

TE Vwgh Erkenntnis 2015/12/23 2012/13/0048

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 23.12.2015

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §19 Abs1;

1. EStG 1988 § 19 heute
2. EStG 1988 § 19 gültig ab 20.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
3. EStG 1988 § 19 gültig von 01.07.2022 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2021
4. EStG 1988 § 19 gültig von 08.12.2011 bis 30.06.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2011
5. EStG 1988 § 19 gültig von 02.08.2011 bis 07.12.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
6. EStG 1988 § 19 gültig von 29.12.2007 bis 01.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
7. EStG 1988 § 19 gültig von 31.12.2005 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
8. EStG 1988 § 19 gültig von 30.12.2000 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
9. EStG 1988 § 19 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.2000

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski, Dr. Mairinger und Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Fries, über die Beschwerde des Dr. F S in W, vertreten durch die D Rechtsanwalt KG in W, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 3. April 2012, Zl. RV/0451- W/12, miterledigt RV/0449-W/12, betreffend Einkommensteuer 1992 bis 1996, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der damals als Rechtsanwalt berufstätige Beschwerdeführer veräußerte an eine im August 1989 gegründete GmbH, deren alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer er war, mit Abtretungsvertrag vom 27. September 1989 eine Gesellschaftsbeteiligung und mit zwei Kaufverträgen vom 3. November 1989 Immobilienvermögen. Einer der beiden Kaufverträge (betreffend eine Eigentumswohnung) sah die Entrichtung des Kaufpreises von S 450.000 bis zum 31. Dezember 1995 und seine Verzinsung "beginnend mit 10.9.1989, mit 5,25 % p.a." vor. Der andere Kaufvertrag (betreffend zwei Eigentumswohnungen und weitere Liegenschaftsanteile) sah die Entrichtung des Kaufpreises von

S 4,900.000 in jährlichen Teilbeträgen von S 500.000 jeweils am 1. Dezember, beginnend mit 1. Dezember 1989, und die gleiche Verzinsung wie der erstgenannte Kaufvertrag vor. Nach dem Abtretungsvertrag über die Gesellschaftsbeteiligung (an einer OHG) sollte der Abtretungspreis von S 2,370.000 in zehn Jahresraten von S 237.000, beginnend mit 1. Juli 1990, entrichtet und "mit 5 % p. a., beginnend ab 1. Mai 1990", verzinst werden, wobei die Zinsen jeweils am 1. Juli, beginnend mit 1. Juli 1990, fällig sein sollten.

Am 20. April 1992 errichtete der Beschwerdeführer ein Memorandum über eine Besprechung mit dem Steuerberater der GmbH, das auszugsweise wie folgt lautete:

"Erörterung und Regelung des Problems, welches sich daraus ergibt, daß die Gesellschaft nicht in der Lage ist, die bisher nicht entrichteten Beträge für Zinsen (...) zu bezahlen. (...) Der Barmittelbestand der Gesellschaft erschöpft sich im Stand des Bankkontos mit S 127.597,94. Mit Rücksicht auf die laufenden Auslagen und den Stand der zu erwartenden Einkünfte im laufenden sowie in den nächsten Jahren steht fest, daß die Gesellschaft (abgesehen von ihrem Unvermögen, Zahlungen auf die Kaufpreisschulden zu leisten) ihre Verbindlichkeiten an den Nebenkosten zu den Kaufpreisschulden (...) in absehbarer Zeit nur dann erfüllen kann, wenn eine der beiden Eigentumswohnungen (laut zweitgenanntem Kaufvertrag, Kaufpreisanteil S 2,421.900) verkauft wird. Dies würde aber dem Sinn der Gesellschaft (Vermögenserwerb) nicht entsprechen.

Nach Erörterung (...) gibt (der Beschwerdeführer) als Gläubiger (...) folgende als gültige Vereinbarung zu wertende Erklärung ab:

Die Verpflichtung der (GmbH) zur Bezahlung der zum 31.12.1990 bilanzierten Verbindlichkeiten an Zinsen (...) gegenüber (dem Beschwerdeführer) sowie die weiter hiefür seit 1.1.1991 entstandenen und bis einschließlich 31.12.2000 noch weiter entstehenden Beträge an Zinsen (...) werden bis zum 31.12.2000 gestundet."

Das Finanzamt vertrat im Anschluss an eine die Streitjahre 1992 bis 1996 betreffende Betriebsprüfung die Ansicht, die bei der GmbH als Aufwand verbuchten Zinsen seien dem Beschwerdeführer als Alleingesellschafter trotz des Unterbleibens ihrer Auszahlung zugeflossen und erhöhten somit seine Einkünfte aus Kapitalvermögen.

In seiner Berufung vom 6. Oktober 1999 gegen die diesbezüglichen Bescheide über Einkommensteuer für die Jahre 1992 bis 1996 (die auch weitere Streitpunkte und andere Bescheide betraf) legte der Beschwerdeführer dar, er habe die GmbH "zum ausschließlichen Zweck gegründet, Träger des von mir (...) erworbenen Vermögens zu werden". Die mit dem Mindestkapital gegründete GmbH habe "selbstverständlich nicht über jene Geldmittel" verfügt, um die übertragenen Vermögenswerte "bezahlen zu können". Unter "Beachtung des Gesichtspunktes eines Fremdvergleiches" sei "mit Rücksicht darauf, daß ein sehr erheblicher Zeitraum verstreichen würde, bis die Gesellschaft aus den von ihr erzielten Erträgen in der Lage sein würde, die Kaufpreise sowie den Abtretungspreis zu bezahlen, für diese eine Wertsicherung vereinbart" worden "und ebenso eine Verzinsung". Bei Abschluss der Verträge sei auch festgestanden, dass die GmbH "den Zinsendienst erst mit Erreichung einer positiven Ertragslage leisten könnte", sodass "völlig klar" gewesen sei, dass "bis zur Erreichung dieser Ertragslage" auch eine Stundung der Zinsen erforderlich sei.

"Ausgehend von dieser Eigentümlichkeit der Gesellschaft", die der Beschwerdeführer mit dem Mindestkapital als Vermögensträgersgesellschaft für sich, sohin als Träger seines "persönlichen Vermögens", errichtet und allein verwaltet habe, habe sich "zwangsläufig und denknotwendig" die "Zahlungsunfähigkeit" der GmbH "hinsichtlich der Verpflichtungen der Gesellschaft gegenüber meiner Person, ihrem wirtschaftlichen Alleineigentümer, für den Zinsendienst" ergeben. Die Einbringungen zu Verkehrswerten und die Zinsenvereinbarungen seien erfolgt, "um die Grundsätze der Fremdüblichkeit nicht zu verletzen". Das "Ergebnis hievon" habe aber "zwangsläufig" darin bestanden, "daß die Gesellschaft nicht in der Lage war, solche Erträge zu erwirtschaften, wie diese erforderlich gewesen wären, um den Zinsendienst für die offenen Kaufpreise zu leisten". Trotz Vermietung der Eigentumswohnungen und Bezug eines Gewinnanteils aus der Gesellschaftsbeteiligung habe die Bilanz für das Jahr 1992 (aus in der Berufung nicht näher dargestellten Gründen) schon einen Verlustvortrag von fast S 600.000 und einen Jahresverlust von mehr als S 80.000 ausgewiesen.

