



GZ. RV/1123-W/09,
RV/1124-W/09,
RV/2160-W/12

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die **Berufungen** des Bw, vertreten durch Stb,

- **vom 1. Dezember 2008** gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 4. November 2008 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2006 sowie Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2006 und Festsetzung der Umsatzsteuer für die Monate 1-3/2008 sowie vom 11. November 2008 betreffend Umsatzsteuer- und Einkommensteuer 2007 und Festsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen für 2009 und Folgejahre (angepasst durch den Vorauszahlungsbescheid vom 10. Juni 2009)

und

- **vom 9. Juli 2009** gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 10. Juni 2009 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2008

entschieden:

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 2006 wird Folge gegeben.
Der angefochtene Wiederaufnahmbescheid wird aufgehoben.

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2006 wird gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückgewiesen.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben insoweit unverändert.

Entscheidungsgründe

1) Umsatz- und Einkommensteuer 2006 und 2007:

In den Jahren 2006 (ab September) und 2007 führte der Berufungswerber (Bw.) Lohnzeichenarbeiten aus und erklärte aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus selbständiger Arbeit (2006 Verlust iHv. 1.129,99; € 2007 Gewinn iHv. 772,62 €). Die Gewinnermittlung erfolgte nach § 4 Abs. 3 EStG 1988.

Im Zuge einer im Jahr 2008 für die vorerwähnten Zeiträume durchgeführten Außenprüfung wurden unter Tz 1 des Bp-Berichtes („*Nicht versteuerte Umsätze*“) folgende Prüfungsfeststellungen getroffen:

„.....Herr [Name Bw.] tätigt im Prüfungszeitraum Lohnzeichenarbeiten für die Fa. R. GesmbH [Anm: in der Folge R. GesmbH]. Herr [Name Bw.] ist zu 50% geschäftsführender Gesellschafter der Fa. R. GesmbH. Laut Auskunft des Herrn [Name Bw.] war die Fa. R. GesmbH in den Jahren 2006 und 2007 finanziell nicht in der Lage die geschuldeten Leistungen zu bezahlen. Bei Ermittlung des Gewinnes durch Einnahmen-Ausgaben Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG1988 kommt es grundsätzlich auf den Zu- und Abfluss an. Nachdem Herr [Name Bw.] Einnahmen-Ausgabenrechner ist, kam es zu keinem finanziellen Zufluss und infolgedessen wurden die Leistungen nicht der Umsatzsteuer unterzogen. Ein Betrag ist dem Abgabepflichtigen dann als gemäß § 19 EStG 1988 zugeflossen anzusehen, wenn er über den Betrag rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann, mag er ihm vom Schuldner auch nur gutgeschrieben worden sein. 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. Aufgrund dieser Umstände kommt es im Prüfungszeitraum 2006 und 2007 und im Nachschauzeitraum zu einer Versteuerung der Leistungen die für die Fa. R. GesmbH getätigten wurden. Im Detail handelte es sich um Beträge wie in der unten angeführten Liste ersichtlich.“

Jahr	Betrag brutto €	Betrag netto €	USt €
2006	16.566,00	13.805,00	2.761,00
2007	30.840,00	25.700,00	5.140,00

<i>2008 1. Quartal Nachschauzeitraum</i>	<i>13.920,00</i>	<i>11.600,00</i>	<i>2.320,00</i>
<i>2008 2. Quartal Nachschauzeitraum</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
<i>Summe</i>	<i>61.326,00</i>	<i>51.105,00</i>	<i>10.221,00"</i>

Das Finanzamt erließ am 4. November 2008 den Prüfungsfeststellungen folgende Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2006 und 2007 (hinsichtlich Umsatzsteuer 2006 im gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommenen Verfahren) sowie betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für die Monate 1-3/2008. Für das Jahr 2007 ergingen am 11. November 2008 gemäß § 293 BAO berichtigte Bescheide hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer sowie ein Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für das Jahr 2009 und Folgejahre.

Die Berufung vom 1. Dezember 2008 richtet sich u.a. gegen die vorangeführten Bescheide (hinsichtlich 2007 in der gemäß § 293 BAO berichtigten Fassung) und begeht die Rückgängigmachung der von der Betriebsprüfung vorgenommenen Hinzurechnungen und der damit verbundenen steuerlichen Auswirkungen. Begründend wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass es aufgrund mangelnder Aufträge, Zahlungsschwierigkeiten von Kunden und hoher Personalkosten zu großen finanziellen Schwierigkeiten bei der R. GmbH gekommen sei. Sie sei nicht mehr in der Lage gewesen, ihren laufenden Zahlungsverpflichtungen nachzukommen. Auch Löhne der Mitarbeiter und der beiden Geschäftsführer hätten nicht mehr ausbezahlt werden können. Um die R. GmbH, die seit ihrem Bestehen in der Branche gut eingeführt gewesen sei, vor einer Rufschädigung und einem eventuellen Konkurs zu bewahren, seien sowohl von Seiten des Bw. als auch von Seiten des zweiten Geschäftsführers Einzahlungen aus dem Privatvermögen und Ersparnissen der Gesellschafter geleistet worden, um die notwendigsten Verbindlichkeiten (= solche nach zweiter oder dritter Mahnung oder nach Rechtsanwaltsschreiben) begleichen zu können. Darüber hinaus hätten die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer auch Privatkredite aufnehmen müssen und private Lebensversicherungen als Sicherheiten für die Bankkredite hinterlegen müssen. Weitere Erhöhungen der Kreditrahmen seien jedoch von den Bankinstituten nicht gewährt worden.

