



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Eidos Deloitte Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H, Renngasse 1/Freyung, 1013 Wien, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 17. August 1999, StNr. XX betreffend Gesellschaftsteuer entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Vorhalt vom 23. November 1995, eingelangt beim steuerlichen Vertreter der Bw. am 29. November 1995, erging an die Bw. ein Anfrage des Finanzamtes über allfällige gesellschaftsteuerbare Tatbestände, im Besonderen auch über unverzinsliche oder geringverzinsliche Darlehen, betreffend den Zeitraum 1990 bis zur Erlassung des Vorhaltes. Dazu teilte die Bw. dem Finanzamt am 9. Jänner 1996 mit, es seien keine gesellschaftsteuerbaren Tatbestände verwirklicht worden.

Im Zuge der Prüfung der IAG (Gesellschafterin der Bw.) wurde von Herrn Mag. H. (Auskunftsperson bei der Kapitalverkehrsteuerprüfung der IAG wie in der Folge auch bei der Prüfung der Bw.) mit "Aktenvermerk" vom 20. Juli 1998 gegenüber den Gebührenprüfern des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien ua. bestätigt, dass im Konzern sowohl bei "internen Barvorlagen" als auch bei Finanzierungen innerhalb des Sektors und bei sich ständig wiederholenden Kundenbeziehungen die Errichtung von schriftlichen Vereinbarungen nicht üblich sei. Für Jahre zurückliegende Sachverhalte sei es nicht gänzlich auszuschließen,

dass in Einzelfällen Korrespondenz vorhanden gewesen sei.

Weiters wurde in diesem "Aktenvermerk" für die im Zuge der BP angeforderten Urkunden/Schriftverkehr bestätigt, dass bis auf jene Fälle, in denen diese Unterlagen der BP vorgelegt worden seien, nach Auskunft der zuständigen Mitarbeiter diesen keine weiteren diesbezüglichen Schriftstücke bekannt seien.

Beginnend mit 30. Juni 1999 fand in der Folge bei der Bw. eine Prüfung der Aufzeichnungen gemäß § 151 Abs. 1 BAO für die Jahre 1995 bis 1997 bezüglich Kapitalverkehrssteuern statt, welche mit 19. Juli 1999 auf die Zeiträume 1990 bis 1994 ausgedehnt wurde.

Laut Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 22. Juli 1999 mit den Vertretern der Bw. (Leiter des Rechnungswesens Mag. H. und Dr. M. für den steuerlichen Vertreter) traf das Finanzamt im Wesentlichen folgende Sachverhaltsfeststellungen:

Die LS (Gesellschafterin seit 27. Jänner 1988) gewährte der Bw. mit 18. Dezember 1987 ein unverzinsliches Darlehen in Höhe von S 12.000.000,00.

Die IAG (Gesellschafterin seit 27. August 1986) gewährte der Bw. per 30. Dezember 1987 ein unverzinsliches Darlehen in Höhe von S 3.000.000,00, welches mit 30. Juni 1992 rückgezahlt worden war.

Weiters stellte das Finanzamt eine zinsenlose Nutzung dieser Darlehen in den Jahren 1990 bis 1994 in Höhe von S 4.384.791,67 und in den Jahre 1995 bis 1997 von S 2.148.000,00 fest.

Aus dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung ergibt sich, dass sich die Feststellungen neben der Auskunftserteilung des Herrn Mag. H. aus den Jahresabschlüssen und den Überweisungsbelegen ergeben.

So wurde das Darlehen der LS auf dem Überweisungsbeleg als Gesellschafterdarlehen und in den ab 1990 vorliegenden Jahresabschlüssen als unverzinsliches Darlehen ausgewiesen.

Das Darlehen der IAG wurde bereits auf dem Überweisungsbeleg als unverzinsliches Gesellschafterdarlehen ausgewiesen.

Vertragsurkunden über die Darlehen liegen nicht vor.

Dem entsprechend setzte das Finanzamt mit Bescheid vom 17. August 1999 unter Bezugnahme auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 22. Juli 1999 gegenüber der Bw. für die Kapitalnutzung in den Jahre 1990 bis 1994 gemäß § 9 Abs. 1 KVG idF vor BGBl. 629/1994 von einer Kapitalnutzung von S 4.110.568,34 Gesellschaftsteuer in Höhe von S 82.211,36 und gemäß § 9 Abs. 2 KVG idF vor BGBl. 629/1994 von einer Kapitalnutzung von S 274.223,33 Gesellschaftsteuer in der Höhe von S 2.742,23, somit insgesamt in Höhe von S 84.954,00 (entspricht € 6.173,85) fest.

