



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der S.H., W., vertreten durch W.P., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 7. April 2004 betreffend Gesellschaftsteuer im Beisein der Schriftführerin Ilse Pascher nach der am 16. Jänner 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid gemäß § 289 Abs. 2 BAO abgeändert wie folgt:

Die Gesellschaftsteuer gemäß § 9 Abs. 2 KVG in der Fassung vor der Novellierung durch BGBI. Nr. 629/1994 wird festgesetzt mit S 89.100,-- entspricht € 6.475,15 (1 % von einer Bemessungsgrundlage von S 8,910.000,-- entspricht € 647.514,95).

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Am 15. Dezember 1998 wurde an die S.H., der Berufungserwerberin, zu Handen W=W.P. vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien ein Vorhalt gerichtet. Dieser Vorhalt lautet auszugsweise wie folgt:

“.....

2) Sind außer den ha. bereits erfaßten, (siehe Pkt. 3) Vorgängen im Zeitraum ab Gründung weitere gesellschaftsteuerbare Tatbestände verwirklicht worden?

z. B. a) stille Beteiligungen und deren Erhöhungen

b) Gesellschafterleistungen (Zuschüsse, Verlustübernahmen, Forderungsverzichte, unverzinsliche oder geringverzinsliche Darlehen, Einbringungen ohne Kapitalerhöhung und ähnliches)

c) .....

*Wenn ja, wird um Angabe des Namens des Leistenden sowie Zeitpunkt und Höhe der Leistung ersucht. Urkunden hierüber mögen angeschlossen werden.*

*3) H.a. bereits erfaßt: Stammkapital S 500.000,-- davon S 500.000,-- geleistet  
Atypisch stillle Beteiligung i.H.v. S 8 Mio + Darlehensvertrag i.H.v. S 17 Mio vom Dez. 93  
Verschmelzung mit der E.H. im Jahr 1998*

*4) Für die Geschäftsjahre ab 1993 wird um Vorlage einer Abschrift (Kopie) der bereits fertiggestellten Bilanzen sowie der Gewinn- und Verlustrechnung mit Aufgliederung der sonstigen Verbindlichkeiten und der außerordentlichen bzw. sonstigen Erträge ersucht.“*

Dieser Vorhalt wurde am 19. Februar 1999 wie folgt beantwortet:

*„In Beantwortung Ihres o.a. Schreibens übermitteln wir Ihnen nunmehr in der Beilage Kopien für die Geschäftsjahre ab 1993 der bereits fertiggestellten Bilanzen sowie der Gewinn- und Verlustrechnung mit Aufgliederung der sonstigen Verbindlichkeiten und der außerordentlichen bzw. sonstigen Erträge. Zu den sonstigen Punkten ergeben sich keine Änderungen.“*

Diesem Schreiben wurden Kopien der Bilanzen sowie der Gewinn- und Verlustrechnungen mit Aufgliederungen der sonstigen Verbindlichkeiten und sonstigen Erträge zum 31. Dezember 1993, 31. Dezember 1994, 30. November 1995, 30. November 1996 und 30. November 1997 beigelegt. Da auf dem Konto „Gesellschafterdarlehen“ in der Bilanz zum 31. Dezember 1994 gegenüber der Bilanz zum 31. Dezember 1993 eine Änderung von S 17.000.000,-- auf S 34.150.000,-- erfolgte, erging vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien am 19. März 1999 folgender Vorhalt an die Berufungswerberin:

*„Im Geschäftsjahr 1994 wurde das Gesellschafterdarlehen auf S – 34.150.000,- erhöht. Wurde darüber eine Urkunde errichtet sowie die Darlehensgebühr entrichtet? Gegebenenfalls wäre eine Abschrift der Urkunde anher zu übermitteln.“*

*Wenn nein, wird um Bekanntgabe der genauen Zuzählung der Darlehen sowie Rückzahlungsvereinbarungen, Laufzeit und Verzinsung ersucht.“*

Beantwortet wurde dieser Vorhalt am 27. April 1999 wie folgt:

*„In Beantwortung Ihres o.a. Schreibens teilen wir Ihnen wie folgt mit:*

- \* Es wurde keine Urkunde errichtet und keine Darlehensgebühr entrichtet.*
- \* Die Zuzählung erfolgte am 3.1.1994 (siehe beiliegender Beleg).*
- \* Es bestehen keine Vereinbarungen hinsichtlich Rückzahlung, Laufzeit und Verzinsung.*

*Für Rückfragen stehen wir gerne zur Verfügung.“*

Angeschlossen war eine Kopie einer Auftragsbestätigung über einen Betrag von S 18.000.000,--. Als Auftraggeber scheint die E.M. und als Empfänger die Berufungswerberin auf. Als Verwendungszweck wurde „Treuhanderlag/Darlehen“ angegeben.

In der Folge wurde eine Prüfung eingeleitet. Am 9. Dezember 2002 wurde von Herrn Mag. x dem Prüfungsorgan zugesagt, Unterlagen (Bilanzberichte, Darlehenskonto Gesellschafter, Vereinbarung stillle Gesellschaft und Treuhandverträge) bis zum Frühjahr 2003 zu beschaffen.