Zusätzlich seien Sanierungsmaßnahmen für die R. GmbH gesetzt worden, z.B. Entlassung der meisten Mitarbeiter und auch Änderung der Stellung der Geschäftsführer. Die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer hätten nunmehr (jeweils) 50% der Gesellschaftsanteile und außerdem habe sich jeder mittels einer Einzelfirma selbstständig gemacht, um der R. GmbH nicht noch weitere Lohnkosten zu verursachen und um im Falle eines Konkurses der R. GmbH eine Existenzgrundlage zu schaffen. Da die R. GmbH nun nicht mehr über entsprechend fachkundiges Personal verfügt habe, sei ein Teil der einlangenden Aufträge an Fremdfirmen oder an die Einzelfirmen der beiden Gesellschafter zur Ausführung weitergegeben worden.

Durch all diese Maßnahmen habe die GmbH erhalten werden können, sodass es ab 2008 auch möglich sei, die auf dem Verrechnungskonto ausgewiesenen Verbindlichkeiten und auch die teilweise noch bestehenden Gehaltsverbindlichkeiten an die Dienstnehmer und die Geschäftsführer abzubauen.

Da der Bw. den Gewinn aus seinem Einzelunternehmen gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 durch Einnahmen-Ausgabenrechnung ermitte und Ist-Versteuerer sei, habe er die Umsatzsteuer aus den Rechnungen über seine Leistungen der R. GmbH gegenüber auch erst im Zeitpunkt des Zufließens gesetzeskonform gemeldet und abgeführt. Ebenso habe er auch nur das tatsächlich zugeflossene Einkommen in seiner Einkommensteuererklärung dargelegt. Die Betriebsprüfung führe nun als Begründung für die Hinzurechnung der noch nicht vereinnahmten Umsätze an, dass gemäß § 19 EStG 1988 der Betrag als zugeflossen anzusehen sei, wenn darüber rechtlich und wirtschaftlich verfügt werden könne, möge er vom Schuldner auch nur gutgeschrieben worden sein. Zu diesem Ergebnis führe auch die notwendige Gleichbehandlung mit Verhältnissen eines Steuerpflichtigen, dem ein für ihn fremder Gläubiger gegenüberstehe. Einem solchen gegenüber werde der Abgabepflichtige in der Regel auf Einräumung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über die ihm zustehenden Beträge bestehen.

Dem werde die Rz 4603 EStRl entgegengehalten, wonach Gutschriften in den Büchern in der Regel kein Zufließen beim Gläubiger bewirkten, weil damit noch keine Verfügungsmacht über den gutgeschriebenen Betrag erlangt werde. Maßgeblich sei die reine Geldbewegung (vgl. VwGH vom 18. Jänner 1983, 82/14/0076, 0086, 0087). Maßgebend für das Zufließen von Einnahmen sei somit die objektive und volle Verfügungsmacht (vgl. VwGH vom 17. Oktober 1984, 82/13/0266). Da die R. GmbH über zwei Geschäftsführer mit jeweils 50% Anteilen verfüge, sei es dem Bw. auch tatsächlich und rechtlich nicht möglich, über die Beträge zu verfügen. Darüber hinaus sei es eine schwere Pflichtverletzung eines Geschäftsführers, wenn er seine Geschäftsführerposition in eigenem Interesse ausnütze. Aber selbst bei einem Mehrheitsgesellschafter sei eine tatsächliche Verfügungsmacht nur dann zu unterstellen, wenn die GesmbH nicht zahlungsunfähig gewesen sei (vgl. VwGH vom 28. Juni 2008, 2002/13/0175; VwGH vom 29. Juli 1997, 95/14/0014). Wie oben ausführlich dargelegt, war und ist zum Teil noch die R. GmbH beträchtlich verschuldet und infolge dieser Zahlungsschwierigkeiten sei somit keine Auszahlung erfolgt und kein Zufluss beim Bw. anzunehmen (vgl. VwGH vom 19. Mai 1993, 89/13/0252).

Die genannten Bestimmungen und die ausgeführte Begründung sei auch im Bereich der Umsatzsteuer (§ 17 UStG 1994) anwendbar. Da laut Kolacny/Caganek eine Gutschrift in den Büchern des Leistungsempfängers nur dann als Vereinnahmung des Entgeltes gelte, wenn der

gutgeschriebene Betrag für den Empfänger der Gutschrift jederzeit und ohne Behinderung verfügbar sei.

Anlässlich einer persönlichen Vorsprache am Finanzamt am 22. Dezember 2008 (AB Bl. 78) erklärte der Bw. niederschriftlich Folgendes:

Die Feststellung der Tz 1 des BP-Berichtes vom 3. November 2008 werde in rechtlicher Hinsicht bestritten. Die Zurechnungen der BP seien zu Unrecht erfolgt, da er Ist-Versteuerer sei und eine Rechnungsbegleichung bis heute nicht erfolgt sei.

