



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 21

GZ. RV/0442-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch E.D., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 4. August 1998, St.Nr. betreffend Gesellschaftsteuer (Kapitalnutzung 1992 – 1994) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien in den Jahren 1997/1998 bei der nunmehrigen Bw. durchgeführten Betriebsprüfung für die Jahre 1992 bis 1996 wurde festgestellt, dass der Bw. seitens der SN (Gesellschafterin von 31.7.1987 bis 30.8.1996) per 11.12.1986 die zinsenlose Nutzung eines unverzinslichen Darlehens in Höhe von S 13.000.000,00 zur Verfügung gestellt wurde. Laut Überweisungsbeleg erfolgte die Rückzahlung per 29.8.1996.

Da die zinsenlose Nutzung dieses Darlehens ab Eintritt des Darlehensgebers als Gesellschafter in das Unternehmen einen gesellschaftsteuerpflichtigen Tatbestand gemäß § 2 Z. 3 KVG (§ 2 Z. 4 KVG, wenn die Nutzung nach dem 31.12.1994 erfolgt) darstellt und für diesen Vorgang noch keine Gesellschaftsteuer zur Vorschreibung gelangt war, setzte das Finanzamt mit dem bekämpften Bescheid für die Zinsenersparnis für die Jahre 1992 bis 1994 Gesellschaftsteuer in Höhe von S 50.182,00 (das entspricht € 3.646,87) fest.

Die dagegen fristgerecht eingebrachte Berufung richtete sich im Wesentlichen gegen folgende Punkte:

Rückwirkende Anwendung einer steuerverschärfend geänderten Rechtsprechung auf bereits verwirklichte Sachverhalte;

Besteuerung eines Zinsvorteils eines Darlehens eines Nichtgesellschafters;

Verjährungseinrede hinsichtlich der Besteuerung 1991;

Nichtberücksichtigung der Gesellschaftsteuer-Richtlinie 69/335/EWG.

Mit Bescheid vom 22. Februar 1999 wurde das Berufungsverfahren von der Finanzlandesdirektion bis zur Entscheidung über in einer ähnlichen Rechtsfrage beim Verwaltungsgerichtshof anhängigen Beschwerden gemäß § 281 BAO ausgesetzt.

Mit 1. Jänner 2003 ist die Zuständigkeit zur Entscheidung über die Berufung auf den unabhängigen Finanzsenat übergegangen.

Da mittlerweile abweisenden Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes ergangen sind, ist das gegenständliche Berufungsverfahren nunmehr fortzusetzen.

Im Zuge des Ermittlungsverfahrens der h.o. Behörde wurde mit Schriftsatz vom 21. September 2004 das ursprüngliche Berufungsbegehren vollinhaltlich zurückgezogen und an dessen Stelle ein neues, ergänzendes, zusammenfassendes und präzisierendes Vorbringen betreffend Verjährung erstattet.

Eingewendet wird nunmehr, dass bei einem Darlehen, das im Jahre 1986 zugezählt worden sei und bei welchem mit dem bekämpften Bescheid die Nutzung des zinsenlos zur Verfügung gestellten Kapitals ab dem Jahr 1992 der Gesellschaftsteuer unterworfen wurde, die Vorfrage seitens der Behörde zu untersuchen gewesen wäre, welche Vereinbarungen bei Vertragsabschluss betreffend die Zinsenregelung getroffen worden seien. Es sei nicht auszuschließen, dass der Zinsenanspruch bereits bei Vertragsabschluss (somit vor 18 Jahren) in voller Höhe entstanden sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 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 als freiwillige Leistung eines Gesellschafters der Gesellschaftsteuer, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen.

Bis zur Novellierung des KVG durch BGBl. 629/1994 war die entsprechende Bestimmung, jene des § 2 Z 3 lit b KVG, wonach freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft der Gesellschaftsteuer unterlagen, wenn die Leistungen geeignet waren, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Als ausdrückliches Beispiel nannte das Gesetz

dazu u.a. die Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung.

