



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat (Wien) 2

GZ. RV/0451-W/12,
miterledigt RV/0449-W/12

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw , Adresse , vom 6. Oktober 1999 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 1. Bezirk vom 9. September 1999 betreffend Umsatzsteuer 1992 und 1996 sowie Einkommensteuer 1992 bis 1996 im Beisein der Schriftführerin nach der am 22. März 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

I. Verfahren zu GZ RV/1289-W/02

Das gegenständliche Verfahren wurde ursprünglich mit Berufungsentscheidung vom 14. November 2011 abgeschlossen. Der Bw hat dagegen am 23. Dezember 2011 Beschwerde beim VwGH erhoben. Mit Bescheid vom 2. Februar 2012 (GZ RV/0009-W/12, RV/0008-W/12) erfolgte eine Klaglosstellung gemäß [§ 300 BAO](#). Das Verfahren tritt somit an die Stelle vor der Berufungsentscheidung zurück und wird somit fortgesetzt. Die Vorbringen aus dem Verfahren zu GZ RV/1289-W/02 bleiben in diesem Verfahren von Seiten des Bw wie auch des

Finanzamtes aufrecht. Zunächst wird der Verfahrensgang bis zur Entscheidung vom 14. November 2011 wiedergegeben:

1. Finanzamtsfeststellungen

Nach einer Betriebsprüfung über die Jahre 1992-1996, abgehalten vom 13.5.1998 bis 16.7.1999, waren mehrere Punkte strittig:

Fremdgeldverrechnungen in der Causa „A“ seien laut Bp nicht nachvollziehbar, da der Bw die Geldbewegungen zu dieser Fremdgeldverrechnung nicht hinreichend belegmäßig nachweisen habe können. Eine vom Bw vorgelegte eidesstattliche Erklärung könne das Belegprinzip nicht ersetzen. Es erfolgte somit im Jahr 1992 eine Hinzurechnung von Honorarerlösen in Höhe von 143.391,03 ATS.

Zur Umbuchung „B“ in Höhe von 14.000 ATS habe laut Bp die Aufwandsbuchung nicht aufgeklärt werden können, was 1995 zu einer Aufwandskürzung in diesem Umfang führte.

In der Causa „C“ sei für Fremdgeldauszahlungen mittels Scheck in Höhe von 294.080,21 ATS der Empfänger nicht benannt worden, wobei sich der Bw auf seine anwaltliche Verschwiegenheitspflicht berufen habe. Es erfolgte eine Hinzurechnung 1996 von netto 245.066,84 ATS + 20 % USt.

Der Bw habe im Jahr 1989 Wohnungen und einen OHG-Anteil an die in seinem Alleineigentum stehende Bw GmbH verkauft. Die Kaufpreise hierfür seien vom Bw gestundet worden. Für die Zeit der Stundung seien einerseits Zinsen vereinbart worden, andererseits sei eine Wertsicherung der Kaufpreisforderung erfolgt. Die GmbH habe jährlich Wertsicherungsbeträge und Zinsen als Aufwand gegen Verbindlichkeit gebucht. Zu einer Auszahlung sei es nicht gekommen. Da der Alleingesellschafter es in der Hand habe, den Zuflusszeitpunkt seiner Forderungen an die GmbH zu beeinflussen, seien diese Beträge dem Bw in jenem Moment zugeflossen, in dem er wirtschaftlich darüber verfügen könne, somit durch die Gutschrift in den Büchern der GmbH. Da nicht für alle Jahre der Bp die Höhe der Zinsen und Wertsicherungsbeträge bekanntgegeben worden seien, wurden sie im Schätzungswege in Höhe der bekannten Beträge angesetzt. Somit wurden die Einkünfte aus Kapitalvermögen 1992-1996 jährlich um 445.877,00 ATS erhöht.

2. Berufung

Bezüglich der Causa „A“ legt der Bw nochmals die eidesstattliche Erklärung vor und erläutert den Sachverhalt in diesem Sinne unter Beilage eines Einzahlungsbeleges, einer Zusammenstellung von Anlageverkäufen und einer Aktennotitz über Verrechnungen aus der Liquidation des Verlages.

Zur Causa „B“ handle es sich um eine Überzahlung, die vom Empfänger ausgeglichen worden sei, wofür der Bw eine Auflistung der Zahlungen beilegt.