Die Fa. R. GmbH sei in den Jahren 2006 und 2007 in einer äußerst schwierigen wirtschaftlichen Situation gewesen, weshalb sein Kompagnon (XY) und er auf die Auszahlung ihrer Honorare verzichtet hätten. Walter R , dem die Firma bis 1998 gehört habe, sei sein Onkel, mit XY sei er nicht verwandt.

Diese Forderungen hätten aus seinen für die Firma erbrachten Leistungen (zeichnerische Tätigkeit) gestammt. 2006 und 2007 sei er hauptsächlich für diese Firma tätig gewesen, bei der er vordem angestellt gewesen sei. Dieses Angestelltenverhältnis sei aufgelöst worden, um die Firma zu entlasten.

Auf Vorhalt antwortete der Bw., dass er auch für andere Firmen tätig gewesen sei, jedoch nur in geringfügigem Ausmaß. Seine Lebenshaltungskosten habe er vom Gehalt seiner Frau bestritten, die Hauptschullehrerin sei. Ohne Stundung der Forderung auf unbestimmte Zeit wäre die Firma unweigerlich in eine Insolvenz geschlittert, was höchst schade gewesen wäre, denn sie besitze innerhalb der Branche einen guten Ruf.

Er habe keineswegs vorgehabt, Steuern zu verkürzen und habe nach bestem Wissen und Gewissen gehandelt. Er bestreite über die bei der Firma R. GmbH eingefrorenen Gelder Verfügungsmacht erlangt zu haben. Zumindest handle es sich bei dieser Frage um eine komplizierte Rechtsfrage. Sein Standpunkt stelle, unabhängig vom Ausgang des Berufungsverfahrens, in jedem Fall eine vertretbare Rechtsansicht dar.

Seine Entlohnung als Geschäftsführer erfolge seit September 2006 nicht mehr pauschaliert, sondern nach aufgewendeten Stunden. Sein Verrechnungskonto bei der R. GmbH weise per 22. Dezember 2008 ein Guthaben von € 125.000 aus. Dieses Guthaben stamme aus seiner Angestelltenzeit und umfasse nicht seine Forderungen für die von ihm als Einzelunternehmer für die R. GmbH erbrachten Leistungen.

In den abweisenden Berufungsvorentscheidungen vom 12. Jänner 2009 erachtete das Finanzamt unter Hinweis auf die Erkenntnisse des VwGH vom 30.11.1993, 93/14/0155 und vom 13.12.1995, 95/13/0246 den Zufluss als gegeben und wies weiters darauf hin, dass zwar

mit großen finanziellen Schwierigkeiten der R. GmbH argumentiert werde, allerdings kein Insolvenzverfahren eröffnet worden sei. Die Nichtauszahlung der Beträge könne als Einkommensverwendung und somit als Einlage in die R. GmbH gewertet werden.

Diesen Ausführungen wird vom Bw. im Vorlageantrag vom 11. Februar 2009 entgegengehalten, dass das vom Finanzamt ins Treffen geführte Erkenntnis 93/15/0155 sich auf einen Mehrheitsgesellschafter bzw. beherrschenden Gesellschafter beziehe, was auf den Bw. nicht zutreffe. Zum Erkenntnis 95/13/0246 wird festgehalten, dass Zahlungsunfähigkeit auch dann vorliege, wenn der Schuldner objektiv generell mangels bereiter Mittel nicht nur vorübergehend außerstande sei, fällige Geldschulden regelmäßig zu erfüllen. Der wirtschaftliche Zusammenbruch könne einem Unternehmen lt. VwGH vom 19.5.1993, 89/13/0252 nämlich selbst dann drohen, wenn nicht einmal eine Überschuldung gegeben sei. Laut VwGH vom 29.7.1997, 95/14/0014 sei es für die Beurteilung der Zahlungsunfähigkeit auch von Bedeutung, ob der GmbH, sollte sie im gegebenen Zeitpunkt nicht über genügendbare Mittel verfügen oder nicht in der Lage sein, sich durch Vermögensumschichtungen Barmittel zu verschaffen, die Kreditwürdigkeit zur Aufnahme von Fremdmitteln zukommt. Wie der Abgabenbehörde bereits mehrmals dargelegt und durch entsprechende Unterlagen (Mahnungen, Zahlungsaufforderungen, Rechtsanwaltsschreiben, Vollstreckungstitel) belegbar, sei eine Zahlungsunfähigkeit der GmbH gegeben gewesen. Denn es könne seitens des Finanzamtes nicht gefordert sein, dass die von den Gesellschaftern zur Erhaltung der R. GmbH aufgenommenen Privatkredite oder die seitens der Gesellschafter zur Verfügung gestellten privaten Sparguthaben dazu verwendet werden sollten, um vorrangig die vom Bw. erbrachten Leistungen an die R. GmbH zu begleichen.

