



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 17

GZ. RV/2466-W/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über folgende Berufungen des Bw., Adr.Bw., vertreten durch Wolfgang Alber, 1010 Wien, Kärntner Straße 13-15, gegen folgende Bescheide des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart, das bedeutet

- 1.) über die Berufung vom 13. November 2008 gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für den Kalendermonat 12/2007 vom 13. Oktober 2008, die gemäß § 274 BAO als gegen den Umsatzsteuer(jahres)Bescheid 2007 vom 30. April 2009 gerichtet gilt, wobei diesbezüglich die Berufung vom 30. Juni 2009 als ergänzender Schriftsatz gilt
- 2.) über die Berufung vom 30. Juni 2009 gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 vom 4. Mai 2009 sowie
- 3.) über die Berufung vom 13. November 2008 gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für den Kalendermonat Jänner 2008 vom 13. Oktober 2008,
entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Gesellschafter-Geschäftsführer und zu 50% an der A. GmbH beteiligt.

Im Zuge einer im Jahr 2008 durchgeföhrten abgabenbehördlichen Prüfung gem. § 147 Abs. 1 BAO betreffend Umsatzsteuer für die Zeiträume 12/2007 bis 6/2008 wurde lt. BP-Bericht vom 9. Oktober 2008 nachstehende Feststellung getroffen:

"Tz 1 Einnahmen:

Ein Betrag ist dem Abgabepflichtigen dann als gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 zugeflossen anzusehen, wenn er über den Betrag rechtlich verfügen kann, mag er ihm vom Schuldner auch nur gutgeschrieben worden sein.

Ist der Abgabepflichtige gleichzeitig Mehrheitsgesellschafter jener GmbH, die sein Schuldner ist, ist der Zufluss grundsätzlich anzunehmen, sobald die Forderung fällig ist, vorausgesetzt, dass die GmbH nicht zahlungsunfähig ist. Diese Sicht gebietet der beherrschende Einfluss des Mehrheitsgesellschafters, 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 (VwGH 1993.11.30, 93/14/0155).

Im gegenständlichen Fall ist der Bw sowohl 50% Gesellschafter als auch Geschäftsführer, gemeinsam mit der zweiten Gesellschafterin und Geschäftsführerin Frau Mag. B..

Daher sind aufgrund oben angeführter Bestimmungen die Geschäftsführergehälter und sonstigen Leistungsabrechnungen spätestens im Jänner des folgenden Jahres zu versteuern.

Im Jahr 2007 werden die vom Gesellschafter und Geschäftsführer im Dezember 2006 ausgestellten Rechnungen der Besteuerung unterzogen. Lt. Konto der GmbH beträgt der Saldo zum 1.1.2007 € 102.000,--. Unter Berücksichtigung des bereits versteuerten Betrages von € 40.796,29 verbleiben € 61.203,71 brutto (€ 51.003,09 netto) zur Nachversteuerung."

Im Jahr 2008 sind die in Rechnung gestellten Leistungen des Jahres 2007 daher spätestens im Jänner der Umsatzsteuer zu unterziehen. Es sind daher die vereinnahmten Entgelte im Jänner 2008 mit € 50.000,-- anzusetzen und mit dem Normalsteuersatz 20% zu versteuern."

Mit Bescheiden jeweils datiert vom 13. Oktober 2008 betreffend die Festsetzung von Umsatzsteuer für die Zeiträume 12/2007 bis 01/2008 schloss sich das Finanzamt den obigen Feststellungen der Betriebsprüfung an. Begründend wurde ausgeführt, dass die Veranlagung unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien.

Mit Eingabe vom 13. November 2008 erhob der steuerliche Vertreter des Bw gegen die Bescheide über die Festsetzung von Umsatzsteuer für den Zeitraum 12/2007 sowie den Zeitraum 1/2008 beide datiert vom 13. Oktober 2008 Berufung. Begründend wurde ausgeführt, dass mit den Bescheiden – unter Hinweis auf eine diesbezüglich abgehaltene abgabenbehördliche Prüfung – noch nicht zugeflossene Geschäftsführerbezüge der Umsatzsteuer unterzogen worden seien. Dies sei mit § 19 Abs. 1 EStG begründet worden, wonach ein Betrag als zugeflossen anzusehen sei, wenn über den Betrag rechtlich verfügt werden könne. Obwohl im Rahmen der Abgabenprüfung gegenüber dem Prüforgan dargelegt worden sei, dass es weder eine rechtliche noch eine faktische Verfügungsmacht über die noch