In der Causa „C“ sei der vom Bw vertretene W einer der Gesellschafter der V GmbH. Deren Gesellschafter seien W , M. T und die V AG Zürich. Im Innenverhältnis sei vereinbart gewesen, dass der Scheck an einen der Gesellschafter ausbezahlt werde, den zu nennen dem Bw aber seine anwaltliche Verschwiegenheitspflicht verbiete.

Hinsichtlich des Zuflusses von Einkünften aus Kapitalvermögen führt der Bw aus, die Wertsicherungsbeträge von jährlich 120.163,00 ATS stünden ihm vereinbarungsgemäß erst mit Rückzahlung des Kapitals zu, ein Zufluss bei ihm könne daher erst dann angenommen werden. Die Zinsen von 5,25 % p.a. für die Kaufpreise der Eigentumswohnungen (5,35 Mio ATS) und von 5 % p.a. für den Kaufpreis des OHG-Anteiles (2,37 Mio ATS) habe der Bw bisher der GmbH stunden müssen, da diese zwar hinreichend Anlagevermögen gehabt habe, aber nicht liquide und ihm gegenüber daher nicht zahlungsfähig gewesen sei. Daran habe sich auch im Jahr 1993 nichts geändert, als die GmbH von einem fremden Dritten den Hälftenanteil an einer KG erwarb, da die GmbH zur Finanzierung dieses Erwerbes einen USD-Kredit in Höhe von umgerechnet 11,5 Mio ATS aufgenommen habe.

3. Stellungnahme

In ihrer Stellungnahme zur Berufung verweist die Bp im wesentlichen auf ihre bisherigen Feststellungen. Zum Zufluss der Zinsen und Wertsicherungsbeträge verweist die Bp zur Untermauerung ihrer Rechtsansicht auf die auch in der Schlussbesprechung bekannt gegebenen VwGH-Erkenntnisse vom 30.11.1993, 93/14/0155 und vom 29.7.1997, 75/14/0014.

4. Mündliche Verhandlung

In der am 18. Oktober 2011 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Zur Causa „C“ wird der Empfänger am 18.10.2011 mit Name und Anschrift benannt (M.T. , Anschrift). Die Zeugenladung, welche mit diesen Daten versandt wurde, kam zurück mit der Angabe: „Anschrift ungenügend.“ Nachforschungen des Referenten im Zentralen Melderegister sowie im Abgabeninformationssystem der Finanzverwaltung ergaben zum Namen T keine Ergebnisse, auch historische Abfragen und Abfragen mit ähnlicher Schreibweise blieben ergebnislos.

Bezüglich der Kaufpreisstundung wird die Stundungsvereinbarung vorgelegt (Blg. 6) und das weitere Schicksal von Kaufpreis, Wertsicherung und Zinsen nach 1996 erörtert (Blg. 5). Die

Kaufverträge sind noch vorzulegen. Zu diesem Zweck und um von seiten der Amtspartei Klarheit über die Feststellungen zu „A“ und „B“ zu erlangen, wird die Verhandlung vertagt.

5. Weiteres Verfahren

Mit Schriftsatz vom 24.10.2011 legt der Bw Kaufverträge vor und führt weiter aus: In der Causa „A“ habe er den richtigen Sachverhalt beweisen können. In der Causa „C“ sei der in Rede stehende Scheck nie behoben worden. Für die Zinsen der Jahre 1992 und 1993 macht der Bw die Einrede der Verjährung mit 1997 und 1998 geltend.

Mit Schriftsatz vom 28.10.2011 legt der Bw über seine Vertreterin, die Bw Rechtsanwalt KG, einen Notariatsakt vor, in dem der Zeuge T mit Anschrift, die vom Notar geprüft worden sei, erwähnt wird. Die Rechtsmittelbehörde stellt an die angegebene Adresse Zeugenladungen zu, die jedoch mit dem Vermerk „Anschrift ungenügend“ wieder reourniert wurden.

Da zu erwarten sei, dass ein Spitalsaufenthalt des Bw länger andauere, entschuldigt die Vertreterin des Bw diesen vorsorglich schon im Schreiben vom 28.10.2011 für die mündliche Verhandlung am 14.11.2011.