In der zum Vorlageantrag abgegebenen Stellungnahme vom 18. März 2009 – diese wurde dem Bw. mit Verständigung über die Vorlage an den UFS zur Kenntnis gebracht - hielt das Finanzamt u.a. zu den vom Bw. in der Berufung angesprochenen Sanierungsmaßnahmen fest, dass die Dienstnehmeranzahl von 2006 auf 2007 insofern reduziert worden sei, als die Dienstverhältnisse mit den beiden geringfügig beschäftigten Ehefrauen der Gesellschafter und mit den Geschäftsführern selbst beendet worden seien. Weiters wies das Finanzamt darauf hin, dass auch im Zuge der am 22. Dezember erfolgten Vorsprache keine Unterlagen betreffend Mahnungen, Zahlungsaufforderungen, Rechtsanwaltsschreiben und Vollstreckungstitel vorgelegt worden seien. Zur Buchhaltung sei zu erwähnen, dass auf dem auf den Bw. lautenden Verbindlichkeitskonto „33P11“ im Jahr 2006 keine Bezahlung an diesen erfolgt sei; im Jahr 2007 seien insgesamt € 5.800,00 an den Bw. bezahlt und die Verbindlichkeit auf dem Konto „33P11“ um diesen Betrag vermindert worden. Der Bw. habe keine Einnahmen von der R. GmbH im Jahr 2006 und 2007 erklärt.

2. Umsatz- und Einkommensteuer 2008:

Nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens iZm den vom Finanzamt beabsichtigten Abänderungen zu den Steuererklärungen wurde im Zuge der Veranlagung für das Jahr 2008 insoweit von der Umsatzsteuererklärung abgewichen, als im Umsatzsteuerbescheid vom 10. Juni 2009 die mit 4.645,00 € erklärten Umsätze auf 21.650,00 € erhöht wurden (Bescheidbegründung: „*Die Umsätze zu 20% werden mit Euro 21.650, netto (davon 850,00 H und Euro 20.800,00 R) gem. Tz. 1 der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 29.10.2008 festgesetzt*“). Im Einkommensteuerbescheid vom 10. Juni 2009 korrigierte das Finanzamt die mit einem Verlust iHv 1.070,96 erklärten Einkünfte aus selbständiger Arbeit auf einen Gewinn iHv 15.934,04 € (Bescheidbegründung: "Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden um Euro 21.650,00 gem. Tz. 1 der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 29.10.2008 erhöht.“).

In dem gegen die vorgenannten Steuerbescheide vom 10. Juni 2009 eingebrauchten Rechtsmittel wurde unter Hinweis auf die Berufung vom 1. Dezember 2008 sowie den Vorlageantrag vom 11. Februar 2009 betreffend die Jahre 2006 und 2007 die Rückgängigmachung der erfolgten Hinzurechnungen und die erkläzungsgemäße Festsetzung der Umsatz- und Einkommensteuer 2008 beantragt.

3. UFS – Verfahren:

Zusammengefasst dargestellt wurde in den Vorhaltsbeantwortungen vom 31. August 2012 und vom 19. Dezember 2012 von der steuerlichen Vertretung ergänzend ausgeführt:

- Aus den vorgelegten Bilanzen sei erkennbar, dass die Gesellschafter Einlagen getätigt hätten.
- Der Personalaufwand sowie die Anzahl der Mitarbeiter sei von 11 im Jahr 2005 auf 6 im Jahr 2006 reduziert worden. 2007 seien es nur mehr 4 Mitarbeiter gewesen, seitdem 2-3.
- die Kredite seien voll ausgenutzt worden, es habe auch Umschichtungen von kurzfristigen Überziehungsrahmen auf langfristige Kredite gegeben. Manchmal sei die Bank gewechselt worden, um wieder mehr „Spielraum“ zu bekommen.
- Konkursanträge seien nie gestellt worden, weil es das Ziel gewesen sei, die R. GmbH, die in der Branche einen guten Ruf gehabt habe, nicht aufzugeben.

Vorgelegt wurden u.a. folgende Unterlagen:

- Aufstellungen über die Auftragslage der R. GmbH in den Jahren 2006 bis 2008 (Auftragssumme 2006 306.088,00 € netto – offen: 0; Auftragssumme 2007 781.412,25 € netto – offen: 132.360 €; Auftragssumme 2008 201.786,60 €, offen: 10.000,00 €)

- Jahresabschlüsse der R. GmbH der Jahre 2006 bis 2008
- Verrechnungskonten der Gesellschafter
- Schreiben der Volksbank vom 27.7.2006 betreffend einen im Jahr 2004 eingeräumten Einmalbarkredit über rd. 77.000,00 € sowie eine damit verbundene zusätzliche Verpfändung einer Lebensversicherung im Jahr 2006.
- Schreiben der Bank Austria vom 1.7.2009 über eine Krediterhöhung (betreffend den - mit Kreditzusage vom 10.11.1978 - iHv derzeit mit 125.000,00 € eingeräumten Betriebsmittelkredit um 10.000,00 €).

Mit Mängelbehebungsauftrag vom 5. April 2013 wurde dem Bw. mitgeteilt, dass es der Berufung vom 1. Dezember 2008 bezüglich des verfahrensgegenständlichen Wiederaufnahmebescheides an einer Begründung gemäß § 250 Abs. 1 lit. d BAO fehlt. Gleichzeitig wurde ihm aufgetragen, diesen Mangel innerhalb von 4 Wochen zu sanieren, andernfalls die Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid als zurückgenommen gilt.

