

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Anna Mechtler-Höger in der Beschwerdesache NameBf, AdresseBf, vertreten durch Gerald Schott, Obere Gwendtgasse 4, 3430 Tulln, gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 2009 bis 2012 sowie betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2009 bis 2013 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

II. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

### Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf) ist Alleingesellschafter und Geschäftsführer der Fa. B-GmbH (im Folgenden kurz: GmbH).

Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung wurde festgestellt, der Bf habe das Betriebsgebäude um 48.000,00 Euro pro Jahr an die GmbH vermietet, in den Jahren 2009 bis 2013 jedoch nur folgende Einnahmen aus Vermietung erklärt:

| 2009 | 2010      | 2011      | 2012     | 2013     |
|------|-----------|-----------|----------|----------|
| 0,00 | 12.000,00 | 12.000,00 | 8.000,00 | 8.000,00 |

Der Prüfer vertrat die Ansicht, dass auf Grund des beherrschenden Einflusses des Bf der Zufluss an den Bf anzunehmen sei, weil die Forderungen fällig gewesen seien und die GmbH nicht zahlungsunfähig gewesen sei.

Das Finanzamt erließ - zum Teil nach Wiederaufnahme des Verfahrens - Umsatz- und Einkommensteuerbescheide, die dieser Ansicht Rechnung trugen.

In den fristgerecht dagegen erhobenen Beschwerden brachte der steuerliche Vertreter des Bf vor:

ad Wiederaufnahme des Verfahrens:

Die Tatsache, dass die Pachtzahlungen nicht vereinnahmt bzw nicht in den Steuererklärungen berücksichtigt worden seien, sei im Zuge der Einreichung der Erklärungen dem Finanzamt hinreichend mitgeteilt und offengelegt worden. Zwischen der Veranlagung und der Betriebsprüfung hätten sich keine neuen Tatsachen ergeben.

ad Sachbescheide:

Im Zuge der Betriebsprüfung seien Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung, die von der Pächterin nicht bezahlt worden seien, den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung mit der Begründung zugerechnet worden, der Bf als Geschäftsführer der Pächterin habe Verfügungsmacht über deren Geldmittel gehabt.

Die Einkommensteuerrichtlinien gingen aber von einem Zufluss von Einnahmen erst zu dem Zeitpunkt aus, an dem die tatsächliche Zahlung erfolgt sei. Maßgeblich für den Zufluss sei die reine Geldbewegung (VwGH 18.1.1983, 82/14/0076). Auch werde in der Rechtsprechung teilweise auf die Zahlungsfähigkeit des Pächters Rücksicht genommen, wenn der Verpächter wesentlichen Einfluss auf die Geschäftsführung habe. Dies sei im vorliegenden Fall gegeben, doch sei das Unternehmen nicht in der Lage gewesen, die Zahlungen zu leisten.

Ab 2009 sei das Unternehmen durch den Verlust der Liefervereinbarung mit der Fa. X in Zahlungsschwierigkeiten gekommen.

Die Umsätze, die Aktiva und die Bankverbindlichkeiten hätten sich im Streitzeitraum wie folgt entwickelt:

|           | Umsätze      | Aktiva       | Bankverbindlichkeiten |
|-----------|--------------|--------------|-----------------------|
| 2007/2008 | 2.418.504,00 | 1.844.535,00 | 745.446,00            |
| 2008/2009 | 2.266.933,00 | 1.708.801,00 | 908.854,00            |
| 2009/2010 | 2.266.933,00 | 1.639.666,00 | 907.145,00            |
| 2010/2011 | 1.171.882,00 | 1.571.329,00 | 919.094,00            |
| 2011/2012 | 584.166,00   | 1.339.179,00 | 940.020,00            |
| 2012/2013 | 541.507,00   | 1.239.473,00 | 788.014,00            |

Alleine die Bankverbindlichkeiten seien in den letzten beiden Wirtschaftsjahren fast doppelt so hoch wie die Handelsumsätze gewesen und zeigten einen dringenden Sanierungsbedarf des Unternehmens auf. Da diese Entwicklung schon bei der Kündigung der Liefervereinbarung der Fa. X vorauszusehen gewesen sei, habe sich der Bf entschlossen, vorerst auf die Zahlungen der Pacht zu verzichten, um dem Unternehmen nicht die Liquidität zu entziehen. Die Fortführung der Pachtzahlungen hätte die Zahlungsunfähigkeit bewirkt. Die Zahlungen an die Behörden, die Lieferanten und an die Bank wären nicht mehr möglich gewesen und der Geschäftsführer hätte Insolvenz anmelden müssen. Um dies zu verhindern, habe er in den Wirtschaftsjahren