Nachdem die Bw. in ihrem Schreiben vom 21. September 2004 sämtliche Vorbringen ihrer ursprünglichen Berufung außer Streit gestellt hat und durch das gegenständliche Vorbringen ersetzt hat, ist im Berufungsfall nur mehr die Frage strittig, ob für die zinsenlose Nutzung eines im Jahre 1986 zugezählten Darlehens für den Zeitraum ab 1992 Gesellschaftsteuer zur Vorschreibung gelangen kann, oder ob es für den Beginn der Verjährung auf den Zeitpunkt der Begründung der Nutzungsmöglichkeit ankomme.

Im Bereich des KVG ist für die Frage des Entstehens der Steuerschuld die Generalklausel des § 4 Abs. 1 BAO anzuwenden. Es kommt also darauf an, an welchen "Tatbestand" die Steuerfolge geknüpft wird.

Gegenstand der Besteuerung im Berufungsfall ist nicht die Hingabe des Darlehens, sondern es sind die (fiktiven) Zinsen, die im Fremdvergleich im Prüfungszeitraum hätten geleistet werden müssen.

Nach herrschender Lehre und ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt es bei der Gesellschaftsteuer nicht auf den Zeitpunkt der Begründung der freiwilligen Übernahmeverpflichtung an, sondern erst auf deren Erfüllung und somit auf das tatsächliche Bewirken der Leistung, um den Steuertatbestand auszulösen. Dies bedeutet für den Berufungsfall die fortlaufende Überlassung der Darlehensvaluta zur Nutzung (vgl. u.a. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. 12. 1995, 95/16/0195 und vom 14. 12. 1994, 94/16/0121, 0122 und die dort zitierte Literatur).

Zur Frage der Verjährung hat der Verwaltungsgerichtshof in einem gleich gelagerten Fall ausgesprochen, dass bei einer fortdauernden Überlassung eines Kapitalbetrages zur Nutzung daher die Leistung im Zeitpunkt (Zeitraum) der Erfüllung, also der fortdauernden Überlassung des Betrages der Steuer unterliege (siehe das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. Jänner 1996, 95/16/0199).

Für die Frage der Entstehung der Steuerschuld und damit letzten Endes auch für den Beginn der Verjährung kommt es danach auf den Zeitraum der tatsächlichen Erbringung der Leistung an. Da die Prüfung am 25. November 1997 der Bw. persönlich angekündigt wurde, unterliegt die Vorschreibung der Gesellschaftsteuer ab dem Jahr 1992 somit nicht der Verjährung und erfolgte daher zurecht.

Zum Einwand der unzureichenden Ermittlungstätigkeit der Behörde, wonach nie geprüft worden sei, welche Vereinbarungen bei Vertragsabschluss getroffen wurden und welche Zinsenregelungen vereinbart worden seien ist zu sagen:

Sowohl im Zuge der Betriebsprüfung als auch im Zuge des anschließenden Vorhalteverfahrens wurde der Bw. wiederholt die Möglichkeit der Sachaufklärung eingeräumt, bzw. die Möglichkeit gegeben, die von der Behörde als gegeben angesehenen Sachverhalte zu widerlegen.

Urkunden oder sonstige Vereinbarungen betreffend die Darlehensgewährung wurden jedoch keine vorgelegt, vielmehr wurde im Zuge der Prüfung bekannt gegeben, dass "in unserem Konzern sowohl bei "internen Barvorlagen" als auch bei Finanzierungen innerhalb des Sparkassensektors und bei sich ständig wiederholenden Kundenbeziehungen die Errichtung von schriftlichen Vereinbarungen nicht üblich ist...."

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 zur BAO, § 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 amtswegigen 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 Darlehen und Zinsenregelung betreffend vorgelegt, sodass die h. o. Behörde den angenommenen Sachverhalt als gegeben erachtet.

Der Berufung konnte somit kein Erfolg beschieden sein.

Wien, am 10. Dezember 2004