Mit weiterem Bescheid vom 17. August 1999 setzte das Finanzamt die Gesellschaftsteuer für

die zinsenlose Nutzung von Kapital in den Jahren 1995 bis 1997 in Höhe von S 2,148.000,00 mit S 21.480,00 (entspricht € 1.561,01) fest.

In der gegen diese Bescheide rechtzeitig eingebrachten Berufungen wendete die Bw. rückwirkende Anwendung einer steuerverschärfend geänderten Rechtsprechung auf bereits verwirklichte Sachverhalte,

Besteuerung des Zinsenvorteils eines Darlehens eines Nichtgesellschafters und Nichtberücksichtigung der Gesellschaftsteuerrichtlinie ein.

Unter dem Punkt 2.2 "Außerstreitstellungen" der Berufungsschrift erklärte die Bw., der Sachverhalt sei im Großen und Ganzen korrekt wiedergegeben. Die Bewertung des Zinsenvorteils (einschließlich der Höhe des Zinssatzes) sei nicht Gegenstand der Berufung.

Am 14. November 2003 fand im Senat 21 des unabhängigen Finanzsenates auf Initiative des Vertreters der Bw. eine Informationssitzung wegen einer Vielzahl von Rechtsmitteln des Konzerns in grundsätzlich vergleichbaren Fällen statt, in welcher der Vertreter der Bw. ua. erklärte, "lupenreine" Fälle der zinsenlosen Nutzung von Kapital zurückzuziehen.

Am 9. September 2004 fand eine weitere Informationssitzung statt.

Mit Eingabe vom 14. September 2004 erstattete die Bw. ein *"ergänzendes und abschließendes Vorbringen"*, mit welchem die Bw. erklärte, ihr bisheriges Vorbringen aus der Berufungsschrift nicht mehr aufrecht zu halten und wendete statt dessen Verfahrensmängel sowie Verjährung ein.

Dies mit der Begründung, es ginge hier um Darlehen aus dem Jahr 1987. Der Prüfungszeitraum beginne jedoch erst 1990. Die beiden angefochtenen Bescheide (die Niederschrift über die Schlussbesprechung) hielten dazu lediglich die Tatsache der Unverzinslichkeit und weiters noch – ganz allgemein – fest, dass die *"zinsenlose Nutzung dieser Darlehen ... bei Gesellschafterstellung ab Darlehensgewährung bzw. ab Eintritt des Darlehensgebers als Gesellschafter in das geprüfte Unternehmen"* der Steuer unterliege. Diese Begründung greife zu kurz. Nach der Judikatur sei entscheidend, ob der Zinsenanspruch bereits bei Vertragsabschluss in voller Höhe oder ob er zeitanteilig, also sukzessive, entstehe. Dazu verwies die Bw. auf die Entscheidung des Verwaltunggerichtshofes vom 29.1.1996, 95/16/0199 unter Zitierung folgenden Leitsatzes:

"Bei Verzicht auf Forderungen unterliegt die Leistung im Zeitpunkt des Forderungsverzichtes der Steuer, bei der fortdauernden Überlassung eines Kapitalbetrages zur Nutzung aber im Zeitpunkt (Zeitraum) der Erfüllung, also der fortdauernden Überlassung des Betrages."

Weiters führt die Bw. dazu aus, dass diese Judikatur durch das Erkenntnis des Verwaltunggerichtshofes vom 9.8.2001, 98/16/0266 bestätigt worden sei. Daraus folge für diesen Fall, dass die Verhältnisse des Jahres 1987 entscheidend seien. Doch gerade dazu sei

den angefochtenen Bescheiden nichts zu entnehmen. Darin liege ein schwerer Verfahrensmangel, der siebzehn Jahre später wohl nicht mehr behebbar sei.

Über die Berufungen wurde erwogen:

Den gegen die Sachverhaltsfeststellungen des Finanzamtes gerichteten Einwendungen, insbesondere der Behauptung, es könnten die Verhältnisse aus dem Jahre 1987 nicht mehr erhoben werden, ist entgegen zu halten, dass es sich hier um Vertragsverhältnisse handelt, die nicht 1987 endeten, sondern bis in den Prüfungszeitraum wirkten, und dass von der Bw. der Sachverhalt außer Streit gestellt wurde.

Die Bw. brachte keine Sachverhalte vor, die den Feststellungen des Finanzamtes entgegenstünden.