2009 und 2010 auch Gesellschafterdarlehen zur Verfügung gestellt. Die finanzielle Lage des Unternehmens zeige sich auch dadurch, dass im Jahr 2013 die Bank Austria die bestehenden Fremdwährungskredite gekündigt und ohne Auftrag des Kreditnehmers am 5.9.2012 in Euro konvertiert habe.

Der Verlust von rund 3.000,00 Euro im Wirtschaftsjahr 2012/2013 ergebe sich nur deshalb, weil eine Teilauflösung des rückgestellten Pachtwaufrands von 48.000,00 Euro im Ertrag berücksichtigt sei. Ohne diese Auflösung würde der Verlust rund 51.000,00 Euro betragen. Es sei in diesem Jahr vom Geschäftsführer auf die Pachtzahlungen verzichtet worden, um das Unternehmen vor der Insolvenz zu retten.

Mit Beschwerdeverentscheidung wurden die Beschwerden als unbegründet abgewiesen und ausgeführt:

ad Wiederaufnahme des Verfahrens:

Die in den Jahren 2009 bis 2013 erklärten Umsätze aus Vermietung und Verpachtung seien mittels elektronischer Erklärung dem Finanzamt bekannt gegeben worden. Dabei seien in der Beilage E1b jeweils nur die Kennzahlen betreffend Einnahmen und Fremdfinanzierungskosten befüllt worden. Es sei für das Finanzamt zu keinem Zeitpunkt ersichtlich gewesen, wie sich diese Beträge im Detail zusammensetzen. Die Tatsache, dass Mieterlöse von einem verbundenen Unternehmen vorliegen, die nicht in die Erklärung aufgenommen worden seien, sei erst im Rahmen der Betriebsprüfung neu hervorgekommen und stelle einen tauglichen Wiederaufnahmegrund dar.

ad Sachbescheide:

*"Gemäß § 19 EStG sind im außerbetrieblichen Bereich Einnahmen in dem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Der Beschwerdeführer vermietet ein Betriebsgebäude an eine in seinem Eigentum stehende GmbH, er ist Alleingesellschafter und Geschäftsführer. Die Mieten werden als Forderungen gegenüber der GmbH erfasst. Als Alleingesellschafter einer GmbH ist laut ständiger Judikatur des VwGH (u.a. 26.02.2013, 2010/15/0061; 23.03.2010, 2007/13/0037 mwN) und der Literatur (Baldaufin Jakob<sup>7</sup> § 19 Rz 26 "Mehrheitsges'ter"; Doralt, EStG § 19 Rz 30 "beherrschenden Gesellschafter"; Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 19 Anm. 17) ein Zufluss der als Forderungen ausgewiesenen Mieten anzunehmen, sobald die Forderung fällig ist und die GmbH zahlungsfähig ist. Zahlungsunfähigkeit liegt vor, wenn der Schuldner mangels bereiter Mittel objektiv nicht nur vorübergehend außerstande ist, fällige Geldschulden regelmäßig zu begleichen. Verluste allein lassen noch keinen ausreichenden Rückschluss auf Zahlungsunfähigkeit zu. Zahlungsunfähigkeit setzt ein dauerndes Nichtzahlenkönnen voraus, während eine bloße Zahlungsstockung im allgemeinen dann anzunehmen ist, wenn lediglich vorübergehend und kurzzeitig ein Mangel an Zahlungsmitteln besteht, der durch alsbaldige Mittelbeschaffung (wie etwa durch kurzfristig mögliche Verwertung vorhandener Aktiva oder Aufnahme eines Überbrückungskredites) wieder behebbar ist.*

