

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R über die Beschwerde des Bf, AdresseBf, vertreten durch Stb, AdresseStb, über die Beschwerde vom 20.06.2013 gegen die Bescheide des FA betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2011 vom 06.06.2013, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) ist Alleingesellschafter und Geschäftsführer der X GmbH und verpachtet an diese seit 1.9.2009 eine in seinem Alleineigentum stehende Liegenschaft (Hallen und Nebenräume, Keller).

Im Zuge einer im März 2012 beim Bf. durchgeführten Umsatzsteuersonderprüfung betreffend den Zeitraum 02/2011 bis 01/2012 wurden unter „Tz. 1 Zufluss Mieteinnahmen“ folgende Feststellungen getroffen:

„Herr Bf kaufte mit 27.8.2009 die Liegenschaft und schloss noch am selben Tag einen Pachtvertrag mit der X GmbH. Da Herr Bf auch 100%-Gesellschafter und Geschäftsführer dieser GmbH war und ist, trug der Pachtvertrag sowohl auf der Verpächter- als auch auf der Pächterseite die Unterschrift von Herrn Bf. Im Pachtvertrag wurde eine monatliche Miete von 4.500,- zuzüglich 20% Umsatzsteuer vereinbart. Auf der Dauermietvorschreibung vom 31.8.2009, die ab September 2009 bis auf Widerruf gilt, ist folgende Zahlungsvereinbarung getroffen: „Den obigen Zahlbetrag erteiche ich spätestens bis zum 5. jeden Monats auf das Girokonto...zur Überweisung zu bringen“.

Im Jahr 2011 wurde diese Zahlungsvereinbarung offenbar nicht eingehalten. Mit 1.12.2011 wurde jedoch die Jahresmiete 2011 von netto 54.000,- und ein Vorsteuerabzug von 10.800,- bei der GmbH über das Kreditorenkonto Bf im Aufwand verbucht und der Vorsteuerabzug geltend gemacht. Auf der Dauermietvorschreibung vom 1.1.2011, die der UVA 12/2011 der X GmbH beigelegt war, ist nach der Zahlungsvereinbarung (5. jeden Monats, siehe oben), zusätzlich folgender Vermerk angeführt: „Die Mehrwertsteuer wird

auf unsere Steuernummer beim Finanzamt überrechnet". Herr Bf erklärte jedoch 2011 keine Mieteinnahmen und keine Umsatzsteuerzahllast und rechtfertigte dies offenbar mit dem fehlenden Zahlungsfluss. Erst aufgrund der Nachforschungen des Finanzamts wurden per 28.3.2012 Umsatzsteuervoranmeldungen für 12/2011 (Zahllast 3.166,67) und 1/2012 (Zahllast 2.000,-) nachgereicht.

Das Finanzamt ist aufgrund ständiger Rechtsprechung der Auffassung, dass die gesamte Jahresmiete bei Herrn Bf mit Dezember 2011 als zugeflossen gilt. Im Erkenntnis vom 30.11.1993, ZI 93/14/0155 führt der Verwaltungsgerichtshof aus:

„Ein Betrag ist dem Abgabepflichtigen dann als gemäß § 19 Abs 1 1988 zugeflossen anzusehen, wenn er über den Betrag rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann, mag er ihm vom Schuldner auch nur gutgeschrieben worden sein. Ist der Abgabepflichtige gleichzeitig Mehrheitsgesellschafter jener GmbH, die sein Schuldner ist, ist der Zufluss grundsätzlich anzunehmen, sobald die Forderung fällig ist, vorausgesetzt, dass die GmbH nicht zahlungsunfähig ist. Diese Sicht gebietet der beherrschende Einfluss des Mehrheitsgesellschafters der GmbH, weil die Gesellschafterversammlung dem Geschäftsführer gegenüber weisungsbefugt ist (vgl. Reich-Rohrwig, Das österreichische GmbH-Recht, 125); andernfalls hätte es der Mehrheitsgesellschafter, der auch Gläubiger der Gesellschaft ist, in der Hand, den Gewinn der Gesellschaft zu kürzen, ohne die entsprechenden Beträge selbst versteuern zu müssen (vgl. in diesem Sinn die Ausführungen in Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar20, Rz 62 zu § 11 dEStG). Zu diesem Ergebnis führt auch die notwendige Gleichbehandlung mit Verhältnissen eines Steuerpflichtigen, dem ein für ihn fremder Gläubiger gegenübersteht. Einem solchen gegenüber wird der Abgabepflichtige in der Regel auf der Einräumung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über die ihm zustehenden Beträge bestehen. Im Übrigen fließen etwa einem Alleingesellschafter bzw. einem beherrschenden Gesellschafter auch Gewinnansprüche bereits mit der Beschlussfassung über die Gewinnverteilung zu (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar 2, Tz 30 zu § 19 unter "Gewinnanteile", mit weiterem Nachweis)“.