Mit Vorhalt vom 3.11.2011 wird der Bw ersucht, bis zur mündlichen Verhandlung noch weitere Fragen zu beantworten, was mit Schreiben vom 9.11.2011 geschieht: In den Jahren 1989 bis 1996 seien seitens der Bw GmbH keine Zahlungen an den Bw geflossen und seien auch in keinem Zeitpunkt des Verfahrens vom Bw behauptet worden. Zu den Kreditkonditionen, welche die GmbH im Jahr 1993 erhalten habe, seien keine Unterlagen mehr auffindbar. Da diese Konditionen nie verfahrensgegenständlich gewesen seien, habe hierzu auch keine über sieben Jahre hinausgehende Belegaufbewahrungspflicht bestanden.

Mit Schreiben vom 8.11.2011 teilt der als Zeuge geladene H mit, dass er am Erscheinen zur Einvernahme am 14.11.2011 gehindert sei. Er könne zu den Vorgängen aus 1992 betreffend die Sache „A“ nichts mehr sagen, da diesbezügliche Unterlagen bei ihm nicht mehr vorhanden seien.

Am 9.11.2011 erscheint der Betriebsprüfer des seinerzeitigen Falles und erläutert dem Referenten in eineinhalbstündiger Besprechung seine Feststellungen in der Causa „A“. Demnach seien die vom Bw behaupteten Zahlungsflüsse nie vollständig nachgewiesen worden. Auch habe nicht geklärt werden können, ob die Vorlagen aus seinem Betriebs- oder Privatvermögen erfolgt seien. Diese Feststellungen ergäben sich aus den Unterlagen im Arbeitsbogen, die auch auf die entsprechenden Belege verwiesen.

Mit Fax vom 11.11.2011 teilt die Bw Rechtsanwalt KG mit, dass es ihr mit Rücksicht auf die Erkrankung des Bw nicht möglich gewesen sei, die für eine Führung der Vertretung

erforderlichen Informationen in angemessener Weise aufzunehmen, weshalb sie ihr Mandat zurücklege. Ein neuer Vertreter könne in der kurzen Zeit nicht bestellt werden.

II. Klaglosstellung (GZ RG/0008-W/12, RG/0009-W/12)

Die Klaglosstellung erfolgte aus folgenden Gründen:

In der Beschwerde wird von Bw erstmals geltend gemacht, er habe nicht – wie der unabhängige Finanzsenat in seiner Berufungsentscheidung behauptet – wechselnde Vorbringen getätigt. Vielmehr habe er eine durch die lange Verfahrensdauer bedingte Erinnerungslücke gehabt. Es habe immer nur einen Scheck über 294.080,21 ATS gegeben, der von der Betriebsprüfung in einen Nettobetrag von 245.066,80 ATS zuzüglich USt zerlegt worden sei. Nur dieser eine Scheck sei ausgestellt und auch behoben worden. Behoben habe ihn, wie im Berufungsverfahren angegeben, M.T. , dessen Unterschrift sich auch auf der Empfangsbestätigung für den Scheck finde.

Durch dieses Vorbringen erscheinen auch die bisherigen Vorbringen des Beschwerdeführers in einem anderen Licht. Eine Überprüfung des Finanzamtsaktes samt fünfbandigem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung durch die Rechtsmittelinstanz hat ergeben, dass die nunmehrigen Ausführungen des Beschwerdeführers mit dem Akteninhalt in Einklang zu bringen sind. Dass der Beschwerdeführer im Berufungsverfahren aus Sicht der Rechtsmittelinstanz wechselnde Vorbringen tätigte, denen keine Glaubwürdigkeit zukam, lag an der verständlicherweise schon getrübten Erinnerung des Beschwerdeführers über den seinerzeitigen Sachverhalt.

III. Fortsetzung des Verfahrens nach der Klaglosstellung vom 2. Februar 2011

1. Ergänzung der Berufung

Mit Eingabe vom 8.3.2012 wiederholt der Bw sein bisheriges Vorbringen betreffend die Zinsen aus der Kaufpreisstundung gegenüber seiner GmbH. Ergänzend führt er aus, es sei schon der Behörde erster Instanz ein Memorandum vom 20.4.1992 über die Stundung der Kaufpreiszinsen bis 31.12.2000 vorgelegen. Lediglich für den Kauf des OHG-Anteils an der Apotheke sei eine jährliche Fälligkeit der Zinsen vereinbart gewesen, im übrigen sei nicht von der gesetzlichen Regelung abgewichen worden. Die Rechtsmittelinstanz sei im Vorverfahren fälschlich davon ausgegangen, es handle sich um einen auf mehrere Jahre abgeschlossenen Vertrag. Entscheidend sei jedoch die substantielle Struktur des Vertrages, nicht die Verpflichtung zur Bezahlung der vertraglichen Gegenleistung.