*Im konkreten Fall kann von keiner Zahlungsunfähigkeit der GmbH ausgegangen werden. Es liegen in den beschwerdegegenständlichen Jahren und Vorjahren Umsätze von € 2,4 Mio (2008) über € 1,5 Mio (2010) absteigend auf € 584.000 (2012) vor. Die Aktiva betrugen € 1,8 Mio (2008) bis € 1,3 Mio (2012) und die Bankverbindlichkeiten stiegen von € 750.000 (2008) auf € 940.000 (2012). Das Unternehmen erwirtschaftete abgesehen von 2012 in jedem Jahr Gewinne, auch 2013 wurde wiederum ein positives Ergebnis erreicht. Es lag daher zu keinem Zeitpunkt Zahlungsunfähigkeit vor. Es hätten iSd oben genannten Judikatur und Literatur auch vorhandene Aktiva verwertet werden können um eine allfällige Zahlungsunfähigkeit zu verhindern, es lag somit maximal ein kurzzeitiger Mangel an Zahlungsmitteln vor. Darüber hinaus steht die Forderung auf Miete von € 48.000 pro Jahr in untergeordnetem Verhältnis zu den sonstigen Verbindlichkeiten und Erlösen des Unternehmens. Die Zahlung oder Nichtzahlung einer Forderung von € 48.000 trägt im gegebenen Fall nur nachrangig zum Vorliegen oder Nichtvorliegen der behaupteten Zahlungsunfähigkeit bei. Mangels Zahlungsunfähigkeit des Unternehmens liegt daher ein Zufluss der Mieteinnahmen beim Beschwerdeführer vor."*

Im Vorlageantrag führte der steuerliche Vertreter des Bf aus, das Finanzamt habe die Tatsache, dass das Unternehmen bei Fortzahlung der Mieten seine Zahlungsfähigkeit eingebüßt hätte und somit Insolvenz anmelden hätte müssen, nicht bzw nicht ausreichend gewürdigt. Auch sei es nicht richtig, dass keine Offenlegung der Berechnung der Einkünfte erfolgt sei. Die Berechnung der Einkünfte für das Jahr 2009 sei am 15.10.2010, jene für das Jahr 2010 sei dem Finanzamt am 1.6.2011 offengelegt worden. In den Jahren 2011 und 2013 ergebe sich die Offenlegung aus den übermittelten Erklärungen. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung entsprächen in etwa denen der Jahre 2009 und 2010 und hätten die in der Bilanz des Unternehmens rückgestellten Beträge gar nicht enthalten können.

Mit Beschluss vom 13. Juli 2015 wurde der Bf ersucht,

1. den mit der Fa. B-GmbH abgeschlossenen Pachtvertrag vorzulegen;
2. darzustellen, wie der Pachtaufwand in den Streitjahren durch die GmbH verbucht worden sei;
3. das Verrechnungskonto des Gesellschafters für sämtliche Streitjahre vorzulegen;
4. bekanntzugeben, ob auf die Auszahlung der fälligen Beträge tatsächlich verzichtet worden sei und wenn ja, die entsprechende Vereinbarung zur Einsicht vorzulegen;
5. die im Vorlageantrag angesprochene Offenlegung der Jahre 2009 und 2010 nachzuweisen, da derartige Unterlagen dem Bundesfinanzgericht derzeit nicht vorlägen;
6. im Hinblick auf die behauptete Zahlungsunfähigkeit die wirtschaftliche Situation der Fa. B-GmbH, die eine Verfügung des Geschäftsführers über die fälligen Mieterträge im Streitzeitraum nicht zugelassen habe, nachvollziehbar darzustellen und nachzuweisen, dass die GmbH in den Streitjahren **dauernd unfähig war, alle fälligen Schulden zur Gänze** zu begleichen (OGH 29.6.1993, 14 Os 61/93).

Ergänzend wurde angemerkt, dass der Inhalt der Abgabenerklärungen und der Bilanzen die Beantwortung der Anfrage über die wirtschaftliche Unmöglichkeit einer Verfügung

des Geschäftsführers nicht ersetze, weil die daraus entnehmbaren Verbindlichkeiten und Verluste eines Unternehmens nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes über seine Liquiditätslage keine verlässliche Auskunft gäben (VwGH 13.12.1995, 95/13/0246). Da für die Beurteilung der Zahlungsfähigkeit letztlich von Bedeutung sei, ob der GmbH, sollte sie zu den Fälligkeitszeitpunkten nicht über genügend bare Mittel verfügt haben oder nicht in der Lage gewesen sein, sich durch Vermögensumschichtungen Barmittel zu verschaffen, die Kreditwürdigkeit zur Aufnahme von Fremdmittel zugekommen sei, wäre letztlich der Nachweis der mangelnden Kreditwürdigkeit zu erbringen (VwGH 29.7.1997, 95/14/0014).