Im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung befindet sich folgender Aktenvermerk vom 22. August 2003:

„Telefongespräch mit Hrn. Mag. x (y), Tel. 1:

*Erinnerung an dessen Zusage über Unterlagen bis Frühjahr 2003.*

*Buchhalterin derzeit auf Urlaub, Unterlagen in Kisten verpackt, altes, unbekanntes System der Ablage der C=S.C..*

*Hr. Mag. x wird sich ab 15.9.2003 wieder melden.“*

Nachdem keine Meldung erfolgte, wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern

Wien am 12. Dezember 2003 ein Ersuchen um Ergänzung an die Berufungswerberin zu

Handen P=W.P. gerichtet:

„Ergänzungspunkte:

- *Es wird um Vorlage des Treuhandvertrages bzw. Bekanntgabe des Treugebers und des Umfanges der Treuhand des mit 3.1.1994 von E.M. durchgeführten Treuhandlerlages in Höhe von S 18.000.000,- ersucht.*
- *Weiters wird um eine Kopie des geführten Kontos für 1994 ersucht.*
- *Wurden die S 18.000.000,- von Anfang an unverzinslich (auch stillschweigend) hingegeben?*
- *Bitte um Vorlage einer Bilanzkopie für 1998.“*

Mit Schriftsatz vom 29. Jänner 2004 wurde folgende Vorhaltsbeantwortung abgegeben:

„1. Das Darlehen über ATS 18 Mio. war von Anfang an unverzinslich, die Zinsenfreiheit somit wesentlicher Bestandteil dieses Rechtsgeschäftes. Daher ist der Steueranspruch für die gesamte Unverzinslichkeit bereits bei Vertragsabschluß entstanden. Heute – ziemlich genau zehn Jahre später – ist schon längst Verjährung eingetreten.

2. Die Bilanzkopie für 1998 liegt bei, die weiters gewünschte Kopie des „geführten Kontos für 1994“ dagegen nicht, da diese Unterlagen heute nicht mehr verfügbar sind. Das gilt auch für die übrigen Unterlagen des Jahres 1994, die allesamt nicht mehr vorhanden sind.

.....“

Beigelegt wurde eine Kopie der Bilanz zum 31. Dezember 1998.

Dieses Darlehen über S 18,000.000,-- von der E.M. wurde in den Bilanzen bis zum 30. November 1997 auf dem Konto „Gesellschafterdarlehen“ und in der Bilanz zum 31. Dezember 1998 auf dem Konto „Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen“ erfasst. In den Erläuterungen wird dazu vermerkt, dass die Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen unverzinsliche Darlehen von der E.H. und der E.M. betreffen.

Vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern wurde noch erhoben, dass bis zum 25. April 1998 als Gesellschafter der Berufungswerberin die L.G. mit einer Stammeinlage von S 425.000,-- und die S.B. mit einer Stammeinlage von S 75.000,-- im Firmenbuch eingetragen waren. Ab dem 25. April 1998 bis zum 12. Dezember 2002 war die L.G. mit einer Stammeinlage von S 500.000,- als Alleingesellschafterin eingetragen. Die E.M. wurde mit Verschmelzungsvertrag vom 26. September 1996 mit der L.G. verschmolzen. An der E.M. war die L.G. zu 100 % beteiligt.

Auf Grund dieses Sachverhaltes wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien der Berufungswerberin mit Bescheid vom 7. April 2004 eine Gesellschaftsteuer in der Höhe von S 129.600,-- (entspricht € 9.418,40) vorgeschrieben. Bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage wurde ein Zinssatz von 8 % angesetzt.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wurde vorgebracht, dass es für die Annahme eines Darlehens durch einen so genannten Doppelgesellschafter keine zwingenden Beweise gäbe und der Zahlungseingang seinen Rechtsgrund weder in einem Darlehen noch in einem Kredit habe. Die S 18.000.000,-- wären Teil einer Gesamtfinanzierung für ein Projekt, bei dem die S.C. (Rechtsvorgängerin der C.B.) federführend gewesen sei und habe die Berufungswerberin aus nicht mehr nachvollziehbaren Gründen diesen Betrag nicht direkt von der Bank erhalten, sondern über die L.G. und die E.M.. Die Rolle der beiden Gesellschaften sei nicht über die eines reinen Boten hinausgegangen, weswegen von einer Ermächtigungstreuhand mit dem Ergebnis auszugehen sei, dass die Leistung von einem Nichtgesellschafter stamme und daher steuerfrei bleibe. Weiter wird eingewendet, dass der Zinssatz von 8 % weit überhöht sei. Der Punkt 2.3.4. dieser Berufung lautet:

*„Für den Fall, dass die Behörde entgegen dieses Vorbringens an einem Darlehen durch einen Doppelgesellschafter festhält, werden wir den Nachweis erbringen, dass der Leistende erstens das Geld nicht anders als durch Weiterleitung an uns verwenden hätte dürfen, und zweitens, dass ihm auch eine (nach dem bisher Gesagten bereits unzulässige) Alternativfinanzierung zu keinem besseren Ergebnis verholfen hätte.“*

Am 9. Juni 2004 erging an die Berufungswerberin ein Vorhalt mit folgenden Ergänzungspunkten:

