



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat (Wien) 12

GZ. RV/1289-W/02

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des F.S., Adresse, vom 6. Oktober 1999 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 1. Bezirk vom 9. September 1999 betreffend Umsatzsteuer 1992, Einkommensteuer 1992 und Einkommensteuer 1993, sowie vom 10.9.1999, betreffend Umsatzsteuer 1996, Einkommensteuer 1994, Einkommensteuer 1995 und Einkommensteuer 1996 nach der am 18. Oktober 2011 und 14. November 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1992 und Einkommensteuer 1992 bis 1996 werden abgeändert.

Der angefochtene Bescheid betreffend Umsatzsteuer 1996 bleibt unverändert.

Die getroffenen Feststellungen sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

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 245.066,84 ATS der Empfänger nicht benannt worden, wobei sich der Bw auf seine anwaltliche Verschwiegenheitspflicht berufen habe. Es erfolgte eine Hinzurechnung 1996 von 245.066,84 ATS + 20 % USt.

Der Bw habe im Jahr 1989 Wohnungen und einen OHG-Anteil an die in seinem Alleineigentum stehende F.S. 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 und das weitere Schicksal von Kaufpreis, Wertsicherung und Zinsen nach 1996 erörtert. 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 F.S. 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 F.S. 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 A.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 F.S. 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.

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 Begehren in diesem Punkt gefolgt wird. Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer 1995 ermäßigt sich somit um ATS 14.000.

Causa „C“: Im Rahmen seiner Mitwirkungspflicht hat der Abgabepflichtige zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt seiner Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen bzw. wenn der Beweis unzumutbar ist glaubhaft zu machen ([§ 138 Abs 1 BAO](#)). Für eine Scheckbehebung von Fremdgeldern in Höhe von 245.000 ATS gab der Bw zunächst keinen Empfänger an, dann einen behördlich nicht erfassten, zuletzt bestritt er die Fremdgeldbehebung. Mit diesen wechselnden Vorbringen konnten die Zweifel der Behörde nicht zerstreut werden, dass Empfänger der Fremdgelder letztlich der Bw selbst war. In freier Beweiswürdigung ([§ 167 Abs 2 BAO](#)) war daher der Feststellung der Betriebsprüfung zu folgen. Beträge, die einem Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens im Inland zufließen, sind bei diesem als steuerbare und steuerpflichtige Umsätze zu erfassen (§ 1 Abs 1 Z 1 UStG) bzw. stellen sie Betriebseinnahmen dar. Andere als betrieblich veranlasste und damit steuerlich relevante Vermögensmehrungen sind im Verkehr zwischen dem Anwalt als Unternehmer und seinen Klienten nämlich nicht denkbar.

Zum ursprünglichen Vorbringen des Bw, er könne sich auf seine anwaltliche Verschwiegenheitspflicht berufen, sei am Rande folgendes angemerkt: Die Bp stützte ihre Feststellung auf § 162 BAO, der die zwingende Aberkennung von Betriebsausgaben vorsieht, wenn der Empfänger nicht benannt wird. Ob diese Vorschrift auch einschlägig ist, wenn die Nichtbenennung zu Betriebseinnahmen führt, kann dahingestellt bleiben, da § 162 BAO nur eine formale Beweisregel darstellt. Da seine Rechtsfolgen strenger sind, als jene bei unzureichender Mitwirkung im allgemeinen (in letzterem Fall reicht mitunter Glaubhaftmachung des Sachverhaltes, vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 138 Tz 6), kann aber jedenfalls die zu § 162 BAO ergangene Judikatur herangezogen werden: Geschäftliche Rücksichtnahmen entheben nicht von der Pflicht zur Namhaftmachung (VwGH 29.11.1988, 87/14/0203). Zwar darf § 162 BAO nicht eingesetzt werden, um gesetzlich anerkannte Verschwiegenheitspflichten zu umgehen (*Ritz*, BAO⁴, § 162 Tz 15), doch dient § 9 Abs 2 RAO dem Schutz der dem Anwalt anvertrauten Informationen, nicht der Erschwerung der Abgabenerhebung. Die Verschwiegenheitspflicht erstreckt sich somit nicht auf Abrechnungen, Honorarnoten und Quittungen eines Rechtsanwaltes, auch wenn Namen von Klienten sowie für diese erbrachte Leistungen enthalten sind (VwGH 25.6.1997, 96/15/0225; 18.12.1996, 96/15/0155; 29.6.1992, 92/15/0090; 8.10.1991, 91/14/0159; jeweils zu § 89 Abs 3 FinStrG). Wenn also nach ständiger Rechtsprechung somit eine Beschlagnahme von solchen Dokumenten nach § 89 Abs 1 FinStrG möglich ist (VwGH 8.10.1991, 91/14/0159), wird durch die Anwendung des § 162 BAO keine gesetzlich anerkannte Verschwiegenheitspflicht umgangen. Soweit die Vorlage von Honorarnoten und die Benennung von Empfängern zur Ermittlung der Einkünfte eines Rechtsanwaltes erforderlich ist, kann er sich somit nicht auf die anwaltliche Verschwiegenheitspflicht berufen.

Zufluss von Kapitalerträgen: Der Bw hat im Jahr 1989 Wohnungen und einen OHG-Anteil an die in seinem Alleineigentum stehende F.S. 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. Die Fremdüblichkeit der seinerzeitigen Kaufverträge und der Stundungsvereinbarungen hinsichtlich der Kaufpreise wurde vom Bw ausdrücklich betont und in den erstinstanzlichen Verfahren des Bw wie auch der GmbH von der Bp nicht angezweifelt. So weit steht der Sachverhalt daher außer Streit. 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*). Den Ausführungen des Bw in seiner Eingabe vom 24.10.2011, Zinsen seien gemäß § 4 leg. cit. erst bei Rückzahlung des Kapitals fällig und das zwingend, ist daher nicht zu folgen, da sie offensichtlich contra legem sind. 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 UBS vom 1.9.1993 vorgelegt, das im Zusammenhang mit dem geplanten Erwerb eines weiteren Mitunternehmerschaftsanteils stand, womit die Kreditwürdigkeit erwiesen ist. Nach den Bilanzen der Gesellschaft hat sich an ihrer Bonität im gesamten Zeitraum 1992 bis 1996 nichts wesentlich geändert.

Die Ausführungen des Bw, die Gesellschaft sei ihm gegenüber zahlungsunfähig gewesen, laufen somit ins Leere. Gleches 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%) nahe.

Zum einen lag keine allgemeine Zahlungsunfähigkeit vor, zum anderen hätte ein fremder Dritter die Zinsen für die Kaufpreisstundung regelmäßig eingefordert. Dass der Gesellschafter ein solches Verhalten für untrüglich 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.

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 14. November 2011