Mit Schreiben vom 12. August 2015 gab der steuerliche Vertreter des Bf bekannt, dass ein schriftlicher Pachtvertrag nicht abgeschlossen worden sei. Es gebe lediglich eine Vereinbarung für die Nutzung des Grundstückes, das sich im Eigentum des Bf befinde, zum Bau eines Betriebsgebäudes. Es sei vereinbart, dass die GmbH zur Nutzung des Grundstückes für die Dauer von 20 Jahren berechtigt sei und dafür ein Nutzungsentgelt zu bezahlen habe. Dieses sei zuerst monatlich verrechnet und bezahlt worden. Auf Grund des Wegfalls des größten Kunden seien nicht genügend Geldmittel und Erträge zur Zahlung der laufenden betrieblichen Aufwendungen und Ratenverpflichtungen vorhanden gewesen. Es seien daher ab dem Jahr 2009 die Pachtzahlungen nur mehr bei finanzieller Möglichkeit getätigt worden.

Der Verzicht auf die Zahlungen der Pacht sei aus der Auflösung der sonstigen Rückstellung in der Gewinn- und Verlustrechnung 1.4.2013 bis 31.3.2014 ersichtlich. Auch der Verzicht sei nicht schriftlich abgegeben worden. Die Rückstellung der noch offenen Pachtzahlungen sei in der Bilanz der GmbH gewinnerhöhend aufgelöst worden. Der Eventualcharakter der Pachtverbindlichkeit komme schon dadurch zum Ausdruck, dass diese Beträge größtenteils als Rückstellung und nicht als Verbindlichkeit in den Bilanzen ausgewiesen wurden.

Die wirtschaftliche Situation der GmbH sei so angespannt gewesen, dass die finanzierende Bank die Kredite sowohl der Pächterin als auch des Verpächters fällig gestellt habe. Davor seien über einen längeren Zeitraum Gespräche mit dem Kreditinstitut geführt worden, um die laufenden Finanzierungen aufrecht zu erhalten bzw. aufzustocken. Die Fremdwährungskredite seien ohne entsprechenden Auftrag und ohne Zustimmung in Euro konvertiert und sämtliche Sicherheiten von der Bank verwertet worden. Eine zusätzliche Beschaffung von Geldmitteln zur Zahlung der laufenden Verbindlichkeiten sei also nicht möglich gewesen. Die benötigte Liquidität habe nur durch die der GmbH vom Geschäftsführer zur Verfügung gestellten Geldmittel gewährleistet werden können. Dieser habe auch zusätzliche persönliche Haftungen übernehmen müssen, um ein Insolvenzverfahren abzuwenden.

Auch Vermögensumschichtungen hätten nicht vorgenommen werden können, weil die getätigten Investitionen bzw die vorhandenen Vermögenswerte betriebsnotwendig gewesen seien. Auch die betrieblichen Fahrzeuge seien zum Großteil leasingfinanziert gewesen und hätten nur unter Zahlung des jeweiligen Restwertes veräußert werden können. Diese Vorgangsweise hätte die Liquidität weiter verschlechtert und sei daher

weder möglich noch sinnvoll gewesen. Auch eine Verwertung des vorhandenen Warenlagers im Ganzen sei nicht möglich gewesen, da sich dann zwar kurzfristig die Liquidität verbessert hätte, aber in der Folge keine Waren zum Verkauf vorhanden gewesen wären. Das Warenlager im Ganzen hätte im besten Fall zum halben Einkaufswert veräußert werden können. Dies hätte zur einer Überschuldung und somit zur Insolvenz geführt.

Im Rahmen der über Antrag des Bf durchgeführten mündlichen Verhandlung verwies der steuerliche Vertreter, um den Verzicht auf die Pachtzahlungen zu untermauern, auf die Bilanz zum 31.3.2014, aus der ersichtlich sei, dass die Rückstellung in Höhe von EUR 64.000,00 aufgelöst worden sei. Der Bf habe der GmbH aus Liegenschaftsverkäufen im Jahr 2009 einen Betrag von EUR 70.000,00 und im Jahr 2012 einen Betrag von EUR 80.000,00 als Darlehen zur Verfügung gestellt. Ein Betrag in Höhe von EUR 120.000,00 sei zur Besicherung der Verbindlichkeiten bei der Raika verwendet worden. Schriftliche Darlehensverträge seien nicht abgeschlossen worden, die Beträge seien auf das Bankkonto der GmbH eingezahlt und über das Verrechnungskonto gebucht worden.