Dazu erstattete die steuerliche Vertretung des Bw. mit Eingabe vom 25. April 2013 (inkl. Beilage: Berufung vom 1. Dezember 2008) folgendes Vorbringen:

„Ich darf Ihnen nochmals die damalige Berufung als Beilage übermitteln. Die Begründung habe ich auf der 2. Seite beginnend markiert. Ich kann Ihren Einwand daher leider nicht nachvollziehen...“

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Zum Wiederaufnahmebescheid hinsichtlich Umsatzsteuer 2006

Im Anschluss an die Betriebspflicht hat das Finanzamt im gemäß § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen wiederaufgenommenen Verfahren einen neuen Umsatzsteuerbescheid mit folgender Begründung erlassen:

„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit, und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.“

Im Prüfungsbericht wird zur Wiederaufnahme auf die Feststellungen unter Tz 1 („nicht versteuerte Umsätze“) verwiesen.

Im Schriftsatz vom 1. Dezember 2008 wurde vom Bw gegen die im Anschluss an die Betriebsprüfung erlassenen Bescheide Berufung erhoben, u.a. auch „*gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2006*“. Die Berufungsbegründung geht inhaltlich jedoch ausschließlich auf die Sachbescheide ein, indem sie sich mit dem Zuflussprinzip auseinandersetzt und dabei zum Ergebnis kommt, dass der Bw. die strittigen Beträge nicht vereinnahmt habe. In der vorerwähnten Berufung findet sich allerdings keine Begründung, welche sich konkret gegen die vom Finanzamt gemäß § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen verfügte Wiederaufnahme betreffend Umsatzsteuer 2006 richtet.

Entspricht eine Berufung nicht den oben genannten Erfordernissen, so hat gemäß § 85 Abs. 2 BAO die Abgabenbehörde dem Berufungswerber die Behebung dieser inhaltlichen Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Berufung nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden Frist als zurückgenommen gilt.

Auch die Ausführungen in der als fristgerechte Mängelbehebung zu beurteilenden Eingabe vom 25. April 2013 beinhalten zwar keine gesonderte, allein gegen den Wiederaufnahmebescheid gerichtete Begründung, allerdings ist durch den ausdrücklichen Verweis auf die Begründung im Berufungsschriftsatz vom 1. Dezember 2008 davon auszugehen, dass sich die Begründungsausführungen nicht nur auf die Sachbescheide, sondern **auch** auf den verfahrensgegenständlichen Wiederaufnahmebescheid beziehen.

Somit lag zwar vor Erlassung des Mängelbehebungsauftrages keine Begründung der Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid iSd § 250 Abs. 1 lit. d BAO vor, jedoch stellte die im Zuge der Mängelbehebung vorgenommene Verknüpfung der bereits vorliegenden Begründungsausführungen mit dem angefochtenen Wiederaufnahmebescheid eine taugliche Mängelbehebung dar.

So können die Berufungsausführungen in Bezug auf die Wiederaufnahme schlüssig auch dahingehend verstanden werden, dass im Falle einer inhaltlichen Stattgabe kein im Spruch anders lautender Bescheid zu erlassen gewesen wäre und sich aus diesem Grund die Verfügung der Wiederaufnahme als unzutreffend erweist. Außerdem ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes selbst eine allfällig unschlüssige oder unrichtige Begründung einer Berufung nicht dem Fehlen einer Begründung gleichzusetzen (zB VwGH 18.2.1999, 98/15/0017; VwGH 23.4.2001, 99/14/0104; VwGH 28.5.2008, 2007/15/0246; VwGH 31.5.2011, 2008/15/0331). Für einen Zurücknahmebescheid gemäß § 85 Abs. 2 BAO blieb im vorliegenden Fall kein Raum, sondern war die Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid inhaltlich zu erledigen.

Die Begründung von Verfügungen der Wiederaufnahme hat die entsprechenden Wiederaufnahmegründe anzugeben, so sind die maßgebenden Tatsachen und Beweismittel, welche aus Sicht des Finanzamtes neu hervorgekommen sind, darzustellen. Dies ist nicht zuletzt deshalb notwendig, weil nach der Judikatur des VwGH sich die Berufungsbehörde bei der Erledigung der gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Berufung auf keine neuen Wiederaufnahmegründe stützen kann. Sie hat lediglich zu beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde erster Instanz angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen (vgl. Ritz, BAO⁴, § 307 Tz 3, mwH).

In der streitgegenständlichen Bescheidbegründung sind keine Wiederaufnahmsgründe angeführt, auch der Tz. 1 des Prüfungsberichtes sind keine neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen, zu entnehmen.

Der Berufung vom 1. Dezember 2008 gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 2006 war daher statzugeben, der angefochtene Wiederaufnahmebescheid war aufzuheben.

2) Zum Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2006:

Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides (siehe vorstehend Pkt 1) scheidet ex lege der neue Sachbescheid – im gegenständlichen Fall der Umsatzsteuerbescheid vom 4. November 2008 - aus dem Rechtsbestand aus, der alte Sachbescheid - im gegenständlichen Fall der Umsatzsteuerbescheid vom 19. Juni 2007 - lebt wieder auf (Ritz, BAO⁴, § 307 Tz 8, mwH).

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2006 vom 4. November 2008 war gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückzuweisen.

3) Zum Bescheid vom 4. November 2008 betreffend USt- Festsetzung 1-3/2008:

§ 274 BAO lautet:

"Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides, so gilt die Berufung als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet. Soweit der spätere Bescheid dem Berufungsbegehren Rechnung trägt, ist die Berufung als gegenstandslos zu erklären."

