

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat

durch den Richter

A

in der Beschwerdesache

BF, BFstraße, BFOrt

vertreten durch

StB

gegen

FA, FAstraße, FAOrt

wegen

behaupteter Rechtswidrigkeit der Bescheide betreffend die KöSt 2006, die KöSt 2007, die KöSt 2008 und die KöSt 2009 alle vom 10.06.2011

zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Bei der BF wurde durch die GroßBP in den Jahren 2010 und 2011 eine BP über die Jahre 2006 bis 2009 durchgeführt. In dem nach Abschluss der BP erstellten Bericht führte die Prüferin neben anderen, im gegenständlichen Verfahren nicht strittigen Feststellungen unter Tz. 3 aus, dass die gegenüber der CH1 AG bestehende verzinsten Verbindlichkeit in Höhe von € 1.359.418,94 (zum 31.12.2002) nach den Feststellungen der BP über die Jahre 1987 bis 1997 nicht bestehe und daher die Verzinsung nicht anzuerkennen sei.

Der Zinsaufwand aus der oben genannten Verbindlichkeit, der aufwandswirksam verbucht und in der Folge dem Stand der Verbindlichkeit zugeschlagen worden sei, werde für den aktuellen Prüfungszeitraum dem Gewinn außerbilanziell hinzugerechnet. Die Zinsen betrügen für das Jahr 2006 € 14.678,37, für das Jahr 2007 € 30.672,52, für das Jahr 2008 € 21.717,40 und für das Jahr 2009 16.815,66.

Das FA folgte den Feststellungen der Prüferin und erließ in der Folge am 10.06.2011 nach Wiederaufnahme der Verfahren neue KöSt Bescheide für die Jahre 2006 bis 2009, bei denen neben anderen Punkten auch diese Feststellungen berücksichtigt wurden.

Gegen diese Bescheide erhob die BF durch ihre ausgewiesene steuerliche Vertreterin fristgerecht Berufung und führte darin nur an, dass hinsichtlich der Begründung auf die Wiederaufnahmeanträge vom 13.01.2005 für die Jahre 1987 bis 1997 und die Berufung vom 20.01.2006 betreffend die Jahre 1998 bis 2002 verwiesen werde.

In dieser Berufung bzw. in deren Ergänzung nach Mängelbehebungsauftrag durch das FA führte die BF durch ihre steuerliche Vertreterin aus, dass die Prüferin aufgrund der Feststellungen der BP über die Jahre 1987 bis 1997 eine Forderung der BF gegenüber der CH1 AG eingebucht und verzinst habe. Da eine solche Forderung nicht bestanden habe und auch nicht existiere könne eine Verzinsung auch nicht gewinnerhöhend angesetzt werden. Die Stornierung des Zinsaufwandes Darlehen ergebe sich aus der Einbuchung der Forderung und brauche nicht näher ausgeführt werden.

Das FA legte diese Beschwerde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS zur Entscheidung vor.

Im Beschwerdeverfahren ersuchte der zuständige Richter die BF um Mitteilung ob die von der GroßBP im Zeitraum 2006 bis 2009 stornierten Zinsen den zum 31.12.1997 vom FA in der Betriebsprüfung bis 1997 nicht anerkannten Verbindlichkeiten bzw. den zu diesem Stichtag bestehenden Saldo aus Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber der CH1 AG betreffen würden, sowie ob es neben diesen Zinsen weitere Zinsaufwendungen in der Buchhaltung der BF gebe, die aus den vom FA nicht anerkannten Verbindlichkeiten zum 31.12.1997 resultierten.

Dies beantwortete die BF binnen verlängerter Frist dahingehend, dass die Nichtanerkennung der Zinsaufwendungen aus den Feststellungen der BP der Jahre 1987 bis 1997 resultiere und die BF davon ausgehe, dass es in der Buchhaltung keine weiteren Zinsaufwendungen aus den vom FA nicht anerkannten Verbindlichkeiten gebe. Allerdings lasse sich die Berechnung der Zinszurechnung nicht mehr genau nachvollziehen.