Die Vertreterin der Amtspartei verwies auf die Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

#### **Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 2009 bis 2012:**

Das Bundesfinanzgericht stellt folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Der Bf hat in den Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen der Jahre 2009 bis 2012 bei der Darstellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung angegeben, in welcher Höhe die Einnahmen aus der Verpachtung nicht bezahlt worden sind.

Im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung wurde festgestellt, dass Pächterin des im Eigentum des Bf stehenden Grundes in Gumpoldskirchen die Fa. B-GmbH ist, deren Alleingesellschafter und Geschäftsführer der Bf ist.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO kann ein Verfahren unter anderem von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Bei der amtswegigen Wiederaufnahme ist zwischen der Rechtsfrage, ob der Tatbestand einer Wiederaufnahme des Verfahrens gegeben ist, und der Frage der Durchführung der Wiederaufnahme, die im Ermessen der Behörde liegt, zu unterscheiden. Ist die

Rechtsfrage dahingehend geklärt, dass ein Wiederaufnahmegrund tatsächlich gegeben ist, dann hat die Abgabenbehörde in Ausübung ihres Ermessens zu entscheiden, ob eine amtswegige Wiederaufnahme zu verfügen ist.

Unter Bedachtnahme auf die Bestimmung des § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu treffen. Dabei ist dem Gesetzesbegriff „Billigkeit“ die Bedeutung „Angemessenheit“ in Bezug auf berechnigte Interessen der Partei und dem Begriff Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse insbesondere an der Einhebung der Abgaben beizumessen.

Hinsichtlich der Beurteilung über das Vorliegen des Wiederaufnahmegrundes neu hervorgekommener Tatsachen ist von Bedeutung, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen ist, dass es darauf ankommt, ob der Behörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln bezieht sich damit auf den Wissenstand der Behörde auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen etc. des jeweiligen Verfahrens und des jeweiligen Veranlagungszeitraumes.

Ausgehend von diesen Ausführungen bedeutet dies in der vorliegenden Beschwerdesache, dass das Neuhervorkommen erheblicher Sachverhaltselemente durch Gegenüberstellung des Wissenstandes der Behörde zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung auf Grund der Einkommensteuererklärungen 2009 bis 2012 samt den vorgelegten Beilagen und dem Wissenstand der Behörde nach der erfolgten abgabenbehördlichen Prüfung beurteilt werden muss.

Im Zeitpunkt der Erlassung der Bescheide war der Behörde nicht bekannt, dass das im Eigentum des Bf stehende Grundstück in Gumpoldskirchen an die Fa. B-GmbH verpachtet ist, deren Alleingesellschafter und Geschäftsführer der Bf ist. Diese Tatsache ist der Behörde erst durch die Ermittlungen im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung zur Kenntnis gelangt. Damit erreichte die Behörde erst auf Grund der Feststellungen der Betriebsprüfung jenen Wissenstand, der ihr die Erlassung der im Spruch anders lautenden Bescheide ermöglichte. Somit sind durch die abgabenbehördlichen Ermittlungen für die Behörde Tatsachen neu hervorgekommen. Die Rechtsfrage der Wiederaufnahme ist damit dahingehend beantwortet, dass für die Behörde Wiederaufnahmegründe gegeben waren. Die Wiederaufnahmegründe bewirkten im Spruch anders lautende Bescheide. Damit ist der Tatbestand des § 303 Abs. 1 BAO verwirklicht.

Im Hinblick auf die gebotene Ermessensübung spricht für die Wiederaufnahme das Prinzip der Rechtsrichtigkeit, dem grundsätzlich der Vorrang gegenüber dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen ist.