nicht ausgezahlten Geschäftsführerbezüge gegeben habe, sei darauf nicht eingegangen worden und lediglich auf ein – nicht zutreffendes – VwGH –Erkenntnis vom 30.11.1993 verwiesen worden. In diesem gehe es allerdings um die Auszahlung an einen 75%igen Gesellschafter und somit Mehrheitsgesellschafter. Im vorliegenden Fall bestehe die zur Auszahlung verpflichtende Gesellschaft aus 2 50%igen Gesellschaftern und es gäbe somit für keinen der beiden Gesellschafter einen beherrschenden Einfluss. Darüber hinaus sei die Gesellschaft nicht liquid gewesen, sodass auch aus faktischen Gründen keine Auszahlung möglich gewesen sei (siehe hierzu die beiliegende Bilanz zum 31.12.2006 sowie die Saldenliste zum 31.12.2007 in Verbindung mit den VwGH Erkenntnissen vom 20.6.1990, 89/13/0202 sowie 1962, 926/59). Es würde vielmehr je nach Zahlungseingang in die Gesellschaft und damit entsprechend vorhandener liquider Mittel die Auszahlung der Geschäftsführerbezüge an die Gesellschafter vorgenommen und auch in den jeweiligen Auszahlungsmonaten der Umsatzsteuer unterzogen werden. Eine andere Vorgangsweise entspräche nicht den Bestimmungen des § 19 EStG.

Mit Schreiben vom 24. November 2008 nahm die Prüferin zur Berufung Stellung und folgende Begründung wurde in die Niederschrift aufgenommen:

"Ein Betrag ist dem Abgabepflichtigen dann als gemäß § 19 Abs 1 EStG 1988 zugeflossen anzusehen, wenn er über den Betrag rechtlich verfügen kann, mag er ihm vom Schuldner auch nur gutgeschrieben worden sein.

Ist der Abgabepflichtige gleichzeitig Mehrheitsgesellschafter jener GmbH, die sein Schuldner ist, ist der Zufluss grundsätzlich anzunehmen, sobald die Forderung fällig ist, vorausgesetzt, dass die GmbH nicht zahlungsunfähig ist. 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 (VwGH 1993.11.30. 93/14/0155).

Im gegenständlichen Fall ist der Bw sowohl 50% Gesellschafter als auch Geschäftsführer, gemeinsam mit der zweiten Gesellschafterin und Geschäftsführerin Frau Mag. B..

Daher sind aufgrund oben angeführter Bestimmungen die Geschäftsführergehälter und sonstigen Leistungsabrechnungen spätestens im Jänner des folgenden Jahres zu versteuern. Im Jahr 2007 werden die von der Gesellschafterin und Geschäftsführerin im Dezember 2006 ausgestellten Rechnungen der Besteuerung unterzogen.

Laut Konto der GmbH beträgt der Saldo zum 1.1.2007 € 102.000,--. Unter Berücksichtigung des bereits versteuerten Betrages von € 40.796,29 verbleiben € 61.203,71 brutto (€ 51.003,09 netto) zur Nachversteuerung.

Im Jahr 2008 sind die in Rechnung gestellten Leistungen des Jahres 2007 daher spätestens im Jänner der Umsatzsteuer zu unterziehen. Es sind daher die vereinnahmten Entgelte im Jänner 2008 mit € 50.000,-- anzusetzen und mit dem Normalsteuersatz von 20% zu versteuern.

Beide Gesellschafter sind auch Geschäftsführer, leben in einer Partnerschaft und lassen die Gelder je nach Gutedünken zufließen.

In der Bilanz 2006 ist keine Überschuldung feststellbar, die Forderungen und Verbindlichkeiten werden in ähnlicher Höhe ausgewiesen. Von Illiquidität kann daher nicht gesprochen werden. Außer den Verbindlichkeiten an die Gesellschafter-Geschäftsführer sind keine nennenswerten anderen vorhanden, alle werden rechtzeitig gezahlt.“

Mit Berufungsvorentscheidung vom 29. April 2009 wurde die Berufung gegen die Bescheide über die Festsetzung von Umsatzsteuer für die Zeiträume 12/2007 und 1/2008 beide datiert vom 13. Oktober 2008 als unbegründet abgewiesen.