Durch Erlassung des Umsatzsteuerjahresbescheides für das Jahr 2008 am 10. Juni 2009 ist der bekämpfte Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 1-3/2008 aus dem Rechtsbestand ausgeschieden. In diesem Fall gilt die (sonst nunmehr hinfällige) Berufung als „auch“ gegen den Ersatzbescheid gerichtet, wodurch die Berufung aufrecht bleibt. Eine behördliche

Erledigung hat jedoch nur mehr im Verfahren über den an die Stelle des bisherigen Bescheides getretenen Bescheid zu erfolgen (VwGH vom 25.4.2013, 2009/15/0164).

Zur Umsatzsteuer 2008 wird auf die nachstehenden Ausführungen unter Pkt. 3) verwiesen.

4) Zu den Bescheiden betreffend Umsatzsteuer 2007 und 2008, Einkommensteuer 2006 bis 2008 und Einkommensteuervorauszahlungen für 2009 und Folgejahre:

Zum angefochtenen Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für 2009 und Folgejahre ist vorweg festzuhalten, dass im Zuge der Veranlagung für das Jahr 2008 an dessen Stelle der Einkommensteuervorauszahlungsbescheid vom 10. Juni 2009 getreten ist und die streitgegenständliche Berufung gemäß § 274 BAO als auch gegen diesen Bescheid gerichtet gilt (die Ausführungen unter Pkt. 3) gelten sinngemäß).

Bis Mitte Dezember 2006 waren der Bw. und seine Ehegattin sowie XY und dessen Ehegattin zu je 25% am Stammkapital der R. GesmbH (Unternehmensgegenstand: technisches Büro, Planungs- und Bauüberwachungsarbeiten) beteiligt. Alle Gesellschafter standen auch bis Ende 2006 in einem Dienstverhältnis zur R. GmbH. Danach hielten der Bw. und XY – beide waren seit 1998 jeweils selbständig vertretungsbefugte Geschäftsführer - je 50% der Anteile.

Ab September 2006 führte der Bw. im Rahmen seines Einzelunternehmens Lohnzeichenarbeiten für die R. GesmbH durch.

Strittig ist, ob die dem Bw. für die Zeichenarbeiten auf seinem Verrechnungskonto bei der R. GesmbH gutgeschriebenen Beträge auch zugeflossen sind. Die vom Finanzamt vorgenommenen Zurechnungen blieben betragsmäßig unbestritten und wurden nur dem Grunde nach bekämpft.

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

In § 17 Abs. 1 und 2 UStG ist für die Umsätze von bestimmten Unternehmern die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (Istbesteuerung) als grundsätzliche Besteuerungsart vorgesehen.

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 (Ruppe, UStG³, §17 Tz 33).

Damit im Zusammenhang stehend ist vorweg zu beurteilen, ob die vom Bw. im Berufungsverfahren für den von ihm eingenommenen Standpunkt, wonach es zu keinem Zufluss gekommen sei, ins Treffen geführte Zahlungsunfähigkeit der R. GesmbH vorliegt.

Nimmt eine Kapitalgesellschaft eine Gutschrift zu Gunsten ihres Geschäftsführers etwa auf dem Verrechnungskonto vor, geht die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes jedenfalls von einem Zufluss aus, wenn die GmbH zahlungsfähig ist. Der Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft hat grundsätzlich die tatsächliche Verfügungsmacht über die zu seinen Gunsten ausgestellten Gutschriften (VwGH vom 26.2.2013, 2010/15/0061; Doralt, EStG¹⁰, § 19 Tz 30, Stichwort "Gutschriften", sowie VwGH vom 20.9.2001, 2000/15/0039).

Zahlungsunfähigkeit liegt nach den Ausführungen des VwGH vom 29.7.1997, 95/14/0014 vor, wenn der Schuldner objektiv generell mangels bereiter Mittel nicht nur vorübergehend außerstande ist, fällige Geldschulden regelmäßig zu erfüllen (Hinweis auf VwGH vom 19.5.1993, 89/13/0252). Sie ist gegeben, wenn der Schuldner mangels flüssiger Mittel dauernd unfähig ist, binnen angemessener Frist alle seine fälligen Schulden zur Gänze oder zumindest im Wesentlichen zu begleichen.

Zahlungsunfähigkeit http://www.ris.bka.gv.at/Dokument.wxe?Abfrage=Vwgh&Dokumentnummer=JWR_1995140014_19970729X03&ResultFunctionToken=9fb142b3-2292-4903-a8bf-873445fec9e5&Position=1&Entscheidungsart=Undefined&Sammlungsnummer=&Index=&AenderungenSeit=Undefined&SucheNachRechtssatz=True&SucheNachText=True&GZ=&VonDatum=&BisDatum=14.11.2013&Norm=%c2%a719+estg&ImRisSeit=Undefined&ResultPageSize=50&Suchworte=zahlungs*+wesentlich* - hit4 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 (Hinweis OGH vom 29.6.1993, 14 Os 61/93).

Der OGH geht in seiner Rechtsprechung davon aus, dass die Annahme der Zahlungsunfähigkeit dann gerechtfertigt ist, wenn die Liquidität lediglich durch das Eingehen neuer Schulden, also durch Zuführung weiterer Fremdmittel in wirtschaftlich ungesunder Weise wiederhergestellt wird. Dies gilt insbesondere, wenn die GmbH den Zahlungsverkehr nur dadurch aufrecht, dass sie durch Täuschung über ihre wirtschaftliche Lage immer wieder neue Kreditmittel erhält, die sie unter normalen wirtschaftlichen Verhältnissen gar nicht mehr zurückzahlen könnte (OGH 1.6.1990, 11 Os 75, 76/89).

