

TE Vwgh Erkenntnis 1972/3/8 2055/71

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 08.03.1972

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1967 §4 Abs4;

KStG 1966 §11;

KStG 1966 §8;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Schimetschek und die Hofräte Dr. Kaupp, Hofstätter, Dr. Karlik und Dr. Kirschner als Richter, im Beisein des Schriftführers Finanzkommissär Dr. Leitner, über die Beschwerde der Molkereigenossenschaft XY, reg. Gen.m.b.H. in XY, vertreten durch Dr. Klaus Reisch, Rechtsanwalt in XY, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol, Berufungssenat, vom 14. September 1971, Zl. 11.681-I/70, betreffend die Körperschaft- und Gewerbesteuer 1962 bis 1964 sowie den Einheitswert, die Vermögensteuer und das Erbschaftssteueräquivalent ab dem 1. Jänner 1965, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund (Finanzlandesdirektion für Tirol Aufwendungen in der Höhe von S 390,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Eine bei der Beschwerdeführerin, einer registrierten Molkereigenossenschaft m.b.H., im Mai 1966, durchgeführte, die Abgaben der Jahre 1962 bis 1964 (die Vermögensteuer bis 1965) umfassende Betriebsprüfung ergab u. a., dass die Beschwerdeführerin jenen Milchlieferanten, die ihre Mitglieder sind, zunächst als Richtpreis laufend den gesetzlichen Milchpreis bezahlt hatte. Während oder nach Ablauf des Geschäftsjahres seien im Rahmen des Geschäftsergebnisses vom Vorstand und Aufsichtsrat unter den Bezeichnungen "Milchgeldrestverwertungen" oder "Milchgeldnachzahlungen" Aufzahlungen auf den gesetzlichen Milchpreis zwischen 10 und 15 Groschen je kg Milch beschlossen worden. Diese Milchgeldrestzahlungen seien jedoch nie tatsächlich ausbezahlt, sondern den Mitgliedern kontenmäßig gutgeschrieben worden, ohne dass die Genossenschafter über die Gutschriften hätten frei verfügen können. Vielmehr hätten sie ihre Milchgeldrestzahlungen auf Grund einer in der Generalversammlung einmal beschlossenen Pauschalverpflichtung der Genossenschaft als "Baudarlehen" gegen 1 % Zinsen ohne Kündigungsrecht und ohne Terminisierung der Laufzeit überlassen müssen. Von Nichtmitgliedern habe die beschwerdeführende Genossenschaft die "Milchgeldrestzahlungen" bereits zum Zeitpunkt des Auszahlungsbeschlusses als zusätzliche

Regiebeiträge kompensationsweise in voller Höhe und uno actu wieder vereinnahmt. Auf diese Weise habe die Genossenschaft erhebliche "Milchgeldnachzahlungen" zu Lasten ihrer Gewinne den Mitgliedern gutgebucht und durch Einbehaltung der Beträge zugleich ihre Bestände an "Baudarlehen" im Jahre 1962 um S 482.264,-- im Jahre 1963 um S 441.164,-- und im Jahre 1964 um S 397.337,-- vermehrt. Die Behandlung der nicht tatsächlich ausbezahlten "Milchgeldrestverwertungen der Mitglieder" als Betriebsausgabe und die Bilanzierung der dadurch angesammelten Geldmittel als "Darlehen" stelle einen Missbrauch von zivilrechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten dar. Denn die so genannten "Baudarlehen" der Genossenschafter hätten in Wirklichkeit die Funktion eines kreditsichernden Eigenkapitalpolsters der Genossenschaft. Sie seien durch Abschöpfung jener Mittel entstanden, die nach Abzug der Abschreibungen und Spesen und nach Bezahlung aller eingekauften Waren zum gesetzlichen Richtpreis übrig geblieben waren, sie ständen der Genossenschaft zeitlich unbeschränkt und bei der vorgesehenen 1%igen Verzinsung im Jahr im Hinblick auf den Geldverlust auch unentgeltlich zur Verfügung. Schließlich richteten sie sich ausschließlich nach dem Kapitalbedarf der Genossenschaft, würden von den Mitgliedern nach einem gleichen Schlüssel (der Menge der gelieferten Milch) "eingehoben" und dienten keinesfalls zur Deckung eines nur vorübergehenden Kapitalbedarfes. Also seien die "Baudarlehen" ihrer wirtschaftlichen Funktion und Zweckbestimmung nach Eigenkapital. Zuführungen hiezu seien keine Betriebsausgaben, sondern Maßnahmen der Gewinnverwendung. Auch die für dieses "verdeckte Eigenkapital" den Mitgliedern zugeschriebenen Zinsen (eine Auszahlung von Zinsen sei bisher nie erfolgt) seien nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Das Finanzamt folgte nach Wiederaufnahme der betreffenden Verfahren nach § 303 Abs. 4 BAO in den berichtigten Bescheiden über die Körperschafts- und Gewerbesteuer 1962 bis 1964, den Einheitswert, die Vermögensteuer und das Erbschaftssteueräquivalent ab dem 1. Jänner 1965 der Auffassung der Betriebsprüfung, versagte den "Milchgeldrestzahlungen" an die Genossenschaftsmitglieder und den für die "Baudarlehen" gutgeschriebenen Zinsen die Anerkennung als Betriebsausgaben und setzte die zu leistenden Abgaben dementsprechend fest.