Begründend wurde ausgeführt.

“Strittig ist im vorliegenden Fall, ob die Honorarnoten für Geschäftsführung dem Gesellschafter zugeflossen sind oder – wie vom Bw vertreten – der Zufluss ausschließlich im Zeitpunkt der Bezahlung (Vereinnahmung) als Einnahme erklärt wird.

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

Zugeflossen ist eine Einnahme dann, wenn der Empfänger über sie rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann, sobald er also die volle Verfügungsmacht über sie erhält (vgl. Doralt, EStG⁴, § 19 Tz 8).

Damit sind die Tatbestandsmerkmale offen gelegt:

Ein Zufluss im Sinne der steuerlichen Vorschriften liegt immer dann vor, wenn Geld oder geldwerte Vorteile so in die Steuersubjektsphäre gelangen, dass ein Steuerpflichtiger darüber tatsächlich (wirtschaftlich) frei verfügen kann und dadurch wirtschaftlich bei ihm ein Vermögenszuwachs eintritt.

Es ist gleichgültig, ob ein Steuerpflichtiger, dem über Geldwerte Verfügungsbefugnis eingeräumt wurde, auch tatsächlich davon Gebrauch macht, weshalb es auch möglich ist, den Zeitpunkt des Zufließens dadurch hinauszuschieben, dass keine Verfügungsmaßnahmen gesetzt werden (vgl Taucher, das Zufluss-Abfluss-Prinzip im Einkommensteuerrecht, S 20).

Im Erkenntnis vom 30.11.1993, ZI 93/14/0155 führt der Verwaltungsgerichtshof aus:

“Ein Betrag ist dem Abgabepflichtigen dann als gemäß § 19 Abs 1 EStG 1988 zugeflossen anzusehen, wenn er über den Betrag rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann, mag er ihm vom Schuldner auch nur gutgeschrieben worden sein. Ist der Abgabepflichtige gleichzeitig Mehrheitsgesellschafter jener GmbH, die sein Schuldner ist, ist der Zufluss grundsätzlich anzunehmen, sobald die Forderung fällig ist, vorausgesetzt, dass die GmbH nicht zahlungsunfähig ist. Diese Sicht gebietet der beherrschende Einfluss des Mehrheitsgesellschafters der GmbH, weil die Gesellschafterversammlung dem Geschäftsführer gegenüber weisungsbefugt ist (vgl. Reich-Rohrwig, Das österreichische GmbH-Recht, 125); 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 (vgl. in diesem Sinn die Ausführungen in Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar 20, RZ 62 zu § 11 dEStG). 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 die Einräumung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über die ihm zustehenden Beträge bestehen. Im Übrigen fließen etwa einem Alleingesellschafter bzw einem beherrschenden Gesellschafter auch Gewinnansprüche bereits mit der Beschlussfassung über die Gewinnverteilung zu (vgl. Doralt,

Einkommensteuergesetz, Kommentar 2, Tz 30 zu § 19 unter "Gewinnanteile", mit weiterem Nachweis)."

In der Berufung bringt der steuerliche Vertreter des Bw vor, dass dieses Erkenntnis auf den vorliegenden Fall nicht anwendbar sei, da der Gesellschafter-Geschäftsführer nur zu 50% an der Gesellschaft beteiligt ist und diese Erkenntnis den Fall einer Mehrheitsbeteiligung behandle.

Nach Ansicht des Finanzamtes mag der Einwand zwar richtig sein. Im Hinblick auf eine fehlende beherrschende Stellung in der Gesellschaft. Nichts desto trotz kann aber ein Zufluss gem. § 19 Abs 1 EStG angenommen werden, da es nicht auf die tatsächlichen Verfügungsmaßnahmen ankommt, sondern auf die Verfügungsbefugnis. Die Möglichkeit über den Betrag rechtlich zu verfügen ist nach Ansicht des Finanzamtes gegeben gewesen.