Weiters führt der Bw aus, durch die wirtschaftliche Identität von Gläubiger und Schuldner sah sich der Bw nicht veranlasst, seine Forderung im Rechtswege durchzusetzen. Für die getroffenen Stundungsvereinbarungen sei eine wirtschaftliche Notwendigkeit gegeben gewesen. Die Gültigkeit dieser Vereinbarung könne begrifflich nicht einem Fremdvergleich unterzogen werden, da für einen Fremdvergleich die entscheidenden Kriterien fehlten, dass Schuldner und Gläubiger in wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine Einheit bildeten.

Unter Hinweis auf die vorgelegten Bilanzen betont der Bw, die GmbH sei objektiv zahlungsunfähig gewesen. Es sei auch offenkundig gewesen, dass die vertraglich vereinbarten Zinsen günstiger als Zinsen bei einer Bank gewesen seien. Eine Verpflichtung zur Kreditaufnahme könne der Gesellschaft nicht unterstellt werden.

„Eine fiskalische Beurteilung eines Sachverhaltes wie des vorliegenden, darf nicht soweit gehen, wie dies durch die Behörde erster Instanz vorgenommen wird, nur um Steuereinnahmen (Steuerpflichten) hiebei zu gerieren. "Der Steuerpflichtige ist grundsätzlich nicht gehindert, Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes so einzusetzen, dass er die geringste Steuerbelastung erzielt. Zum Missbrauch bedarf es einer rechtlichen Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht findet, Steuer zu vermeiden" (VGH zu [§ 22 BAO](#), zitiert in ÖStZb 1. Juli 1999/Nr 13, S. 365). Ich habe einen Anspruch darauf, mein Vermögen, zu dem auch das Betriebsvermögen der Gesellschaft gehört, nicht durch Zahlungen von mehr Zinsen als mir vertraglich zustehen, zu schädigen, nur um einen Steueranspruch des Fiskus gegen mich persönlich entstehen zu lassen. Wenn ich daher als Gläubiger meiner eigenen Gesellschaft, die mir zu 100 % gehört, mit dieser hinzjchtlich der Zinsen aufgrund der geschlossenen Verträge eine Stundungsvereinbarung treffe, weil ich die mich schädigende Aufnahme eines Bankkredites vernünftigerweise vermeiden will, so ist dies eine Vereinbarung, welche auch im Abgabenverfahren als zulässig zu werten ist. Die Behörde kann hiezu auch nicht auf die Aufnahme eines Kredites bei der Schweizerischen Bankgesellschaft verweisen, denn diese Kreditaufnahme erfolgte nicht zur Zahlung einer Schuld der Gesellschaft gegenüber ihrem eigenen Gesellschafter, sondern deshalb, um die Hälfte des Vermögens einer Apotheke zu erwerben, sohin dazu, um das Anlagevermögen zu vermehren, nicht aber dazu, um die Gesellschaft in die Lage zu versetzen, Schuldverpflichtungen gegenüber ihrem eigenen Alleingesellschafter zu erfüllen.“

Die Kreditaufnahme bei der CH-Bank (X-Bank) habe im übrigen nur erfolgen können, weil der Bw persönlich eine Rückzahlungshaftung übernommen habe. Die aus dem Sachverhalt resultierende Rechtsfrage bestehe darin, ob eine Gesellschaft, welche ihrem Alleingesellschafter aufgrund einer Vereinbarung über die Übertragung des Großteiles ihres

Betriebsvermögens Zinsen schuldet, zur Vermeidung einer Zurechnung dieser Zinsen gemäß § 19 Abs 1 EStG beim Alleingesellschafter die Verpflichtung zu unterstellen ist, einen Bankkredit zu einem höheren Zinssatz als die Vertragszinsen aufzunehmen, um ihren Alleingesellschafter, mit dem sie in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ident ist, Zinsen bezahlen zu können.