Im Jahr 1993 habe sich für die GmbH die Gelegenheit ergeben, zu einem Preis von S 11,690.000 eine weitere Beteiligung zu erwerben. Dieser Erwerb sei zum Stichtag 1. Juli 1993 erfolgt und durch einen Kredit einer Schweizer Bank (aktenkundig ist das Kreditanbot vom 1. September 1993) finanziert worden. An der "Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft, bezogen auf deren Verbindlichkeit aus den mir geschuldeten Zinsen", habe sich dadurch und auch in der Folge nichts geändert, weil die Gesellschaft laufend Verluste erwirtschaftet habe (Jahresverluste 1993 bis 1995 jeweils

mehr als S 1,100.000 und 1996 mehr als S 600.000). Die GmbH sei während des gesamten Streitzeitraums "außerstande" gewesen, "die fälligen Zinsenschuldigkeiten an mich zu bezahlen". Sie sei auch nicht in der Lage gewesen, "einen wirtschaftlich vertretbaren Kredit aufzunehmen, um ihre Zinsenschuldigkeit mir gegenüber zu erfüllen". Kreditzinsen seien damals erheblich höher gewesen als die in den Verträgen der GmbH mit dem Beschwerdeführer vereinbarten Zinsen. Es wäre "wirtschaftlich ein völliger Unsinn gewesen", wenn die dem Beschwerdeführer gehörende GmbH einen höher verzinslichen Kredit aufgenommen hätte, um dem Beschwerdeführer Zinsen zu zahlen. Ein solches Vorgehen könne "nicht ernsthaft (...) verlangt" werden. Eine "derartige Maßnahme zu dem Zweck, um die Gesellschaft bezogen auf ihre Zinsschuldigkeiten mir gegenüber in den Zustand der Zahlungsfähigkeit zu versetzen", wäre "ja geradezu absurd und in jeder Beziehung unzumutbar".

Die Gesellschaft sei aber auch "wirtschaftlich gar nicht in der Lage" gewesen, sich die zur Zahlung der dem Beschwerdeführer geschuldeten Zinsen erforderlichen Barmittel durch Vermögensumschichtung zu beschaffen. Die Gesellschaftsbeteiligungen seien dafür aus näher dargestellten Gründen nicht ausreichend verkehrsfähig gewesen.

Eigentumswohnungen, "welche zur Vermögensbildung durch mich im Wege der Gesellschaft als Träger dieses Vermögens erworben wurden", zu verkaufen, damit der Beschwerdeführer, dem sie "im Durchgriff (...) vermögensmäßig" gehörten, die von der GmbH geschuldeten Zinsen vereinnahmen könne, wäre "ja ein wirtschaftlicher Unsinn, sodaß es mir als dem Geschäftsführer der Gesellschaft wohl nicht zugemutet werden kann, eine derart offenkundig schädigende Maßnahme zu setzen, um eine Zinszahlung der Gesellschaft in mein Privatvermögen zu bewirken".

Die Zinsen seien dem Beschwerdeführer nicht im Sinne des § 19 Abs. 1 EStG 1988 zugeflossen, weil die Gesellschaft im Streitzeitraum, "bezogen auf die Erfüllung dieser Zinszahlungsverpflichtungen, zahlungsunfähig" und "auch unter Anwendung wirtschaftlich gebotener Vernunftgründe bei einer Rechts- und Wirtschaftslage wie der vorliegenden nicht in der Lage" gewesen sei, "sich die Geldmittel zur Bezahlung dieser Zinsverbindlichkeiten zu beschaffen". Das "Unvermögen der Gesellschaft, ihrer Zahlungsverpflichtung zu entsprechen," hätte auch bestanden, wenn ihr als Gläubiger aus der Zinsenforderung ein Fremder gegenübergestanden wäre. In einem solchen Fall wäre "dasselbe" geschehen, "nämlich daß der Gesellschaft eine Stundung bis zur Wiederherstellung ihrer Zahlungsbereitschaft gewährt worden wäre". Die Zinsen seien dem Beschwerdeführer nicht im Sinne des Paragraph 19, Absatz eins, EStG 1988 zugeflossen, weil die Gesellschaft im Streitzeitraum, "bezogen auf die Erfüllung dieser Zinszahlungsverpflichtungen, zahlungsunfähig" und "auch unter Anwendung wirtschaftlich gebotener Vernunftgründe bei einer Rechts- und Wirtschaftslage wie der vorliegenden nicht in der Lage" gewesen sei, "sich die Geldmittel zur Bezahlung dieser Zinsverbindlichkeiten zu beschaffen". Das "Unvermögen der Gesellschaft, ihrer Zahlungsverpflichtung zu entsprechen," hätte auch bestanden, wenn ihr als Gläubiger aus der Zinsenforderung ein Fremder gegenübergestanden wäre. In einem solchen Fall wäre "dasselbe" geschehen, "nämlich daß der Gesellschaft eine Stundung bis zur Wiederherstellung ihrer Zahlungsbereitschaft gewährt worden wäre".

"Unbeschadet" dieser Ausführungen machte der Beschwerdeführer schließlich noch geltend, die GmbH, deren Alleingesellschafter und alleiniger Geschäftsführer er gewesen sei, wobei es auch keinen Aufsichtsrat gegeben habe, sei mit ihm "vermögensmäßig wirtschaftlich ident" gewesen. Gemäß § 24 Abs. 1 lit. d BAO seien die Verbindlichkeiten der GmbH dem Beschwerdeführer selbst zuzurechnen. Dadurch trete hinsichtlich der Zinsenschuld "eine Vereinigung (Aufhebung) ein, die es denkmöglich macht, einen steuerlichen Zufluß hinsichtlich des Nominalbetrages dieser Zinsen bei mir anzunehmen, zu unterstellen oder zu fingieren". "Unbeschadet" dieser Ausführungen machte der Beschwerdeführer schließlich noch geltend, die GmbH, deren Alleingesellschafter und alleiniger Geschäftsführer er gewesen sei, wobei es auch keinen Aufsichtsrat gegeben habe, sei mit ihm "vermögensmäßig wirtschaftlich ident" gewesen. Gemäß Paragraph 24, Absatz eins, Litera d, BAO seien die Verbindlichkeiten der GmbH dem Beschwerdeführer selbst zuzurechnen. Dadurch trete hinsichtlich der Zinsenschuld "eine Vereinigung (Aufhebung) ein, die es denkmöglich macht, einen steuerlichen Zufluß hinsichtlich des Nominalbetrages dieser Zinsen bei mir anzunehmen, zu unterstellen oder zu fingieren".

Über diese der Finanzlandesdirektion im Mai 2000 vorgelegte Berufung begann vor dem unabhängigen Finanzsenat erst am 18. Oktober 2011 die vom Beschwerdeführer beantragte Berufungsverhandlung, in der der Beschwerdeführer u.a. erwähnte, die Zinsenforderung sei im Juli 1997 ein weiteres Mal, diesmal bis nach dem Tod des Beschwerdeführers, gestundet worden. Die Verhandlung wurde u.a. zwecks Vorlage der Verträge von 1989 auf den 14. November 2011 erstreckt.