Die BF wies darauf hin, dass die von der Finanz eingebuchte Verrechnungsforderung gegen die CH1 AG seitens des schweizer Unternehmens nie anerkannt worden sei. Unter diesem Aspekt sei die Forderung jedenfalls nicht werthaltig, sei wertüberichtigen und keiner Verzinsung zugänglich. Diese Forderung habe keinen Wirtschaftsgutcharakter.

Das BFG hat dazu erwogen:

Das BFG legt seiner Entscheidung den im Folgenden dargestellten Sachverhalt zugrunde, der sich aus den Verwaltungsakten der BF ergibt, die auch das Vorbringen der Parteien im gegenständlichen Beschwerdeverfahren enthalten. In diesen Akten erliegt auch die Entscheidung des BFG über die Abweisung der Anträge auf Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Jahre 1992 bis 1997 (RV/6100394/2011) betreffend die BF sowie über die Abweisung der Anträge auf Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Jahre 1987 bis 1991 (RV/6100395/2011) betreffend die BF als Rechtsnachfolgerin der A1 GmbH. Weiters ergibt sich der Sachverhalt aus den unten zitierten Berichten und den Arbeitsbögen der GroßBP, insbesondere aus dem ABNr. 142076/10 sowie den ABNr. 102011/99 und 102012/99.

Im Zuge der Betriebsprüfung über die Jahre 1987 bis 1997 wurde die im Jahr 1997 aufwandswirksam verbuchte Verzinsung einer ausgewiesenen Verbindlichkeit der BF gegenüber der CH1 AG mit einem Stand von ATS 16,638.062,77 zum 31.12.1997 nicht anerkannt. Ebenso wurde die im Jahr 1997 aufwandswirksam verbuchte Verzinsung einer ausgewiesenen Verbindlichkeit der BF gegenüber der CH1 AG mit einem Stand von in Höhe von ATS 2,067.949,70 zum 31.12.1997 (gesamt zum 31.12.1997 sohin ATS 18,706.012,47) nicht anerkannt.

Die CH1 AG firmierte bis 31.12.1996 als CH AG. Sie wurde im Jahr 1984 gegründet und als Domizilgesellschaft bzw. ab 1992 als gemischte Gesellschaft im Kanton Zug in der Schweiz geführt und wurde „für den internationalen Handel“ in der Firmengruppe verwendet. Sie stand ab 1984 – ebenso wie die BF – wirtschaftlich im Alleineigentum des GF. GF war ab 1998 auch Präsident des Verwaltungsrates dieser Gesellschaft. Im Jahr 1997 wurde diese Tätigkeit der CH AG durch eine neu gegründete 100%ige Tochtergesellschaft, die CH1 AG fortgeführt. Die CH AG firmierte ab diesem Zeitpunkt als CH1 AG und übte nur mehr eine Holdingfunktion aus.

Die Erfassung von Gewinnen in diesen beiden schweizer Gesellschaften bzw. die Erbringung von Leistungen durch die CH AG bis 1996 und ab 1997 durch die CH1 AG auch gegenüber der A1 GmbH und der BF wurde von der GroßBP steuerlich nicht akzeptiert, da die Gesellschaft mit Ausnahme des Geschäftsführers bzw. des Verwaltungsrates über kein Personal verfügt habe. Alle entscheidungsrelevanten Tätigkeiten dieser Gesellschaft seien durch die Organe der BF durchgeführt worden.

Die Gewinne beider schweizer Gesellschaften in der Gesamthöhe von ATS 24,124.698,00 (bzw. € 1,753.210,18), die in den Jahresabschlüssen 1987 bis 1996 der CH AG (in Höhe von ATS 18,499.859,00) bzw. der Gewinn, im Jahresabschluss der CH1 AG im Jahr 1997 (in Höhe von ATS 5,624.839,00) ausgewiesen waren, wurden steuerlich der BF bzw. der mit ihr zum 31.12.2002 verschmolzenen A1 GmbH zugerechnet. Dabei wurde vom steuerlichen Vertreter die Einstellung von Verrechnungsforderungen in Höhe dieser Gewinne bei der BF vorgeschlagen. Eine von der BP ins Auge gefasste Erfassung dieser Sachverhalte als verdeckte Ausschüttung unterblieb; die oben angeführten Verrechnungsforderungen wurden vom Prüfer „außerbilanziell“ angesetzt.