Dagegen er hob die Beschwerdeführerin Berufung und führte aus, die Milchgeldnachzahlungen seien den Mitgliedern wohl nicht ausgezahlt, sondern als mit einem Prozent verzinsten Baudarlehen gutgeschrieben worden, sie seien aber als Ergänzungszahlungen auf den angemessenen Kaufpreis zweifellos Betriebsausgaben. Wenn die Generalversammlung beschlossen habe, dass diese Restzahlungen der Genossenschaft als Baudarlehen zur Verfügung stehen sollten und die Mitglieder nur insoweit eine Beschränkung hingenommen hätten, als die Baudarlehen nicht jederzeit kündbar seien, sei das nur Sache der Mitglieder, die damit über ihr Guthaben frei verfügt hätten. Auch stehe es jedem Mitglied frei, seine Geschäftsanteile zu kündigen, womit auch das Darlehen sofort fällig werde. Unbegründet und unbewiesen sei, dass die Darlehen wegen der Tilgungspriorität des ERP-Darlehens und der "erkannten Ertragslage" des Genossenschaftsbetriebes nicht mehr zurückgezahlt werden könnten. Die Verzinsung der Darlehen dokumentiere, dass es sich um Fremdgelder handle, weshalb die Zinsen auch als Betriebsausgaben zuzulassen seien.

Die belangte Behörde wies mit dem angefochtenen Bescheid die Berufung als unbegründet ab und führte im wesentlichen aus, die von der beschwerdeführenden Genossenschaft an den Tag gelegte Vorgangsweise habe zu keinem Aufwand und daher auch zu keinen "den Mitgliedern gewährten Warenrückvergütungen" geführt. Der der "Darlehenseinbehaltung" zu Grunde liegende Generalversammlungsbeschluss habe nicht eine bestimmte Milchgeldrestzahlung betroffen, sondern enthalte eine ohne nähere Einschränkung dem Vorstand und Aufsichtsrat erteilte Ermächtigung, "laufend Baudarlehen von den Mitgliedern zur Finanzierung des immer wieder auftretenden Erneuerungsbedarfes einzuhoben". Also handle es sich bei der "Darlehensangelegenheit" um einen einseitigen Akt der Genossenschaft und keineswegs um eine freie Verfügung der Mitglieder, zumal die Ermächtigung zur "Darlehensschöpfung" von vornherein und ohne Kenntnis der Belastung des einzelnen Mitgliedes, dem die Höhe der konkret zur Verfügung stehenden Beträge zur Zeit der Beschlussfassung der Generalversammlung gar nicht bekannt gewesen sein konnte, erteilt worden sei. Auf die von der Beschwerdeführerin bekämpften Prüferfeststellungen über die Eigenkapital- und sonstigen Darlehensverhältnisse der Genossenschaft komme es nicht an. Allerdings erfüllten unkündbare Finanzierungsbeträge, die überdies gegen die nur symbolhafte Verzinsung von 1 % p. a. zur Verfügung stünden, mehr Eigen- als Fremdkapitalfunktion. Gerade die Höhe des Zinssatzes zusammen mit der Tatsache, dass die Zinsen nie den Mitgliedern zur Verfügung gestellt, sondern den "Baudarlehen" gutgeschrieben würden, seien eher Anzeichen für das Vorliegen von Eigen- als von Fremdkapital. Die strittigen Milchgeldzahlungen hätten somit wegen der

sich aus ihrer Widmung als "Baudarlehen" ergebenden wirtschaftlichen Auswirkung der Art dieser Darlehensbeschaffung und der Darlehensbedingungen einerseits nicht zu Betriebsausgaben und dementsprechend andererseits auch nicht zu echten Schuldposten führen können.

