

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der B-KG, Adr, vertreten durch Steuerberater, vom 27. März 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 18. März 2002 betreffend Gesellschaftsteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Bei der Bw wurde 2001/2002 eine Betriebsprüfung durch einen Prüfer des damaligen Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern durchgeführt und laut Prüfungsbericht vom 15. März 2002, AB-X, unter TZ. 4 "Einlage" Folgendes festgestellt:

"Im Jahr 1995 wurde von der B-KG der L-KG ein Managementhonorar über S 7,985.000 in Rechnung gestellt, obwohl keine Leistung erbracht wurde. Das Management (die Leistung) wurde von der O-GmbH erbracht.

Am 4.6.1995 wurde zwischen der L-KG und der B-KG ein Managementvertrag betreffend der Verwaltung der Garagen abgeschlossen. Der Abschluss dieses Vertrages war nur auf Grund der besonderen Stellung des Geschaftshabers A ... möglich. Ein solcher Vertrag ist absolut nicht fremdüblich.

Nur aufgrund dieser besonderen Stellung des Geschaftshabers war eine Dispositionsfähigkeit von der L-KG zur B-KG gegeben.

Dies bedeutet aber, dass es einerseits zu einem Geldabfluss ohne Leistungserbringung von der L-KG zur B-KG kam, und dies eine Einlage darstellt.

Dadurch wurde die Gesellschaftsteuerpflicht gemäß § 2 Z 4a iVm § 3 KVG ausgelöst".

Das Finanzamt hat daraufhin, der Feststellung des Prüfers folgend, der Bw mit Bescheid vom 18. März 2002, StrNr, ausgehend vom Wert der Leistung S 7,985.000 gem. § 8 iVm § 2 Z 4

Kapitalverkehrsteuergesetz (KVG) vom 16. Oktober 1934, DRGBI. 1, S 1058, idgF, eine 1%ige Gesellschaftsteuer im Betrag von S 79.850 = € 5.802,93 vorgeschrieben. Die Bescheidbegründung lautet: "Der Bemessung wurde das Ergebnis der durchgeführten Prüfung zugrunde gelegt. Begründung und genaue Berechnung sind der Niederschrift über die Schlussbesprechung zu entnehmen, welche insoweit einen integrierenden Bestandteil dieses Bescheides bildet."

In der dagegen erhobenen Berufung wurde ersatzlose Bescheidaufhebung beantragt und im Wesentlichen eingewendet, die Feststellung des Gebührenprüfers, der Gesellschafter A habe 1995 eine Privateinlage getätigt, stütze sich auf eine Prüfungsfeststellung der Großbetriebsprüfung im Prüfungsbericht AB-Y vom 21. September 1999. Dort werde unter Tz. 17 betreffend das Managementhonorar im Ergebnis ausgeführt, diese Leistungsverrechnung führe bei der L-KG zu einer Privatentnahme sowie bei der Bw zu einer Privateinlage des Gesellschafters, sodass die Gewinne beider Gesellschaften dadurch nicht gekürzt bzw. erhöht würden. Entgegen der Neutralisierung dieses Vorganges hätte die GroßBP wohl richtigerweise eine Verbindlichkeit gegenüber der L-KG einstellen müssen, da der Gesellschafter tatsächlich keine Einlage geleistet habe und kein Geld geflossen sei. Mangels Einlage bei der Bw bleibe auch kein Raum für die Erhebung der Gesellschaftsteuer.

Zudem habe sich der Vorgang bereits im Jahr 1995 ereignet, sodass aufgrund der erstmaligen Vorschreibung im Jahr 2002 Bemessungsverjährung eingetreten sei.

Von der Betriebsprüfungsabteilung wurde zur Berufung folgende Stellungnahme am 8. Mai 2002 abgegeben:

"Im Zuge einer Prüfung durch die GroßBP wurde diese Einlage festgestellt und rechtskräftig veranlagt. Der Behauptung, diese Vorgangsweise der Betriebsprüfung sei falsch, kann nicht gefolgt werden, da gegen diese Feststellung kein Rechtsmittel erhoben wurde. Somit kann es sich nur um eine Einlage handeln und diese unterliegt der Gesellschaftsteuer. Hinsichtlich der Verjährung ist anzumerken, dass sehr wohl eine Abgabenhinterziehung vorliegt, denn spätestens bei Rechtskraft des Abgabenbescheides durch die GroßBP hätte der Rechtsvertreter die Steuerpflicht der Einlage erkennen und seiner Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nachkommen müssen. Dies wurde sowohl dem Parteienvertreter als auch der die Firma vertretenden Partei mitgeteilt.

