

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache A., B., vertreten durch D., E., gegen den Bescheid des Finanzamtes F., vertreten durch J., vom 19. September 2011, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer, jeweils für das Jahr 2008, nach Durchführung der über Antrag des Beschwerdeführers am 2. September 2014 in Hintere Zollamtsstraße 2b, 1030 Wien, im Beisein der Schriftführerin P., abgehaltenen mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide vom 19. September 2011 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Erkenntnisspruches.

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

## Entscheidungsgründe

Das Verfahren begann vor dem 1. Jänner 2014 und damit vor der Installierung des nunmehr zuständigen Bundesfinanzgerichtes (BFG). Die angefochtenen Bescheide wurden vom im Spruch angeführten Finanzamt (FA, nunmehr: belangte Behörde) erlassen und die dagegen erhobene Berufung (nunmehr: Beschwerde) noch dem damaligen Unabhängigen Finanzsenat (UFS) vorgelegt. Das Finanzamt erließ in weiterer Folge die Berufungsvorentscheidungen (nunmehr: Beschwerdevorentscheidungen) vom 5. Dezember 2011. Daher werden in der Darstellung des Verfahrensganges noch die damaligen Behörden genannt.

**A) 1) Die Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2008** des Beschwerdeführers (= Bf.) langte am 21. April 2010 auf elektronischem Weg beim Finanzamt ein. Als steuerbarer Umsatz (KZ 000) wurden Euro 49.480 erklärt. Als übrige unechte Umsatzsteuerbefreiungen (KZ 020) wurden Euro 6.480 bekanntgegeben, womit als

dem Normalsteuersatz unterliegende Umsätze (KZ 022) Euro 43.000 verblieben. Die Vorsteuern wurden mit Euro 1.164,73 geltend gemacht.

**A) 2)** Die **Einkommensteuererklärung für das Jahr 2008** des Bf. langte ebenfalls am 21. April 2010 auf elektronischem Weg beim Finanzamt ein. Darin wurde keine bezugsauszahlende Stelle angegeben, jedoch mitgeteilt, dass für drei Kinder die Familienbeihilfe bezogen wurde. Als Einkünfte aus selbstständiger Arbeit wurden Euro 30.160,89 (KZ 320) erklärt. Als Sonderausgaben wurden unter dem Titel "Personenversicherungen" (KZ 455) Euro 11.335 geltend gemacht, als Kirchenbeitrag Euro 100.

**B)** Am 5. Dezember 2008 langte beim Finanzamt eine **Kontrollmitteilung** (OZ 3 f./2008) mit einer beigelegten Honorarnote des Bf. ein. In dieser Honorarnote vom 5. September 2008 verrechnete der Bf. der Fa. G. GmbH. eine Honorarsumme von Euro 79.242 zuzüglich 20% Umsatzsteuer in Höhe von Euro 15.848,40.

**C)** Eine weitere **Kontrollmitteilung** (OZ 5 ff./2008) langte am 31. Mai 2010 beim Finanzamt ein. Dieser Kontrollmitteilung waren die Kopien von drei Honorarnoten des Bf. an die vorgenannte Firma beigelegt (die vorerwähnte Honorarnote vom 5. September 2008, eine weitere vom 30. September 2008 über einen Pauschalbetrag von Euro 12.000 netto zuzüglich Euro 2.400 Umsatzsteuer sowie eine dritte Honorarnote vom 3. November 2008 über einen Pauschalbetrag von Euro 3.000 zuzüglich Euro 600 an Umsatzsteuer).

Weiters wurde dieser Honorarnote eine Aufstellung der G. GmbH. zur Leistungsverrechnung 2008 angeschlossen. Für den Bf. werden Leistungen für Jänner bis Dezember 2008 in Höhe von Euro 142.341 zuzüglich einer Umsatzsteuer von Euro 28.468,20 ausgewiesen. Davon seien durch Aconto-Honorarnoten bereits Euro 12.000 und Euro 3.000 (jeweils netto) verrechnet worden.

**D) 1)** Am 19. September 2011 wurde der **Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2008** erstellt. Darin werden als Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlage für Lieferungen und sonstige Leistungen Euro 148.821 ausgewiesen. Unter Abzug der erklärten übrigen steuerfreien Umsätzen ohne Vorsteuerabzug ergeben sich Euro 142.341 laut Abschnitt C) als Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch = Umsätze, die dem Normalsteuersatz unterliegen. Demgemäß errechnete sich die Umsatzsteuer, die sich aus der Anwendung des Normalsteuersatzes ergab, mit Euro 28.468,20. Davon wurde die erklärte Vorsteuer von Euro 1.164,73 subtrahiert, woraus eine Zahllast von 27.303,47 resultierte. Diese Zahllast entsprach auch der Abgabennachforderung.

Zur Begründung dieses Bescheides wurde Folgendes ausgeführt:

Im Erkenntnis vom 30. November 1993, 93/14/0155 führte der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) aus: *"Ein Betrag ist dem Abgabepflichtigen dann als gem. § 19 EStG 1988 zugeflossen anzusehen, wenn er über den Betrag rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann, mag er vom Schuldner auch nur gutgeschrieben worden sein. Ist der Abgabepflichtige gleichzeitig Gesellschafter jener GmbH., die sein Schuldner ist, ist der*

*Zufluss grundsätzlich anzunehmen, sobald die Forderung fällig ist, vorausgesetzt, dass die GmbH. nicht zahlungsunfähig ist."*

**D) 2)** Ebenfalls am 19. September 2011 wurde der **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008** erstellt. Darin werden Einkünfte aus selbstständiger Arbeit in Höhe von Euro 124.101,89 zur Einkommensteuer veranlagt. Da dieser Gesamtbetrag der Einkünfte Euro 50.900 übersteigt, wurden keine Topf-Sonderausgaben mehr berücksichtigt. Zur Anrechnung kam der geltend gemachte Kirchenbeitrag von Euro 100, sodass sich das zu versteuernde Einkommen auf Euro 124.001,89 belief. Dies ergab eine Einkommensteuer von Euro 53.585,95, wovon die bisher festgesetzte Einkommensteuer von Euro 5.257,59 subtrahiert wurde. Aus dieser Subtraktion resultierte eine Abgabennachforderung von Euro 48.328,36.

Die Begründung dieses Bescheides ist ident mit der Begründung des Umsatzsteuerbescheides für das Jahr 2008.

**E)** Mit Schreiben vom 18. Oktober 2011 (OZ 14 ff./2008) wurde gegen den Umsatz- und Einkommensteuerbescheid, jeweils für das Jahr 2008, **Berufung** erhoben und beantragt, die Umsatz- und die Einkommensteuer laut der in der Anlage 1 dargestellten Höhe der Bemessungsgrundlagen (= korrigierte Steuererklärungen) festzusetzen.

Zur Begründung der Berufung wird Nachstehendes ausgeführt:

Der Bf. habe Projektmanagementleistungen an die G. GmbH., an der er zu 40% beteiligt sei, erstellt. Unternehmensgegenstand der G. GmbH. sei insbesondere die Beratung von Ärzten im Zusammenhang mit der Ordinationsgründung oder Ordinationsübernahme und von niedergelassenen Ärzten im Rahmen des laufenden Ordinationsbetriebes, die Entwicklung von Ordinationsstandorten und die Erbringung von Managementdienstleistungen, insbesondere für niedergelassene Ärzte.

Aufgrund der angespannten Liquiditätssituation der G. GmbH. sei es nicht möglich gewesen, die vom Bf. an diese Gesellschaft geleisteten und im Jahr 2008 fakturierten Projektmanagementleistungen zur Gänze im selben Jahr zu bezahlen. Die Gesellschafter der G. GmbH. hätten daher übereinkommen müssen, die Verbindlichkeiten aus Projektleistungen erst nach Maßgabe der Liquidität und der vorhandenen Finanzierungsmöglichkeiten zu bezahlen. Diesem Beschluss entsprechend seien die Forderungen vom Bf. nicht fällig gestellt und zum Teil gestundet worden.

Eine Aufstellung der im Jahr 2008 an den Bf. bezahlten oder seinem Verrechnungskonto gutgeschriebenen Leistungen sei der Beilage 1 zu entnehmen. Zu den in den Steuererklärungen für 2008 angesetzten Werten ergebe sich aufgrund von Buchungsfehlern die in Beilage 1 dargestellte Differenz. Die um diese Differenz berichtigte Einkommensteuer- und Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2008 werde mit gesonderter Post übermittelt.

Die Verbindlichkeiten aus den im Jahr 2008 vom Bf. an die vorhin angeführte Gesellschaft seien bis Ende 2010 von der Gesellschaft zur Gänze bezahlt und vom Bf. zur Einkommen- und Umsatzsteuer erklärt worden.