Weiters spricht für die Wiederaufnahme des Verfahrens der Grundsatz der Gleichheit der Besteuerung, wonach alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften gleichmäßig behandelt werden sollen. Blieben die Erstbescheide in Rechtsbestand, so würden alle anderen Abgabepflichtigen, die ihre abgabenrechtlich relevanten Sachverhalte in Einklang mit der Rechtslage beurteilen, gegenüber der Bf benachteiligt werden.

Für die Wiederaufnahme spricht auch das allgemeine öffentliche Interesse an der Abgabeneinbringung. Die unrichtige Erfassung von Einnahmen bewirkt einen Ausfall von Steuereinnahmen, der von der Allgemeinheit zu Gunsten des Bf zu tragen wäre.

Im Rahmen der Ermessensentscheidung ist auch die Abwägung zu treffen, ob die steuerlichen Auswirkungen des konkreten Wiederaufnahmegrundes nicht bloß geringfügig sind. Ein Unterbleiben der Wiederaufnahme wegen Geringfügigkeit wäre im Hinblick auf die Verwaltungsökonomie zweckmäßig.

Die Änderungen der Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer in den einzelnen Jahren kann der tabellarischen Darstellung im Sachverhalt entnommen werden. Die Änderung des zu versteuernden Einkommens in dem dargestellten Ausmaß ist nicht mehr geringfügig.

Bei der Frage, ob die Wiederaufnahme auch nicht gegen die Billigkeit verstoße, ist zu untersuchen, ob berechnete Interessen des Bf an der Rechtsbeständigkeit derart verletzt werden, dass die angeführten Zweckmäßigkeitsgründe gegenüber den Billigkeitsgründen in den Hintergrund treten.

Aus dem Blickwinkel der Billigkeit kann die Frage der Zumutbarkeit der richtigen Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen von Bedeutung sein. Da der Bf steuerlich vertreten ist, kann die richtige Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen zugemutet werden.

### **Umsatz- und Einkommensteuer 2009 bis 2013:**

Folgender Sachverhalt wird als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Der Bf ist Gesellschafter-Geschäftsführer der Fa. B-GmbH, sein Gesellschaftsanteil beträgt 100%. Mit Vereinbarung vom 20. Dezember 2006 stellte der Bf der GmbH die in seinem Eigentum stehende Liegenschaft, EZ \*\*\*\*\*, Grundbuch 16110 Gumpoldskirchen zur Errichtung eines Bürogebäudes und einer Lagerhalle für die Dauer von 20 Jahren zur Verfügung. Als Nutzungsentgelt wurde ein Betrag von jährlich EUR 48.000,00 mündlich vereinbart. Als Fälligkeitstag der monatlich zu entrichtenden Pachtzahlungen war der Monatsletzter vereinbart.

Die GmbH ermittelt ihren Gewinn nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr (1.4. - 31.3.). In den Gewinn- und Verlustrechnungen der Jahre 2009 bis 2013 machte die GmbH unter dem Titel "Pacht Grundstück" einen jährlichen Aufwand in Höhe von EUR 48.000,00 geltend. Die Gegenbuchung dieses Aufwandes (netto) durch die GmbH erfolgte

- im Wirtschaftsjahr 2008/2009 auf dem Konto 3750 (= Verrechnung Bf),
- im Wirtschaftsjahr 2009/2010 auf dem Konto 72705 (= Kreditorenkonto Bf),

- im Wirtschaftsjahr 2010/2011 hinsichtlich eines Betrages von EUR 12.000,00 auf dem Konto 3750 (= Verrechnung Bf), hinsichtlich eines Betrages von EUR 36.000,00 auf dem Konto 3080 (= Rückstellung Pacht),
- im Wirtschaftsjahr 2011/2012 hinsichtlich eines Betrages von EUR 12.000,00 auf dem Konto 3750 (= Verrechnungskonto Bf) und hinsichtlich des Betrages von EUR 36.000,00 auf dem Konto 3080 (= Rückstellung Pacht),
- im Wirtschaftsjahr 2012/2013 hinsichtlich eines Betrages von EUR 8.000,00 auf dem Konto 3480 (= Verrechnung Bf) und hinsichtlich eines Betrages von EUR 40.000,00 auf dem Konto 3040 (= Rückstellung Pacht).

In der Bilanz zum 31.3.2013 löste die GmbH die Rückstellung Pacht im Ausmaß eines Betrages von EUR 48.000,00 gewinnerhöhend auf. In der Bilanz zum 31.3.2014 wurde die Rückstellung in Höhe von EUR 64.000,00 aufgelöst.