Andererseits kann die Behauptung, die Abgabenbehörde hat 1999 davon Kenntnis erlangt, nicht zielführend sein, denn eine BP unterbricht die Verjährungsfrist. Dabei ist aber zu klären, ob die Prüfung durch die GroßBP für die Kenntnis eines gesellschaftspflichtigen Geschäftes im damaligen FAG .. genügt, zumal keine KV-Prüfung vorgenommen wurde (Rechtsfrage)."

Mit Berufungsvorentscheidung vom 18. Dezember 2003 wurde die Berufung – unter Darlegung obiger Stellungnahme der BP - als unbegründet abgewiesen.

Mit Antrag vom 16. Jänner 2004 wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch den UFS begehrt und, unter Verweis auf die bezughabende Judikatur, ausgeführt, die Beurteilung als "hinterzogene Abgabe" bedürfe diesbezüglich bescheidmäßiger Feststellungen, die von der

Behörde nachzuweisen seien. Gegenständlich werde die Abgabenhinterziehung unterstellt, ohne auf diese Vorfrage näher einzugehen. Wenn die Bw nach wie vor der Rechtsmeinung sei, es liege aufgrund der bloß fiktiven Einlage kein gesellschaftsteuerpflichtiger Vorgang vor, mangle es eindeutig am Vorsatz. Es sei auch keinerlei Hinweis der Behörde auf eine etwaige Gesellschaftsteuerpflicht erinnerlich. Anzuwenden sei die normale Verjährungsfrist von 5 Jahren; eine Unterbrechung durch die BP 1999 liege nicht vor, weil mit der dortigen Feststellung durch die GroßBP weder eine Gesellschaftsteuer geltend gemacht noch diese Feststellung durch die zuständige Behörde getroffen worden sei. Die damalige Umdeutung in eine neutrale Einlage samt vorgenommener Gewinnneutralisierung sei gesellschaftsteuerlich nicht relevant, da nach dem KVG die Einlage auch geeignet sein müsse, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Der vorliegend rein formale Vorgang sei daher nicht unter den Tatbestand nach § 2 Z 4 lit a KVG subsumierbar, weshalb auch materiellrechtlich die Gesellschaftsteuerpflicht nicht verwirklicht werde.

Durch Einsichtnahme des UFS in den Prüfungsakt AB-X ist hervorgekommen:

- der Prüfungsauftrag vom 6. November 2001 umfaßt ua. die "Kapitalverkehrsteuer 1997-2000";
- in der Niederschrift zur Schlußbesprechung am 8. März 2002 wird seitens der BP festgehalten: "3. Privateinlage: Einlage in Höhe von S 7,985.000 des Gesellschafters A in die B-KG" sowie als Stellungnahme seitens der Bw: "Es liegt kein Gesellschafterzuschuß vor, sondern ein Teil des Gewinnes des Gesellschafters A";
- die der Schlußbesprechung beiliegende Berechnungsdarstellung wurde seitens der Bw am 8. März 2002 "zur Kenntnis genommen". Neben der Bemessung der Gesellschaftsteuer wird dort zur "Privateinlage" ausgeführt: "Laut Prüfungsbericht AB-Y vom 21.9.1999 der GBP .. liegt auf Grund der Leistungsverrechnung der B-KG für das Management der Garagen der L-KG durch die O-GmbH (DI A ist mittelbar an dieser Gesellschaft beteiligt) eine Privateinlage in Höhe von S 7.985.000 vor."

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

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht zur Abgabenfestsetzung der Verjährung (= Bemessungsverjährung). Nach Abs. 2 dieser Bestimmung beträgt die Verjährungsfrist ua. bei der Gesellschaftsteuer fünf Jahre, bei hinterzogenen Abgaben zehn Jahre bzw. zufolge StReformG 2005, BGBl I 2004/57, ab 2005 sieben Jahre.

Die Verjährung beginnt gemäß § 208 Abs. 1 lit a BAO mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist. Gemäß § 4 Abs. 1 BAO entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.