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

Gemäß § 17 Abs. 1 UStG (1994) (Unternehmer, die eine Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 1 EStG ausüben) und § 17 Abs. 2 Z 2 UStG (Unternehmer, deren Gesamtumsatz aus nicht unter §§ 21 und 23 EStG fallenden Tätigkeiten in einem der beiden vorangegangenen Kalenderjahre Euro 110.000 nicht überstiegen hat) sei die Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten zu berechnen (Istbesteuerung).

Die Erfassung der Rechnung des Bf. am Kreditorenkonto (Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen) der G. GmbH. bewirke kein Zufließen beim Bf. als Gläubiger, weil er damit noch keine Verfügungsmacht über den gebuchten Betrag erlangt habe, maßgeblich sei die "reine Geldbewegung" (vgl. EStR Rz 4603). Ausnahmen von der "reinen Geldbewegung" als Zuflusszeitpunkt sehe der VwGH nur in jenen (seltenen) Ausnahmefällen, in welchen der Gläubiger sich die baren Geldmittel zu jeder Zeit abholen könne (vgl. VwGH vom 20. September 2008, 88/14/0114; VwGH vom 19. Mai 1992, 92/14/0011), aber diese Abholung aus Gründen der Steuerersparnis unterlasse. Ein solcher Ausnahmefall liege aber gerade im gegenständlichen Fall nicht vor, da der Gläubiger aus faktischen Gründen (Zahlungsschwierigkeiten der Schuldnergesellschaft) und rechtlichen Gründen (Gesellschafterbeschluss) (siehe Beilage 2) nicht in der Lage sei, seine offene Forderung einzutreiben. Ein Zufluss im steuerlichen Sinne habe daher im Jahr 2008 nicht stattgefunden.

Wie aus dem Geschäftsverlauf der G. GmbH. ersichtlich und den Gesellschaftern bewusst sei, sei die Gesellschaft daher nicht in der Lage gewesen, über die tatsächlich erfolgten Zahlungen hinausgehende Zahlungen an den Bf. zu leisten (Zahlungsunfähigkeit). Die zusätzliche Aufnahme von Fremdmitteln (insbesondere Bankkredit) sei der genannten Gesellschaft aufgrund der mangelnden Kreditwürdigkeit in der Beurteilung der Banken nicht möglich gewesen.

Dem Bf. wäre es darüber hinaus auch aufgrund seiner Minderheitsbeteiligung an der Gesellschaft weder rechtlich noch faktisch möglich gewesen, gegen den Willen der Mitgesellschafter über die als Lieferverbindlichkeit ausgewiesenen Beträge wirtschaftlich zu verfügen.

Das in der Bescheidbegründung angeführte Erkenntnis des VwGH vom 30. November 1993, 93/14/0155, betreffe im Übrigen einen mit 75% an der Gesellschaft beteiligten Mehrheitsgesellschafter und einen Fall, in dem die Zahlungsunfähigkeit oder Illiquidität der Gesellschaft nicht gegeben gewesen sei.

Diesem Berufungsschreiben waren folgende Beilagen angeschlossen:

a) berichtigte Steuererklärung:

Umsatzsteuer für 2008	Erklärung	Bescheid	korrigierte Erklärung
steuerpf. Umsätze	43.000,00	142.341,00	48.333,33
Umsatzsteuer 20%	8.600,00	28.468,20	1.066,67
Vorsteuern	- 1.164,73	- 1.164,73	0,00
Zahllast	7.435,27	27.303,47	8.501,94
Einkommensteuer für 2008			
Eink. aus selbstst. Arbeit	30.160,89	124.101,89	35.494,22
Sonderausgaben	- 830,00	- 100,00	- 830,00
Einkommen	29.330,89	124.001,89	34.664,22
Einkommensteuer	7.638,10	53.585,95	9.963,43

b) Gesellschafterbeschluss im Umlaufweg vom 24. September 2008:  
betr.: Zahlungen aus Projektleistungen

*"Die an die G. GmbH. vereinbarungsgemäß in Rechnung gestellten Projektleistungen können auf Grund der aktuellen Liquiditätslage und Finanzierungssituation der Gesellschaft nicht zur Gänze beglichen werden. Die Forderungen gegen die Gesellschaft werden daher nicht fällig gestellt und erst nach Herstellung der Zahlungsfähigkeit und Maßgabe der Liquidität bezahlt."*

F) Am 5. Dezember 2011 wurden die **Berufungsvorentscheidungen** hinsichtlich der **Umsatzsteuer** und **Einkommensteuer**, jeweils für das Jahr 2008, erstellt. Mit diesen Berufungsvorentscheidungen wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der zusätzlichen Begründung (OZ 22 f./2008) zu diesen Bescheiden wurde Folgendes ausgeführt:

Nach herrschender Rechtsauffassung sei ein Betrag einem Steuerpflichtigen auch dann zugeflossen, wenn er ihm bloß gutgeschrieben worden sei, vorausgesetzt, dass der Steuerpflichtige darüber rechtlich und wirtschaftlich verfügen könne (vgl. Doralt, EStG, Tz 30 zu § 19, "Gutschriften" mwN.).

Kernfrage des gegenständlichen Berufungsverfahrens sei, ob diese Aussagen nur für den Mehrheitsgesellschafter gälten.

Diesbezüglich sei auf die UFS-Entscheidung RV/0302-G/09 vom 3. Oktober 2010 zu verweisen, hier handle es sich um einen nichtselbstständig beschäftigten Gesellschafter-

Geschäftsführer (daher Beteiligung bis zu 25%) und auch diesem werde die Verfügungsmacht über die Geschäftsführerbezüge zuerkannt.

Da der Bf. an der G. GmbH. zu 40% beteiligt sei und laut Firmenbuchauszug seit 5. September 2006 Geschäftsführer dieser GmbH. sei, sei diese Rechtsprechung jedenfalls auch auf den gegenständlichen Sachverhalt anzuwenden.

Wenn im Berufungsschreiben auf die Liquiditätsprobleme der vorgenannten Gesellschaft hingewiesen werde, dann sei auch auf die wirtschaftliche Lage der GmbH. zu verweisen. Laut Bilanz zum 31. Dezember 2008 stünden Finanzanlagen in Höhe von Euro 175.000 und Forderungen aus Lieferungen und Leistungen von Euro 485.618,48 lediglich Verbindlichkeiten Kredit-/Finanzinstitute von Euro 49.998,46 gegenüber. Die behauptete Zahlungsunfähigkeit könne nicht bestanden haben, denn sonst wäre die GmbH. verpflichtet gewesen wegen Eintritts der Zahlungsunfähigkeit gemäß § 68 Abs. 2 Konkursordnung (KO) die Konkursöffnung zu beantragen und ein Ausgleichsverfahren sorgfältig zu betreiben. Da solche Anträge nicht gestellt worden seien, sei ebenfalls davon auszugehen, dass eine permanente Zahlungsunfähigkeit nicht bestanden habe, die Grund für die Nichtauszahlung der strittigen Honorare hätte sein können. Vorübergehende Zahlungsstockungen, für die allerdings auch keine Nachweise vorlägen, hinderten aber die Annahme des Zuflusses der Honorare nicht.

**G)** Mit Schreiben vom 22. Dezember 2011 (OZ 24 f. /2008) wurde der **Vorlageantrag** gestellt und die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt.

**H)** Mit Ergänzungersuchen vom 16. April 2014 wurde der Bf. ersucht, folgende Auskünfte und Unterlagen in Kopie beizubringen:

- a) Verrechnungskonto des Bf. bei der G. GmbH.;
- b) Bekanntgabe von allfälligen Acontozahlungen auf die drei Honorarnoten vom 5. September 2008, vom 30. September 2008 und vom 3. November 2008 im Jahr 2008;
- c) Übermittlung der Anweisungen an die Bank, aufgrund derer die vorgenannten Honorarrechnungen beglichen worden seien;
- d) Unterlagen über die (mangelnde) Kreditwürdigkeit der G. GmbH., während des Jahres 2008.

**I)** Mit **Vorhaltsantwort** vom 19. Mai 2014 wurde Folgendes mitgeteilt und wurden nachfolgend angeführte Unterlagen übermittelt:

**ad a) Verrechnungskonto für 2008:**

Das Verrechnungskonto sowie eine Aufstellung aller über das Verrechnungskonto geführten Teilzahlungen auf die vom Bf. erbrachten Leistungen und Honorarnoten lägen bei [Beilagen A) und B)]. Die in der Zahlungsaufstellung gelb hinterlegten Beträge (Zahlung am 7. Oktober 2008 von Euro 14.400,00 und Zahlung vom 4. November 2008 von Euro 3.600,00 seien direkt gegen das Kreditorenkonto des Bf. verbucht worden und schienen daher am Verrechnungskonto (Konto Nr. 3710) nicht auf. Die

auf dem Verrechnungskonto (Beilage B) verbuchten Zahlungen an den Bf. für dessen Projektleistungen seien zwecks besserer Nachvollziehbarkeit markiert und mit einer Referenz zur Zahlungsaufstellung versehen worden.