Zusammenfassend sei der angestrebte Erfolg eine wirtschaftlich vernünftige Maßnahme zur Erhaltung des Vermögens eines Steuerpflichtigen gewesen und weder ungewöhnlich noch unangemessen. Wörtlich führt der Bw aus: „Entscheidend ist hiebei, dass diese Stundungsvereinbarung allein im Interesse der Erhaltung des Vermögens der Gesellschaft (und damit auch meines eigenen Vermögens) getroffen wurde, keineswegs aber deshalb, um eine Steuer zu vermeiden.“

2. Mündliche Verhandlung

In der am 22. März 2012 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde vom Bw ergänzend ausgeführt, dass der Scheckempfänger M.T. mittlerweile gestorben sei (Parte wird vorgelegt). Weiters sei ihm von vornherein klar gewesen, dass die GmbH den Kaufpreis und die Zinsen nicht werde bezahlen können. Auf den Kaufpreis sei deshalb nicht von Beginn an verzichtet worden, weil der Bw damals über die steuerlichen Konsequenzen nicht nachgedacht habe. Er habe jedoch im Jahr 2012 nunmehr endgültig auf alle Forderungen gegenüber seiner GmbH verzichtet und diese Schenkung dem FAG angezeigt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die einzelnen Streitpunkte werden wie folgt behandelt:

Causa „A“: Die Niederschrift der Bp, auf welche der Einkommensteuer- und der Umsatzsteuerbescheid 1992 verweisen, enthält eine Aufzählung des Prüfungsgeschehens in Vorhalten und Antworten. Eine in sich geschlossene Begründung, welche die Gedankengänge einwandfrei nachvollziehbar macht, die zur Würdigung der Abgabenbehörde erster Instanz geführt haben, fehlt. Dagegen sind die Ausführungen des Bw konsistent. Da eine genaue Ermittlung des Sachverhaltes durch die Rechtsmittelinstanz angesichts der weit zurückliegenden Jahre nicht möglich war, konnte dem Bw der Beweis der Richtigkeit seiner Ausführungen nicht mehr zugemutet werden, weshalb sich die Rechtsmittelinstanz mit der Glaubhaftmachung des Sachverhaltes iSd § 138 Abs 1 BAO durch seine schlüssigen Behauptungen begnügt. Der im bisherigen Verfahren nicht aufgeklärte Betrag von ATS 143.391,03 diente somit der Verrechnung mit jenem Betrag, den der Bw aus privaten Geldern in dieser Causa vorgestreckt hat. Daher war dem Begehren des Bw in diesem Punkt zu folgen.

Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer sowie der steuerpflichtigen und dem 20prozentigen Umsatzsteuersatz unterliegenden Umsätze ermäßigt sich im Jahr 1992 daher um ATS 143.391,03.

Causa „B“: Der Bw konnte die laut Bp nicht aufgeklärte Buchung hinreichend plausibilisieren, dass seinem Begehr in diesem Punkt gefolgt wird. Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer 1995 ermäßigt sich somit um ATS 14.000.

Causa „C“: Es wurden 1996 Fremdgelder mittels Scheck über 294.080,21 ATS an M.T. ausbezahlt, dessen Unterschrift sich auch auf der Empfangsbestätigung für den Scheck befindet. Wie auch die Finanzamtsvertreterin in der Verhandlung vom 18.10.2011 einräumte, sei der Empfänger damit benannt. Dass über 15 Jahre nach Verwirklichung des Sachverhaltes der Empfänger nicht aufgetrieben werden konnte, ist gegenüber den vorgelegten Belegen zu vernachlässigen, zumal der Empfänger mittlerweile verstorben ist und darüber eine Parte vorliegt. Der Bw konnte glaubhaft machen, dass die Fremdgelder nicht ihm selbst als Erlös zuzurechnen waren. Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer 1996 ermäßigt sich somit um ATS 245.066,80, die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer 1996 um ATS 49.013,41.

Zufluss von Kapitalerträgen: Der Bw hat im Jahr 1989 Wohnungen und einen OHG-Anteil an die in seinem Alleineigentum stehende Bw GmbH verkauft. Die Kaufpreise hierfür sind vom Bw gestundet worden. Für die Zeit der Stundung sind Zinsen vereinbart worden, andererseits ist eine Wertsicherung der Kaufpreisforderung erfolgt. Neben dem Kaufpreis wurden auch Wertsicherung und Zinsen der GmbH gestundet – zunächst im Jahr 1992 bis zum Jahr 2000 (Blg 6 zum Protokoll über die mündliche Verhandlung vom 18.10.2011). Im Jahr 1997 wurden sodann die Zinsen bis zum Tod des Bw gestundet, die Kaufpreisforderung hingegen an die vom Bw gegründete Z Privatstiftung im Wege einer Zustiftung übertragen.