Im gegenständlichen Fall besteht zudem eine Nahebeziehung zwischen den Gesellschaftern. Somit besteht nach Ansicht des Finanzamtes eine Gestaltungsmöglichkeit auch bei einer 50%-igen Beteiligung. Zudem hält der Verzicht auf die Geschäftsführerbezüge einem Fremdvergleich nicht stand. Wären es völlig fremde Gesellschafter würde die Nichtauszahlung der Geschäftsführerbezüge dazu führen, dass rechtliche Schritte eingeleitet würden. Das Unterbleiben des Einklagens der Geschäftsführerbezüge spricht für einen Verzicht auf die Ausübung der Verfügungsmacht, was aber gemäß § 19 Abs 1 EStG einen Zufluss nicht verhindert.

Der Berufungswerber wendet zudem ein, dass er als Geschäftsführer die Interessen der Gesellschaft zu wahren habe und in Wahrung dieser Interessen der Gesellschaft seien die Zahlungen dann geleistet worden, wenn es den Liquiditätserfordernissen der Gesellschaft entsprochen hätte.

Nach Ansicht des Finanzamtes muss dem entgegengehalten werden, dass gerade für diese Fälle der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen hat, dass hier der Zufluss grundsätzlich anzunehmen ist, sobald die Forderung fällig ist, vorausgesetzt, dass die Gesellschaft nicht zahlungsunfähig ist. Dass im gegenständlichen Fall Zahlungsunfähigkeit vorlag ist in der Bilanz nicht erkennbar.

Die Zahlungsunfähigkeit setzt ein dauerndes Nichtzahlenkönnen voraus. Eine bloße Zahlungsstockung, dh. vorübergehend und kurzzeitiger Mangel an Zahlungsmittel, der durch alsbaldige Mittelbeschaffung – wie etwa durch kurzfristig mögliche Verwertung vorhandener Aktiva oder Aufnahme eines Überbrückungskredites – wieder behebbar ist, stellt keine Zahlungsunfähigkeit dar (VwGH 29.7.1997, 95/14/0014).

Nach Meinung des Finanzamtes ist daher davon auszugehen, dass die Geldbeträge dem Bw zugeflossen und die Einnahmen den Jahren der Rechnungsausstellung und Fälligkeit zuzuordnen sind.

Die Berufung richtet sich gegen die Festsetzung der Umsatzsteuer für 12/2007 und 1/2008.

Gemäß § 17 UStG 1994 entsteht bei der Ist-Besteuerung die Steuerschuld (für Leistungen) mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Entgelte vereinnahmt worden sind.

Die Besteuerung nach vereinahmten Entgelten entspricht dem einkommensteuerlichen Prinzip der Besteuerung nach Maßgabe des Zuflusses.

Judikatur und Lehre zum einkommensteuerlichen Zuflussprinzip sind daher auf die Umsatzsteuer übertragbar.

Vereinnahmung liegt danach in dem Zeitpunkt vor, in dem der Unternehmer über den Wert des Gegenleistung rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann (s. Ruppe, UStG 3, § 17 Tz 27, Tz 32ff).

Es sind daher – wie von der Betriebsprüfung festgestellt – die oa Einnahmen den oben genannten Zeiträumen zuzuordnen.“

Mit Eingabe vom 30. Juni 2009 stellte der steuerliche Vertreter den Antrag auf Entscheidung über die Berufung vom 13. November 2008 gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für die Zeiträume 12/2007 und 1/2008 durch die Abgabenbehörde II. Instanz. Begründend wurde ergänzend ausgeführt, dass unbestritten sei, dass eine Einnahme dann als zugeflossen gelten würde, wenn der Empfänger über sie rechtlich und wirtschaftlich verfügen könne. Im vorliegenden Fall sei zumindest die wirtschaftliche Verfügungsmacht nicht existent, da die gegenständliche GmbH lediglich über flüssige Mittel in Höhe von € 333,23 per Ende des Jahres 2007 verfügt habe. Da es auch keine offenen Kreditlinien gäbe, sei eine weitere Entnahme von Geschäftsführerbezügen über das bisherige Maß hinaus nicht möglich. Ein steuerlich relevanter Zufluss habe somit weder stattgefunden noch könne dieser unterstellt werden. Der Bw habe seine Geschäftsführerbezüge bis zum Eingang weiterer liquider Mittel gestundet. Dies sei im Fremdvergleich nicht unüblich und komme gerade in Zeiten verminderter betrieblicher Liquidität häufig vor.