**ad b) Zahlungen:**

Die im Jahr 2008 und in den Folgejahren erfolgten Zahlungen ergäben sich im Detail aus den Beilagen A und B (siehe auch Beilage 1 des Berufungsschreibens). Zusammenfassend seien im Jahr 2008 insgesamt Euro 51.400,00, im Jahr 2009 Euro 22.200,00 und im Jahr 2010 Euro 39.490,40 auf die drei Honorarnoten (Projektleistungen 2008) geleistet worden.

**ad c) Anweisungen an die Bank:**

In der Beilage C) seien die Bankkontoauszüge der G. GmbH. aus den Jahren 2008 bis 2010 beigelegt. Aus den Auszügen seien die Anweisungen für die Projektabrechnungen an den Bf. im Detail ersichtlich. Die betreffenden Buchungen seien zwecks besserer Nachvollziehbarkeit markiert und mit einer Referenz zur Zahlungsaufstellung versehen worden.

**ad d) mangelnde Kreditwürdigkeit der G. GmbH. während des Jahres 2008:**

Diesbezüglich werde auf Beilage D verwiesen. Dort würden die vorhandenen liquiden Mittel inklusive der fälligen Liefer- und sonstigen Forderungen der Gesellschaft den bestehenden fälligen Liefer- und sonstigen Verbindlichkeiten jeweils zum Monatsende (Werte aus den monatlichen Saldenlisten) gegenübergestellt. Es ergebe sich für den gesamten Betrachtungszeitraum ein "negatives Liquiditätspotenzial" (Überhang der Verbindlichkeiten).

Die in der Stellungnahme der Finanzverwaltung vom 5. Dezember 2011 angeführten Finanzanlagen in Höhe von Euro 175.000,00 beträfen die Beteiligungen der G. GmbH. (in Höhe des jeweiligen Stammkapitals) an fünf Projektgesellschaften. Diese Mittel seien langfristig gebunden und stünden nicht zur Bedienung laufender Aufwendungen und Verbindlichkeiten zur Verfügung.

Die in der Stellungnahme der Finanzverwaltung vom 5. Dezember 2011 angeführten Forderungen aus Lieferungen und Leistungen in Höhe von Euro 485.618,48 beträfen den Bilanzwert zum 31. Dezember 2008 für sämtliche Lieferforderungen. Die Lieferforderungen beträfen zum weitaus überwiegenden Teil von der genannten Gesellschaft erbrachte Projektleistungen, die von dieser erst nach Maßgabe des wirtschaftlichen Erfolges und entsprechender Zahlungsflüsse bei den Kunden (Projektgesellschaften) fällig gestellt werden könnten und einbringbar seien.

Insgesamt sei es bis dato nur durch das Nichtfälligstellen der Forderungen aus den erbrachten Projektleistungen an die genannte Gesellschaft durch sämtliche Gesellschafter gelungen, eine tatsächliche Zahlungsunfähigkeit und Insolvenz der Gesellschaft zu verhindern. Dabei sei nochmals darauf hingewiesen, dass sich alle Gesellschafter zu einer einheitlichen Vorgangsweise entschlossen hätten, und es auch aufgrund der

Beteiligungsverhältnisse keinem einzelnen Gesellschafter möglich gewesen wäre, sich gegen den Willen der Mitgesellschafter durchzusetzen, seine Forderungen fällig zu stellen und somit die Insolvenz der Gesellschaft auszulösen.

Vorübergehende Zahlungsstockungen lägen nachweislich nicht vor. Aufgrund der langen Projektdurchlaufzeiten, von Rückschlägen in der Umsetzung einzelner Ordinationsprojekte, des weiterhin sehr schwierigen Marktes für innovative Gesundheitslösungen und der restriktiven Kreditpolitik der Banken sei die genannte Gesellschaft nach wie vor darauf angewiesen, dass Forderungen für längst erbrachte Leistungen nicht fällig gestellt und darüber hinaus - wie in den letzten beiden Jahren der Fall - von Gesellschafterseite unentgeltlich Leistungen für die G. GmbH. erbracht würden.

a) In der Beilage A wurden folgende Projektleistungen aufgelistet (Beträge in Euro):

A	11.09.2008	HN vom 05.09.2008	95.090,40	
B	30.09.2008	HN vom 30.09.2008	14.400,00	
C	03.11.2008	HN vom 03.11.2008	3.600,00	
1	<b>26.02.2008</b>	Bf. Entnahme Teilzahlg.	3.000,00	
2	<b>07.03.2008</b>	Bf. Entnahme Teilzahlg.	3.000,00	
3	<b>03.04.2008</b>	Bf. Entnahme Teilzahlg.	3.000,00	
4	<b>02.05.2008</b>	Bf. Entnahme Teilzahlg.	3.000,00	
5	<b>02.06.2008</b>	Bf. Entnahme Teilzahlg.	3.000,00	
6	<b>01.08.2008</b>	Bf. Entnahme Teilzahlg.	3.000,00	

7	01.09.2008	Bf. Entnahme Teilzahlg.	3.000,00	
8	01.10.2008	Bf. Entnahme Teilzahlg.	3.000,00	
9	07.10.2008	Bf. Entnahme Teilzahlg.	200,00	
10	07.10.2008	Bf. Teilzahlg. Verbuchung direkt gegen Kreditorenkonto	14.400,00	
11	21.10.2008	Bf. Entnahme Teilzahlg.	200,00	
12	03.11.2008	Bf. Entnahme Teilzahlg.	3.000,00	
13	04.11.2008	Bf. Teilzahlg. Verbuchung direkt gegen Kreditorenkonto	3.600,00	
14	01.12.2008	Bf. Entnahme Teilzahlg.	3.000,00	
15	04.12.2008	Bf. Entnahme Teilzahlg.	2.500,00	
16	16.12.2008	Bf. Entnahme Teilzahlg.	500,00	<b>51.400,00</b>
17	02.01.2009	Teilzahlung Bf.	2.400,00	
18	04.02.2009	Teilzahlung Bf.	500,00	

19	10.02.2009	Teilzahlung Bf.	1.300,00	
20	27.02.2009	Teilzahlung Bf.	1.800,00	
21	01.04.2009	Teilzahlung Bf.	1.800,00	
22	04.05.2009	Teilzahlung Bf.	1.800,00	
23	03.06.2009	Teilzahlung Bf.	1.800,00	
24	30.06.2009	Teilzahlung Bf.	1.800,00	
25	31.07.2009	Teilzahlung Bf.	1.800,00	
26	31.08.2009	Teilzahlung Bf.	1.800,00	
27	02.10.2009	Teilzahlung Bf.	1.800,00	
28	23.12.2009	Teilzahlung Bf.	3.600,00	<b>22.200,00</b>
29	04.01.2010	Teilzahlung Bf.	1.800,00	
30	01.02.2010	Teilzahlung Bf.	1.800,00	
31	02.03.2010	Teilzahlung Bf.	1.800,00	
32	07.04.2010	Teilzahlung Bf.	1.800,00	
33	03.05.2010	Teilzahlung Bf.	1.800,00	
34	01.06.2010	Teilzahlung Bf.	1.800,00	
35	01.07.2010	Teilzahlung Bf.	1.800,00	

36	02.08.2010	Teilzahlung Bf.	1.800,00	
37	01.09.2010	Teilzahlung Bf.	1.800,00	
38	05.10.2010	Teilzahlung Bf.	1.800,00	
39	08.10.2010	Teilzahlung Bf.	12.000,00	
40	08.11.2010	Teilzahlung Bf.	4.200,00	
41	01.12.2010	Teilzahlung Bf.	4.200,00	
42	31.12.2010	Teilzahlung Bf.	1.090,40	<b>39.490,40</b>
		noch offen	0,00	
		gezahlt		<b>113.090,40</b>

b) In der Beilage B wurden auf dem Verrechnungskonto des Bf. (Kontonummer 3710) folgende Entnahmen markiert dargestellt (von insgesamt 210 Buchungen):