Der Eintritt der Verjährung ist im Abgabenverfahren von Amts wegen zu beachten (vgl. VwGH 18.10.1988, 87/14/0173); deren Vorliegen führt zur sachlichen Unzuständigkeit der Behörde.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. Erk. 30.10.2003, 99/15/0098) ist die Abgabenbehörde nicht daran gehindert, im Abgabenverfahren – ohne dass es einer finanzstrafbehördlichen Entscheidung bedarf – festzustellen, dass Abgaben iSd § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO hinterzogen sind. Ob eine Abgabe hinterzogen ist, ist eine abzuklärende Vorfrage (vgl. zB Ritz, Bundesabgabenordnung<sup>3</sup>, Rz. 15 zu § 207 mit Verweisen). Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt konkrete und **nachprüfbare Feststellungen** über die Abgabenhinterziehung voraus. Dabei ist vor allem in Rechnung zu stellen, dass eine Abgabenhinterziehung nicht schon bei einer objektiven Abgabenverkürzung vorliegt, sondern **Vorsatz** als Schuldform erfordert. Eine Abgabenhinterziehung kann somit erst dann als erwiesen gelten, wenn – in nachprüfbarer Weise – auch der Vorsatz feststeht. Vorsätzliches Handeln beruht nach stRSpr des VwGH zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen (vgl. VwGH 23.6.1992, 92/14/0036). Wenn sich daher die belangte Behörde in ihrer Begründung, dem Bf sei Vorsatz anzulasten, mit einem Verweis auf die Ausführungen des Prüfers betreffend die Nichtversteuerung von Geldflüssen begnügte, dem Prüfungsbericht allerdings lediglich Ausführungen zur Abgabenverkürzung, nicht jedoch zu einem vorsätzlichen Handeln des Bf entnehmen lassen, so hat die belangte Behörde keine sachverhaltsbezogenen Umstände festgestellt, aus denen sie auf ein vorsätzliches Handeln bzw. Wissen und Wollen des Bf schließt. Demzufolge war der beschwerdegegenständliche Bescheid nur unter Zugrundelegung der fünfjährigen Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 BAO zu prüfen (vgl. auch VwGH 25.11.1999, 98/15/0081 mit weiteren Verweisen).

Die Beurteilung, ob somit Abgaben hinterzogen sind, setzt eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare **bescheidmäßige** Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus (vgl. VwGH 17.12.2003, 99/13/0036 u. a.), und zwar auch dann, wenn im Verwaltungsverfahren noch keine Verjährungseinrede erhoben wurde. Die maßgebenden Hinterziehungskriterien sind von der Abgabenbehörde nachzuweisen. Die Beurteilung dieser Vorfrage hat in der Begründung des Bescheides zu erfolgen und hat sich somit aus der Begründung zu ergeben, aufgrund welcher Ermittlungsergebnisse sowie aufgrund welcher Überlegungen zur Beweiswürdigung und zur rechtlichen Beurteilung die Annahme der Hinterziehung gerechtfertigt ist (VwGH 23.9.1988, 85/17/0132; 29.9.1997, 96/17/0453; vgl. zu vor: Ritz aaO).

Im Berufungsfalle steht nunmehr anhand des Akteninhaltes sowie der Einsichtnahme in den Prüfungsakt AB-X fest, dass zwar im bekämpften Gesellschaftsteuerbescheid begründend auf das Ergebnis der durchgeführten Prüfung sowie auf die Begründung und Berechnung in der Niederschrift zur Schlussbesprechung (siehe eingangs) als integrierendem Bestandteil des Bescheides verwiesen wurde. Allerdings war weder in der Niederschrift der Schlussbesprechung vom 8. März 2002 samt diesbezüglicher Berechnungsbeilage noch im Prüfbericht unter Tz. 4 von einer "Abgabenhinterziehung" der Bw und von deren hiefür erforderlichem Vorsatz überhaupt die Rede, geschweige denn wurden dazu sachverhaltsbezogene Umstände festgestellt bzw. konkrete, nachprüfbare Feststellungen getroffen, wovon ausgehend im Rahmen der freien Beweiswürdigung die Behörde etwa Schlussfolgerungen im Hinblick auf einen erwiesenen Vorsatz gezogen hätte. Eine "Abgabenhinterziehung" - mit der damit verbundenen Folge einer längeren Verjährungsfrist - wird überhaupt erstmals in der Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 8. Mai 2002, die als Begründung der abweisenden Berufungsvorentscheidung übernommen wurde, offenkundig deshalb in Betracht gezogen, da in der Berufung die Verjährung der Abgabenfestsetzung eingewendet wurde. Der Eintritt der Verjährung ist aber im Abgabenverfahren von vorneherein von Amts wegen zu beachten.