Wie auch der Finanzverwaltung bekannt sein dürfte seien auch bei einem Fremdlieferanten Zahlungsziele bis zu einem Jahr durchaus verbreitet. Eine Versteuerung zum Zeitpunkt der Verbuchung des Geschäftsführerbezuges auf dem Verrechnungskonto ohne tatsächlich möglicher Auszahlungen widerspricht jeglichen Grundsätzen der Einkommensbesteuerung. Darüber hinaus werden die Geschäftsführerbezüge laufend nach Einlangen betrieblicher Liquidität entnommen und der Umsatzsteuer unterzogen, so in den Monaten 2,11 und 12/2008. Er stelle daher nochmals den Antrag die angefochtenen Bescheide über die Umsatzsteuer 12/2007 und 1/2008 ersatzlos aufzuheben und die bisher eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen in Geltung zu belassen.

In der Folge erließ das Finanzamt einen Jahresbescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2007 datiert vom 30. April 2009 und schloss sich dabei den oa Feststellungen der Betriebsprüfung an. Begründend wurde ausgeführt, dass die Änderungen auf den Feststellungen der Umsatzsteuer Sonderprüfung für den Zeitraum 12/2007 bzw der Berufungsvorentscheidung vom 29. April 2009 beruhen würden.

Mit Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 datiert vom 4. Mai 2009 schloss sich das Finanzamt ebenfalls den oa Feststellungen an und führte begründend aus, dass die Änderung der Bemessungsgrundlage konform mit der Berufungsvorentscheidung über die Umsatzsteuer 2007 erfolge. Gemäß § 19 EStG werde der Zufluss der Geschäftsführerentgelte und des Leistungshonorars aus dem Jahr 2006 festgestellt und somit als Einnahme den Einkünften aus selbstständiger Arbeit hinzugerechnet. Wie schon bei der

Umsatzsteuersonderprüfung für den Zeitraum 2007 würden die Einnahmen um € 51.003,09 erhöht werden.

Mit Eingabe vom 30. Juni 2009 (rechtzeitig eingebracht innerhalb offener bis 30.6.2009 verlängerter Frist; eingelangt beim Finanzamt am 1. Juli 2009) erob der steuerliche Vertreter des Bw gegen den Umsatz- und Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 Berufung. Begründend wurde im Wesentlichen die in der Berufung gegen die Bescheide betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für die Zeiträume 12/2007 und 1/2008 vorgebrachten Argumente wiederholt.

Mit Bericht vom 10. Juli 2009 (eingelangt beim UFS am 14. Juli 2009) legte das Finanzamt die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2007 sowie gegen den Bescheid betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für den Zeitraum 1/2008 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist auszuführen, dass das Finanzamt am 30. April 2009 den Umsatzsteuerjahresbescheid für das Jahr 2007 erlassen hat, demzufolge der Bescheid vom 13. Oktober 2008 über die Festsetzung der Umsatzsteuer für den Kalendermonat Dezember 2007 durch die Erlassung des Umsatzsteuerjahresbescheides gemäß § 21 Abs. 4 UStG 1994 nicht mehr dem Rechtsbestand angehört.

Nach der jüngsten höchstgerichtlichen Rechtsprechung tritt der Jahresbescheid, durch den der Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid aus dem Rechtsbestand ausscheidet auch im Sinne des § 274 erster Satz BAO an seine Stelle (VwGH 4.6.2008, 2004/13/0124).

Somit gilt die verfahrensgegenständliche Berufung gemäß § 274 BAO auch gegen den am 30. April 2009 erlassenen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2007 gerichtet.

Sachverhaltsmäßig ist festzuhalten:

1. Der Bw ist Gesellschafter-Geschäftsführer bei der A.; sein Gesellschaftsanteil beträgt 50%.
2. Frau Mag. B. ist Gesellschafter-Geschäftsführerin bei der A.; ihr Gesellschaftsanteil beträgt 50%.
3. Die Gesellschafter leben in einer Partnerschaft.