Gekto	Bel.Dat.	Text	Soll	Saldo (+)
2880	2008/02/26	Bf. Entn. 03/08	3.000,00	6.000,00
2880	2008/03/07	Bf. Entn.	3.000,00	9.000,00
2880	2008/04/03	Bf. Entn. 04/08	3.000,00	11.925,02
2880	2008/05/02	Bf. Entn. 05/08	3.000,00	14.999,82
2880	2008/06/24	Bf. Entn. 06/08	3.000,00	17.899,12
2880	2008/08/01	Bf. Entn. 08/08	3.000,00	19.789,14
2880	2008/09/01	Bf. Entn. 09/08	3.000,00	27.099,34
2880	2008/10/01	Bf. Entn. 09/08	3.000,00	<b>29.334,33</b>

2880	2008/10/07	Bf. Fehlbuchg.	200,00	29.534,33
2880	2008/10/21	Bf. Fehlbuchg.	200,00	29.734,33
2880	2008/11/03	Bf. Entn. 11/08	3.000,00	30.507,80
2880	2008/12/01	Bf. Entn. 12/08	3.000,00	35.672,23
2880	2008/12/04	Bf. Entn. 09/07	2.500,00	38.327,94
2880	2008/12/16	Bf. Bericht	500,00	38.908,01
		Summe	30.400,00	

Das Verbindlichkeitenkonto 310018 weist folgende verfahrensrelevanten Buchungen auf:

Gegkto	Bel.Dat	Text	Soll	Haben	Saldo (-)
7752	2008/09/30	HN Bf. 08-06		14.400,00	20.400,00
5800	2008/09/11	Bf. Rechng. v. 5.9.2008		95.090,40	115.490,40
2880	2008/10/07	HN Bf. 08/05	14.400,00		101.090,40
5800	2008/11/03	Bf. Rechng. Nr. 08/07		3.600,00	104.690,40
2880	2008/11/04	HN Bf. 08/07	3.600,00		101.090,40

c) In der Beilage C wurden folgende Entnahmen und Überweisungen markiert:

Datum	Buchungstext	Valuta	Betrag in Euro
26.02.2008	Entn. März 3710/2880	26.02.2008	3.000,00
07.03.2008	Internet- Überweisung 3710/2880	07.03.2008	3.000,00

03.04.2008	Entn. Bf. April 3710/2880	03.04.2008	3.000,00
02.05.2008	Entn. Bf. Mai	02.05.2008	3.000,00
02.06.2008	Entn. Bf. Juni 3710/2880	02.05.2008	3.000,00
01.08.2008	Entn. Bf. August 3710/2880	01.08.2008	3.000,00
01.09.2008	Entn. Bf. September 3710/2880	01.09.2008	3.000,00
01.10.2008	Entn. Bf. September (?), 3710/2880	01.10.2008	3.000,00
07.10.2008	Honorarnote Bf. 08/05; Überweisung	07.10.2008	14.600,00
21.10.2008	Korrektur HN Bf. 08/05 3710/2880	21.10.2008	200,00
03.11.2008	Entn. Bf. November	03.11.2008	3.000,00
04.11.2008	Honorarnote Bf. 08/07	04.11.2008	3.600,00
01.12.2008	Entn. Bf. Dezember; 3710/2880	01.12.2008	3.000,00
04.12.2008	Entn. Bf. September <b>2007</b> ; 3710/2880	04.12.2008	2.500,00
16.12.2008	Doppelbuchung Bf. 3710/2880	16.12.2008	500,00
02.01.2009	Honorarnote Bf. 09/01, 310018/2880	02.01.2009	2.400,00

04.02.2009	Honorarnot Bf. 1. Teil	04.02.2009	500,00
10.02.2009	Honorarnote 09/02, 2.Teil, 310018/2880	10.02.2009	1.300,00
27.02.2009	Honorarnote Bf. 09/03	27.02.2009	1.800,00
01.04.2009	Teilauszahlung ELBA-Auftrag an Bf.	01.04.2009	1.800,00
03.05.2009	Teilzahlung an Bf.	04.05.2009	1.800,00
02.06.2009	Teilzahlung Juni an Bf.	02.06.2009	1.800,00
30.06.2009	Teilzahlung Juli an Bf.	30.06.2009	1.800,00
28.07.2009	Teilzahlung August an Bf.	31.07.2009	1.800,00
31.08.2009	Teilzahlung September an Bf. (Elba- Auftrag)	31.08.2009	1.800,00
02.10.2009	Teilzahlung Oktober an Bf.	02.10.2009	1.800,00
23.12.2009	Teilzahlung Nov.+Dez. an Bf. 310018/2880	23.12.2009	3.600,00
31.12.2009	Teilzahlung Jänner 2010 an Bf.	31.12.2009	1.800,00
28.01.2010	Teilzahlung Februar an Bf.	01.02.2010	1.800,00
01.03.2010	Teilzahlung März an Bf. 3100018/2880	01.03.2010	1.800,00

07.04.2010	Teilzahlung April an Bf. 310018/2880	07.04.2010	1.800,00
03.05.2010	Teilzahlung Mai an Bf. 310018/2880	03.05.2010	1.800,00
01.06.2010	Teilzahlung Juni an Bf. 310018/2880	01.06.2010	1.800,00
01.07.2010	Teilzahlung Juli an Bf. 310018/2880	01.07.2010	1.800,00
02.08.2010	Teilzahlung August an Bf. 310018/2880	02.08.2010	1.800,00
01.09.2010	Teilzahlung Sept. an Bf. 310018/2880	01.09.2010	1.800,00
05.10.2010	Überweisungsbelege 3100118/2880	05.10.2010	1.800,00
08.10.2010	Umbuchung bei Bf. 310018/2880	08.10.2010	12.000,00
08.11.2010	Teilzahlung Oktober an Bf. 310018/2880	08.11.2010	4.200,00
01.12.2010	Teilzahlung November an Bf. 310018/2880	01.12.2010	4.200,00

d) In der Beilage D zur Darstellung der Liquiditätsentwicklung der G. GmbH. wurden folgende Zahlen des Jahres 2008 aufgelistet (Beträge in Euro):

Position	Jänner	Februar	März	April
Ford. aus Leist.	597.724,00	597.724,00	597.724,00	651.928,00
davon fällig	0,00	0,00	0,00	0,00

sonst. fällige Ford.	16.149,18	16.718,28	18.628,02	19.498,71
Bankguthab.	27.158,34	22.030,01	5.138,62	56.673,64
Aktiva	43.307,52	38.748,29	23.766,64	76.172,35
Verbindlichk. a Leistungen	204.588,00	211.968,00	210.288,00	210.288,00
sonst. fällige Verbindlichk.	50.005,39	50.013,39	50.013,39	69.047,39
Passiva	260.593,39	261.981,39	260.301,39	279.335,39
Summe Liquiditätspotenz.	- 217.285,87	- 223.233,10	- 236.534,75	- 203.163,04

Position	Mai	Juni	Juli	August
Ford. aus Leist.	651.928,00	651.928,00	651.928,00	655.168,00
davon fällig	0,00	0,00	0,00	150.000,00
sonst. fällige Ford.	19.888,52	19.991,95	21.659,87	19.119,90
Bankguthab.	35.220,89	25.073,23	18.846,56	4.530,39
Aktiva	55.109,41	45.065,18	40.506,43	173.470,36
Verbindlichk. aus Leist.	210.620,40	210.288,00	210.288,00	210.288,00
sonst. fällige Verbindlichk.	69.047,39	69.148,92	68.575,59	69.115,59
Passiva	279.667,79	279.436,92	278.863,59	279.403,59
Summe Liquiditätspotenz.	- 224.558,38	- 234.371,74	- 238.357,16	- 105.933,30

Position	September	Oktober	November	Dezember
Ford. aus Leist.	505.168,00	525.168,00	525.168,00	525.168,00
davon fällig	7.662,00	0,00	0,00	99.185,52

sonst. fällige Ford.	63.677,06	78.500,40	81.122,43	84.643,11
Bankguthab.	66.621,30	50.661,14	27.764,58	40.496,73
Aktiva	137.960,36	129.161,54	108.887,01	224.325,36
Verbindlichk. aus Leist.	272.374,73	248.341,60	248.106,11	247.591,60
sonst. fällige Verbindlichk.	83.453,70	98.590,79	98.371,19	128.469,13
Passiva	355.828,43	346.932,39	346.477,30	376.060,73
Summe Liquiditätspotenz.	- 217.868,07	- 217.770,85	- 237.590,29	- 151.735,37

J) Mit Schreiben vom 5. Juni 2014 erstattete das Finanzamt zur Vorhaltsantwort laut Abschnitt I) folgende **Stellungnahme**:

Wie bereits in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt, sei nach herrschender Rechtsauffassung ein Betrag einem Steuerpflichtigen auch dann zugeflossen, wenn er ihm bloß gutgeschrieben worden sei, vorausgesetzt, dass der Steuerpflichtige darüber rechtlich und wirtschaftlich verfügen könne (vgl. Doralt, EStG (10), § 19 Tz 30 "Gutschriften" mwN). In diesem Sinne habe der Geschäftsführer einer GmbH grundsätzlich die tatsächliche Verfügungsmacht über die zu seinen Gunsten ausgestellten Gutschriften, welche daher auch als ihm zugeflossen gälten. Dies gelte jedoch nicht im Falle einer dauerhaften Zahlungsunfähigkeit der GmbH. (vgl. Jakom/Baldauf, EStG 2009, § 19 Rz 26 "Gesellschaftergeschäftsführer" mwN).