Die in Rückprojektion auf Eventualitäten angeführten abstrakten rechtlichen Ausführungen sind nicht geeignet von der Bw. selbst außer Streit gestellte Sachverhalte und deren Feststellung durch das Finanzamt entgegen zu treten.

Für einen entstandenen Zinsenanspruch oder für einen Forderungsverzicht bestehen keine sachlichen Anhaltspunkte.

Vereinbarungen, die eine andere Beurteilung als eine laufende Nutzung zur Folge hätten, wurden von der Bw. weder behauptet, noch offen gelegt, sodass die vom Finanzamt getroffenen Feststellungen der Entscheidung zu Grunde zu legen waren.

Nach § 2 Z 4 lit. c KVG idF BGBl. Nr. 629/1994 unterliegt die Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung durch einen Gesellschafter an eine inländische Kapitalgesellschaft der Gesellschaftsteuer als freiwillige Leistung, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Gemäß § 38 Abs. 1 KVG ist diese Bestimmung auf alle Rechtsvorgänge anzuwenden, für welche die Steuerschuld nach dem 31. Dezember 1994 entsteht.

Für Rechtsvorgänge vor dem 1. Jänner 1995 gilt die entsprechende Bestimmung des § 2 Z 3 lit. b KVG in der Fassung vor BGBl. Nr. 629/1994.

Hinsichtlich des Entstehens der Steuerschuld gilt im Bereich des KVG die Generalklausel des § 4 Abs. 1 BAO.

Wenn die Bw. nun unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 29.1.1996, 95/16/0199 meint, beim Verzicht auf Forderungen unterliege die Leistung im Zeitpunkt des Forderungsverzichtes der Steuer, bei der fortdauernden Überlassung eines Kapitalbetrages zur Nutzung aber im Zeitpunkt (Zeitraum) der Erfüllung, also der fortdauernden Überlassung, so ist dem zu folgen.

Im gegebenen Fall liegt eine fortdauernde Überlassung eines Kapitalbetrages zur Nutzung vor, und es waren daher die (fiktiven) Zinsen, welche im Fremdvergleich hätten geleistet werden müssen, der Gesellschaftsteuer zu unterziehen.

Die zinsenlose Nutzung des Kapitals bis einschließlich 31. Dezember 1994 war nach den Bestimmungen des KVG in der Fassung vor BGBl. Nr. 629/1994 und die zinsenlose Nutzung des Kapitals nach diesem Zeitpunkt nach den Bestimmungen des KVG in der Fassung des BGBl. Nr. 629/1994 der Gesellschaftsteuer zu unterziehen.

Entsprechend dem § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist für die Gesellschaftsteuer fünf Jahre.

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO idF vor dem Abgabenänderungsgesetz 2004 (BGBl. I Nr. 180/2004) wurde die Verjährung durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten war, begann die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Eine solche Verjährungsunterbrechung erfolgte jedenfalls mit dem oa. Vorhalt vom 23. November 1995 und mit der am 30. Juni 1999 begonnenen Prüfung der Aufzeichnungen gemäß § 151 Abs. 1 BAO für die Jahre 1995 bis 1997 bezüglich Kapitalverkehrsteuern sowie mit der Ausdehnung auf die Zeiträume 1990 bis 1994 am 19. Juli 1999.

Die erstinstanzliche Festsetzungen erfolgten noch im Jahre 1999, sodass im Zeitpunkt dieser Festsetzungen für gesellschaftsteuerbare Vorgänge nach dem 31. Dezember 1989 keine Verjährung gegeben war.

Auf Grund des § 323 Abs. 18 BAO ist jedoch ab 1. Jänner 2005 § 209 Abs. 1 BAO in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 180/2004 anzuwenden.

§ 209 Abs. 1 BAO in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 180/2004 lautet:

„Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.“

§ 323 Abs. 18 BAO bestimmt aber auch, dass § 209a Abs. 1 und 2 für den Fall der Verkürzung von Verjährungsfristen durch die Neufassungen des § 207 Abs. 2 zweiter Satz durch BGBl. I Nr. 57/2004, des § 209 Abs. 1 durch BGBl. I Nr. 180/2004, des § 209 Abs. 3 durch BGBl. I Nr. 57/2004 sowie des § 304 durch BGBl. I Nr. 57/2004 sinngemäß gilt.

Gemäß § 209a Abs. 1 BAO steht der Eintritt der Verjährung einer Abgabefestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, nicht entgegen.

Die Berufungen waren somit als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 5. Jänner 2005