Die Fremdüblichkeit der seinerzeitigen Kaufverträge und der Stundungsvereinbarungen hinsichtlich der Kaufpreise wurde vom Bw ursprünglich ausdrücklich betont und in den erstinstanzlichen Verfahren des Bw wie auch der GmbH von der Betriebsprüfung jeweils nicht angezweifelt. Dass der Bw nunmehr behauptet, es sei von vornherein klar gewesen, dass die GmbH weder die Kaufpreisforderung noch die Zinsen werde zahlen können, ist vor dem Hintergrund der in der Erstentscheidung zu GZ RV/1289-W/02 vom UFS vertretenen Rechtsansicht zu den Zinsen zu beurteilen. Nach Ansicht der Rechtsmittelinstanz handelt es sich nicht um ein bereits an der Wurzel fremdübliches Geschäft, das von vornherein als Einlage ohne Entstehen einer Kaufpreisforderung und entsprechender Zinsaufwendungen bei der GmbH zu werten gewesen wäre. Die ursprüngliche Betonung der Fremdüblichkeit durch den Bw, der sich aus der damaligen Sicht der Dinge die Finanzämter angeschlossen haben,

wird von der Rechtsmittelinstanz nicht angezweifelt. Das beharrliche Festhalten an der Zinsforderung durch mehrmalige bloße Stundung zeigt, dass der Bw im streitgegenständlichen Zeitraum 1992-1996 ernsthaft davon ausgegangen ist, dass die Zahlungsverpflichtung seiner GmbH aufrecht erhalten wird.

Vor dem Hintergrund fremdüblicher Grundgeschäfte bleibt die Frage, ob die Zinsen und Wertsicherungsbeträge in jenem Zeitpunkt beim Bw zugeflossen sind, in dem die GmbH sie als Verbindlichkeiten in die Bilanz aufgenommen hat, oder ob sie erst mit einer späteren tatsächlichen Auszahlung zufließen.

Bei Zinsen aus der Kaufpreisstundung handelt es sich um Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27 Abs 1 Z 4 EStG), die jedoch nicht dem Kapitalertragsteuerabzug (§ 93 EStG) unterliegen, sondern zu veranlagen sind. Für den Zufluss von Einkünften aus Kapitalerträgen ist § 19 Abs 1 EStG maßgeblich.

Für den Zufluss beim Mehrheitsgesellschafter kommt es nach ständiger Rechtsprechung darauf an, ob ein Betrag fällig und die Gesellschaft zahlungsfähig ist, da es der Gesellschafter sonst in der Hand hätte, bei der Gesellschaft Gewinne zu kürzen, ohne selbst die entsprechenden Beträge versteuern zu müssen (VwGH 29.7.1997, [95/14/0014](#); 90.11.1993, [93/14/0155](#)). Die Fälligkeit ist danach zu beurteilen, wie ein fremder Dritter das Vertragsverhältnis geregelt hätte. Wertsicherung wird üblicherweise vereinbart, um einen Betrag, der erst später fällig wird, gegen Wertverfall zu sichern. Die **Wertsicherung** ist mit der Forderung eng verknüpft, weshalb beide gleichzeitig fällig werden. Dies ist in den jeweiligen Kaufverträgen auch so vereinbart. Die Wertsicherungsbeträge werden daher erst mit der Zahlung der Forderung fällig, die Bilanzierung bei der Gesellschaft als Schuldnerin entspricht dem Periodenprinzip und der kaufmännischen Vorsicht, führt jedoch noch nicht zu einem Zufluss beim Gesellschafter. Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer in den Jahren 1992 bis 1996 vermindert sich somit jährlich um ATS 120.163,00.