Kernfrage des gegenständlichen Berufungsverfahrens sei, ob diese Aussagen nur für den Mehrheitsgesellschafter gälten. Diesbezüglich sei auf die UFS-Entscheidung vom 3. März 2010, GZ: RV/0302-G/09, zu verweisen - hier handle es sich um einen nichtselbstständig beschäftigten Gesellschafter-Geschäftsführer (daher Beteiligung bis zu 25%) und auch diesem werde die Verfügungsmacht über die Geschäftsführerbezüge zuerkannt.

Da der Bf. an der G. GmbH. zu 40% beteiligt gewesen sei (im beschwerderelevanten Zeitraum) und laut Firmenbuchauszug seit 5. November 2006 (bis 19. September 2012) Geschäftsführer dieser GmbH. gewesen sei, sei diese Rechtsprechung jedenfalls auch auf den vorliegenden Sachverhalt umzulegen.

Zu den Liquiditätsproblemen: es werde noch einmal darauf hingewiesen, dass laut Bilanz zum 31. Dezember 2008 den Finanzanlagen in Höhe von Euro 175.000,00 und den Forderungen aus Lieferung und Leistung von Euro 485.618,48 lediglich Verbindlichkeiten Kredit-/Finanzinstitute von Euro 49.998,46 gegenübergestanden seien. Auch wenn - wie im Schreiben vom 19. Mai 2014 ausgeführt - diese Aktiva nicht kurzfristig zur

Verfügung gestanden seien, sei die Liquiditätslage der G. GmbH. keinesfalls als gefährdet einzustufen.

Wenn - wie ebenfalls im erwähnten Schreiben ausgeführt - die Gesellschafter sich einheitlich zu einem Nichtfälligkeitstellen der Forderungen aus den erbrachten Projektleistungen entschlossen haben, dann ersehe man daraus, dass hier aus gesellschafterrechtlichen Gründen agiert worden sei, diese seien jedoch für eine objektive Beurteilung der Zahlungsfähigkeit nicht relevant. In diesem Zusammenhang sei auf die UFS-Entscheidung vom 6. Dezember 2013, RV/1123-W/09, hinzuweisen (sowohl die Tatsachen, dass bis dato keine Konkursanträge gestellt worden seien und die R. GmbH. auch noch nach den Streitjahren unverändert in ihrem Geschäftsfeld tätig sei, sprächen ebenso wie der Umstand, dass die strittigen Auszahlungen an den Bw. zu einem späteren Zeitpunkt erfolgt seien, gegen eine Zahlungsunfähigkeit. ... Der UFS gehe daher im Rahmen einer Gesamtbetrachtung davon aus, dass der vorübergehende Verzicht der beherrschenden Gesellschafter auf die Geltendmachung ihrer Forderungen ein Fall der Gesellschafterfinanzierung sei, die den Zufluss des der R. GmbH. zur Verfügung gestellten Betrages voraussetze. Unterlagen, aus denen hervorgehe, dass sich die R. GmbH. um weitere Kredite oder um Ausweitung des Kreditrahmens - vergebens - bemüht hätte, seien jedenfalls nicht vorgelegt worden, vielmehr sei es im Jahr 2009 sogar zu einer Krediterhöhung gekommen).

Die behauptete Zahlungsunfähigkeit könne nicht bestanden haben, denn sonst wäre die GmbH. verpflichtet gewesen, wegen Eintritts der Zahlungsunfähigkeit gemäß § 68 Abs. 2 KO die Konkursöffnung zu beantragen oder ein Ausgleichsverfahren sorgfältig zu betreiben. Da solche Anträge nicht gestellt worden seien, sei ebenfalls davon auszugehen, dass eine permanente Zahlungsunfähigkeit nicht bestanden habe, die Grund für die Nichtauszahlung der strittigen Honorare hätte sein können. Vorübergehende Zahlungsstockungen, für die allerdings auch keine Nachweise vorlägen, hinderten aber die Annahme des Zuflusses der Honorare nicht.

**K)** Mit E-Mail vom 6. Juni 2014 übermittelte die steuerliche Vertretung die **Listung** der Sach-, Kunden- und Lieferantenkonten für das Jahr 2008.

**L)** Mit E-Mail vom 12. Juni 2014 erging an die steuerliche Vertretung des Bf. das **Ergänzungersuchen**, zu dem gegenständlichen Fall die Saldenlisten Jänner bis Dezember 2008 zu übermitteln.

**M)** Mit E-Mail vom 18. Juni 2014 wurde das Ergänzungersuchen laut Abschnitt K) dahingehend **beantwortet**, dass die Monatssaldenlisten in zwei Varianten übermittelt wurden:

- a) mit Saldenwerten je Monat: diese Variante zeige die kumulierten Monatssalden je Konto;
- b) mit Bewegung je Monat: diese Variante zeige die monatlichen Veränderungen (= Buchungen) pro Konto.

Außerdem wurde nochmals die Beilage D des Antwortschreibens vom 19. Mai 2014 [= Abschnitt I), Punkt d)] an das Bundesfinanzgericht übermittelt, in der die Entwicklung der für das Liquiditätspotenzial relevanten Positionen zusammengefasst dargestellt ist.

**N)** Mit **Ergänzungersuchen** vom 23. Juni 2014 wurde die steuerliche Vertretung des Bf. ersucht, die nachstehend angeführten Unterlagen der G. GmbH. beim Bundesfinanzgericht nachzureichen:

- a) Kontoblätter der Konten "Forderungen aus Lieferungen udn Leistungen" (Konto 2000), "noch nicht fakturierte Leistungen" (Konto 2020), "Raiba NÖ-Wien 3bbb." (Konto 2880), "Sparbuch RLB Niederösterreich/Wien" (Konto 2885), "Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen" (Konto 3300), "Darlehen K." (Konto 3303) und "sonstige übrige Verbindlichkeiten" (3890).
- b) Weiters wurde ersucht, den beim Raiba-Konto im Jahr 2008 ausgenutzten und nicht ausgenutzten Kreditrahmen darzulegen und zu belegen.
- c) Schließlich wurde ersucht, die Lohn- und Gehaltszahlungen für den Monat Jänner 2009 sowie deren Fälligkeit bekanntzugeben.

**O)** Mit E-Mail vom 16. Juli 2014 wurde die **Vorhaltsantwort** samt Unterlagen übermittelt.

Im Einzelnen wurde Folgendes ausgeführt und angemerkt:

**ad a) Kontoblätter:**

Zu den beiden Konten 2885 sowie 3303 sei festzuhalten: das Sparbuch sei an die RLB NÖ Wien als Sicherheit für den Kontokorrentrahmen verpfändet gewesen, der Pfandvertrag liege als Kopie bei. Die Mittel für die Dotierung des Sparbuchs seien aufgrund der angespannten Liquiditätssituation der G. GmbH. nicht selbst aufgebracht worden, sondern von der Tochtergesellschaft K. GmbH. als Darlehen zur Verfügung gestellt worden. Zum Jahresende 2008 sei das Sparbuch an die K. GmbH. überschrieben und damit das Darlehen getilgt worden.

**ad b) Kreditrahmen:**

Der Kontokorrentkredit zwischen der Raiffeisenlandesbank NÖ/Wien und der G. GmbH. liege in Kopie bei. Der Kontokorrentrahmen habe Euro 100.000,00 betragen und sei mit einer Bürgschaft als Bürge und Zahler vom Bf. sowie mit der oben erwähnten Verpfändung des Sparbuchs sowie eines weiteren Sparbuchs vom Bf. besichert gewesen. Der Kreditrahmen habe grundsätzlich ab April 2008 zur Verfügung gestanden, sei jedoch für Investitionen in das von der Tochtergesellschaft L. GmbH. neu eröffnete Ärztezentrum gewidmet gewesen und habe daher nicht für den laufenden Geschäftsbetrieb der G. GmbH. selbst zur Verfügung gestanden.