Diese Forderungen wurden den Verbindlichkeiten der BF gegen die schweizer Gesellschaften in Höhe von ATS 18,706.012,47 bzw. € 1,359.418,94 (davon ATS 16,638.062,77 gegen die CH AG und ATS 2,067.949,70 gegen die CH1 AG) gegenübergestellt. Da bei beiden Gesellschaften ein Forderungsüberhang bestand, wurde im Jahr 1997 keine Verzinsung der bilanziell ausgewiesenen Verbindlichkeit akzeptiert. Diese Verfahren wurden unter Rechtsmittelverzicht abgeschlossen.

Dies ergibt sich aus den im Jahr 2002 erstellten KöSt- und GewSt Bescheiden über die Jahre 1987 bis 1991 für die A1 GmbH bzw. den KöSt- und GewSt Bescheiden für die Jahre 1992 bis 1997 der BF, den als Begründung der Bescheide erstellten BP Berichten zu ABNr. 102012/1999 und ABNr. 102011/1999, den gemeinsam geführten Arbeitsbögen der GroßBP zu ABNr. 102011/1999 und 102012/1999 sowie aus dem Beschwerdeverfahren zu RV/6100394/2011 und RV/6100395/2011.

Im Jahr 2005 brachte die BF Wiederaufnahmeanträge hinsichtlich der KöSt und GewSt 1987 bis 1990 für die mit ihr verschmolzene Rechtsvorgängerin A1 GmbH und für die KöSt 1992 bis 1997 und die GewSt 1992 und 1993 im eigenen Namen ein. Mit diesen Anträgen sollte das im Jahr 2002 unter Rechtsmittelverzicht abgeschlossene BP Verfahren, bei dem die bilanziellen Ergebnisse der CH1 AG (damals CH AG) für 1987 bis 1996 sowie der neu gegründeten CH1 AG für 1997 den österreichischen Unternehmen zugerechnet worden waren, wieder aufgenommen werden.

Ende 2005 schloss die GroßBP eine BP bei der BF über die Jahre 1998 bis 2002 ab. Die Prüferin stornierte in den Prüfungsjahren die Zinsaufwendungen für das Darlehen und verzinsten den Forderungssaldo gegenüber der CH1 AG und die CH1 AG.

Gegen die in der Folge ergangenen Bescheide des FA erhab die BF fristgerecht Berufung.

Dies ergibt sich aus den Verwaltungsakten der BF.

In weiterer Folge stellte die BF im Jahr 2007 im eigenen Namen und auch als Rechtsnachfolgerin der A1 GmbH in Österreich einen Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens für die Jahre 1987 bis 1997. Diesem Antrag folgte das BMF nicht.

Die CH1 AG, die CH1 AG und ein weiteres schweizer Unternehmen der Firmengruppe beantragten in der Folge bei der eidgenössischen Steuerverwaltung die Einleitung eines Verständigungsverfahrens für die Jahre 1987 bis 1997.

Im April 2011 übermittelte die eidgenössische Steuerverwaltung dem BMF ein Schreiben mit dem ein Verständigungsverfahren von Seite der eidgenössischen Steuerverwaltung eingeleitet wurde. Dieses Verständigungsverfahren wurde im September 2016 abgeschlossen. Die Verständigungslösung wonach eine lückenlose Sachverhaltsermittlung für den Zeitraum 1987 bis 1997 nicht mehr möglich sei und eine äußerst funktionsschwache Tätigkeit der verfahrensgegenständlichen CH1 AG (damals CH AG) für 1987 bis 1996 sowie der neu gegründeten CH1 AG für 1997 für den wahrscheinlichsten Sachverhalt gehalten werde und die Berechnung der fremdverhaltenskonformen Vergütung mittels Kostenaufschlagsmethode in Höhe von jährlich ATS 220.000,00 vereinbart wurde, wurde jedoch nicht umgesetzt, da sich die Schweiz nicht dazu bereit erklärte, die spiegelgleichen Änderungen außerhalb der Verjährungsfrist ebenfalls durchzuführen. (Schreiben des vom BMF 27.10.2016)