Über die gegen diesen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Dass der in § 11 KStG vorgesehene Tatbestand für das Vorliegen von Warenrückvergütungen nicht vorliegt, ergibt sich aus dem hier übereinstimmenden Vorbringen beider Teile des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens, sodass Feststellungen in dieser Richtung von der belangten Behörde ebenso wenig zu treffen waren, als die dazu in der Beschwerde, wenn auch nur hilfsweise, enthaltenen Ausführungen wesentlich sind. Auch die von der Beschwerde vermissten Feststellungen über die "Angemessenheit der Bedingungsdifferenz zwischen Mitgliedern und Nichtmitgliedern" bei den Milchgeldnachzahlungen sind für die vom Verwaltungsgerichtshof zu entscheidende Frage, die ausschließlich die wirtschaftliche Abwicklung dieser so genannten "Milchgeldnachzahlungen" an Mitglieder betrifft, ohne jede Bedeutung. Ob diese "Nachzahlungen" Ergänzungen auf einen angemessenen Preis waren, kann dahingestellt bleiben, weil wesentlich nur ist, ob und in welcher Form diese "Nachzahlungen" von der Beschwerdeführerin an die Mitglieder geleistet wurden; denn nur davon hängt die zwischen den Parteien strittige Qualifikation der "Nachzahlungen" als Betriebsausgaben der Beschwerdeführerin ab.

Die Beschwerdeführerin steht auf dem Standpunkt, sie hätte diese "Nachzahlungen" an die Mitglieder geleistet, doch wären ihr die betreffenden Beträge von eben diesen Mitgliedern als "Baudarlehen" zur Verfügung gestellt worden; nur dies habe dazu geführt, dass die "Milchgeldnachzahlungen" an die Mitglieder tatsächlich nie ausbezahlt worden seien. Der Standpunkt der belangten Behörde, dieser Vorgang widerspreche dem Charakter des Darlehens, das nach bürgerlichem Recht ein Realvertrag sei, ist nicht richtig, weil nach § 1376 ABGB ganz allgemein der Rechtsgrund einer Forderung verwechselt werden und daher auch eine aus welchem Titel immer bestehende Forderung eines Gläubigers in eine Darlehensforderung umgewandelt werden kann. Hier wird das Darlehen dadurch (real) übergeben, dass der Gläubiger auf seine bisherige (aus einem anderen Titel) bestehende Forderung verzichtet, der Schuldner von seiner bisherigen Schuld befreit wird und nunmehr aus dem Titel des Darlehens schuldet (Stanzl bei Klang, 2.Aufl., IV/1, S. 696 f). An der (zivilrechtlichen) Rechtsnatur des Darlehens ändert es auch nichts, wenn über die Rückzahlungszeit nichts vereinbart ist, weil - fehlen hier alle Anhaltspunkte - die Rückzahlung sogleich, nämlich ohne unnötigen Aufschub, gefordert werden kann (§ 904 erster Satz ABGB).

Dennoch ist im hier gegebenen Fall das Zustandekommen gültiger Darlehensverträge selbst nach dem bürgerlichen Recht zu verneinen, weil die Menge der zu übergebenden verbrauchbaren (genau: vertretbaren) Sachen bei Zustandekommen des Vertrages, also im Augenblick der Willenseinigung der Vertragspartner und der Hingabe des Darlehens, jedenfalls genau feststehen muss, weil davon auch die Verpflichtung des Schuldners, ebenso viel von derselben Gattung und Güte zurückzugeben (§ 983 ABGB), abhängig ist. In seiner Eigenschaft als Darlehensgeber ist aber der einzelne Genossenschafter nicht Mitglied der Genossenschaft. Unerlässlich für ein Zustandekommen gültiger Darlehensverträge wären daher in jedem einzelnen Fall nachgewiesene Willenseinigungen zwischen der Genossenschaft und ihrem Gläubiger (wobei unwesentlich ist, ob dieser auch Mitglied der Genossenschaft ist oder nicht) über alle wesentlichen Vertragsbestimmungen, zu dessen insbesondere die Höhe der Darlehensvaluta gehört. Willensübereinstimmungen dieser Art hat die Beschwerdeführerin weder behauptet noch nachgewiesen. Dass ihre Mitglieder, nachdem ihnen die Höhe der ihnen unter dem Titel von "Milchgeldnachzahlungen" zustehenden Forderungen bekannt gegeben worden waren, nicht die Auszahlung dieser Forderungen begehrte, sondern deren Rückbehaltung als zu einem Prozent im Jahr verzinsten Baudarlehen "hingenommen" hatten, kann auch unter dem von der Beschwerde ins Treffen geführten Gesichtspunkt des § 863 ABGB die zunächst fehlende Willenserklärung nicht ersetzen, weil zwar anhaltende Unterlassung der Rechtsausübung unter bestimmten Umständen den Verzicht auf das Recht bedeuten kann (vgl. Gschritter bei Klang, 2. Aufl., IV/1, S. 81 f), aus einer solchen Nichtausübung aber der Wille, eine Kaufpreisschuld in eine Darlehensschuld umzuwandeln, keinesfalls erschlossen werden kann.