Seitens des Bf. sei die Übersicht des Liquiditätspotenzials dennoch um den Kreditrahmen ergänzt worden [siehe Beilage D) neu]. Selbst mit dem Ansatz des (Kredit-)Rahmens ergebe sich im gesamten Betrachtungszeitraum nach wie vor ein "negatives Liquiditätspotenzial" (Überhang der Verbindlichkeiten).

**ad c) Lohn- und Gehaltszahlungen Jänner 2009:**

In der Anlage werde das Auszahlungsjournal der Lohnverrechnung für den Monat Jänner 2009 übermittelt. Die Gehälter an die Dienstnehmer (inkl. Geschäftsführergehälter) seien mit Monatsanfang mit 15. Februar 2009 fällig gewesen. Die Nettolöhne betragen Euro 3.100,00 (2 x 1.500,00 zuzüglich 1 x 100,00). Die Bruttoauszahlungssumme belief sich auf Euro 3.352,19.

**P)** Mit E-Mail vom 21. Juli 2014 erging an die steuerliche Vertretung des Bf. das **Ergänzungssuchen**, zu dem gegenständlichen Fall folgende Unterlagen und Auskünfte nachzureichen:

- das in der Antwort-E-Mail vom 16. Juli 2014 angesprochene Auszahlungsjournal der Lohnverrechnung sei nicht mitübermittelt worden. Es werde um Nachreichung desselben ersucht.
- zweitens werde ersucht, die in den Buchungstexten verwendeten Abkürzungen "RK" und "BU" zu erläutern.
- drittens werde ersucht, die wenigen Ausgangsrechnungen auf dem Konto "Forderungen aus Lieferungen und Leistungen" in Kopie dem Bundesfinanzgericht vorzulegen.

**Q)** In einem **Telefonat** vom 22. Juli 2014 sagte die steuerliche Vertretung des Bf. zu, die Investitionsentscheidungen im N.er Ärztezentrum durch Jahresabschlüsse der dafür zuständigen Tochtergesellschaft zu belegen.

**R)** Mit **E-Mail** vom 22. Juli 2014 wurden die in den Abschnitten P) und Q) angesprochenen Unterlagen nachgereicht. Zusätzlich wurden der Jahresabschluss und das Anlageverzeichnis, jeweils für das Jahr 2008, für die M. an das Bundesfinanzgericht übermittelt. Aus diesen Unterlagen seien die Investitionen im Detail ersichtlich. Das Buchungssymbol "RK" beträfe Bankbuchungen am Raiffeisenkonto, das Symbol "BU" seien Buchungsbelege, die weder als Eingangs- noch als Ausgangsrechnungen behandelt würden.

**S)** Mit **E-Mail** vom 29. Juli 2014 wurde eine weitere Stellungnahme seitens des Bf. dem Bundesfinanzgericht gesendet und Folgendes ausgeführt:

Wie besprochen seien in der Beilage die Kontendetails zur Position "Forderungen aus Leistungen" aus der Liquiditätsübersicht der G. GmbH. zu finden. Die Position setze sich aus den beiden Buchhaltungskonten 2000 (Forderungen aus Lieferungen und Leistungen) und 2020 (noch nicht fakturierte Leistungen) zusammen.

Die Forderungen aus Leistungen (inklusive der noch nicht fakturierten Leistungen) beträfen zum weitaus überwiegenden Teil von der G. GmbH. an deren Tochtergesellschaften (Projektgesellschaften) erbrachte Projektleistungen; die entsprechenden Forderungen der G. GmbH. würden erst nach Maßgabe des wirtschaftlichen Erfolges und entsprechender positiver Zahlungsflüsse (in den Projektgesellschaften) fällig gestellt und seien erst dann einbringbar. Eine sofortige und kurzfristige Fälligstellung der Forderungen durch die G. GmbH. hätte wiederum eine

entsprechende Zahlungsunfähigkeit (und Insolvenz) der jeweiligen Tochtergesellschaft zur Folge gehabt und bewirke, dass die Forderungen erst recht nicht einbringlich seien.

Aus unternehmensrechtlicher Sicht und aufgrund unterschiedlicher Finanzierungspartner in einzelnen Tochter(Punkt)gesellschaften sei es erforderlich gewesen, dass alle von der G. GmbH. und deren Mitarbeitern erbrachten Leistungen periodenrichtig abgegrenzt (beträfe die "noch nicht abgerechneten" Leistungen) und verrechnet (beträfe die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen) würden.

Zur Frage der Fremdüblichkeit der Nichtfälligkeitstellung der Forderungen an die Tochtergesellschaften sei nach Ansicht seitens des Bf. anzumerken, dass langfristige (auch mehrjährige) Zahlungsziele und Stundungen in Abhängigkeit vom Projektfortschritt, insbesondere bei langen Projektdurchlaufzeiten (wie bei Immobilien- oder langfristigen Beratungsprojekten) durchaus branchenüblich seien.

Insgesamt werde festgehalten, dass es nur durch die eingeschlagene Vorgangsweise der Gesellschafter - nämlich die Nicht-Fälligkeitstellung ihrer Forderungen - gelungen sei, eine Insolvenz der G. GmbH. und deren Tochtergesellschaft zu verhindern. Unsere Insolvenzstatistiken wären noch erheblich schlechter, gäbe es nicht risikobereite Unternehmer wie den Bf. und seine Partner. Eine Pönalisierung dieser Risikobereitschaft durch eine Besteuerung "fiktiver Zahlungsflüsse", die gar nicht erzielt worden seien und aufgrund des schwierigen Geschäftsverlaufes der G. GmbH. und des Marktfeldes auch gar nicht erzielbar gewesen wären, wäre nach Meinung seitens des Bf. auch aus diesem Blickwinkel nicht sachgerecht.

Dieser E-Mail ist angeschlossen, eine monatsweise Aufstellung der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen und der noch nicht fakturierten Leistungen.

**T)** Mit Schreiben vom 22. August 2014 erstattete das Finanzamt eine **Stellungnahme** zur Vorhaltsantwort seitens des Bf. und führte Folgendes aus:

Wie aus den beigelegten Kontobewegungen ersichtlich sei, seien andere Verbindlichkeiten beglichen worden, von einer "Nichtzahlbarkeit" sei daher nach Ansicht des Finanzamtes nicht auszugehen.

Im vorliegenden Falls sei auf die Rechtsprechung und dazu veröffentlichter Literatur näher einzugehen (Renner in BFG-Journal, 2014, 168, Zufluss rückgestellter Geschäftsführervergütungen bei nicht mehrheitlich beteiligtem Gesellschafter, BFG vom 28. April 2014, RV/4100477/2011). Diese Entscheidung auf den Punkt gebracht wäre daher zu beurteilen, ob die Gründe für die Nichtauszahlung schlüssig seien. Hier sei jedoch zu verweisen, dass in keiner Stellungnahme durch Aktenvermerke, Bilanzbesprechungsunterlagen oder ähnlichem nachgewiesen worden sei, wann diese Honorare tatsächlich zur Auszahlung gelangen sollten. So würden auch im Schreiben vom 19. Mai 2014 wiederum nur ganz allgemeine Ausführungen gemacht ("Aufgrund der Projektdurchlaufzeiten, von Rückschlägen in der Umsetzung einzelner Ordinationsprojekte, des weiterhin sehr schwierigen Marktes für innovative Gesundheitslösungen und der restriktiven Kreditpolitik der Banken ist die Gesellschaft

*nach wie vor darauf angewiesen, dass Forderungen für längst erbrachte Leistungen nicht fällig gestellt werden. ...").*

Auch lägen im vorliegenden Fall nicht Geschäftsführervergütungen, sondern Honorarforderungen sowie seien die Beträge bereits auf dem Verrechnungskonto verbucht worden.

Insgesamt liege daher ein nicht vergleichbarer Sachverhalt vor, es werde aber weiterhin beantragt, die Beschwerde (ehemals Berufung) als unbegründet abzuweisen.

**U)** In der **mündlichen Verhandlung** vom 2. September 2014 wurde Nachstehendes ausgeführt:

Der steuerliche Vertreter stellt fest, dass es im Jahr 2008 zu keinem Zufluss der streitgegenständlichen Honorare an den Bf. gekommen sei. Dies deshalb, weil es faktisch unmöglich gewesen wäre, ohne die G. GmbH. und ihre Tochtergesellschaften in die Insolvenz zu führen. Aus rechtlicher Sicht deshalb, weil der Gesellschafterbeschluss eine (zeitliche) Verschiebung der Honorarzahlungen vorgesehen habe. Das VwGH-Erkenntnis vom 30. November 1993, das von der belangten Behörde zitiert worden sei, betreffe den Fall eines Mehrheitsgesellschafters und somit nicht den vorliegenden Sachverhalt. Die UFS-Entscheidung vom 3. März 2010 beträfe hingegen den Fall eines Minderheitsgesellschafters, wo es maßgeblich um die Erstellung des Lohnzettels im Zusammenhang mit dem Masseverwalter gehe.