Mit Schriftsatz vom 24. Oktober 2011 legte der Beschwerdeführer die Verträge und (nochmals) die die Streitjahre betreffenden Bilanzen der GmbH vor. Zum jetzt beschwerdegegenständlichen Streitpunkt legte er in diesem Schriftsatz dar, die Verluste der GmbH seien kontinuierlich angestiegen, sodass "geradezu das Musterbeispiel eines dauernden Nichtzahlenkönnens" vorliege. Ein Kredit sei nicht in Frage gekommen, weil die GmbH nicht in der Lage gewesen wäre, ihn ordnungsgemäß zu bedienen, sodass der Beschwerdeführer zu der im Memorandum vom 20. April 1992 festgehaltenen Stundungsvereinbarung genötigt gewesen sei. Mit dieser Vereinbarung, die "ohne Zweifel auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre", habe er "nur realistisch der Vermögenslage" der GmbH Rechnung getragen. Er sei "wirtschaftlich" nie in der Lage gewesen, "über Zinseneinkünfte - im vorliegenden Fall - zu verfügen". Hilfsweise mache er nunmehr für die Jahre 1992 und 1993 aber auch Verjährung geltend.

In der fortgesetzten Berufungsverhandlung am 14. November 2011 verkündete die belangte Behörde eine nur in Bezug auf andere Streitpunkte stattgebende Berufungsentscheidung, die sie nach ihrer Bekämpfung durch den Beschwerdeführer mit der zur Zl. 2011/13/0137 protokollierten Verwaltungsgerichtshofbeschwerde mit Bescheid vom 2. Februar 2012 gemäß § 300 Abs. 1 BAO wieder aufhob, um der Berufung in Bezug auf einen weiteren (den letzten anderen) Streitpunkt Folge zu geben. Das Beschwerdeverfahren wurde mit Beschluss vom 30. Mai 2012 eingestellt. In der fortgesetzten Berufungsverhandlung am 14. November 2011 verkündete die belangte Behörde eine nur in Bezug auf andere Streitpunkte stattgebende Berufungsentscheidung, die sie nach ihrer Bekämpfung durch den Beschwerdeführer mit der zur Zl. 2011/13/0137 protokollierten Verwaltungsgerichtshofbeschwerde mit Bescheid vom 2. Februar 2012 gemäß Paragraph 300, Absatz eins, BAO wieder aufhob, um der Berufung in Bezug auf einen weiteren (den letzten anderen) Streitpunkt Folge zu geben. Das Beschwerdeverfahren wurde mit Beschluss vom 30. Mai 2012 eingestellt.

Mit Schriftsatz vom 8. März 2012 erstattete der Beschwerdeführer im wieder offenen Berufungsverfahren in zum Teil ergänzter Form das in der Beschwerde gegen den Bescheid vom 14. November 2011 zum jetzt noch verbleibenden Streitpunkt erstattete Vorbringen. Danach seien die in den beiden Kaufverträgen vereinbarten Zinsen, über deren Fälligkeit - anders als im Abtretungsvertrag - keine Verabredung getroffen worden sei, gemäß § 4 des Zinsengesetzes vom 14. Juni 1868 (vgl. jetzt § 1000 Abs. 3 ABGB) erst bei Bezahlung des Kapitals fällig gewesen. Auf Grund der "wirtschaftlichen Identität zwischen Gläubiger und Schuldner" habe der Beschwerdeführer sich "nicht veranlasst gesehen", seine "Forderungen gegenüber der Gesellschaft im Rechtswege durchzusetzen", sodass von einem "konkludenten" Aufschub der "Fälligkeit der Kaufpreiszahlungen" auszugehen sei. In Bezug auf die Zinsen sei es sodann zu der im Memorandum vom 20. April 1992 festgehaltenen Vereinbarung gekommen. Diese Vereinbarung könne im Hinblick darauf, dass Schuldner und Gläubiger im vorliegenden Fall "in wirtschaftlicher Betrachtungsweise" eine Einheit bildeten, "begrifflich" keinem Fremdvergleich unterzogen werden. Mit Schriftsatz vom 8. März 2012 erstattete der Beschwerdeführer im wieder offenen Berufungsverfahren in zum Teil ergänzter Form das in der Beschwerde gegen den Bescheid vom 14. November 2011 zum jetzt noch verbleibenden Streitpunkt erstattete Vorbringen. Danach seien die in den beiden Kaufverträgen vereinbarten Zinsen, über deren Fälligkeit - anders als im Abtretungsvertrag - keine Verabredung getroffen worden sei, gemäß Paragraph 4, des Zinsengesetzes vom 14. Juni 1868 vergleiche , jetzt Paragraph 1000, Absatz 3, ABGB) erst bei Bezahlung des Kapitals fällig gewesen. Auf Grund der "wirtschaftlichen Identität zwischen Gläubiger und Schuldner" habe der Beschwerdeführer sich "nicht veranlasst gesehen", seine "Forderungen gegenüber der Gesellschaft im Rechtswege durchzusetzen", sodass von einem "konkludenten" Aufschub der "Fälligkeit der Kaufpreiszahlungen" auszugehen sei. In Bezug auf die Zinsen sei es sodann zu der im Memorandum vom 20. April 1992 festgehaltenen Vereinbarung gekommen. Diese Vereinbarung könne im Hinblick darauf, dass Schuldner und Gläubiger im vorliegenden Fall "in wirtschaftlicher Betrachtungsweise" eine Einheit bildeten, "begrifflich" keinem Fremdvergleich unterzogen werden.

Aus den vorgelegten Bilanzen gehe hervor, dass die GmbH im Streitzeitraum im Sinne des (von der belangten Behörde im Bescheid vom 14. November 2011 zitierten) Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. Juli 1997, 95/14/0014, VwSlg 7200/F, "zahlungsunfähig" gewesen sei. Feststellungen, aus denen das Gegenteil hervorgehe, seien nicht getroffen worden.