Auch der deutsche Bundesfinanzhof hat bereits mehrfach – zuletzt mit Urteil vom 20.12.2011, VIII B 46/11 - zum Ausdruck gebracht, dass die vorübergehende Zahlungsschwierigkeit nicht

mit Illiquidität zu verwechseln ist und Zahlungsunfähigkeit regelmäßig zu verneinen ist, solange noch kein Konkurs- bzw. Insolvenzverfahren eingeleitet ist (Senatsurteile in BFH/NV 2005, 526, und in BFH/NV 2007, 2249). In diesem Zusammenhang hat der BFH auch darauf hingewiesen, dass der vorübergehende Verzicht des beherrschenden Gesellschafters auf die Geltendmachung seiner Forderung ein Fall der Gesellschafterfinanzierung (Gewährung eines zinslosen Darlehens, Einlage eines Kapitalnutzungsrechts) ist, die den Zufluss des der Gesellschaft zur Verfügung gestellten Betrages voraussetzt (vgl. Senatsurteil in BFH/NV 2005, 526).

Unter Bedachtnahme auf die vorerwähnte Rechtsprechung kann im gegenständlichen Berufungsfall eine Zahlungsunfähigkeit der R. GesmbH aus folgenden Erwägungen nicht festgestellt werden:

Zahlungsunfähigkeit setzt – wie oben dargestellt - **dauerndes** Nichtzahlenskönnen voraus. Von einer Zahlungsunfähigkeit ist daher dann auszugehen, wenn der Schuldner seine Zahlungen einstellt oder mangels flüssiger Mittel nicht imstande ist, binnen angemessener Frist und bei redlicher wirtschaftlicher Gebarung alle Verbindlichkeiten nach Fälligkeit zu begleichen.

Davon kann aber bei der R. GmbH keine Rede sein. So sanken die Bankverbindlichkeiten (Volksbank, Bank Austria) von 165.729,15 € zum 31.12.2006 auf 118.5.82,01 € zum 31.12.2007 und 121.481,25 € zum 31.12.2008. Die sonstigen Verbindlichkeiten (Löhne, Gehälter, Gebietskrankenkassen, Finanzamt, Gemeinde...) wurden von 106.167,97 € im Jahr 2006 auf 75.112,08 € im Jahr 2007 und 50.033,03 € im Jahr 2008 reduziert. Der Rückstand auf dem Finanzamtskonto ist von 25.772,35 € (am 27.12.2005) auf 5.558,00 (am 31.12.2008) vermindert worden. Aus vorstehenden Ausführungen folgt unzweifelhaft, dass die R. GesmbH Verbindlichkeiten gegenüber ihren Gläubigern erfüllt hat und von einem dauernden Nichtzahlenskönnen bzw. von einem gänzlichen Einstellen der Zahlungen nicht ausgegangen werden kann. Der Abbau von Schulden spricht jedenfalls gegen Zahlungsunfähigkeit.

Von Zahlungsunfähigkeit einer GmbH kann auch dann nicht gesprochen werden, wenn Forderungen anderer Gläubiger beglichen werden, so dass zur Befriedigung der Forderung des beherrschenden Gesellschafters keine Mittel mehr verbleiben oder wenn die GmbH vorhandene Mittel für Zwecke verwendet, die ihr im Interesse einer erfolgreichen Betriebsführung vordringlich erscheinen.

Dass die R. GmbH **permanent** zahlungsunfähig gewesen wäre, wurde überdies auch vom Bw. nicht einmal behauptet. So verweist der Bw. in der Berufung ausführlich auf die bei der R. GmbH gesetzten Sanierungsmaßnahmen, deren beträchtliche Verschuldung und ihre

Zahlungsschwierigkeiten sowie die von den Gesellschaftern geleisteten Sicherheiten. In der Niederschrift vom 22.12.2008 (AB Bl. 78) spricht der Bw. selbst zwar von einer „*äußerst schwierigen wirtschaftlichen Situation*“, was aber keinesfalls bereits gleichbedeutend mit permanenter Zahlungsunfähigkeit ist. Auch aus dem Umstand, dass die Gesellschafter Kapital zuschießen bzw. Haftungen übernehmen, kann keine Zahlungsunfähigkeit abgeleitet werden, sondern handelt es sich dabei – ebenso wie beim vorübergehenden Verzicht auf die Auszahlung der auf den Gesellschafterkonten ausgewiesenen Gutschriften – um in der Gesellschafterosphäre gelegene Maßnahmen zur Entlastung der Gesellschaft in einer – wie der Bw. selbst vorbringt - äußerst schwierigen wirtschaftlichen Situation.