Die Anträge auf Wiederaufnahme der Verfahren wurden vom FA im ersten Rechtsgang zurückgewiesen. Nach Aufhebung der Zurückweisungsbescheide durch den UFS wurden die Anträge auf Wiederaufnahme der Verfahren vom FA abgewiesen. (RV/6100394/2011 und RV/6100395/2011)

Nachdem auf Antrag des steuerlichen Vertreters mit einer Entscheidung bis zum Abschluss des Verständigungsverfahrens zugewartet worden war, wies das BFG mit Erkenntnissen vom 27.03.2017 die Beschwerden der BF als Rechtsnachfolgerin der A1 GmbH gegen die Abweisung der Anträge auf Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die KöSt und der GewSt 1987 bis 1990 bzw. die Beschwerden der BF gegen die Abweisung der Anträge auf Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die KöSt 1992 bis 1997 und die GewSt 1992 und 1993 als unbegründet ab und begründete dies im Wesentlichen damit, dass ein grobes Verschulden der BF bzw. ihres Geschäftsführers an der verspäteten Vorlage von Unterlagen im Wiederaufnahmeverfahren bestehe. Zudem würden die nun vorgelegten Unterlagen weder für sich allein noch in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeiführen. Gleiches gelte für den geltend gemachten Wiederaufnahmegrund des falschen Zeugnisses (RV/6100394/2011 bzw. RV/6100395/2011)

Damit trat keine Änderung in der Höhe der von der GroßBP festgestellten Verrechnungsforderungen gegen die CH1 AG bzw. die CH1 AG und die Verbindlichkeiten gegen diese Unternehmen ein. Dies ergibt sich aus den im Beschwerdeverfahren RV/6100394/2011 näher bezeichneten Unterlagen des Arbeitsbogens der GroßBP ABNr. 102011/99 sowie dem Vorbringen der Vertreter des FA in der in diesem Verfahren abgeführten mündlichen Verhandlung.

Zum 31.12.2006 waren sonstige Verbindlichkeiten der BF gegenüber der CH1 AG in Höhe von € 1,115.364,27 ausgewiesen. In diesem Saldo sind bereits Zinsen für diese

Verbindlichkeit für das Jahr 2006 in Höhe von € 14.678,37 enthalten. Dies ergibt sich aus dem Jahresabschluss der BF, sowie den von der BF vorgelegten Beilagen zur KöSt Erklärung 2009, in der die BF selbst diese Beträge für die Jahre 2006 bis 2009 als strittige „Verbindlichkeit BF an CH1 AG“ bezeichnet hatte.

Die verfahrensgegenständliche Verbindlichkeit stellt – ebenso wie die Verbindlichkeit gegenüber der CH1 AG – ein Darlehen der CH1 AG gegenüber der BF dar. Dies ergibt sich aus den Ausführungen des steuerlichen Vertreters in der Beschwerdeergänzung ebenso wie aus den Unterlagen der BP zu ABNr. 102011/99 (AS 538).

Die vom FA zum 31.12.1997 außerbilanziell erfassten Forderungen gegen die CH1 AG und die CH1 AG finden sich auch in den Jahren 2006 bis 2009 nicht in den Jahresabschlüssen der BF. Dies ergibt sich aus den Jahresabschlüssen der BF und dem AB der GroßBP.

