünglichen Festsetzung des Kapitalwertes der Nutzung der auflösenden Bedingung durch Bewertung im Sinne des § 15 Abs. 2 BewG Rechnung getragen worden und daher deswegen eine Berichtigung nach § 5 Abs. 2 BewG nicht zulässig sei, dann verkennt sie die Rechtslage.

Werden Wirtschaftsgüter unter einer auflösenden Bedingung erworben, dann werden sie wie unbedingt erworbene behandelt, die Bedingung wird also ignoriert. Aus Vereinfachungsgründen wird bei solchen Schwebezuständen also nicht die Wahrscheinlichkeit des Eintritts der jeweiligen Bedingung abgeschätzt, sondern das durch die Bedingung zum Ausdruck kommende Unsicherheitsmoment bleibt bewertungsrechtlich unberücksichtigt. Um unbillige Besteuerungsergebnisse zu vermeiden, kann bei auflösend bedingten Erwerben und bei aufschiebend bedingten Lasten im Falle des Bedingungseintritts hinsichtlich der nicht laufend entrichteten Abgaben eine Berichtigung der Steuerfestsetzung beantragt werden (Doralt-Ruppe, Grundriß des österreichischen Steuerrechts, Band II/3, 6 und 7).

Entgegen der Ansicht der belangten Behörde wurde die im Darlehensfall maßgebende auflösende Bedingung nicht schon bei der Bewertung nach § 15 Abs. 2 BewG berücksichtigt, weil nach § 15 Abs. 2 zweiter Fall BewG der Kapitalwert von wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen von unbestimmter Dauer zu bewerten sind, unabhängig davon, ob diese Nutzungen und Leistungen auflösend bedingt sind oder nicht. § 15 Abs. 2 zweiter Fall BewG unterscheidet insofern nicht. Nur § 5 Abs. 2 BewG schafft für den Fall des Eintritts der auflösenden Bedingung die Sonderregelung der nachträglichen Berichtigung der rechtskräftigen Festsetzung einer bereits entstandenen Abgabenschuld, deren Bemessungsgrundlage zum Zeitpunkt des Entstehens unabhängig von der auflösenden Bedingung zu bewerten war (§ 5 Abs. 1 zweiter Satz BewG). Der Eintritt der auflösenden Bedingung führt gemäß § 5 Abs. 2 BewG auf Antrag zur Durchbrechung der Rechtskraft der festgesetzten nicht laufend veranlagten Steuern (betreffend Erbschaftsteuer vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Erbschaftsteuer, Rz 61 zu § 2 ErbStG).

Bei der Berichtigungsmöglichkeit nach § 5 Abs. 2 BewG sind stets die Bestimmungen in den Materiengesetzen zu beachten, die als *leges speciales* dem BewG insofern vorgehen. Das Kapitalverkehrsteuergesetz kennt keinen Ausschluß der Anwendung des § 5 Abs. 2 BewG. Im Gegensatz dazu steht § 17 Abs. 5 GebG, in dem normiert ist, daß die Vernichtung der Urkunde, die Aufhebung des Rechtsgeschäftes oder das Unterbleiben seiner Ausführung die entstandene Gebührenschild nicht aufheben. Die Aufhebung eines auflösend bedingten Rechtsgeschäftes kann an der eingetretenen Gebührenschild gemäß § 17 Abs. 5 GebG nichts ändern. Demnach ist auch eine Berichtigung nach § 5 Abs. 2 BewG insofern ausgeschlossen (vgl. im Ergebnis Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, § 17 GebG, 18).

In diesem Beschwerdefall ist aber zu beachten, daß sich weder aus den Verwaltungsakten noch aus dem Beschwerdevorbringen ergibt, daß jene auflösende Bedingung, unter der die begünstigte Zinsenkondition stammt, schlagend geworden wäre. Die Darlehensrückzahlung erfolgte im Jahr 1994 ohne vorangegangenen

Eintritt der auflösenden Bedingung, so daß auch in diesem Fall die Voraussetzungen einer Berichtigung nach § 5 Abs. 2 BewG nicht gegeben waren.

Der angefochtene Bescheid vom 23. Mai 1997, Zl. RV 7/1-6/96, erweist sich daher aus diesem Grund als nicht

rechtswidrig.

Beschwerdeverfahren Zl. 97/16/0316:

Der Inhalt der "Effektenlombard-Darlehenspromesse" vom 29. Dezember 1992 ist in dem in diesem Beschwerdefall maßgebenden Teil gleich der "Krediteinräumung" vom 19. Dezember 1991 (der Unterschied besteht in der Zinsenkondition 0 % p.a.). Auf die vorstehenden Ausführungen zu Zl. 97/16/0315 wird daher verwiesen. Aus den dort genannten Gründen belastete die belangte Behörde auch den Bescheid vom 23. Mai 1997, Zl. RV 8/1-6/96, nicht mit Rechtswidrigkeit.

Die Beschwerde gegen die angefochtenen Bescheide war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als ungegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.