Das Finanzamt führt daher folgende Umsatzversteuerungen durch:

12/2011

Umsatz Miete 20%	54.000,- x 20% = 10.800,-
Davon bereits gemeldet	-3.166,67
Mehrbetrag	7.633,33

.....“

Mit Bescheiden vom 6. Juni 2013 veranlagte das Finanzamt den Bf. zur Umsatz- und Einkommensteuer, wobei es – unter Hinweis auf die Ausführungen des VwGH im vorzitierten Erkenntnis vom 30.11.1993, 93/14/0155 – insoweit von den

Steuererklärungen abwich, als es den steuerbaren Umsatz mit € 54.000,00 (statt lt. USt-Erklärung mit € 15.833,33) und die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit € 28.036,02 (statt lt. ESt-Erklärung mit €-10.130,65) der Steuerbemessung zu Grunde legte.

In der gegen die vorgenannten Bescheide eingebrochenen Berufung hielt die steuerliche Vertreterin des Bf. der vom Finanzamt vertretenen Rechtsauffassung Folgendes entgegen:

„...Der Mietaufwand wurde in der GmbH nicht auf Verrechnungskonto sondern gegen ein Lieferantenkonto Bf gebucht. Damit hat Herr Bf die gleiche Stellung wie andere Gläubiger gegenüber der Gesellschaft, die auch nicht sofort nach Rechnungslegung über den verrechneten Betrag verfügen können, schon gar nicht bei Zahlungsstockungen. Selbst eine Verbuchung auf dem Verrechnungskonto hätte nur den schon bestehenden Habensaldo auf dem Verrechnungskonto erhöht, was nicht vergleichbar ist mit den in diversen Entscheidungen abgehandelten Beispielen, wo es durch die Gegenbuchung eines Aufwandes zu einer Reduzierung eines positiven Verrechnungskontos und damit konsequenterweise zu einem Zufluss für den Gesellschafter kommt.“

Die Gesellschaft befand sich im Jahr 2011 in einer sehr angespannten finanziellen Situation – nicht zuletzt auch wegen der Prüfung durch das Finanzamt. Es wurde die von Herrn Bf angemietete Halle renoviert, um dort die Firma unterbringen zu können. Leider stieß man dabei auf vielerlei Probleme seitens der Behörden. Daher wurde einstweilen noch der alte Firmensitz beibehalten. Herr Bf führte der Gesellschaft laufend Mittel zu, da er mit dem Rückstand auf dem Finanzamtskonto keine Chance gehabt hätte, Fremdmittel aufzunehmen.

Herr Bf verzichtete bewusst auf die Zahlung der Miete, um der Gesellschaft über die prekäre finanzielle Situation hinwegzuhelfen. Sobald liquide Mittel vorhanden sind, werden die Mieten auch überwiesen werden und stellen diese damit erst zu diesem Zeitpunkt steuerpflichtige Zuflüsse dar.

Anzumerken ist auch, dass es sich bei der Gewinnausschüttung an einen Gesellschafter, worum es bei dem zitierten VwGH Erkenntnis geht, um eine gesellschaftsrechtliche Vereinbarung handelt, die nicht mit Mietenzahlungen an einen Gesellschafter zu vergleichen sind, die auf einem zivilrechtlichen Vertrag zwischen Gesellschafter und Gesellschaft basieren....“

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Aus verfahrensrechtlicher Sicht ist vorweg festzuhalten, dass die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

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

Der Bf. ist Gesellschafter-Geschäftsführer der Fa. X GmbH, sein Gesellschaftsanteil beträgt 100%. Mit Vertrag vom 27.8.2009 verpachtete der Bf. die in seinem Alleineigentum stehende Liegenschaft, EZ***, Grundbuch (Hallen u. Nebenräume ca 4.000m² und Keller ca. 1.500m²) an die GmbH.

Das Pachtverhältnis begann lt. Pkt V des Vertrages am 1.9.2009 und wurde auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, wobei der Verpächter für die Dauer von 10 Jahren auf sein Kündigungsrecht verzichtete. Ungeachtet des vereinbarten Kündigungsverzichtes ist der Verpächter berechtigt, die Vertragsauflösung mit sofortiger Wirkung zu begehrn, wenn:

- a) der Pächter mit der Zahlung des Pachteuros unter Setzung einer Nachfrist von vierzehn Tagen, welche mit eingeschriebenem Brief zu erfolgen hat, im Verzug ist
- b) über das Vermögen das Konkurs- oder Ausgleichsverfahren eröffnet wird bzw. über die Pachtrechte, auf welche Art immer, Exekution geführt wird, es sei denn, dass der Pächter entsprechende Sicherheit für die zukünftigen Zahlungen leistet und
- c) der Pächter eine der Bestimmungen dieses Vertrages gröblichst verletzt.