Die GroßBP versagte der von Seiten des Unternehmens im Jahr 2006 mit € 14.678,37 durchgeführten Verzinsung der sonstigen Verbindlichkeit die Anerkennung. Gleichermaßen erfolgte für die Verzinsung dieser sonstigen Verbindlichkeit im Jahr 2007 in Höhe von € 20.485,34, im Jahr 2008 in Höhe € 21.717,40 und im Jahr 2009 in Höhe von € 16.815,66. Dies ergibt sich aus den dazu im AB der GroßBP vorliegenden Berechnungen der Prüferin, die sich auf die oben angesprochene von der BF eingebrochenen Beilage zur KöSt Erklärung 2009 beziehen.

Weitere Zinsen für die „Verbindlichkeit BF an CH1 AG“, die ab der Prüfung der Jahre 1987 bis 1997 nicht anerkannt worden waren, wurden in diesen Jahren nicht verbucht. Dies ergibt sich aus der Stellungnahme der BF vom 19.05.2017 ebenso wie aus dem Arbeitsbogen der GroßBP betreffend das entsprechende Verbindlichkeitskonto bei der BF.

Eine Verzinsung von Forderungen gegen die schweizer Gesellschaften führte die GroßBP nicht durch. Dies ergibt sich aus dem Prüfungsbericht der GroßBP.

Zum gegenständlichen Sachverhalt ist auszuführen, dass die BF im Beschwerdeverfahren für die Jahre 2006 bis 2009 nun damit argumentiert, dass die in Frage stehenden Verrechnungsforderungen, die die Verbindlichkeiten der BF aus den von den beiden schweizer Gesellschaften gewährten Darlehen übersteigen, nicht werthaltig seien, da die CH1 AG (gemeint wohl auch die CH1 AG) diese Forderungen der BF nie anerkannt habe. Diese Forderungen seien kein Wirtschaftsgut.

Zu der die von der BF angeführten Argumentation der Nichtanerkennung der Forderung durch die schweizer Gesellschaft, bzw durch die schweizer Gesellschaften ist festzuhalten, dass GF – wie sich aus dem ABNr. 102011/99 ergibt - im Zeitpunkt der Einstellung der Forderung bei der BF im Jahr 2002 nicht nur deren alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer war, sondern auch alleiniger Gesellschafter und Präsident des Verwaltungsrates bei der CH1 AG war.

Im Zuge der Prüfung über die Jahre 1987 bis 1997 bot GF für die BF bzw. durch die damalige steuerliche Vertretung an, dass bei der BF Verrechnungsforderungen gegen

die CH1 AG bzw. die CH1 AG eingestellt werden sollten. Soweit aus den Unterlagen des damaligen BP Verfahrens ersichtlich, wurde damals argumentiert, dass die nach Sicht der GroßBP in Österreich zu erfassenden Gewinne den betrieblichen Bereich der Firmengruppe nicht verlassen hätten und somit auch keine verdeckten Ausschüttungen der zu erfassenden Gewinne in Höhe von ATS 24,124.698,00 (€ 1,753.210,17) sowie der im Jahr 1997 verbuchten Zinsaufwendungen aus den Darlehen der schweizer Gesellschaften an GF vorlägen. (ABNr. 102011/99 AS 165). Auf Basis dieser Beurteilung des Sachverhalts war GF bereit „... einen Rechtsmittelverzicht abzugeben und die Zahlung der Steuernachzahlungen ... zuzusagen“ (ABNr. 102011/99 AS 164).

Ein solches Angebot, dessen Umsetzung durch die Organe der Finanzverwaltung und der anschließend abgegebene Rechtsmittelverzicht setzen voraus, dass GF diese Vorgangsweise (d.h. die Einbuchung einer Forderung gegen die CH1 AG) in beiden Gesellschaften als Geschäftsführer bzw. als Präsident des Verwaltungsrates ebenso akzeptierte wie als alleiniger Gesellschafter bzw. als alleiniger Aktionär. Daher kann das BFG der Argumentation der BF wonach keine werthaltige Forderung vorliegen würde, „weil die von der Finanz eingebuchte Verrechnungsforderung von der CH1 AG ... nie anerkannt wurde“ schon dem Grunde nach nicht folgen. Legt man die oben dargestellten Ausführungen der steuerlichen Vertretung für GF im Prüfungsverfahren für die Jahre 1987 bis 1997 zu Grunde, liegt ein zumindest konkludentes Anerkenntnis dieser Forderung durch GF in seinen Funktionen bei der CH1 AG vor. Damit liegt eine werthaltige Verrechnungsforderung der BF gegen die CH1 AG bzw. gegen beide schweizer Gesellschaften vor.