Diese Beurteilung steht auch im Einklang mit der Darstellung der R. GmbH in den im Zuge des zweitinstanzlichen Vorhalteverfahrens für die Jahre 2006 bis 2008 vorgelegten Bilanzen. So enthält Pkt. III „Erläuterungen zur Bilanz“, zu den Passiva unter Punkt A „negatives Eigenkapital“ in jedem Jahr übereinstimmend folgende Ausführungen:

„2006 wurden diverse Konsolidierungsmaßnahmen eingeleitet, die nun seit 2007 greifen. Es bestehen Gesellschafterverrechnungskonten, die als eigenkapitalersetzend angesehen werden können. Eine Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechtes liegt nicht vor.“

Diese Darstellung der R. GmbH in den Bilanzen spricht von eigenkapitalersetzenden Gesellschafterverrechnungskonten und verneint ausdrücklich das Vorliegen einer insolvenzrechtlichen Überschuldung, da andernfalls die R. GmbH – durch ihre Geschäftsführer – Konkurs anmelden müssen.

Festzuhalten ist in diesem Zusammenhang auch, dass – wie schon das Finanzamt in der Stellungnahme vom 18. März 2009 unwidersprochen festgehalten hat - keinerlei Unterlagen betreffend Mahnungen, Mahnklagen, etc. vorgelegt wurden. Dass gegen die R. GmbH bereits Exekutionen geführt wurden, wurde gleichfalls nicht nachgewiesen. Der Bw. wurde auch mit Vorhalt vom 30. Juli 2012 u.a. aufgefordert eine detaillierte Darstellung der Liquiditätslage der R. GmbH in den Streitjahren zu übermitteln sowie die Zahlungsunfähigkeit nachvollziehbar zu dokumentieren. Das Vorbringen der steuerlichen Vertretung beschränkte sich darauf, in der Vorhaltsbeantwortung vom 31. August 2012 auf die vorerwähnten Bilanzen zu verweisen. Auch in der Vorhaltsbeantwortung vom 19. Dezember 2012 – der Bw. wurde mit Schreiben vom 15. November 2012 neuerlich ersucht, aussagekräftige Unterlagen zur Beurteilung einer Zahlungsunfähigkeit vorzulegen bzw. mitzuteilen, wann und wie oft die R. GmbH in den Streitjahren die Zahlungen eingestellt habe – verlässt das Vorbringen die Behauptungsebene nicht. So unterlässt es der Bw., sein Vorbringen, wonach die R. GmbH immer wieder bei allen Lieferanten, laufend auch bei der steuerlichen Vertretung, ebenso wie beim Finanzamt und der GKK die Zahlungen eingestellt habe bzw. von der GKK immer wieder Mahnklagen

gekommen seien, mittels geeigneter Unterlagen konkret unter Beweis zu stellen. Auch die von der steuerlichen Vertretung ins Treffen geführten Stundungs- und Ratenansuchen lassen jedenfalls keine Rückschlüsse auf eine Zahlungsunfähigkeit zu, zumal Zahlungserleichterungsansuchen sowohl in den vor den Berufungsjahren liegenden Zeiträumen als auch danach regelmäßig gestellt wurden.

Das Vorbringen, die Banken seien zur Vergrößerung des „Spielraumes“ gewechselt worden, erscheint insoweit nicht nachvollziehbar, als in den Streitjahren dasselbe Bankkonto bei der Bank Austria durchgehend (und zwar laut vorgelegtem Schreiben der Bank seit 1978) bestanden hat.

Sowohl die Tatsachen, dass bis dato keine Konkursanträge gestellt wurden und die R. GmbH auch noch nach den Streitjahren unverändert in ihrem Geschäftsfeld tätig ist, sprechen ebenso wie der Umstand, dass die strittigen Auszahlungen an den Bw. zu einem späteren Zeitpunkt erfolgt sind, gegen eine Zahlungsunfähigkeit. Auch wurde im Zuge des Rechtsmittelverfahrens mehrfach der gute Ruf der R. GmbH in der Branche betont, was vor allem auf eine gesicherte Auftragslage und damit verbunden laufende Einnahmen schließen lässt. So lagen in den Streitjahren die Umsatzerlöse lt. den vorgelegten Jahresabschlüssen bei 312.902,05 € (2006), 360.950,24 € (2007) und 313.618,68 € (2008).

Der UFS geht daher im Rahmen einer Gesamtbetrachtung davon aus, dass der vorübergehende Verzicht der beherrschenden Gesellschafter auf die Geltendmachung ihrer Forderungen ein Fall der Gesellschafterfinanzierung ist, die den Zufluss des der R. GmbH zur Verfügung gestellten Betrages voraussetzt.

Unterlagen, aus denen hervorgeht, dass sich die R. GmbH um weitere Kredite bzw. um Ausweitung des Kreditrahmens – vergebens - bemüht hätte, wurden jedenfalls nicht vorgelegt, vielmehr kam es im Jahr 2009 sogar zu einer Krediterhöhung.

Zusammenfassend dargestellt, geht aus den vorgelegten Unterlagen bzw. dem im Berufungsverfahren erstatteten Vorbringen hervor, dass einerseits von der R. GmbH laufend Einnahmen erzielt worden sind, und andererseits Verbindlichkeiten bedient wurden. Unter Bedachtnahme auf vorstehende Ausführungen kann daher keine Rede davon sein, dass – ungeachtet der glaubhaft dargestellten Zahlungsschwierigkeiten - die R. GmbH **permanent** zahlungsunfähig gewesen sei. Das Finanzamt ist daher sowohl in einkommen- als auch umsatzsteuerlicher Hinsicht zu Recht von einem Zufluss der streitgegenständlichen Beträge ausgegangen.

Die Berufung war somit als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 6. Dezember 2013