- 1) Sie werden höflichst ersucht, die in der Berufung genannte Gesamtfinanzierung des Modellprojektes in xy nachzuweisen.
- 2) Inwiefern war die S.C. „federführend“?
- 3) Bitte legen Sie Kopien der in der Berufung genannten „bankinternen Unterlagen“ vor.
- 4) Weiters werden Sie höflichst ersucht, den in der Berufung genannten Zahlungsfluss über die L.G. und die E.M. nachzuweisen.
- 5) Aus welchen konkreten Anhaltspunkten des in der Berufung genannten „klaren Gesamtbildes“ ist die Rolle der beiden Gesellschaften – L.G. und E.M. – über die eines Boten nicht hinausgegangen?
- 6) In Punkt 2.3.4. der Berufung haben Sie die Erbringung zweier Nachweise angeboten. Bitte erbringen Sie diese.“

Anlässlich einer Besprechung wurde eine zeichnerische Darstellung, dass die „C.B.“ zu 100 % an der „L=L.G.“ und diese jeweils zu 100 % an der „xy“ und der „E=E.M.“ beteiligt ist, vorgelegt. Die Vorhaltsbeantwortung vom 28. Juni 2004 lautet auszugsweise:

“.....

## **2. Fragenbeantwortung:**

## 2.1. Fragen 1) bis 3), 5) und 6)

Diese Fragen zielen darauf ab, dass bzw. warum die S=S.C. bei diesem Projekt federführend war und – als Folge davon –, warum die L.G. (in der Folge kurz: „G=L.G.“) und die E.M. über Boten, Durchlaufgesellschaften, Werkzeuge und dgl. nicht hinausgegangen sind. Dazu dürfen wir folgendes festhalten:

**2.1.1.** Wie sich aus dem beiliegenden Auszug aus dem Sonderfinanzierungsantrag zum S.A., xy, ergibt (Beilage ./1), war dieses Projekt bereits am 24.03.1992 entscheidungsreif. Das wiederum lässt auf einen zeitlichen Vorlauf in das Jahr 1991 (oder noch früher) schließen. Wie dem auch sei: Diesem Sonderfinanzierungsantrag nach zu schließen, geht die Gesamtfinanzierung von ATS 241 Mio. voll zu Lasten der S=S.C. (Seite 10f). Dieser Antrag wurde vom Vorstand der S=S.C. Anfang Mai 1992 im Rundlauf bewilligt (Beilage ./2). Spätestens an dieser Stelle steht die Federführung der Mutterbank außerhalb jeder Diskussion: Wenn ihr Vorstand ein Projekt beschließt, ist es die ureigenste Aufgabe ihrer Mitarbeiter und Konzerngesellschaften, zum Gelingen dieses Projektes beizutragen, ohne das es dabei auf ihren Willen entscheidend ankommt. Auf den Punkt gebracht: Mit der Bewilligung dieses Projektes durch den Vorstand der S=S.C. ist die Sache entschieden; auf die Meinung oder den Willen der Geschäftsführung der G=L.G., der E.M. und unserer Gesellschaft kommt es da überhaupt nicht mehr an.

**2.1.2.** Aus dem bisher Gesagten ergibt sich die Rolle der Zwischengesellschaften (G=L.G., E.M.) bereits von selbst: Sie haben dieses Projekt weder entschieden noch zu dessen Finanzierung beigetragen, sondern nur an der Umsetzung dieses auf höherer Ebene beschlossenen Projektes mitgewirkt. Oder noch deutlicher formuliert: Sie haben lediglich dazu beigetragen, einen fremden Willen (nämlich jenen des Vorstandes der S=S.C.) in die Tat umzusetzen, nicht weniger aber auch nicht mehr. Angesichts dieser klaren Ausgangssituation kann von einer eigenen Willensentscheidung keine Rede mehr sein. Kurzum: Die G=L.G. und die E.M. waren Boten, Durchlaufgesellschaften, Werkzeug der S=S.C..

## 2.2. Frage 4)

**2.2.1.** Die Überweisungsbelege von der S=S.C. an die G=L.G., von dort an die E.M. und letztlich zu unserer Gesellschaft liegen bei (Beilagen ./3 bis ./5). Die Überweisung an die G=L.G. ist am 29.04.1994 mit Valuta 02.01.1994 erfolgt, die beiden nachfolgenden Bewegungen jeweils einen Tag später (jeweils am 29.04. per 03.01.1994).

Von besonderer Bedeutung erscheint die Bezeichnung „Treuhanderlag“ auf den beiden letztgenannten Überweisungsträgern (Beilagen ./4 und ./5), die auf eine Treuhandschaft schließen lassen, über die wir freilich über keine näheren Informationen und Unterlagen verfügen und zu der wir daher an dieser Stelle keine weiterführenden Aussagen treffen können. Allerdings spricht bereits die zeitliche Nähe für eine Treuhandschaft: Wenn in zwei Überweisungsbelegen vom 29.04.1994 von einem „Treuhanderlag“ die Rede ist und die nachfolgende Entwicklung damals in keiner Weise absehbar war, so spricht das eindeutig für eine Treuhandschaft, auch wenn deren Modalitäten heute – mehr als zehn Jahre später – im Dunkeln liegen und sich daran wohl kaum mehr etwas ändern dürfte.