Zur Frage einer Kreditaufnahme zwecks Entrichtung der Zinsen wurde in dem Schriftsatz - nach einer Wiederholung des Hinweises auf den damals höheren Zinssatz für Bankkredite - u.a. vorgebracht:

"Ich war weder als Geschäftsführer der Gesellschaft und deren Alleingesellschafter noch als Steuerpflichtiger in eigener Person verpflichtet, für die Gesellschaft einen Kredit bei einer Bank aufzunehmen und hierfür höhere Zinsen (...) zu bezahlen, um es zu ermöglichen, dass die vertraglich geschuldeten Zinsen durch die Gesellschaft an mich bezahlt und bei mir als steuerpflichtiges Einkommen existent werden. (...) 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. (...) 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 (eine Beteiligung) zu erwerben, sohin dazu, um das Anlagevermögen zu vermehren (...) Zu dieser Kreditaufnahme wird darauf verwiesen, dass die (GmbH) an sich nicht kreditwürdig für diesen Kredit (...) war, sondern den Kredit einzig und allein deshalb eingeräumt erhielt, weil ich persönlich für diesen Kredit die Rückzahlungshaftung übernommen habe. Daraus ergibt sich aber auch, dass (...) bei Aufnahme von Bankkrediten für die Gesellschaft zu dem Zweck, damit diese Zinsen an mich bezahlen könnte, es auch erforderlich gewesen wäre, dass ich persönlich die Rückzahlungshaftung für diese Bankkredite übernehme. Allein aus diesem Hinweis ergibt sich, dass es geradezu absurd wäre, zu unterstellen, die Gesellschaft wäre verpflichtet gewesen, unter derartigen Bedingungen (...) einen Kredit aufzunehmen (...) Die (...) Rechtsfrage besteht darin, ob eine(r) Gesellschaft, welche ihrem Alleingesellschafter aufgrund einer Vereinbarung über die Übertragung des Großteiles ihres Betriebsvermögens Zinsen schuldet, zur Vermeidung einer Zurechnung dieser Zinsen gemäß § 19/1 EStG beim Alleingesellschafter die Verpflichtung zu unterstellen ist, einen Bankkredit zu einem höheren Zinssatz als die Vertragszinsen aufzunehmen (...)"

"Ich war weder als Geschäftsführer der Gesellschaft und deren Alleingesellschafter noch als Steuerpflichtiger in eigener Person verpflichtet, für die Gesellschaft einen Kredit bei einer Bank aufzunehmen und hierfür höhere Zinsen (...) zu bezahlen, um es zu ermöglichen, dass die vertraglich geschuldeten Zinsen durch die Gesellschaft an mich bezahlt und bei mir als steuerpflichtiges Einkommen existent werden. (...) 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. (...) 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 (eine Beteiligung) zu erwerben, sohin dazu, um das Anlagevermögen zu vermehren (...) Zu dieser Kreditaufnahme wird darauf verwiesen, dass die (GmbH) an sich nicht kreditwürdig für diesen Kredit (...) war, sondern den Kredit einzig und allein deshalb eingeräumt erhielt, weil ich persönlich für diesen Kredit die Rückzahlungshaftung übernommen habe. Daraus ergibt sich aber auch, dass (...) bei Aufnahme von Bankkrediten für die Gesellschaft zu dem Zweck, damit diese Zinsen an mich bezahlen könnte, es auch erforderlich gewesen wäre, dass ich persönlich die Rückzahlungshaftung für diese Bankkredite übernehme. Allein aus diesem Hinweis ergibt sich, dass es geradezu absurd wäre, zu unterstellen, die Gesellschaft wäre verpflichtet gewesen, unter derartigen Bedingungen (...) einen Kredit aufzunehmen (...) Die (...) Rechtsfrage besteht darin, ob eine(r) Gesellschaft, welche ihrem Alleingesellschafter aufgrund einer Vereinbarung über die Übertragung des Großteiles ihres Betriebsvermögens Zinsen schuldet, zur Vermeidung einer Zurechnung dieser Zinsen gemäß Paragraph 19 /, eins, EStG beim Alleingesellschafter die Verpflichtung zu unterstellen ist, einen Bankkredit zu einem höheren Zinssatz als die Vertragszinsen aufzunehmen (...)"

Abschließend machte der Beschwerdeführer geltend, der mit der Stundungsvereinbarung vom April 1992 angestrebte Erfolg habe "einer wirtschaftlich vernünftigen Maßnahme zur Erhaltung des Vermögens eines Steuerpflichtigen" entsprochen und sei nicht ungewöhnlich und unangemessen gewesen. Entscheidend sei, dass die Stundungsvereinbarung "allein im Interesse der Erhaltung des Vermögens der Gesellschaft (und damit auch meines eigenen Vermögens) getroffen" worden sei.

In der Berufungsverhandlung am 22. März 2012 legte der Beschwerdeführer darüber hinaus noch dar, es sei "von vornherein klar gewesen, dass die GmbH den Kaufpreis und die Zinsen nicht (werde) bezahlen können". Auf die Frage, warum er auf den Kaufpreis nicht verzichtet habe, antwortete er, er habe "über die steuerlichen Konsequenzen damals nicht weiter nachgedacht".

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung in dem den Zufluss der Zinsen betreffenden Streitpunkt nicht Folge. Sie verwies darauf, dass der Beschwerdeführer die Fremdüblichkeit der seinerzeitigen

Kaufverträge und der die Kaufpreise betreffenden Stundungsvereinbarungen zunächst ausdrücklich betont habe und dem auch in seiner eigenen und in einer Betriebsprüfung der GmbH nicht entgegengetreten worden sei. Dass er nunmehr behaupte, es sei von vornherein klar gewesen, die GmbH werde weder Kaufpreis noch Zinsen zahlen können, sei vor dem Hintergrund der Rechtsausführungen in dem Berufungsbescheid vom 14. November 2011 zu beurteilen. Dass das Geschäft nicht von Anfang an fremdunüblich und als Einlage ohne Kaufpreis- und Zinsenansprüche zu werten gewesen sei, ergebe sich auch aus dem beharrlichen Festhalten an der Zinsenforderung, die mehrmals bloß gestundet worden sei.

Zu prüfen bleibe daher, ob die Zinsen dem Beschwerdeführer in dem Zeitpunkt zugeflossen seien, zu dem die GmbH sie jeweils als Verbindlichkeiten in ihre Bilanz aufgenommen habe, oder ob sie erst mit einer tatsächlichen Auszahlung zugeflossen wären. Maßgeblich sei im Zusammenhang mit den Einkünften des Beschwerdeführers aus Kapitalvermögen, um die es sich dabei handle, ein Zufluss gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Hinweis auf die Erkenntnisse vom 30. November 1993, 93/14/0155, und vom 29. Juli 1997, 95/14/0014, VwSlg 7200/F) genüge dafür beim Mehrheitsgesellschafter als Gläubiger einer GmbH die Fälligkeit der Forderung, vorausgesetzt, dass die GmbH nicht zahlungsunfähig sei. Hinsichtlich der Fälligkeit der Zinsen für die Immobilienkäufe könne der zuletzt vertretenen Ansicht des Beschwerdeführers, sie seien erst bei Zahlung des Kapitals fällig gewesen, im Hinblick auf die jeweils mehrjährige Laufzeit der Verträge nicht gefolgt werden. Zu prüfen bleibe daher, ob die Zinsen dem Beschwerdeführer in dem Zeitpunkt zugeflossen seien, zu dem die GmbH sie jeweils als Verbindlichkeiten in ihre Bilanz aufgenommen habe, oder ob sie erst mit einer tatsächlichen Auszahlung zugeflossen wären. Maßgeblich sei im Zusammenhang mit den Einkünften des Beschwerdeführers aus Kapitalvermögen, um die es sich dabei handle, ein Zufluss gemäß Paragraph 19, Absatz eins, EStG 1988. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Hinweis auf die Erkenntnisse vom 30. November 1993, 93/14/0155, und vom 29. Juli 1997, 95/14/0014, VwSlg 7200/F) genüge dafür beim Mehrheitsgesellschafter als Gläubiger einer GmbH die Fälligkeit der Forderung, vorausgesetzt, dass die GmbH nicht zahlungsunfähig sei. Hinsichtlich der Fälligkeit der Zinsen für die Immobilienkäufe könne der zuletzt vertretenen Ansicht des Beschwerdeführers, sie seien erst bei Zahlung des Kapitals fällig gewesen, im Hinblick auf die jeweils mehrjährige Laufzeit der Verträge nicht gefolgt werden.