Anders verhält es sich mit den **Zinsen**. Über deren **Fälligkeit** wurde keine Verabredung getroffen. Zu [§ 999 ABGB](#) idF vor BGBI I 2010/28 regelt das Gesetz vom 14.6.1868, RGBI 62 in dessen § 4, dass bei Verträgen, die wie im vorliegenden Fall auf mehrere Jahre geschlossen werden, Zinsen jährlich abzuführen sind, wenn nichts anderes vereinbart wurde (vgl. auch Schubert in Rummel, ABGB³, § 999): „*§ 4. Über die Frist zur Zahlung der Zinsen entscheidet die Verabredung. Wird hierüber keine Verabredung getroffen, so sind die Zinsen bei Zurückzahlung des Kapitales, oder wenn der Vertrag auf mehrere Jahre geschlossen wurde, jährlich abzuführen. Zinsen dürfen im vorhinein ohne alle Beschränkung abgezogen oder gefordert werden.*“ Den Ausführungen des Bw, es handle sich nicht um eine Vereinbarung über mehrere Jahre, ist nicht zu folgen, da eine mit Zinsen verbundene

Stundungsvereinbarung auf mehrere Jahre eine mehrjährige Finanzierungsfunktion hat und nicht auf den punktuellen Kaufvertrag, sondern auf den Finanzierungszeitraum abzustellen ist, wie allgemein [§ 999 ABGB](#) und das Gesetz vom 14.6.1868, RGBI 62 von Darlehensverträgen handeln. Neben der hier gegebenen jährlichen Fälligkeit der Zinsen ist für die Annahme des Zuflusses beim Bw die Zahlungsfähigkeit der GmbH erforderlich.

Zahlungsunfähigkeit liegt vor, wenn der Schuldner objektiv generell mangels bereiter Mittel nicht nur vorübergehend außerstande ist, fällige Geldschulden regelmäßig zu erfüllen (VwGH 19.5.1993, [89/13/0252](#)). Für die Zahlungsfähigkeit ist es hingegen nicht von Bedeutung, ob die Gesellschaft über hinreichend liquide Mittel verfügt, wenn die Gesellschaft in der Lage war, sich derartige Mittel auf dem Kreditwege beschaffen zu können (VwGH 30.11.1993, [93/14/0155](#)). Tatsächlich wurde mit der Berufung ein an die GmbH gerichtetes Kreditangebot der Schweizerischen Bankgesellschaft X-Bank vom 1.9.1993 vorgelegt, das im Zusammenhang mit dem geplanten Erwerb eines weiteren Mitunternehmersanteils stand, womit die Kreditwürdigkeit erwiesen ist. Daran vermag auch die Tatsache der Haftungsübernahme durch den Gesellschafter nichts zu ändern. Nach den Bilanzen der Gesellschaft hat sich an ihrer Bonität im gesamten Zeitraum 1992 bis 1996 nichts wesentlich geändert. Die objektive Zahlungsunfähigkeit wird vom Bw letztlich erst im fortgesetzten Verfahren behauptet, davor führte der Bw aus, die Gesellschaft sei (bloß) ihm gegenüber zahlungsunfähig gewesen. In der Bilanz 1992 stehen Aktiva von ca. 8 Mio ATS Verbindlichkeiten von ca. 8 Mio ATS gegenüber. In den Bilanzen der Jahre 1993-1996 stehen Aktiva von ca. 21 Mio ATS Verbindlichkeiten von ca. 22 Mio ATS gegenüber, die sich anfänglich zu je 50 % aus Bankverbindlichkeiten und Verbindlichkeiten gegenüber dem Bw zusammensetzen. In weiterer Folge vermindern sich die Bankverbindlichkeiten durch Kapitalrückzahlungen, die Verbindlichkeiten gegenüber dem Bw erhöhen sich mangels Kapitalrückzahlungen.

Die Ausführungen des Bw, die Gesellschaft sei objektiv zahlungsunfähig gewesen, laufen somit ins Leere. Gleiches gilt für die Behauptung des Bw, wirtschaftlich wäre es unsinnig gewesen, einen Kredit aufzunehmen, um die Verbindlichkeiten ihm gegenüber zu tilgen, denn der Zinssatz aus dem Kreditanbot 1993 (5,125%) kommt dem vom Gesellschafter veranschlagten Zinssatz (5 bzw. 5,25%) sehr nahe.