Im Zuge einer Umsatzsteuersonderprüfung wurden die vom Gesellschafter und Geschäftsführer im Dezember 2006 ausgestellten Rechnungen für Geschäftsführergehälter und Leistungsabrechnungen im Jahr 2007 der Besteuerung unterzogen. Der Saldo des GmbH-

Kontos beträgt zum 1.1.2007 € 102.000,--. Unter Abzug des bereits versteuerten Betrages in Höhe von € 40.796,29 verblieben € 61.203,71 brutto (Netto € 51.003,09) zur Nachversteuerung.

Die in Rechnung gestellten Leistungen des Jahres 2007 sind daher spätestens im Jänner 2008 der Umsatzsteuer zu unterziehen. Die vereinnahmten Entgelte wurden im Jänner 2008 mit € 50.000,-- angesetzt und mit dem Normalsteuersatz von 20% versteuert.

Strittig ist, der Zeitpunkt des Zuflusses von Geschäftsführerbezügen.

Rechtliche Ausführungen:

1. Einkommensteuer für das Jahr 2007:

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

Zugeflossen ist eine Einnahme dann, wenn der Empfänger über sie rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann, sobald er die volle Verfügungsmacht über sie erhält (vgl. Doralt, EStG¹⁰, § 19 Tz 8).

Die Verfügungsmöglichkeit muss objektiv und tatsächlich bestehen. Der Steuerpflichtige muss objektiv in der Lage sein, über die Einnahme frei verfügen zu können, die subjektive Kenntnis über die Verfügungsmöglichkeit ist nicht maßgeblich, der Steuerpflichtige muss also vom Zufluss keine Kenntnis haben (s. Doralt, EStG¹⁰, § 19 Tz 10).

Zugeflossen ist eine Einnahme, sobald der Empfänger über sie "rechtlich und wirtschaftlich" (VwGH 19.6.02, 98/15/0142; 19.3.02, 98/14/0056) bzw "tatsächlich und rechtlich" (VwGH 28.6.06, 2002/13/0175) verfügen kann (VwGH 26.9.00, 99/13/0193). In diesem Sinne ist auch bei einem geschäftsführenden Gesellschafter eine durch eine Kapitalgesellschaft auf dessen Verrechnungskonto verbuchte Gutschrift als Zufluss im Sinne des EStG anzusehen, ausgenommen jene Fälle, in denen Illiquidität der Gesellschaft gegeben ist.

Auch Doralt führt im Kommentar zum Einkommensteuergesetz unter § 19 Tz 30 unter "Gutschriften" aus, dass der Geschäftsführer einer GmbH grundsätzlich die tatsächliche Verfügungsmacht über die zu seinen Gunsten ausgestellten Gutschriften hat; Bezüge des Geschäftsführers fließen daher mit der Gutschrift zu, wenn die GmbH zahlungsfähig ist; ein Zufluss mit der Gutschrift erfolgt auch dann, wenn sie mit einer Gegenforderung verrechnet wird (VwGH 24.11.1970, 1573/68).

Im Hinblick darauf, dass der Bw Geschäftsführer der zur Zahlung verpflichteten Gesellschaft war, stand der Verfügung über die Bezüge kein tatsächliches Hindernis entgegen.

Wenn der Bw einwendet, dass die Gesellschaft nicht liquid gewesen sei, sodass aus faktischen Gründen keine Auszahlung möglich gewesen sei und er seine Bezüge bis zum Eingang weiterer liquider Mittel gestundet habe, dann muss dem entgegengehalten werden, dass gerade für diese Fälle der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen hat, dass hier der Zufluss grundsätzlich anzunehmen ist, sobald die Forderung fällig ist, vorausgesetzt, dass die Gesellschaft nicht zahlungsunfähig ist. Wie die Prüferin in ihrer Stellungnahme ausgeführt hat, ist in der Bilanz 2006 keine Überschuldung feststellbar, die Forderungen und Verbindlichkeiten werden in ähnlicher Höhe ausgewiesen. Damit kann nicht von Illiquidität gesprochen werden. Vorübergehende Zahlungsstockungen, für die aber keinerlei Nachweise vorliegen, hindern aber die Annahme des Zuflusses der Geschäftsführerbezüge des Bw nicht.