Eine objektive Zahlungsunfähigkeit der GmbH habe der Beschwerdeführer "letztlich erst im fortgesetzten Verfahren" behauptet, während sich sein Vorbringen bis dahin bloß auf eine Zahlungsunfähigkeit "ihm gegenüber" bezogen habe. In den Bilanzen stünden jeweils Aktiva von etwa S 8 Mio (1992) bzw. S 21 Mio (1993 bis 1996) Verbindlichkeiten in etwa gleicher Höhe (1992) bzw. von etwa S 22 Mio (1993 bis 1996) gegenüber. Zu verweisen sei auch auf das Kreditanbot der schweizerischen Bank aus dem Jahr 1993, aus dem die Kreditwürdigkeit der GmbH hervorgehe und das auch eine Verzinsung vorgesehen habe, die mit 5,125 % zwischen den mit dem Beschwerdeführer vereinbarten Zinssätzen gelegen sei.

Entgegen dem Vorbringen des Beschwerdeführers (in der Berufung und im Schriftsatz vom 24. Oktober 2011) hätte ein fremder Gläubiger die Zinsen regelmäßig eingefordert. Dass der Beschwerdeführer als Gesellschafter dies für untunlich gehalten habe, ändere nichts daran, dass die Stundungsvereinbarung einem Fremdvergleich zu unterziehen sei und diesem nicht standhalte. Der Beschwerdeführer selbst bestätige dieses Ergebnis, wenn er in seinem letzten Schriftsatz ausführe, die Stundung sei allein im Interesse der Erhaltung des Gesellschaftsvermögens erfolgt. Damit unterstreiche er "die rein im Gesellschaftsverhältnis und daher jenseits einer fremdüblichen Vorgehensweise gelegene Veranlassung".

Die GmbH und ihr Gesellschafter hätten sich entschieden, den Erwerb von Beteiligung und Immobilien fremdfinanzieren, wobei (1989) der Gesellschafter im Wege einer verzinslichen Kaufpreisstundung die Finanzierungsfunktion übernommen habe. Damit sei in weiterer Folge auch das Verhalten eines fremden Dritten in Bezug auf die Einforderung der Zinsen als Maßstab heranzuziehen. Letztlich sei (1993) auch eine Fremdfinanzierung über eine Bank erfolgt, die ihre Zinsen jährlich eingefordert und erhalten habe. Demnach müssten auch die dem Gesellschafter als Fremdfinanzierer zustehenden Zinsen als zugeflossen gelten.

Dem Vorbringen (in der Berufung), es liege eine Vereinigung von Schuldner und Gläubiger in der Person des Beschwerdeführers vor, sei im Hinblick auf die "grundlegenden Säulen des Trennungsprinzips" nicht zu folgen, und auch der (im Schriftsatz vom 24. Oktober 2011 erhobene) Verjährungseinwand sei aus näher dargestellten Gründen verfehlt.

Die Sachverhaltsdarstellung der dagegen erhobenen Beschwerde enthält - erstmals - die Behauptung, der Beschwerdeführer habe die Verzinsung der Kaufpreise und des Abtretungspreises in die Verträge von 1989 "rein routinemäßig" aufgenommen, "ohne zu bedenken, dass die GmbH aufgrund ihrer Vermögenslage und in Ermangelung von wirtschaftlich erzielten Erträgen gar nicht in der Lage sein würde," die Zinsen zu entrichten. Neu wird nun auch behauptet, die GmbH sei im Streitzeitraum "konkursreif" und eine Entrichtung von Zinsen an den Beschwerdeführer wäre strafbar gewesen. Zur Kreditaufnahme der GmbH im Jahr 1993 wird nachgetragen, der Beschwerdeführer habe nicht nur die aktenkundige Solidarbürgschaft leisten, sondern auch tatsächlich den Zinsendienst und die Rückzahlung des Kredites übernehmen müssen, weil die GmbH dazu nicht in der Lage gewesen sei. Das "Anlagevermögen" der GmbH wird pauschal als "starr und gebunden" bezeichnet. Unter "Bedachtnahme auf die Zahlungsunfähigkeit der GmbH, veranlasst durch deren andauernden Mangel an liquiden Mitteln, denen aber sehr wohl die entsprechenden Anlagewerte gegenüber standen", sei es zur Stundungsvereinbarung gekommen.

In den Beschwerdegründen wird den Ausführungen der belangten Behörde zur Verjährung nicht entgegengetreten. Gerügt wird zunächst eine im Bescheid nicht näher begründete Differenz zwischen den für das Jahr 1992 einerseits und für die Jahre 1993 bis 1996 andererseits festgestellten Einkünften aus Kapitalvermögen. Es folgt eine ausführliche Bestreitung der von der belangten Behörde aus dem Kreditangebot von 1993 abgeleiteten Kreditwürdigkeit der GmbH, wobei nun die Behauptung der Bedienung dieses Kredites durch den Beschwerdeführer im Vordergrund steht. Die Feststellung der belangten Behörde, der Beschwerdeführer habe die objektive Zahlungsunfähigkeit der GmbH "letztlich erst im fortgesetzten Verfahren behauptet" und zuvor eine Zahlungsunfähigkeit bloß ihm gegenüber behauptet, wird unter Hinweis auf das Berufungsvorbringen als "in all ihren Punkten aktenwidrig" bezeichnet. Ausführungen aus dem Schriftsatz vom 8. März 2012, betreffend das Fehlen einer "Verpflichtung" der GmbH zur Kreditaufnahme "zur Vermeidung" einer Zurechnung der Zinsen beim Alleingesellschafter werden wiederholt.

Hieran schließen sich, eingeleitet durch einen Hinweis auf den Grundsatz der "wirtschaftlichen Betrachtungsweise", längere Ausführungen dazu, dass eine Einmanngesellschaft "eigentlich keine Gesellschaft" sei. Solche Gesellschaften seien zwar zulässig, die Argumentation der belangten Behörde mit dem Trennungsprinzip sei aber "unbeachtlich und verfehlt", weil der Oberste Gerichtshof in der Frage, ob ein Alleingesellschafter-Geschäftsführer, der eine Haftung für die GmbH übernehme, Verbraucher im Sinne des Konsumentenschutzgesetzes sei, in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu einer anderen Auffassung gelangt sei als der deutsche Bundesgerichtshof. Bezugnahmen auf finanzrechtliche Judikatur oder finanzrechtliches Fachschrifttum enthält die Beschwerde zu diesem Thema nicht. Als Ergebnis wird - wie im letzten Abschnitt der Berufungsausführungen zum Zinsenzufluss - geltend gemacht, die "Verpflichtung zur Bezahlung der Zinsen" sei "nicht der GmbH zuzurechnen", sondern dem Beschwerdeführer "persönlich", sodass ihm der jährliche Zinsbetrag nicht als Einkommen zugerechnet werden könne.