**2.2.2.** Für die völlig untergeordnete Rolle der G=L.G. und der E.M. spricht auch die Tatsache, dass sie über das Geld nicht wirklich verfügen konnten. Sie haben jeweils ATS 18 Mio. mit der Auflage (Verpflichtung) erhalten es unverzüglich an die E.M. bzw. an unsere Gesellschaft weiterzuleiten. Sie hatten auch keinen Einfluss darauf, ob es sich um einen Zuschuss oder nicht vielleicht doch um ein Darlehen (bzw. Kredit) handelt und – wenn ja –, welche Modalitäten gelten sollen (Stichwort: Verzinsung, Rückzahlung, Sicherheiten). All diese Entscheidungen wurden auf höherer Ebene – eben bei der S=S.C. – getroffen, ohne dass die G=L.G. und E.M. auch nur in die Nähe eines Einflusses gelangt wären.

Dieser Hinweis ist für die Zurechnung dieser Leistung wichtig. Wie der VwGH bereits in der zum KVG ergangenen Entscheidung vom 01.09.1999, 98/16/0133, ausgesprochen hat, ist nur

ein Volltreuhänder (Fiducia) Gesellschafter, ein bloßer Ermächtigungstreuhänder, der lediglich Verfügungsrechte (Verwaltungsrechte) über das Vollrecht ausübt, hingegen nicht.

....."

Als Beilage ./1 wurden die Seiten 10 bis 12 des Sonderfinanzierungsantrages zum S.A., xy, in Kopie angeschlossen. Auf Seite 10 ist ersichtlich, dass die Finanzierung folgendermaßen geplant ist: Stammkapital S 1.000.000,-- , Gesellschafterdarlehen S 116.500.000,-- , Gesellschafterzuschüsse S 18.000.000,-- , atypisch stille Geschäftseinlagen S 27.000.000,-- , sozietäre Genussscheine S 48.500.000,-- und BMK S 30.000.000,-- ergibt insgesamt S 241.000.000,--. Die Beilage ./2 ist die Kopie einer Seite, welche mit „ENTSCHEIDUNG“ bezeichnet ist und den Vermerk enthält „Vom Vorstand im Rundlauf genehmigt“.

Die Beilage ./3 besteht aus der Kopie eines Kontoauszuges der L.G. vom 29. April 1994 über eine Gutschrift von S 18.000.000,-- sowie einer Kopie des dazugehörigen Überweisungsbeleges. Als Auftraggeber scheint im Überweisungsbeleg die S.C. – Bank Aktiengesellschaft Beteiligungen auf und ein Vermerk „GESELLSCHAFTERDARLEHEN“. Die Beilage ./4 ist die Kopie eines Zahlungsauftrages über S 18.000.000,-- mit der E.M. als Auftraggeberin, der Berufungswerberin als Empfängerin und dem Verwendungszweck „Treuhanderlag/DARLEHEN“. Eine Kopie eines Zahlungsauftrages über S 18.000.000,-- mit der L.G. als Auftraggeberin, der E.M. als Empfängerin und dem Verwendungszweck „Treuhanderlag“ wurde als Beilage ./5 vorgelegt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 7. Februar 2005 wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien die Gesellschaftsteuer mit € 7.652,45 festgesetzt. Begründet wurde diese Erledigung wie folgt:

*„Die von der Berufungswerberin (Bw.) angesprochene Treuhandschaft betrifft nach den von ihr vorgelegten Überweisungsbelegen nur den Bereich L.G., die E.M. und die Bw. Damit ist aber die Gesellschafterin, L.G., Darlehensgeberin der Bw. (VwGH v. 17. 10. 2001, Zl. 2001/16/0338, 0339). Eine weitere Ausdehnung des Treuhandbereiches bis zur S.C. Bank AG scheitert schon durch den entsprechenden Überweisungsbeleg. Dass Konzerngesellschaften bloße Boten und Werkzeuge der Konzernleitung sind, entspricht nicht den allgemeinen Tatsachen. Konkrete Anfragen ergingen bereits am 15. 12. 1998 und am 19. 3. 1999. Ein Zinssatz von 6,5 % ist jedenfalls gerechtfertigt (VwGH v. 18. 12. 1995, Zl. 95/16/0195, u. v. 29. 1. 1996, Zl. 95/16/0199). Daraus ergibt sich : S 18 Mio = € 1.308.111,-- x 6,5 % = € 85.027,22 x 9 = € 765.244,98.“*

Im Vorlageantrag wird wieder vorgebracht, dass die Rolle der L.G. und der E.M. nicht über die eines reinen Boten hinausgegangen sei, weswegen von einer Ermächtigungstreuhand mit dem Ergebnis auszugehen sei, dass die Leistung von einem Nichtgesellschafter stamme.