Aus diesen Darlegungen ergibt sich, dass nach den in Geltung stehenden Bestimmungen des Zivilrechtes in dem hier vorliegenden Fall das Zustandekommen gültiger Darlehensverträge zwischen der Beschwerdeführerin und ihren Genossenschaftern nicht angenommen werden kann. Daher bedarf es der Heranziehung des § 22 Abs. 1 BAO in diesem Falle nicht. Vielmehr muss aus dem auch von der Beschwerde selbst als richtig zugestandener Sachverhalt geschlossen werden, dass eine Leistung von angeblichen Kaufpreisnachzahlungen auf den Milchpreis an die Mitglieder

von Seiten der Beschwerdeführerin nie erfolgt ist, und daher die unter diesem Titel als "Betriebsausgaben" geltend gemachten Beträge, sowohl nach Zivilrecht als auch nach Steuerrecht Gewinne der Beschwerdeführerin darstellen. Daraus aber ergibt sich, dass auch die für diese Beträge verbuchten "Zinsen" nicht Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG sein können.

Dass aber die Mitglieder einen (obligatorischen) Anspruch gegen die Beschwerdeführerin auf Geldleistungen unter dem Titel einer Nachzahlung auf vereinbarte Milchkaufpreise hätten, behauptet die Beschwerdeführerin selbst nicht. Das ergibt sich nicht zuletzt auch daraus, dass sie es unterlassen hat, in ihre Bilanzen Passivposten für Kaufpreisschulden einzusetzen oder auch nur - sei es im Abgaben- sei es im verwaltungsgerichtlichen Verfahren - geltend zu machen, dass für den Fall der (erfolgten) Ablehnung ihrer Auffassung über bestehende Darlehensforderungen der Mitglieder deren Forderungen aus dem Titel von Kaufverträgen als Passiven berücksichtigt werden müssten.

Damit ist klargestellt, dass die den so genannten "Milchgeldnachzahlungen" entsprechenden Beträge nicht nur von der Beschwerdeführerin zwar vereinnahmt, aber niemals wieder ausgegeben worden sind, sondern dass sie auch nicht zur Entstehung von Forderungen der Mitglieder gegen die Beschwerdeführerin geführt haben. Dass der angefochtene Bescheid auf die abweichende Behandlung der Nichtmitglieder nicht eingegangen ist, bildet im Gegensatz zur Auffassung der Beschwerde keinen Verfahrensmangel, weil die angeblichen Zahlungen an Nichtmitglieder nicht Gegenstand dieses Verfahrens vor dem Verwaltungsgerichtshof sind.

Was aber die Beschwerdeführerin somit zwar eingenommen, aber nicht ausgegeben hat, stellt - da, wie dargelegt, eine zu passivierende Forderung gegen sie in diesem Zusammenhang nicht entstanden ist - Gewinn dar, der ihr Eigenkapital gestärkt hat. Dass sie über diesen Betrag wie über eigenes Kapital verfügen kann, ist weder nach der oben ausgeführten zivilrechtlichen, noch nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise zweifelhaft. Anderseits stand dieser rechtlichen und tatsächlichen Verfügungsmöglichkeit auch ein entsprechender Kapitalbedarf der Beschwerdeführerin gegenüber, der sich aus den im angefochtenen Bescheid übernommenen und von der Beschwerdeführerin nicht schlüssig widerlegten Feststellungen im Betriebsprüfungsbericht (Tz. 26) ergibt. Dass eine Änderung des Genossenschaftsvertrages in seiner Bestimmung über den Betrag der Geschäftsanteile der einzelnen Genossenschafter und die Art der Bildung dieser Anteile (§ 5 Z. 5 GenG) durch Beschluss der Generalversammlung der Genossenschafter (§§ 30 ff., insbesondere § 33 Abs. 2 GenG) nicht erfolgt ist, kann hier keine Rolle spielen, weil die Gelder nicht nur, wie ausgeführt, zivilrechtlich Eigentum der Genossenschaft, sondern in jedem Fall zufolge ihrer betriebsnotwendigen Dauerwidmung wirtschaftlich als verdecktes Stammkapital anzusehen und steuerlich als solches zu behandeln sind (vgl. Putschögl-Stoll, Körperschaftsteuergesetz 1966, Seite 73, sowie das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. März 1953, Zl. 565/51, Slg.Nr. 738/F).

Aus diesen Erwägungen war die Beschwerde als gemäß § 42 Abs. 1 VwGG 1965 unbegründet abzuweisen.

Der Ausspruch über den Aufwandersatz beruht auf den §§ 47 ff VwGG 1965.

Wien, am 8. März 1972

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1972:1971002055.X00

Im RIS seit

08.03.1972

Zuletzt aktualisiert am

05.10.2008

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>