In einem letzten Abschnitt der Beschwerdebegründung wird die Argumentation der belangten Behörde mit einem Fremdvergleich als "unzulässig" bewertet. Es fehle "das entscheidende Kriterium für die Heranziehung eines Fremdvergleiches, nämlich dass gleichartige Rechtsbeziehungen wie vorliegend mit dem üblicherweise bestehenden Interessensgegensatz vorliegen". Für die "Zulässigkeit eines Fremdvergleiches wäre es daher erforderlich, dass bei Fremden ein völlig gleichartiger Sachverhalt wie vorliegend gegeben wäre, um daraufhin entscheiden zu können, ob derartige Fremde einen verzinslichen Bankkredit aufnehmen würden, um mit diesem Kredit vertragsmäßig im Satz niedrigere Zinsen 'wirtschaftlich an sich selbst' zu bezahlen". Dass dies "auch für Fremde zu verneinen" sei, bedürfe "wohl keiner weiteren Begründung". Könne "auch im Fremdvergleich keine Verpflichtung dafür angenommen werden", dass "ich einen Bankkredit hätte aufnehmen müssen, um daraus Zinsen an mich zu bezahlen", so halte auch die "Stundungsvereinbarung einem Fremdvergleich stand, denn die entscheidenden Kriterien hiefür sind ja gleichartig".

Nach Vorlage der Akten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde legte der Beschwerdeführer in einer Stellungnahme zur Gegenschrift noch dar, die Behauptung, er habe erst in der Beschwerde vorgebracht, dass die Zinsen "nur routinemäßig" vereinbart worden seien, sei "aktenwidrig". Hiezu verwies er auf das Berufungsvorbringen. Unrichtig und nicht nachvollziehbar sei "in dieser Formulierung" auch, dass er eine Fremdüblichkeit der Stundungsvereinbarung behauptet habe. Wenn die Gesellschaft überhaupt nicht in der Lage sei, die Zinsen zu bezahlen, und diese "in den Jahresabschlüssen als gestundet ausgewiesen" würden, dann könne "wohl nicht davon gesprochen werden, dass eine darüber abgeschlossene Stundungsvereinbarung nicht 'fremdüblich' sein würde". Als geradezu absurd erweise es sich ferner, die Stundung des Kaufpreises durch den Beschwerdeführer als Fremdfinanzierung der GmbH zu bezeichnen. Was die Differenz zwischen den für 1992 und den für die Folgejahre

festgestellten Einkünften aus Kapitalvermögen anlange, so sei dem Hinweis in der Gegenschrift, hier handle es sich um unstrittige, vom Beschwerdeführer selbst erklärte andere Einkünfte aus Kapitalvermögen, entgegenzuhalten, dass die belangte Behörde verpflichtet gewesen wäre, für die Festsetzung "eine Begründung gemäß § 93/3 lit. a) BAO anzuführen". Nach Vorlage der Akten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde legte der Beschwerdeführer in einer Stellungnahme zur Gegenschrift noch dar, die Behauptung, er habe erst in der Beschwerde vorgebracht, dass die Zinsen "nur routinemäßig" vereinbart worden seien, sei "aktenwidrig". Hiezu verwies er auf das Berufungsvorbringen. Unrichtig und nicht nachvollziehbar sei "in dieser Formulierung" auch, dass er eine Fremdüblichkeit der Stundungsvereinbarung behauptet habe. Wenn die Gesellschaft überhaupt nicht in der Lage sei, die Zinsen zu bezahlen, und diese "in den Jahresabschlüssen als gestundet ausgewiesen" würden, dann könne "wohl nicht davon gesprochen werden, dass eine darüber abgeschlossene Stundungsvereinbarung nicht 'fremdüblich' sein würde". Als geradezu absurd erweise es sich ferner, die Stundung des Kaufpreises durch den Beschwerdeführer als Fremdfinanzierung der GmbH zu bezeichnen. Was die Differenz zwischen den für 1992 und den für die Folgejahre festgestellten Einkünften aus Kapitalvermögen anlange, so sei dem Hinweis in der Gegenschrift, hier handle es sich um unstrittige, vom Beschwerdeführer selbst erklärte andere Einkünfte aus Kapitalvermögen, entgegenzuhalten, dass die belangte Behörde verpflichtet gewesen wäre, für die Festsetzung "eine Begründung gemäß Paragraph 93 /, 3, Litera a,) BAO anzuführen".

Schließlich wird in einem längeren Abschnitt dieser Stellungnahme auf den Vorwurf eingegangen, der Beschwerdeführer habe die Tilgung des der GmbH gewährten Kredites durch ihn selbst erstmals in der Beschwerde behauptet. Das sei "in dieser Formulierung unrichtig". Zur Begründung wird dargelegt, die Bedienung des Kredites durch die GmbH sei aus näher dargelegten Gründen "denkumöglich" gewesen. In der Gegenschrift habe die belangte Behörde "ausdrücklich zugestanden", dass aus den Jahresabschlüssen keine Zahlungen "durch die GmbH" hervorgingen (nach dem Wortlaut der Gegenschrift: "keine Zahlung durch den Bf, sondern lediglich die Höhe der bestehenden Bankverbindlichkeit"). Die "Einschränkung" auf Zahlungen "durch den Bf" sei "unverständlich", weil solche Zahlungen sich ja "schon begriffsmäßig" nicht aus den Bilanzen der GmbH ergeben könnten. Die Behauptung der belangten Behörde, die GmbH habe andere Gläubiger befriedigt, sei "aktenwidrig".

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Der Beschwerdeführer hält - mit Recht - nicht an seinem Verjährungseinwand fest, sodass darauf nicht mehr eingegangen ist.

Was die strittige Differenz zwischen den für 1992 und den für die Folgejahre festgestellten Beträgen anlangt, die - vom Beschwerdeführer in der damaligen Beschwerde noch unbeanstandet - schon im Bescheid vom 14. November 2011 aufschien, so bedarf es keiner Auseinandersetzung damit, ob die Begründung des angefochtenen Bescheides einen diesbezüglichen Hinweis auf die Steuererklärungen des Beschwerdeführers zu enthalten gehabt hätte. Dass sich die Differenz aus diesen Steuererklärungen ergab, stellt der Beschwerdeführer in seiner Stellungnahme zur Gegenschrift nicht in Abrede.

Der Erörterung des Zuflusses von Zinsen vorgelagert ist auch noch die Frage, ob die aus den Verträgen von 1989 resultierenden Forderungen des Beschwerdeführers gegenüber der GmbH für Zwecke der hier strittigen Feststellung von Einkünften aus Kapitalvermögen als Forderungen zu werten waren, bei denen der Beschwerdeführer zugleich Gläubiger und Schuldner war und die daher - in wirtschaftlicher Betrachtungsweise - nicht existierten. Der Beschwerdeführer hat den Hinweis der belangten Behörde auf das Trennungsprinzip nicht zum Anlass genommen, auf finanzrechtliche Judikatur oder Lehre zu diesem Thema einzugehen. Es genügt daher ein Verweis auf Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Band I11, Rz 902, 976, und - nur beispielsweise - die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. Jänner 2004, 2004/15/0007, vom 10. November 2004, 2003/13/0018, VwSlg 7979/F, vom 23. September 2005, 2005/15/0056, vom 21. September 2006, 2006/15/0236, VwSlg 8167/F, vom 28. April 2011, 2007/15/0031, 0032, 0105, VwSlg 8636/F, und vom 23. Jänner 2013, 2010/15/0187. Im Verhältnis zwischen einer GmbH und ihrem zu 100 % beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer gilt danach das Trennungsprinzip.