In der am 16. Jänner 2008 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass ein Zustellmangel vorliege, da der Bescheid direkt an die Berufungswerberin zugestellt wurde, obwohl bereits vorher Vorhalte zu Handen der Bevollmächtigten ergangen sind. Dem entgegnete das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien, dass in diesem Verfahren

---

von der bevollmächtigten Kanzlei noch keine Zustellungsbevollmächtigung bekannt gegeben worden sei. Die Vertretungsanzeige erfolgte erst mit der Berufung datiert vom 6. Mai 2004.

Im Einvernehmen beider Parteien wurde die Verhandlung auf unbestimmte Zeit vertagt. Auf die für den 6. März 2008 angesetzte (fortgesetzte) mündliche Berufungsverhandlung wurde von der Berufungswerberin verzichtet.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

1) Zustellung

Gemäß § 9 Abs. 1 Zustellgesetz (ZustG) in der Fassung des Bundesgesetzes BGBI. I Nr. 10/2004 können, soweit in den Verfahrensvorschriften nicht anderes bestimmt ist, die Parteien und Beteiligten andere natürliche oder juristische Personen, Personengesellschaften des Handelsrechts und eingetragene Erwerbsgesellschaften gegenüber der Behörde ausdrücklich zur Empfangnahme von Dokumenten bevollmächtigen (Zustellvollmacht).

Ist ein Zustellungsbevollmächtigter bestellt, so hat die Behörde gemäß § 9 Abs. 3 ZustG in der Fassung des Bundesgesetzes BGBI. I Nr. 10/2004, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist, diesen als Empfänger zu bezeichnen.

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob eine Zustellungsvollmacht für die Vertreterin der Berufungswerberin bestand oder nicht und somit die Zustellung des Gesellschaftsteuerbescheides vom 7. April 2004 an die Berufungswerberin selbst zulässig war.

Außer Streit steht, dass bei aufrechtem Bestand einer Zustellbevollmächtigung nicht an die Partei selbst rechtswirksam zugestellt werden darf, die Zustellung vielmehr an den Zustellungsbevollmächtigten zu erfolgen hat und eine Zustellung, die an den Vertretenen selbst erfolgt, unwirksam ist. Zu prüfen ist im vorliegenden Fall, ob die Berufung auf die erteilte Vollmacht auch die Bevollmächtigung, die an die Partei adressierten Schriftstücke entgegen zu nehmen, beinhaltet bzw. die Zustellung des Gesellschaftsteuerbescheides direkt an die Berufungswerberin zu Recht erfolgt ist.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur alten Rechtslage der hier zur Anwendung gelangenden Bestimmung des Zustellgesetzes wäre die letzte Frage wohl zu verneinen. Bezogen auf den Anlassfall ist aber darauf hinzuweisen, dass mit dem Bundesgesetz BGBI. I Nr. 10/2004 am 1. März 2004 eine Änderung des Zustellgesetzes in Kraft getreten ist. Ab diesem Zeitpunkt können, soweit in den Verfahrensvorschriften nicht anderes bestimmt ist, gemäß § 9 Abs. 1 leg. cit. die Parteien und Beteiligten andere natürliche oder juristische Personen, Personengesellschaften des Handelsrechts und eingetragene

Erwerbsgesellschaften gegenüber der Behörde **ausdrücklich** zur Empfangnahme von Dokumenten bevollmächtigen (Zustellungsvollmacht).

Wenn die Berufungswerberin davon ausgeht, dass in dieser Sache mit der Zustellung der Vorhalte aus 1998 und 2003 davon ausgegangen werden kann, dass in diesem Verfahren der Behörde gegenüber bereits eine Zustellungsbevollmächtigung im Sinne des § 9 Abs. 1 ZustG in der Fassung BGBl. I Nr. 10/2004 bekannt gegeben wurde, wird von ihr übersehen, dass diese Vorhalte noch zur alten Rechtslage ergangen sind. Mit dem BGBl. I Nr. 10/2004 wurde am 1. März 2004 im § 9 Abs. 1 ZustG das Wort „ausdrücklich“ eingefügt. Daraus ist zu schließen, dass eine Zustellungsbevollmächtigung ausdrücklich gegenüber der Behörde erklärt werden muss. Im Vergleich mit der Vorgängerbestimmung ergibt sich, dass das Wort „ausdrücklich“ im § 8a ZustG nicht enthalten war. Nach der damals zu dieser Vorgängerbestimmung geltenden Rechtsprechung umfasste daher der Hinweis auf eine allgemeine Vollmacht auch die Zustellungsbevollmächtigung. Diese Auslegung kann durch das Einfügen des Wortes „ausdrücklich“ nicht mehr aufrechterhalten werden (siehe dazu auch Ritz, BAO<sup>3</sup>, Tz. 21 zu § 9 ZustG).

Dass Zustellvollmacht besteht wurde erst in der gegen den Gesellschaftsteuerbescheid vom 7. April 2004 eingebrachten Berufung vom 6. Mai 2004 bekannt gegeben. Die Vorhaltsbeantwortungen vom 19. Februar 1999, 27. April 1999 bzw. 29. Jänner 2004 enthalten noch keinen Hinweis auf eine bestehende Zustellungsbevollmächtigung.