Es ist nachvollziehbar, dass die BF nach Einbringung der Wiederaufnahmeanträge im Jahr 2005 mit denen eine Änderung der steuerlichen Beurteilung der Geschäftsbeziehungen bis 1997 erreicht werden sollte, auch für die Folgejahre Rechtsmittel anmeldete. Wenn die Höhe dieser Verrechnungsforderung im Wege der Wiederaufnahme abgeändert werden soll, ist es konsequent diese Verrechnungsforderung und deren steuerliche Konsequenzen für die verbuchten Zinsaufwendungen in den Folgejahren ebenfalls zu bekämpfen.

Allerdings teilen die gegenständlichen Beschwerden für die Folgejahre unter dieser Prämisse dann notwendig das Schicksal des Ergebnisses dieser Beschwerdeverfahren betreffend die Abweisung der Anträge auf Wiederaufnahme der Verfahren.

Im Beschwerdeverfahren betreffend die Abweisung der Anträge auf Wiederaufnahme der Verfahren wurde nicht nur ein Verschulden des GF an der nicht bzw. nicht zeitgerecht erfolgten Vorlage von Unterlagen aus der Schweiz konstatiert. Es wurde auch festgestellt, dass die mit dem Wiederaufnahmeantrag vorgelegten Unterlagen weder für sich alleine noch im Zusammenhang zu einer Wiederaufnahme der Verfahren geeignet gewesen waren, zu einer anderen rechtlichen Beurteilung zu führen, als dies die Abgabenbescheide aus dem Jahr 2002 taten. Die Beschwerden wurden als unbegründet abgewiesen.

Damit teilt die Verzinsung der Darlehens der schweizer Gesellschaften für die Folgejahre das Schicksal der ursprünglich unter Rechtsmittelverzicht anerkannten Beurteilung für

die Jahre 1987 bis 1997 im Jahr 2002: Die Gewinne der CH1 AG und der CH1 AG waren in Österreich zu erfassen. Da die Mittel nach wie vor nicht zurückgeführt worden sind, steht steuerrechtlich nach wie vor eine Forderung gegen die CH1 AG und die CH1 AG den betragsmäßig jeweils geringeren Verbindlichkeiten aus den von den beiden schweizer Gesellschaften gewährten Darlehen gegenüber.

Es besteht also auch in den hier zu beurteilenden Jahren 2006 bis 2009 gegenüber der CH1 AG ebenso wie gegenüber der CH1 AG ein Überhang der Forderungen über die Verbindlichkeiten. Die Aufrechnung dieser Forderungen und Verbindlichkeiten hat GF für die BF im Jahr 2002 selbst beantragt. Damit ist eine isolierte aufwandswirksame Verzinsung der „Darlehen“ der CH1 AG und der CH1 AG in den Jahren 2006 bis 2009 schon nach der ursprünglich von der BF selbst beantragten Aufrechnung steuerlich nicht möglich und die Beschwerde ist daher abzuweisen.

Damit sind die geltend gemachten Zinsen für die Darlehen jedenfalls in ertragsteuerlicher Betrachtung nicht als Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG 1988 iVm § 7 Abs. 2 KStG 1988 absetzbar.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Rechtsfolge, wonach keine Zinsaufwendungen für die Darlehen der beiden schweizer Gesellschaften anzuerkennen sind, ergibt sich bei dem oben dargestellten Sachverhalt unmittelbar aus den zitierten gesetzlichen Bestimmungen des EStG und des KStG. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Salzburg-Aigen, am 20. Juni 2017