Maßgeblich für die Beurteilung der verbleibenden Frage nach dem Zufluss der geschuldeten, aber nicht ausbezahlten und mit der Vereinbarung vom April 1992 bis über das Ende des Streitzeitraums hinaus gestundeten Zinsen ist die dem Beschwerdeführer von der belangten Behörde schon im Bescheid vom 14. November 2011 entgegengehaltene ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum Zufluss von Einnahmen im Sinne des § 19 Abs. 1

EStG 1988 in Fällen, in denen der abgabepflichtige Gläubiger zugleich Mehrheitsgesellschafter der GmbH ist, gegen die sich seine Forderung richtet. Der Zufluss ist nach dieser Rechtsprechung in solchen Fällen grundsätzlich anzunehmen, sobald die Forderung fällig ist, vorausgesetzt, dass die GmbH nicht zahlungsunfähig ist. Diese Sicht gebietet der beherrschende Einfluss des Mehrheitsgesellschafters, weil dieser es sonst in der Hand hätte, den Gewinn der Gesellschaft zu kürzen, ohne die entsprechenden Beträge selbst versteuern zu müssen (vgl. in diesem Sinn etwa die Erkenntnisse vom 30. November 1993, 93/14/0155, vom 29. Juli 1997, 95/14/0014, VwSlg 7200/F, vom 28. Juni 2006, 2002/13/0175, vom 25. Juni 2007, 2007/14/0002, vom 23. März 2010, 2007/13/0037, vom 25. Jänner 2012, 2008/13/0139, vom 26. Februar 2013, 2010/15/0061, und vom 30. Oktober 2014, 2012/15/0143). Maßgeblich für die Beurteilung der verbleibenden Frage nach dem Zufluss der geschuldeten, aber nicht ausbezahlten und mit der Vereinbarung vom April 1992 bis über das Ende des Streitzeitraums hinaus gestundeten Zinsen ist die dem Beschwerdeführer von der belangten Behörde schon im Bescheid vom 14. November 2011 entgegengehaltene ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum Zufluss von Einnahmen im Sinne des Paragraph 19, Absatz eins, EStG 1988 in Fällen, in denen der abgabepflichtige Gläubiger zugleich Mehrheitsgesellschafter der GmbH ist, gegen die sich seine Forderung richtet. Der Zufluss ist nach dieser Rechtsprechung in solchen Fällen grundsätzlich anzunehmen, sobald die Forderung fällig ist, vorausgesetzt, dass die GmbH nicht zahlungsunfähig ist. Diese Sicht gebietet der beherrschende Einfluss des Mehrheitsgesellschafters, weil dieser es sonst in der Hand hätte, den Gewinn der Gesellschaft zu kürzen, ohne die entsprechenden Beträge selbst versteuern zu müssen vergleiche , in diesem Sinn etwa die Erkenntnisse vom 30. November 1993, 93/14/0155, vom 29. Juli 1997, 95/14/0014, VwSlg 7200/F, vom 28. Juni 2006, 2002/13/0175, vom 25. Juni 2007, 2007/14/0002, vom 23. März 2010, 2007/13/0037, vom 25. Jänner 2012, 2008/13/0139, vom 26. Februar 2013, 2010/15/0061, und vom 30. Oktober 2014, 2012/15/0143).

Für Verhältnisse unter Fremden hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass ein Zufluss von Zinsen zu verneinen sei, wenn der Anspruch nur im Wege einer Exekution in das verpfändete unbewegliche Vermögen des Schuldners realisiert werden könnte oder eine "wirtschaftlich begründete" Stundung vorliege (Erkenntnis vom 12. Dezember 1978, 2090/78, ÖStZB 1979, 170). Anderes gilt, wenn der Schuldner zahlungswillig und eine Auszahlung grundsätzlich möglich ist, sich der Gläubiger aber im Sinne einer Wiederveranlagung dagegen entscheidet (vgl. etwa die Erkenntnisse vom 6. Juli 2006, 2003/15/0128, und vom 7. Juli 2011, 2007/15/0156, VwSlg 8653/F). Für Verhältnisse unter Fremden hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass ein Zufluss von Zinsen zu verneinen sei, wenn der Anspruch nur im Wege einer Exekution in das verpfändete unbewegliche Vermögen des Schuldners realisiert werden könnte oder eine "wirtschaftlich begründete" Stundung vorliege (Erkenntnis vom 12. Dezember 1978, 2090/78, ÖStZB 1979, 170). Anderes gilt, wenn der Schuldner zahlungswillig und eine Auszahlung grundsätzlich möglich ist, sich der Gläubiger aber im Sinne einer Wiederveranlagung dagegen entscheidet vergleiche , etwa die Erkenntnisse vom 6. Juli 2006, 2003/15/0128, und vom 7. Juli 2011, 2007/15/0156, VwSlg 8653/F).

Der Beschwerdeführer, Alleingesellschafter und Geschäftsführer der schuldnerischen GmbH, hat in Bezug auf die im vorliegenden Fall strittigen Zinsen, soweit es die beiden Kaufverträge vom 3. November 1989 betrifft, auch deren Fälligkeit vor Zahlung des Kapitals bestritten und dazu auf eine gesetzliche Regelung verwiesen, die mangels gegenteiliger Verabredung eine Zahlung der Zinsen bei Zahlung des Kapitals vorsah, wenn der Vertrag nicht "auf mehrere Jahre geschlossen" wurde. Dem Argument der belangten Behörde, die beiden Kaufverträge seien im Hinblick auf die darin vereinbarten Konditionen "auf mehrere Jahre" geschlossen worden, tritt er in der Beschwerde aber nicht mehr entgegen, sodass auch auf den Inhalt des Memorandums vom 20. April 1992 in diesem Zusammenhang nicht mehr eingegangen werden muss.