Auch wenn die Berufungswerberin davon ausgeht, dass die Berufung auf die erteilte (allgemeine) Vollmacht auch die Bevollmächtigung, die an die Berufungswerberin adressierten Schriftstücke entgegen zu nehmen, umfasst, findet diese Darstellung in der mit BGBl. I Nr. 10/2004 novellierten Fassung der maßgeblichen Norm keine Deckung. Vielmehr hat der Gesetzgeber durch die Einfügung des Wortes „ausdrücklich“ im § 9 Abs. 1 ZustG eindeutig seinen Willen dahingehend kundgetan, dass ab 1. März 2004 neben dem allgemeinen Hinweis, dass eine Vollmacht erteilt wurde, deren urkundlicher Nachweis durch die Berufung auf dieselbe ersetzt werden kann, ausdrücklich auch eine Zustellungsvollmacht erklärt werden muss. Wird von dieser Erklärung kein Gebrauch gemacht, kann die Behörde mangels eines ausdrücklichen Hinweises auf eine Zustellungsvollmacht persönlich an die Vertretene zustellen. Hätte der Gesetzgeber an der vor der Novellierung des § 9 ZustG geübten Praxis festhalten wollen, ist davon auszugehen, dass der Gesetzgeber seinen Willen durch entsprechende Formulierung der Bestimmungen des Zustellgesetzes umgesetzt hätte bzw. keine Novellierung der relevanten Bestimmung erfolgt wäre, was jedoch nicht der Fall ist.

Zusammengefasst ist somit festzuhalten, dass bei Wirtschaftstreuhändern, Rechtsanwälten und Notaren die Berufung auf die Bevollmächtigung deren sonst erforderlichen urkundlichen

---

Nachweis zwar ersetzt. Die Berufung auf die Vollmacht lässt jedoch nicht ohne weiteres den Schluss zu, dass auch eine Zustellungsbevollmächtigung erteilt wurde. Vielmehr muss die Zustellungsbevollmächtigung gegenüber der Behörde „ausdrücklich“ zum Ausdruck gebracht werden. Da sich die Vertreterin der Berufungswerberin im vorliegenden Fall erstmalig in der Berufung vom 6. Mai 2004 ausdrücklich (auch) auf die Zustellungsbevollmächtigung berufen hat, ist die unmittelbare Zustellung des erwähnten Bescheides an die Berufungswerberin im Sinne des § 9 Abs. 1 ZustG in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 10/2004 rechtmäßig erfolgt.

## 2) Gesellschaftsteuer

Außer Streit gestellt wurde der Zeitpunkt der Leistung mit Anfang Jänner 1994, die Höhe der Leistung von S 18,000.000,-- (entspricht € 1.308.111,--) und die Vereinbarung der Unverzinslichkeit bereits zu Beginn.

Grundsätzlich geht es zunächst um die Frage, ob überhaupt ein Treuhandverhältnis vorliegt. Belege, welche ein Treuhandverhältnis nachweisen, können nicht vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien, sondern nur vom Abgabepflichtigen vorgelegt werden. Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien kann den Abgabepflichtigen nur dazu auffordern, derartige Belege vorzulegen.

Zunächst ist zum Einwand der unzureichenden Ermittlungstätigkeit der Behörde, wonach sie es Unterlassen habe, das notwendige Gesamtbild von der Sach- und Rechtslage zu finden, zu sagen:

Die Berufungswerberin wurde mit dem Vorhalt vom 15. Dezember 1998 auch dazu aufgefordert, für die Geschäftsjahre ab 1993 die bereits fertig gestellten Bilanzen vorzulegen. Auf Grund dieser vorgelegten Bilanzen hat das Finanzamt festgestellt, dass das in den Bilanzen ausgewiesene Gesellschafterdarlehen erhöht wurde. Am 19. März 1999 wurde die Berufungswerberin aufgefordert, eine über dieses Darlehen errichtete Urkunde zu übersenden bzw. bekannt zu geben, welche Vereinbarungen getroffen wurden. Am 9. Dezember 2002 wurde von der Berufungswerberin zugesagt, Unterlagen, das gegenständliche Darlehen betreffend (auch Treuhandverträge), bis zum Frühjahr 2003 zu beschaffen. Noch am 22. August 2003 wurde die Berufungswerberin an die Zusage vom 9. Dezember 2002 erinnert (zu diesem Zeitpunkt sollen die Unterlagen in Kisten verpackt gewesen sein).

Es wurde somit die Berufungswerberin wiederholt zur Klärung des Sachverhaltes aufgefordert bzw. ihr die Möglichkeit gegeben, die von der Behörde als gegeben angesehenen Sachverhalte zu widerlegen. Urkunden oder sonstige Vereinbarungen betreffend die Darlehensgewährung wurden jedoch von der Berufungswerberin jedoch bis zum heutigen Tag nicht vorgelegt.

---

Die Abgabenbehörde trägt zwar die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht (VwGH 25. 10. 1995, 94/15/0131, 94/15/0181; 28. 1. 1998, 95/13/0069, Ritz, Kommentar BAO<sup>3</sup>, § 115 Tz 8 f).