Entgegen der diesbezüglichen Argumentation, spätestens bei Rechtskraft des Abgabenbescheides durch die Groß-BP – gemeint der zufolge der im Jahr 1999 von der GroßBP durchgeführten Prüfung erlassene ertragsteuerliche Bescheid – hätte der Rechtsvertreter die Steuerpflicht der Einlage erkennen und eine Abgabenerklärung einreichen müssen, was der Abgabepflichtigen samt Vertreter dazumal mitgeteilt worden sei, steht aber fest, dass bei der Bw im Jahr 1999 von der GroßBP lediglich eine Prüfung im Hinblick auf die Ertragsteuern durchgeführt wurde. Im Prüfungsakt AB-X findet sich keinerlei Hinweis darauf, dass die Bw bereits 1999 über die Gesellschaftsteuerpflicht in Kenntnis gesetzt und an sie, in welcher Form immer, je eine Aufforderung zur Einreichung einer Gesellschaftsteuer-Abgabenerklärung ergangen wäre. Es kann der Bw deshalb glaublich auch dahingehend gefolgt werden, dass ihr laut Vorbringen eine solche Mitteilung seitens der Behörde nicht erinnerlich sei. In Zusammenhang mit der Schlussbesprechung vom 8. März 2002 war neben der Bemessungsdarstellung lediglich festgehalten worden, dass die GroßBP im Jahr 1999 in Bezug auf die Leistungsverrechnung mit der L-KG vom Vorliegen einer Privateinlage an die Bw ausgegangen ist. Vom Gebührenprüfer war sohin augenscheinlich nichts anderes gemacht worden, als diese im Jahr 1999 getroffene Feststellung aufzugreifen und hieraus, ohne Bedachtnahme auf eine allenfalls vorliegende Verjährung, eine Gesellschaftsteuerpflicht abzuleiten.

Mangels konkreter und nachprüfbarer Feststellungen des Finanzamtes in der Bescheidbegründung, wovon ausgehend auf ein vorsätzliches Handeln und somit auf eine Abgabenhinterziehung der Bw hätte geschlossen werden können, ist aber wie in oben dargelegtem Beschwerdefall der gegenständliche Bescheid nur unter Zugrundelegung der fünfjährigen Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 BAO zu prüfen.

Zufolge des im Jahre 1995 entstandenen Abgabenanspruches hat die Bemessungsverjährung hinsichtlich der Gesellschaftsteuer mit Ablauf des Jahres 1995 zu laufen begonnen und mit Ablauf des Jahres 2000 geendet, weshalb bei der erstmaligen Abgabenfestsetzung mit Bescheid vom 18. März 2002 Verjährung längst eingetreten war.

Wie vom Finanzamt argumentiert trifft es zwar gemäß § 209 Abs. 1 BAO zu, dass die Verjährung durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen wird. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, hat daher - nach der vormaligen Rechtslage – die Verjährungsfrist neu zu laufen begonnen. Zu solchen die Verjährungsfrist verlängernden Amtshandlungen zählen abgabenbehördliche Prüfungen, allerdings nur dann, wenn sie von einem sachlich zuständigen Finanzamt durchgeführt werden. Unter Verweis darauf führt der VwGH im Erkenntnis vom 13.4.1987, 85/15/0377, aus, dass eine Betriebsprüfung des "allgemeinen" Finanzamtes die Verjährungsfrist betreffend eine Abgabe, die vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern zu erheben ist, NICHT iSd § 209 Abs. 1 BAO unterbricht. Die argumentierte, von der GroßBP durchgeföhrte Prüfung stellte insofern im Berufungsfall keine Prüfung durch eine sachlich zuständige Behörde dar und bewirkte damit keine Unterbrechung der Verjährung iSd § 209 Abs. 1 BAO.

Zudem sind Außenprüfungen aus der Verjährungssicht grundsätzlich nur hinsichtlich jener Abgaben bedeutsam, die Gegenstand der Prüfung sind. Dh. die Unterbrechung bzw. Verlängerung der Verjährung aufgrund einer abgabenbehördlichen Prüfung kann nur hinsichtlich jener Abgaben überhaupt eintreten, die Gegenstand der genannten Prüfung waren (vgl. VwGH 11.4.1984, 82/13/0050; 30.10.2003, 99/15/0098; siehe zu vor auch: Ritz aaO, Rzn. 13 f. zu § 209). Wenn daher, wie seitens des Finanzamtes (siehe Stellungnahme vom 8. Mai 2002) ausdrücklich dargelegt, von der GroßBP im Jahr 1999 "keine KV-Prüfung vorgenommen wurde", steht – abgesehen von der mangelnden sachlichen Zuständigkeit – fest, dass die Gesellschaftsteuer NICHT Gegenstand der abgabenbehördlichen Prüfung im Jahr 1999 war und demnach bezüglich dieser Abgabe keine Unterbrechungswirkung eintreten konnte.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage war daher der Berufung bereits – ohne weiters auf die materielle Rechtslage einzugehen - aus dem Grund der eingetretenen Verjährung Folge zu geben und spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 21. November 2005