Die Fa. B-GmbH war in den Streitjahren nicht zahlungsunfähig.

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die im Akt befindlichen Unterlagen und hinsichtlich der Annahme der Zahlungsfähigkeit der GmbH auf folgende Beweiswürdigung:

Hinsichtlich der behaupteten Zahlungsunfähigkeit verweist der Bf unter Bezugnahme auf ein Schreiben der Bank Austria vom 9.10.2012 darauf, dass die Kredite fällig gestellt und sämtliche Sicherheiten verwertet worden seien. Diesem Vorbringen ist die Entwicklung der sonstigen Verbindlichkeiten gegenüber der Raika entgegenzuhalten. Die Bilanzen der Streitjahre zeigen, dass sich diese Verbindlichkeit vom Wj 2008/2009 bis zum Wj 2013/2014 wesentlich erhöht haben und im Wj 2013/2014 sogar eine neue Verbindlichkeit dazugekommen ist. Dies lässt den Schluss zu, dass die Raika sehr wohl bereit war, der GmbH zusätzliche Geldmittel zur Verfügung zu stellen. Auch der Bf selbst bringt in seiner Beschwerde vor, dass die Bankverbindlichkeiten in den Streitjahren anstiegen, was aber nicht die behauptete Kreditunwürdigkeit bestätigt. Die im Rahmen der mündlichen Verhandlung vorgebrachte Besicherung der Raika-Verbindlichkeiten im Jahr 2012 durch einen Betrag von EUR 120.000,00, der aus Grundstücksverkäufen stammte, vermag an dieser Würdigung nichts zu ändern, zumal die Besicherung von Darlehen eine im Geschäftsleben übliche Vorgangsweise der Banken darstellt und damit nicht zwingend die Zahlungsunfähigkeit des Kreditnehmers bedeutet. Bei tatsächlicher Zahlungsunfähigkeit hätte die Bank vielmehr - entsprechend der allgemeinen Lebenserfahrung - trotz möglicher Besicherung kein Darlehen gewährt.

Das Vorbringen, der Bf habe im Streitzeitraum 2009 bis 2013 Einlagen in Höhe von insgesamt EUR 150.000,00 geleistet, ist ebenfalls nicht geeignet, die Zahlungsunfähigkeit der GmbH zu beweisen. Diesen Einlagen stehen nämlich im selben Zeitraum getätigte Entnahmen des Bf in Höhe von insgesamt EUR 194.400,00 gegenüber.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist es für die Beurteilung der Zahlungsfähigkeit ausreichend, wenn der Kapitalgesellschaft die Kreditwürdigkeit zur Aufnahme von Fremdmitteln zukommt (VwGH 30.10.2014, 2012/15/0143). Die

Kreditwürdigkeit der GmbH war aber - wie die obigen Ausführungen und die Entwicklung der Verbindlichkeiten zeigen - durchaus gegeben.

Die Zahlungsfähigkeit der GmbH in den Streitjahren war daher zu bejahen.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.

Ein Betrag ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unter dem Gesichtspunkt des § 19 Abs. 1 EStG als zugeflossen anzusehen, wenn der Empfänger über ihn tatsächlich und rechtlich verfügen kann (VwGH 26.2.2013, 2010/15/0061).

Für Leistungsabrechnungen eines Gesellschafter-Geschäftsführeres gegenüber seiner Kapitalgesellschaft sind nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die Frage des Zuflusses insbesondere zwei mögliche zuflussbegründende Umstände zu unterscheiden, die beide für sich einen Zufluss beim Gesellschafter-Geschäftsführer bewirken können und daher getrennt zu prüfen sind, wobei der frühere Zeitpunkt den Zufluss bewirkt (VwGH 30.10.2014, 2012/15/0143).

Der Gerichtshof führt in dem Erkenntnis vom 30.10.2014 aus, es sei zum einen auf den Gutschriftszeitpunkt durch die Kapitalgesellschaft abzustellen. Wenn eine Kapitalgesellschaft eine Gutschrift zu Gunsten ihres Geschäftsführers etwa auf dem Verrechnungskonto bewirke, sei von einem Zufluss auszugehen, wenn die GmbH zahlungsfähig sei. Der Geschäftsführer der Kapitalgesellschaft habe grundsätzlich die tatsächliche Verfügungsmacht über die zu seinen Gunsten ausgestellten Gutschriften. Es sei der tatsächliche Zeitpunkt der Einbuchung der Gutschrift seitens der Kapitalgesellschaft maßgebend.