Seitens der belangten Behörde werde auf einen Mangel des Gesellschafterbeschlusses hingewiesen, der nämlich nicht enthalte, wann die Honorarzahlungen erfolgen sollten. Dies ermögliche eine willkürliche Gestaltung der Auszahlung der Honorare. Außerdem sei durch die Gestaltung der atypisch stillen Gesellschaften ein Missbrauch bei der Verlustgenerierung anzunehmen. Diese Argumente wurden vom steuerlichen Vertreter nicht geteilt. Es sei im Gesellschafterbeschluss vorgesehen, dass nach Herstellung der Zahlungsfähigkeit der G. GmbH. die Honorare des Bf. beglichen werden sollten.

Zum Zeitpunkt der Erstellung der Honorarnoten seien zwar die zugrunde liegenden Dienstleistungen bereits erbracht gewesen, es seien jedoch bewusst keine Fälligkeitszeitpunkte in den Honorarnoten angemerkt gewesen, weil die Liquidität der G. GmbH. eine sofortige Begleichung der Honorarnoten nicht zugelassen habe.

Seitens der belangten Behörde wird darauf hingewiesen, dass entweder eine aus der Gesellschaftersphäre erfließende Nutzungseinlage vorliege oder eine fremdüblich erstellte Dienstleistung der Gesellschafter. Dann müsse man sich aber auch fremdüblich verhalten und eine Fälligkeit der Honorarnoten festschreiben.

Der steuerliche Vertreter weist darauf hin, dass es auch bei Bankkrediten an Unternehmen üblich sei, eine cash-flow-orientierte Rückzahlung (von Krediten) zu vereinbaren.

Hinsichtlich der Ausschöpfung des Kreditrahmens bei der G. GmbH. und dessen Verwendung für die Tochtergesellschaft in N. verweist der steuerliche Vertreter darauf, dass es wirtschaftlich notwendig gewesen sei, zuerst die Anlagenzugänge der

Tochtergesellschaft in N. zu finanzieren, ehe die Honorarnoten des Bf. beglichen werden konnten.

Abschließend verweist der steuerliche Vertreter auf das Erkenntnis des BFG. vom 28. April 2014, RV/4100477/2011.

**V)** Mit E-Mail vom 14. Oktober 2014 wurden dem Bundesfinanzgericht die Steuerklärungsdaten für das Streitjahr mitgeteilt:

- Umsatzsteuer: steuerpflichtige Umsätze netto: Euro 42.833,33, davon 20% Umsatzsteuer: Euro 8.566,67; Vorsteuer: Euro 1.1164,73;
- Einkommensteuer: Einkünfte aus selbstständiger Arbeit: Euro 29.994,22; Sonderausgaben für Personenversicherungen: Euro 830;

**Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

Strittig ist:

**I)** Der Sachverhalt ist durch folgende Umstände bestimmt:

- a) Der Bf. hatte im Streitjahr 40% Anteil an der G. GmbH. in H. vormals I., FN xxx. s. Der Bf. war im Streitjahr auch einer der Geschäftsführer dieser Gesellschaft.
- b) Die unter a) angeführte Gesellschaft hatte im Streitjahr Finanzanlagen in Höhe von Euro 175.000 und Forderungen aus Lieferungen und Leistungen in Höhe von Euro 485.618,48. Diesen Aktiva standen folgende Passiva gegenüber: sonstige Rückstellungen in Höhe von Euro 5.000 und Verbindlichkeiten gegenüber Kredit- und Finanzinstituten in Höhe von Euro 49.998,46.
- c) Laut einem vorgelegten undatierten Kontokorrentkreditvertrag, Konto Nr. 3bbb., nahm die G. GmbH. einen revolvierenden Kontokorrentkredit in Höhe von Euro 100.000,00 für das Streitjahr auf [siehe Abschnitt O), ad b)]. Zur Sicherstellung dieses Kredites übernahm der Bf. als Bürge und Zahler die Haftung und akzeptierte einen Deckungswechsel. Weiters schloss die G. GmbH. einen Pfandvertrag für ein Sparbuch, Nr. ccc., im Wert von Euro 50.000,00 samt Zinsen und Nachträgen.
- d) Die L. GmbH., B., nunmehr Adr2, weist in ihrer Bilanz zum 31. Dezember 2008 eine Verbindlichkeit an die G. GmbH. aus dem Titel "Kreditkauf Möbel" in Höhe von Euro 49.998,46 aus. Dieser Kreditkauf wurde aus Mitteln des Kontokorrentkredites laut Punkt c) finanziert. Laut Erläuterungen zur dieser Bilanz im Anhang weisen diese Verbindlichkeiten eine Restlaufzeit bis zu einem Jahr in Höhe von Euro 10.000,00 auf und eine Restlaufzeit von über einem Jahr in Höhe von Euro 39.99,46 auf.
- e) Die streitgegenständlichen Honorarnoten [siehe Abschnitt C)] weisen keine Fälligkeitsangaben auf.

f) Die monatlichen Ausweise laut Saldenlisten per 31. Dezember 2008 lauten für die nachstehend angeführten Konten monatsweise wie aus der Beilage 1 ersichtlich ist. Ebenso ist die Liquiditätslage der G. GmbH. aus Beilage 1 zu ersehen.

## II) steuerliche Beurteilung:

### 1) Einkommensteuer:

§ 19 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 normiert: Einnahmen sind in jenem Jahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.

Diese Regelung gilt nicht nur für die Einkünfte im Rahmen der außerbetrieblichen Einkunftsarten, sondern auch für Betriebseinnahmen im Bereich der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988.

Ein Zufluss von Einnahmen im vorgenannten Sinn erfolgt in jenem Jahr, in dem der Steuerpflichtige rechtlich und wirtschaftlich frei über die Einnahmen verfügen kann. Nicht von Bedeutung ist im Gegensatz zur Bilanzierung zu welchem Zeitraum die Einnahmen wirtschaftlich gehören. Einnahmen sind einem Steuerpflichtigen zugeflossen, sobald er die volle Verfügungsmacht über sie erhält (vgl. Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, Kommentar, Band II, Wanke: Anm. 8 und 13 zu § 19).

Ist der Schuldner zahlungsunfähig, begründet die Gutschrift keinen Zufluss.

Zahlungsunfähigkeit setzt ein dauerndes Nichtzahlens können voraus. Eine bloße Zahlungsstockung, d.h. ein lediglich vorübergehend und kurzzeitiger Mangel an Zahlungsmitteln, der durch alsbaldige Mittelbeschaffung - wie etwa durch kurzfristig mögliche Verwertung vorhandener Aktiva oder Aufnahme eines Überbrückungskredites - wieder behebbar ist, stellt keine Zahlungsunfähigkeit dar (vgl. VwGH vom 29. Juli 1997, 95/14/0014).

§ 66 Abs. 1 Insolvenzordnung (IO), RGBL. Nr. 337/1914 idF BGBI. I Nr. 2010, bestimmt, dass die Eröffnung des Insolvenzverfahrens voraussetzt, dass der Schuldner zahlungsunfähig ist. Gemäß § 66 Abs. 1 IO ist Zahlungsunfähigkeit insbesondere dann anzunehmen, wenn der Schuldner seine Zahlungen einstellt.

Abs. 3 leg.cit normiert, dass Zahlungsunfähigkeit nicht voraussetzt, dass Gläubiger andrängen. Der Umstand, dass der Schuldner Forderungen einzelner Gläubiger ganz oder teilweise befriedigt hat oder noch befriedigen kann, begründet für sich alleine nicht die Annahme, dass er zahlungsfähig ist.

Ob ein Unternehmen sanierungsbedürftig ist, ist vielmehr auch nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten zu entscheiden (vgl. VwGH vom 19. Mai 1993, 89/13/0252). Es ist daher zu prüfen, ob der G. GmbH. im Streitjahr mangelnde Liquidität zu bescheinigen ist.

Im Sinne einer eher kurzfristigen Zahlungsbereitschaft eignet sich die Ermittlung der Liquidität. Dabei wird zwischen einer Liquidität ersten Grades und einer Liquidität zweiten Grades unterschieden, die sich wie nachfolgend angeführt folgendermaßen darstellen (vgl.