Der Verfahrensgrundsatz des § 115 Abs. 1 BAO schließt die Verpflichtung der Partei, zur Ermittlung des maßgeblichen Sachverhaltes beizutragen, nicht aus. Umfang und Intensität der amtsweigigen Ermittlungspflicht sind sogar nur unter Bedachtnahme auf korrespondierende Pflichten der Partei bestimmbar. In dem Ausmaß, in dem die Partei zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung ungeachtet ihrer Verpflichtung hiezu nicht bereit ist bzw. eine solche unterlässt, tritt die Verpflichtung der Behörde, den Sachverhalt nach allen Richtungen über das von ihr als erwiesen angenommene Maß hinaus zu prüfen, zurück (VwGH 22. 10. 1996, 92/14/0224 samt Hinweis auf Stoll, BAO, Handbuch, Wien 1980, S 269 und die dort zahlreich zitierte Rechtsprechung).

Auch im Berufungsverfahren wurden keinerlei Vereinbarungen das Darlehen und die Treuhandschaft betreffend vorgelegt, sodass die h.o. Behörde den angenommenen Sachverhalt als gegeben erachtet. Dieses umso mehr, als die Berufungswerberin vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien aufgefordert wurde, Unterlagen über die behauptete Treuhandschaft vorzulegen. Sie hat zwar zugesagt, solche Unterlagen zu beschaffen, es jedoch aus nicht bekannten Gründen unterlassen, diese Unterlagen dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien auch vorzulegen. Diese Aufforderungen des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien und die Zusagen der Berufungswerberin ergingen noch dazu zu einem Zeitpunkt, zu welchem diese Unterlagen noch vorhanden waren. Es ist erstaunlich, dass damals, als es ein Leichtes gewesen wäre, den Nachweis für die behauptete Treuhandschaft durch Vorlage der vorhandenen Unterlagen zu erbringen, dieser Nachweis nicht erbracht wurde und gerade ab jenem Zeitpunkt, ab welchem keine Unterlagen mehr vorhanden waren, versucht wurde, diese behauptete Treuhandschaft zu erklären. Eine solche Vorgehensweise entbehrt einer gewissen Logik.

Es fällt in diesem Verfahren auch auf, dass die Berufungswerberin es konsequent unterlassen hat, jene Unterlagen, welche das Vorliegen der von ihr behaupteten Treuhandschaft nachweisen konnten, dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vorzulegen, so lange diese Unterlagen noch vorhanden waren. Ab dem Jahr 2004, ab dem diese Unterlagen nicht mehr vorhanden waren, wird vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien erwartet, dass der Sachverhalt von diesem noch vollständig aufgeklärt wird. Es steht jedenfalls fest, dass das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien versucht hat, den Sachverhalt vollständig aufzuklären, es aber die Berufungswerberin unterlassen hat, jene Unterlagen dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vorzulegen, welche als

---

Nachweis für das Vorliegen der von der Berufungswerberin behaupteten Treuhandschaft geeignet gewesen wären.

Auch die langatmigen Ausführungen im Berufungsverfahren enthalten keine konkreten Angaben darüber, welche die Annahme einer Treuhandschaft rechtfertigen würden. Es wird nur allgemein berichtet, dass die S.C. ein bestimmtes Projekt beschlossen hat. Es wird von einer Mitwirkungspflicht, einer Rolle der L.G. und der E.M. als Boten gesprochen, aber Angaben über Vereinbarungen, welche eben diesen Geldfluss betreffen, enthalten diese Ausführungen nicht. Die allgemein gehaltenen Ausführungen können nicht dazu führen, dass ein Nachweis für das Vorliegen einer Treuhandschaft - und welcher Art von Treuhandschaft - in diesem konkreten Fall erbracht wurde. Dieses umso mehr, als es im Prüfungsverfahren unterlassen wurde, vorhandene Unterlagen, welche geeignet gewesen wären, das Vorliegen einer Treuhandschaft nachzuweisen, vorzulegen.

Im Übrigen wird das Vorliegen einer Treuhandschaft von der Berufungswerberin behauptet und nicht vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien. Da es sich hier um eine Behauptung der Berufungswerberin handelt, liegt es an ihr, das Vorliegen einer solchen Treuhandschaft nachzuweisen und nicht beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien. Es wäre somit in ihrem Interesse gewesen, den Nachweis für das Vorliegen einer Treuhandschaft schon zu erbringen, als das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien begonnen hat, Ermittlungen über dieses Gesellschafterdarlehen anzustellen. Dieses wurde jedoch von der Berufungswerberin unterlassen.

Verbleibt folgender Sachverhalt: Laut den vorgelegten Bilanzen wurde das Gesellschafterdarlehen erhöht. Dass ein Geldfluss in der Höhe von S 18,000.000,-- stattgefunden hat, steht fest, denn sonst hätte dieser Geldfluss in den Bilanzen keinen Niederschlag gefunden. Dass es sich bei dieser Erhöhung um ein Darlehen der E.M. an die Berufungswerberin handelt, ergibt sich ebenfalls aus den vorgelegten Bilanzen. Dass es sich bei der E.M. um eine Doppelgesellschafterin im Sinne des § 4 KVG vor der Novellierung durch BGBl. Nr. 629/1994 handelt, ergibt sich aus der Beteiligung der L.G. zu 100 % an der E.M. (weiter war sie zu 85 % - ab dem 25. April 1998 auch zu 100 % - an der Berufungswerberin beteiligt). Dass die Unverzinslichkeit dieses Darlehens bereits von Anfang an vereinbart wurde, wurde im Ermittlungsverfahren bekannt gegeben und wird im Berufungsverfahren nicht mehr bestritten. Der Nachweis des Vorliegens einer Treuhandschaft wurde von der Berufungswerberin – obwohl sie dazu vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien wiederholt aufgefordert wurde - nicht erbracht.