Zudem setzt Zahlungsunfähigkeit ein dauerndes Nichtzahlen können voraus, während eine bloße Zahlungsstockung im Allgemeinen dann anzunehmen ist, wenn lediglich vorübergehend und kurzzeitig ein Mangel an Zahlungsmittel besteht, der durch alsbaldige Mittelbeschaffung (wie etwa durch kurzfristig mögliche Verwertung vorhandener Aktiva oder Aufnahme eines Überbrückungskredites) wieder behebbar ist.

Da im gegenständlichen Verfahren permanente Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft als mögliches Hindernis für den Zufluss von Geldern nicht eingewendet wurde, besteht keine Veranlassung, am Zufluss der auf dem Verrechnungskonto der GmbH verbuchten Beträge in der von der Betriebsprüfung festgestellten Höhe zu zweifeln.

Es wäre überdies Aufgabe des Bw gewesen, zwecks Abgrenzung einer vorübergehenden Zahlungsstockung von einer permanenten Zahlungsunfähigkeit darzulegen und durch entsprechende Unterlagen zu belegen, dass es der GmbH nicht möglich gewesen wäre bzw war, sich durch Vermögensumschichtungen alsbald Barmittel zu beschaffen bzw dass sie mangels Kreditwürdigkeit keine Fremdmittel (Aufnahme eines Überbrückungskredites) aufnehmen hätte können, um die strittigen Honorare zu finanzieren (vgl. dazu VwGH 29.7.97, 95/14/0014 unter Verweis auf VwGH 30.11.1993, 93/14/0155, *Dellinger* in *Konecney/Schubert*, KO § 66 Rz 41f).

Wenn der steuerliche Vertreter des Bw weiters einwendet, dass das von der BP zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30.11.1993, 93/14/0155 nicht zutreffend sei, da es sich in diesem um eine Auszahlung an einen 75%igen Gesellschafter handeln würde, ist entgegen zuhalten, dass dies zwar zutreffend ist, nach Ansicht des UFS besteht jedoch durch die Tatsache, dass der Bw und die zweite Gesellschafterin und Geschäftsführerin in einer Partnerschaft leben die Möglichkeit einer steueroptimalen Gestaltungsmöglichkeit des Zuflusszeitpunktes auch bei einer nur 50%igen Beteiligung.

Zudem hält auch der Verzicht auf die Geschäftsführerbezüge einem Fremdvergleich nicht stand. Denn wären es völlig fremde Gesellschafter würde eine Nichtauszahlung der Geschäftsführerbezüge dazu führen, dass rechtliche Schritte eingeleitet werden würden. Das Unterbleiben des Einklagens der Geschäftsführerbezüge spricht für einen Verzicht auf die Ausübung der Verfügungsmacht, was aber gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 einen Zufluss nicht verhindert.

Wenn der steuerliche Vertreter des Bw vorbringt, dass bei einem Fremdlieferanten Zahlungsziele bis zu einem Jahr durchaus verbreitet seien, dann ist dem entgegenzuhalten, dass die Stellung eines Fremdlieferanten einer GmbH nicht mit der Stellung eines Gesellschafter-Geschäftsführers zu vergleichen ist.

Nach Meinung des UFS ist daher davon auszugehen, dass die Geldbeträge dem Bw zugeflossen und die Einnahmen den Jahren der Rechnungsausstellung und Fälligkeit zuzuordnen sind.

2. Umsatzsteuer für das Jahr 2007 sowie Festsetzung von Umsatzsteuer für den Kalendermonat 1/2008:

Gemäß § 17 UStG 1994 entsteht bei der Ist- Besteuerung die Steuerschuld (für Leistungen) mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Entgelte vereinnahmt worden sind.

Die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten entspricht dem einkommensteuerlichen Prinzip der Besteuerung nach Maßgabe des Zuflusses. Judikatur und Lehre zum einkommensteuerlichen Zuflussprinzip sind daher auf die Umsatzsteuer übertragbar. Vereinnahmung liegt danach in dem Zeitpunkt vor, in dem der Unternehmer über den Wert der Gegenleistung rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann (s. Ruppe, UStG³, § 17 Tz 27, Tz 32ff).

Es sind daher – wie von der Bp festgestellt - die oa Einnahmen den oben genannten Zeiträumen zuzuordnen.

Die Berufungen sind daher aus den Punkt 1 angeführten Punkten abzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Ergeht auch an das Finanzamt

Wien, am 25. Mai 2012