Zum einen lag keine Zahlungsunfähigkeit vor, zum anderen hätte ein fremder Dritter die Zinsen für die Kaufpreisstundung regelmäßig eingefordert, wie es die X-Bank erfolgreich tat. Dass der Gesellschafter ein solches Verhalten für untunlich gehalten hat, ändert nichts daran, dass die abgabenrechtliche Beurteilung bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen, zu denen auch gesellschaftsrechtlich Beteiligte zählen, anhand eines Fremdvergleiches zu erfolgen hat. Mangels Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft zum jährlichen Fälligkeitstermin sind die Zinsen

somit jährlich dem Bw zugeflossen. Dieses Ergebnis wird vom Bw in seinen zusammenfassenden Ausführungen vom 8.3.2012 noch bestätigt, wenn er ausführt, die Stundung der Zinsen sei allein im Interesse der Erhaltung des Gesellschaftsvermögens gelegen. Damit unterstreicht er die rein im Gesellschaftsverhältnis und daher jenseits einer fremdüblichen Vorgehensweise gelegene Veranlassung.

Entscheiden sich Gesellschaft und Gesellschafter im Rahmen der Finanzierungsfreiheit dafür, die Anschaffung von OG-Anteil und Wohnungen seitens der GmbH fremdzufinanzieren, und übernimmt die Finanzierungsfunktion der Gesellschafter selbst durch verzinsliche Kaufpreisstundung, so hat er in weiterer Folge und Konsequenz auch das Verhalten eines fremden Dritten als Maßstab dafür heranzuziehen, ob Zinsen jährlich eingefordert werden. Da letztlich 50 % der Fremdfinanzierung der Gesellschaft über eine Bank erfolgt sind und diese ihre Zinsen jährlich eingefordert und erhalten hat, müssen auch die dem Gesellschafter als Fremdfinanzierer zustehenden Zinsen als zugeflossen gelten.

Der Verzicht im Jahr 2012 vermag an der Beurteilung der Jahre 1992-1996 nichts zu ändern. Allenfalls liegt im Verzichtszeitpunkt eine Einlage vor, soweit Zinsen und Wertsicherung noch nicht als zugeflossen gelten. Nähere Erörterungen dazu erübrigen sich aber mangels Verfahrensgegenständlichkeit des Jahres 2012.

Auf die Ausführungen des Bw, dass ihm als Alleingesellschafter der GmbH die Verbindlichkeiten der GmbH wirtschaftlich zuzurechnen seien und durch die Vereinigung von Schuldner und Gläubiger in seiner Person ein Zufließen gar nicht in Betracht käme, ist nicht näher einzugehen, da der Bw mit seiner Argumentation über die grundlegenden Säulen des Trennungsprinzips hinwegsieht, ohne dass sich aus den Vorbringen eine besondere Fallkonstellation ergäbe, die eine Änderung der wirtschaftlichen Zurechnung denkmöglich erscheinen ließe. Schon der deutsche Reichsfinanzhof hat wie folgt geurteilt: "Eine wirtschaftliche Betrachtungsweise derart, dass die Gesellschaft mit ihrem einzigen Gesellschafter identifiziert wird, ist unmöglich. Die ganze Körperschaftsteuer beruht auf der Anerkennung der besonderen Rechtsnatur der Gesellschaft, die völlig unabhängig neben dem Gesellschafter steht" (RFH 8. 9. 1931, RStBl 1931, 741). Auch auf aktuelle Ausführungen zum Thema sei verwiesen: *Tanzer*, ÖStZ 2009, 123; *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 7 Tz 19 ff.

Der Einrede der **Verjährung** hinsichtlich der Jahre 1992 und 1993 ist angesichts des [§ 209 Abs 1 BAO](#) idF vor BGBI I 2004/57 haltlos, da bezüglich des Jahres 1992 die Verjährung durch den Einkommensteuerbescheid vom 14.3.1994 unterbrochen wurde und hinsichtlich 1993 die Verjährung durch den Bescheid vom 1.3.1995 unterbrochen wurde. Der Beginn der Betriebsprüfung im Jahr 1998 erfolgte somit innerhalb der durch die Unterbrechungshandlung von neuem begonnenen fünfjährigen ([§ 207 Abs 2 BAO](#)) Verjährungsfrist. Der Beginn der

Betriebsprüfung betreffend die Einkommensteuer der Jahre 1992 bis 1996 führt zu einer neuerlichen Unterbrechung der Verjährung.

Aufgrund dieser Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 3. April 2012