Nach § 2 Z. 3 lit. b KVG vor der Novellierung des Kapitalverkehrsteuergesetzes durch BGBl. Nr. 629/1994 unterlagen freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische

Kapitalgesellschaft der Gesellschaftsteuer, wenn die Leistungen geeignet waren, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen und nannte das Gesetz als ausdrückliches Beispiel die Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung.

(Eine entsprechende Bestimmung wurde auch mit der Novellierung des Kapitalverkehrsteuergesetzes durch BGBl. Nr. 629/1994 in § 2 Z. 4 lit. c KVG aufgenommen. Nach dieser Bestimmung unterliegt die Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung als freiwillige Leistung eines Gesellschafters der Gesellschaftsteuer, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen.)

Ein Fall, in dem von Vornherein die Unverzinslichkeit eines Darlehens vereinbart wird, ist als die Überlassung eines Gegenstandes an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung anzusehen. Die unverzinsten Hingabe einer Darlehensvaluta ist als die Überlassung eines Gegenstandes zur Nutzung anzusehen; dieser Nutzung steht im Falle der Unverzinslichkeit keinerlei Gegenleistung gegenüber; der Rückzahlungsanspruch des Darlehensgebers ist kein Entgelt für die Nutzungsüberlassung des Kapitals (vgl. u.a. VwGH 18. 11. 1993, 93/16/0104 und VwGH 16. 12. 1993, 92/16/0065).

Im Erkenntnis vom 9. August 2001, 98/16/0266, hat der Verwaltungsgerichtshof klargestellt, dass Nutzungen von unbestimmter Dauer nach § 15 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes 1955 mit dem Neunfachen des Jahreswertes zu bewerten sind. Bewertungsstichtag ist der Tag, an dem der Tatbestand, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft, (erstmals) verwirklicht wird.

Zur Höhe der Zinsersparnis wurde von der Berufungswerberin vorgebracht, dass sich dieser nur in der Gegend von 0 % bewegen könne. Es ist jedoch unter Hinweis auf die ständige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur Beurteilung von Vornherein unverzinslicher Gesellschafterdarlehen nicht die Zinsersparnis aus Sicht des Darlehensnehmers (Gesellschaft), sondern vielmehr der Wert der Nutzung aus der Sicht des Darlehensgebers dahingehend zu betrachten, welchen Zinssatz dieser bei anderweitiger Anlage des Kapitals lukriert hätte (beispielsweise die Erkenntnisse vom 18. 12. 1995, 95/16/0195 und vom 9. 8. 2001, 98/16/0266). Dabei ist von einer marktüblichen Verzinsung, also dem Wert der Zinsen, die der Gesellschafter bei anderweitiger Anlage zu sonst gleichen Konditionen hätte erzielen können, auszugehen. In den genannten Beschwerdefällen hatten die Abgabenbehörden betreffend unverzinsliche Darlehen im Zeitraum ca. 1987 bis 1993 einen fiktiven Jahreszinssatz von 6,5 % herangezogen. Unter Verweis auf § 17 Abs. 1 BewG („der einjährige Betrag der Nutzung einer Geldsumme ist, wenn kein anderer Wert feststeht, mit – zumindest – 5,5 %“)

---

anzunehmen“) hat der VwGH den angenommenen Zinssatz von 6,5 % in beiden Fällen bestätigt.

Maßgebend ist jener Zinssatz, den die Gesellschafterin E.M. bei anderweitiger Veranlagung ihrer Gelder am Kapitalmarkt zu diesem Zeitpunkt üblicherweise erzielt hätte. Im Hinblick auf die Höhe des gegenständlichen Darlehensbetrages kann davon ausgegangen werden, dass der zu erzielende Zinsertrag in Anlehnung an die vom VwGH anerkannten Erträge (6,5 % bis 1993) bei mehrjährig gebundenen Geldern zumindest mit 5,5 % anzusetzen sein wird. Da kein anderer Wert feststeht, ist daher dieser Zinssatz im Sinne des § 17 Abs. 1 BewG als unterst möglicher Wertansatz zu erachten und der Bemessung zu Grunde zu legen.

Die Bemessungsgrundlage wurde wie folgt ermittelt:

S 18.000.000,-- (entspricht € 1.308.111,01) x 5,5 % =

S 990.000,-- (entspricht € 71.946,11) x 9 gemäß § 15 Abs. 2 BewG =

Bemessungsgrundlage S 8.910.000,-- (entspricht € 647.514,95),

davon gemäß § 9 Abs. 2 KVG in der Fassung vor der Novellierung durch

BGBI. Nr. 629/1994 1 % = S 89.100,-- (entspricht € 6.475,15).

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 10. März 2008