Zum anderen - so der Gerichtshof weiter - komme für den Fall, dass ein Steuerpflichtiger gleichzeitig Mehrheitsgesellschafter jener GmbH sei, die sein Schuldner sei, noch einem weiteren Umstand Bedeutung zu. In diesem Fall sei ein Zufluss bereits anzunehmen, sobald die Forderung fällig sei, vorausgesetzt die GmbH sei nicht zahlungsunfähig.

Entscheidend für die Annahme des Zuflusses von Gesellschafter-Geschäftsführerbezügen bereits mit deren Fälligkeit sei das Vorliegen eines beherrschenden Einflusses des Gesellschafter-Geschäftsführers auf die Gesellschaft über die Gesellschafterversammlung und damit ein besonderes Naheverhältnis zwischen Gläubiger und Schuldner.

Diese Sicht gebietet der beherrschende Einfluss des Mehrheitsgesellschafters der GmbH, weil die Gesellschafterversammlung dem Geschäftsführer gegenüber weisungsbefugt ist; andernfalls hätte es der Mehrheitsgesellschafter, der auch Gläubiger der Gesellschaft ist, in der Hand, den Gewinn der Gesellschaft zu kürzen, ohne die entsprechenden Beträge selbst versteuern zu müssen. Zu diesem Ergebnis führt auch die notwendige Gleichbehandlung mit Verhältnissen eines Steuerpflichtigen, dem ein für ihn fremder Gläubiger gegenübersteht. Einem solchen gegenüber wird der Abgabepflichtige in

der Regel auf der Einräumung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über die ihm zustehenden Beträge bestehen.

Wendet man diese Kriterien auf den vorliegenden Sachverhalt an, so ist vorweg festzuhalten, dass der Bf zu 100% an der GmbH beteiligt ist und somit ein besonderes Naheverhältnis zwischen dem Gäubiger und dem Schuldner der Pachtzahlungen zu bejahen ist.

Die Fälligkeit der Pachtzahlungen wurde vom Bf mit dem jeweiligen Monatsletzten angegeben.

In Anbetracht der Tatsache, dass die GmbH nicht zahlungsunfähig war und die Fälligkeit der Pachtzahlungen zu bejahen war, war der Zufluss der Pachtzahlungen in Höhe von EUR 48.000,00 jährlich vom Finanzamt zu Recht angenommen worden.

Zum Einwand des Bf, in der Tatsache der Rückstellungsbildung in den Wirtschaftsjahren 2010/2011, 2011/2012 und 2012/2013 sei ein Verzicht zu sehen, ist entgegenzuhalten:

Dem Bf wurden die monatlichen Pachteinnahmen auf dem Verrechnungskonto bzw auf dem Kreditorenkonto jeweils am Letzten des Monats gutgeschrieben. Für einen Teilbetrag wurde in den Wirtschaftsjahren 2010/2011, 2011/2012 und 2012/2013 jeweils eine Rückstellung gebildet. Dies erfolgte jedoch nicht gesetzeskonform, da Rückstellungen nur für ungewisse Verbindlichkeiten gebildet werden dürfen. Die Ungewissheit der Verbindlichkeit kann nicht damit begründet werden, dass der Bf geplant habe, bei Anhalten der finanziellen Schwierigkeiten der GmbH auf die Pachtzahlungen (teilweise) zu verzichten. Diese Vorgangsweise hält nämlich einem Fremdvergleich nicht stand: Ein nicht an der GmbH beteiligter Pächter hätte der Bildung einer (echten) Rückstellung ohne Gegenleistung nicht zugestimmt. Unter Fremden hätte die GmbH für den Fall, dass eine Auszahlung zum Fälligkeitstermin nicht vorgenommen wird, eine Verbindlichkeit einzustellen gehabt.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Erkenntnis weicht hinsichtlich der Beurteilung der Zahlungsfähigkeit der GmbH und des Zuflusses der Pachtzahlungen an den Bf nicht von den von der Judikatur aufgestellten Kriterien ab; es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 7. März 2016