Dass dieses Memorandum eine im Sinne des Erkenntnisses vom 12. Dezember 1978, also aus der Sicht eines Gläubigers, "wirtschaftlich begründete" Stundung festgehalten habe, hat der Beschwerdeführer im Verfahren geltend gemacht, indem er die Fremdüblichkeit der Stundung behauptete. Das in der Berufung dazu erstattete Vorbringen ist jedoch nicht nachvollziehbar. Der Beschwerdeführer hatte, wie eingangs dargestellt, in den drei Verträgen vom September und November 1989 über insgesamt zehn Jahre verteilte Zahlungspflichten vereinbart, die auch nicht gleichzeitig, sondern verteilt auf einen Zeitraum vom 1. Dezember 1989 bis zum 1. Juli 1990, einsetzen sollten. Das Berufungsvorbringen dazu stellte diese Vertragsgestaltung - unter wiederholter ausdrücklicher Bezugnahme auf die damals beabsichtigte "Beachtung des Gesichtspunktes eines Fremdvergleiches" - als Berücksichtigung der erwarteten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Gesellschaft dar, wobei nur "völlig klar" gewesen sei, dass auch die Leistung des Zinsendienstes eine "positive Ertragslage" voraussetzen würde. Dass mit einer solchen - bei vermieteten

Eigentumswohnungen und Gewinnbezügen aus der Gesellschaftsbeteiligung - von vornherein nicht gerechnet wurde, ist dem - ungeachtet der in der Berufungsverhandlung am 22. März 2012 schließlich erhobenen Behauptung - nicht entnehmbar. Der Stundung lag somit, wie auch aus dem Wortlaut des Memorandums hervorgeht, eine Neubeurteilung der Situation zugrunde, wobei der Beschwerdeführer nie dargelegt hat, woraus sich die negative Ertragsentwicklung ergeben hatte und dass etwa auf Grund absehbarer Änderungen ein vorübergehendes Zuwarten auch aus der Sicht eines fremden Gläubigers sinnvoll gewesen wäre. Das Memorandum, Ergebnis einer Besprechung des damals noch als Rechtsanwalt berufstätigen Beschwerdeführers mit dem Steuerberater der GmbH, nennt als Grund dafür, dass angesichts fehlender Erträge nicht eine der Eigentumswohnungen verkauft werde, um Pflichten aus den Verträgen zu erfüllen, ausdrücklich und ausschließlich den die Interessen des Beschwerdeführers als Gesellschafter und nicht als Gläubiger betreffenden Gesichtspunkt, dass dies "dem Sinn der Gesellschaft (Vermögenserwerb) nicht entsprechen" würde. Auch das Berufungsvorbringen stellte diesen Zusammenhang her, indem die "Zahlungsunfähigkeit" der GmbH "hinsichtlich der Verpflichtungen der Gesellschaft gegenüber meiner Person, ihrem wirtschaftlichen Alleineigentümer, für den Zinsendienst" als eine Auswirkung erläutert wurde, die sich "zwangsläufig und denknotwendig" aus der "Eigentümllichkeit" der GmbH als "Vermögensträgersgesellschaft" für den Beschwerdeführer ergeben habe. Eigentumswohnungen, so ein weiteres Vorbringen in der Berufung, "welche zur Vermögensbildung durch mich im Wege der Gesellschaft als Träger dieses Vermögens erworben wurden", zu verkaufen, um Pflichten aus den Verträgen über den Erwerb der Vermögensgegenstände zu erfüllen, wäre für den Beschwerdeführer "ein wirtschaftlicher Unsinn" gewesen.

Die auf ein solches Vorbringen folgende und im Schriftsatz vom 24. Oktober 2011 wiederholte, aber nicht näher begründete Behauptung, auch ein fremder Veräußerer der Vermögensgegenstände hätte sich wie der Beschwerdeführer verhalten und der GmbH die Zinsen gestundet, ist nicht geeignet, im Sinne des erwähnten Erkenntnisses vom 12. Dezember 1978 das Vorliegen einer aus der Sicht eines Gläubigers "wirtschaftlich begründeten" Stundung darzutun.

An die Stelle der nicht nachvollziehbaren Behauptungen über das hypothetische Verhalten eines fremden Gläubigers in der Berufung und im Schriftsatz vom 24. Oktober 2011 trat im Schriftsatz vom 8. März 2012 das am Ende der Beschwerdebegründung nun breiter ausgeführte Argument, ein Fremdvergleich sei "begrifflich" unmöglich und "unzulässig". Das Beschwerdevorbringen dazu ist schwer verständlich. Gegenstand des Fremdvergleiches war nicht, wie eine andere Person in der Lage des Beschwerdeführers sich verhalten hätte. Geprüft wurde vielmehr, ob das Verhalten des Beschwerdeführers (hier: als Gläubiger und nicht, wie er anzunehmen scheint, als Geschäftsführer) auch von einem gesellschaftsfremden Gläubiger zu erwarten gewesen wäre, oder ob es auf seiner Involvierung als Gesellschafter beruhte. Dass hier letzteres der Fall war, ging schon aus dem Vorbringen des Beschwerdeführers selbst hervor.

Im Streit um die damit noch verbleibende Frage der Zahlungsfähigkeit der GmbH hat sich der Standpunkt des Beschwerdeführers, wie die belangte Behörde mit Recht bemerkt, nach Vorhalt der ständigen Rechtsprechung im Bescheid vom 14. November 2011 verändert. Das Memorandum von 1992 nennt als einzigen Grund dafür, nicht eine der Eigentumswohnungen zu verkaufen, um Schulden zu begleichen, den Gesellschaftszweck des "Vermögenserwerbs". Auch in der Berufung von 1999 war von "Zahlungsunfähigkeit" jeweils nur mit ausdrücklichem Bezug auf die Verpflichtungen gegenüber dem Alleingesellschafter und in Verbindung mit dessen Interessen an der Gesellschaft die Rede. Erst im Schriftsatz vom 8. März 2012 - nach Erlassung und Aufhebung des ersten Berufungsbescheides - wurde behauptet, die GmbH sei im Sinne der von der belangten Behörde zitierten Judikatur "zahlungsunfähig" gewesen, ein Standpunkt, der in der Beschwerde noch eine weitere Zuspitzung erfahren hat. Dass er nicht zutrifft, ergibt sich schon aus dem Wortlaut des Memorandums von 1992 und aus den in der Berufung bereits im Nachhinein, aber noch verhältnismäßig zeitnahe dargestellten Gründen für das Verhalten des Beschwerdeführers im Streitzeitraum. Ob die Kreditfinanzierung des weiteren Beteiligungserwerbes, wie die belangte Behörde meint, auch in diese Richtung deutet, kann dabei auf sich beruhen. In diesem Zusammenhang ist nur anzumerken, dass das wiederholte Vorbringen, die GmbH sei nicht "verpflichtet" gewesen, "zur Vermeidung einer Zurechnung" von Zinsen an den Beschwerdeführer einen Kredit aufzunehmen, das Verfahrensthema verfehlt. Eine solche Verpflichtung - oder auch die zum Verkauf einer Eigentumswohnung - wird durch den angefochtenen Bescheid nicht impliziert. Es wird nur

die steuerliche Konsequenz daraus gezogen, dass die bei der GmbH aufwandswirksamen Zinsen nicht wegen Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft, sondern aus Gründen, die die Interessen des Beschwerdeführers als Gesellschafter betrafen, nicht wie vertraglich vereinbart zur Auszahlung gelangten.

Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen. Die Beschwerde war daher gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG als unbegründet abzuweisen.

Der Ausspruch über den Aufwandsatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2008. Der Ausspruch über den Aufwandsatz gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2008.

Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden. Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß Paragraph 79, Absatz 11, letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

Wien, am 23. Dezember 2015

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2015:2012130048.X00

Im RIS seit

12.01.2016

Zuletzt aktualisiert am

04.03.2016

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at