Als Nutzungsentgelt wurde lt. Pkt VI des Vertrages ein Betrag von monatlich € 4.500,00 zuzüglich Umsatzsteuer in der jeweiligen Höhe und zuzüglich Betriebskosten und öffentlichen Abgaben vereinbart. Der Vertrag selbst enthält keine Aussage zur Fälligkeit, auf den dem Prüfer im Rahmen der Umsatzsteuersonderprüfung vorliegenden Dauermietvorschreibungen (vom 31.8.2009 und vom 1.1.2011) wurde diesbezüglich jedoch festgehalten: "...Zahlbetrag € 5.400,--.....Diese Mietzinsvorschreibung gilt bis auf Widerruf als Dauerrechnung im Sinne des Umsatzsteuergesetzes. Den obigen Zahlbetrag ersuche ich spätesten bis zum 5. jeden Monats auf das Girokonto...bei derBank ...zur Überweisung zu bringen...".

Die X GmbH verbuchte am 1.12.2011 auf dem Konto 7400 "Mietaufwand 20%" mit dem Buchungstext "**Miete 1-12/2011**" einen Betrag von € 54.000,00. Die Gegenbuchung dieses Aufwandes (netto) erfolgte auf dem Konto 12345 (=Kreditorenkonto Bf.). An Vorsteuern machte die GmbH € 10.800,00 mit UVA 12/2011 geltend.

Weiters ist in Bezug auf die X GmbH die Feststellung zu treffen, dass diese im Streitjahr 2011 nicht zahlungsunfähig war.

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die im Akt befindlichen Unterlagen, die Annahme der Zahlungsfähigkeit beruht auf folgenden Überlegungen:

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 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 hält, 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 - so etwa 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).

Zahlungsunfähigkeit setzt somit - wie oben dargestellt - dauerndes Nichtzahlenkönnen 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.

Ein konkretes Vorbringen, wonach die X GmbH im Streitjahr 2011 zahlungsunfähig gewesen sein soll, wurde im Verwaltungsverfahren nicht erstattet. Die Beschwerdeausführungen, der Bf. *"führte der GmbH laufend Mittel zu, da er mit dem Rückstand auf dem Finanzamtskonto keine Chance gehabt hätte, Fremdmittel aufzunehmen"*, lassen lediglich anklingen, die GmbH sei nicht kreditwürdig gewesen, ohne jedoch einen Nachweis zu erbringen oder zumindest konkrete Beweise zur Untermauerung dieses Vorbringens anzubieten.

Vielmehr hat die steuerliche Vertreterin des Bf. in der Beschwerde selbst *"Zahlungsstockungen"* als Grund für die Nichtausbezahlung der Mietzahlungen ins Treffen geführt. Weiters wurde noch eingewendet, die GmbH hätte sich im Jahr 2011 „*in einer sehr angespannten finanziellen Situation*“ befunden bzw. habe der Bf. bewusst auf die Zahlung der Miete verzichtet, „*um der Gesellschaft über die prekäre*

finanzielle Situation hinwegzuhelfen“. Im Verfahren wurde damit nie behauptet, die Gesellschaft sei zahlungsunfähig gewesen, es wird in der Beschwerde ausdrücklich auf "Zahlungsstockungen" hingewiesen, von einem dauernden Nichtzahlenkönnen ist nicht die Rede. Auch die Aktenlage bietet keinerlei Anhaltspunkte, die für eine Zahlungsunfähigkeit der GmbH im Streitjahr sprechen, ein Konkurs- oder Ausgleichsverfahren war weder im Streitjahr 2011 noch in den davor oder danach liegenden Zeiträumen anhängig, auch ist die GmbH weiterhin unverändert in ihrem Geschäftsfeld tätig.

Unter Bedachtnahme auf die vorerwähnte Rechtsprechung sowie das Beschwerdevorbringen kann im gegenständlichen Fall eine Zahlungsunfähigkeit der X GmbH nicht festgestellt werden.

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

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

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

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

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

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

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

Einem solchen gegenüber wird der Abgabepflichtige in der Regel auf der Einräumung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über die ihm zustehenden Beträge bestehen.

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

Die Fälligkeit der Pachtzahlungen wurde mit dem jeweiligen 5. eines jeden Monats vereinbart.

In Anbetracht der Tatsache, dass die GmbH nicht zahlungsunfähig war und die Fälligkeit der Pachtzahlungen zu bejahen war, war der Zufluss der Pachtzahlungen in Höhe von € 54.000,00 im Jahr 2011 vom Finanzamt zu Recht angenommen worden.

Bezüglich Umsatzsteuer bleibt darauf hinzuweisen, dass der Bf. selbst laut der *"Monatlichen Mietzinsvorschreibung ab Jänner 2011"* vom 1.1.2011 - diese enthält das Entgelt (€ 4.500,00) und den darauf entfallenden Steuerbetrag (20% USt € 900,00) - vom Vorliegen einer *"Dauerrechnung im Sinne des Umsatzsteuergesetzes"* ausgegangen ist. Die Vorgangsweise des Finanzamtes, den steuerbaren Umsatz mit € 54.000,00 dem angefochtenen Umsatzsteuerbescheid 2011 zu Grunde zu legen, entspricht dem Gesetz.

Die Beschwerde war daher aus vorstehenden Erwägungen als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

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

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

Wien, am 19. Juni 2017