Erich Hruschka, Aufdeckung und Beseitigung betrieblicher Verlustquellen, Stuttgart 1966, S. 89 f.):

- a) Liquidität ersten Grades: [liquide Mittel 1. Grades (Bargeld + sofort verfügbare Einlagen bei Kreditinstituten + sonstiges sofort realisierbares Vermögen)] x 100/kurzfristige Verbindlichkeiten;
- b) Liquidität zweiten Grades: [liquide Mittel 1. Grades (s. unter a)) + kurz- und mittelfristig realisierbares Vermögen] x 100/kurz- und mittelfristige Verbindlichkeiten.

Zur Ermittlung dieser Kennzahlen im vorliegenden Fall siehe Beilage 1. Bei diesen Kennzahlen handelt es sich um eine formelle Liquidität, da sie sich auf Daten stützen, die der Bilanz unmittelbar zu entnehmen sind. Davon zu unterscheiden ist die materielle Liquidität, die in die oben angeführten Formeln auch Größen einbezieht, die in der Bilanz nicht aufscheinen wie z.B. nach dem Bilanzstichtag fällige Lohnzahlungen und nicht ausgenutzte Kreditrahmen.

Im vorliegenden Fall ist davon auszugehen, dass die streitgegenständlichen Honorarnoten des Bf. am 5. September 2008, am 30. September 2008 und am 3. November 2008 gelegt worden sind. Die Honorarnoten wurden mit keinem Fälligkeitsvermerk versehen. Wenn das Bundesfinanzgericht davon ausgeht, dass diese Honorarnoten noch im letzten Quartal des Jahres 2008 zu begleichen gewesen wären, ist aus der Beilage 1 ersichtlich, dass gerade für die Monate September bis Dezember 2008 die Liquidität ersten Grades deutlich unter 100% lag, nämlich bei 86,21% (September), 88,75% (Oktober), 82,46% (November) und 87,47% (Dezember). Daraus ist aber zu folgern, dass die G. GmbH. in den letzten vier Monaten des Jahres 2008 nicht nur über keine Liquiditätsreserven verfügte, sondern sich in einer finanziell sehr angespannten Situation befand. Diese finanzielle Situation verbessert sich auch nicht, wenn berücksichtigt wird, dass laut Auszahlungsjournal die Jännergehälter der Dienstnehmer der G. GmbH. mit Euro 3.352,19 brutto im Fälligkeitszeitraum der drei streitgegenständlichen Honorarnoten des Bf. anzuweisen waren. Der verbliebene Kreditrahmen des Kontokorrentkredites war aus betrieblichen Gründen für die Anschaffung von Betriebs- und Geschäftsausstattung einer Tochtergesellschaft verwendet worden, sodass auch die Kennzahl für die materielle Liquidität kein Argument für die Abweisung der Beschwerde liefern würde. Da sich der Streitzeitraum im gegenständlichen Abgabenverfahren nicht in das Jahr 2009 erstreckt, wird in diesem Erkenntnis die mittelfristige Liquidität der G. GmbH. nicht als Beurteilungsmaßstab herangezogen.

Der VwGH judiziert auch, dass ein Betrag dann als zugeflossen anzusehen ist, wenn der Empfänger über ihn tatsächlich und rechtlich verfügen kann. 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. Keine dieser hier formulierten Krietri ist im vorliegenden Fall erfüllt (vgl. VwGH vom 23. März 2010, 2007/13/0037). Der Bf. ist nicht Mehrheitsgesellschafter der zahlungsverpflichteten GmbH., die drei

Honorarforderungen waren im Jahr 2008 noch nicht fällig gestellt und die behauptete zeitweilige Zahlungsunfähigkeit wurde mittels Saldenlisten belegt. Verwiesen wird in diesem Zusammenhang auch auf § 66 Abs. 3 IO, wonach der Umstand, dass der Schuldner Forderungen einzelner Gläubiger ganz oder teilweise noch befriedigt werden können, für sich alleine nicht die Annahme begründen, dass der Schuldner zahlungsfähig ist.

Weiters wird auf das Judikat des OGH verwiesen, wonach außerhalb des Konkurses, also insbesondere im Hinblick auf Dritte, eine Forderung nur geltend gemacht werden kann, wenn die Fälligkeit bereits gekommen ist (vgl. OGH vom 17. Dezember 2002, 5Ob281/02p). Dass die Fälligkeit der drei im September und November 2008 gelegten Honorarnoten bereits spätestens zum 31. Dezember 2008 gekommen gewesen sei, kann im vorliegenden Fall nicht behauptet werden.

Gestützt werden kann nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes die noch nicht eingetretene Fälligkeit der drei streitgegenständlichen Honorarforderungen des Bf. auf § 904 ABGB. Dieser lautet: *"Ist keine gewisse Zeit für die Erfüllung des Vertrages bestimmt worden, so kann sie sogleich, nämlich ohne unnötigen Aufschub, gefordert werden. Hat der Verpflichtete die Erfüllungszeit seiner Willkür vorbehalten; so muss man entweder seinen Tod abwarten, und sich an die Erben halten; oder, wenn es um eine bloß persönliche, nicht vererbliche Pflicht zu tun ist, die Erfüllungszeit von dem Richter nach Billigkeit festsetzen lassen. Letzteres findet auch statt, wenn der Verpflichtete die Erfüllung nach Möglichkeit oder Tunlichkeit versprochen hat. . . ."*

Die Verabredung Nach "Möglichkeit und Tunlichkeit" heißt nicht "nach Belieben", vielmehr ist die Fälligkeit unter Berücksichtigung der Interessen beider Parteien festzusetzen (vgl. Dittrich-Tades, ABGB, Kommentar, I. Band, E23 zu § 904). Das Bundesfinanzgericht hält den Gesellschafterbeschluss vom 24. September 2008 für ein Dokument, in dem beide Parteien, die Gesellschafter der G. GmbH. und der Bf., ihr Einverständnis mit der erst späteren Fälligstellung der Honorarnoten schriftlich bekunden.

Insoferne hält das Bundesfinanzgericht, dass Argument im Berufungsschreiben vom 18. Oktober 2011, die gegenständlichen Projektleistungen nach Maßgabe der Liquidität und der vorhandenen Finanzierungsmöglichkeiten zu bezahlen, für glaubwürdig.

Der Berufung war daher in diesem Punkt Folge zu geben.

2) Umsatzsteuer:

§ 17 Abs. 1 UStG 1994 bestimmt: Unternehmer, die eine Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 1 EStG 1988 ausüben, . . . , haben die Steuer für die mit diesen Tätigkeiten zusammenhängenden Umsätzen nach den vereinnahmten Entgelten zu besteuern (Istbesteuerung).

Auch nach § 17 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 haben Unternehmer, deren Gesamtumsatz aus Tätigkeiten, die nicht unter §§ 21 und 23 des EStG 1988 fallen, in einem der

beiden vorangegangenen Kalenderjahren nicht mehr als Euro 110.000 betragen hat, die Steuer nach den vereinnahmten Entgelten zu berechnen (Istbesteuerung).

Der Begriff der Vereinnahmung ist vom Umsatzsteuergesetz nicht definiert. Die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten entspricht dem einkommensteuerlichen Zuflussprinzip. Die Lehre und Rechtsprechung zum einkommensteuerlichen Zuflussprinzip sind daher auf die Umsatzsteuer übertragbar. Vereinnahmung liegt dann in dem Zeitpunkt vor, in dem der Unternehmer über den Wert der Gegenleistung rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann. Ausreichend ist das Vorliegen der objektiven Umstände, subjektive Kenntnis von der Erlangung der Verfügungsmacht ist nicht erforderlich (vgl. Ruppe, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, 3. Aufl., Tz 33 zu § 17).

Für diese von den genannten Gesetzesbestimmungen betroffenen Fälle ist der Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld für Lieferungen und sonstige Leistungen an die Vereinnahmung der Entgelte geknüpft. Der Zeitpunkt der Leistung oder der Zeitpunkt der Rechnungslegung sind ohne Bedeutung. Solange für eine ausgeführte Leistung kein Entgelt vereinnahmt wurde, kann bei der Istbesteuerung keine Steuerschuld entstehen (vgl. Ruppe, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, 3. Auflage, Tz 27 zu § 17).

Da im Fall des Bf. keine Vereinnahmung der Entgelte im vorbeschriebenen Sinne vorliegt, ist der Beschwerde des Bf. auch für den Bereich der Umsatzsteuer Folge zu geben.

### **Zulässigkeit einer Revision:**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist die Revision dann zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Da im gegenständlichen Fall das Erkenntnis nicht von der ständigen Rechtsprechung des VwGH abweicht und der zu lösenden Rechtsfrage keine grundsätzliche Bedeutung zukommt, ist eine Revision nicht zulässig.

Wien, am 14. Oktober 2014