



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 20. Dezember 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch FA, vom 3. Dezember 2010 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2008 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

### **Umsatzsteuer 2008:**

	<b>2008</b>
<b>Gesamtbetrag der Entgelte</b>	73.468,64
<b>Summe Umsatzsteuer</b>	14.647,78
<b>Gesamtbetrag der Vorsteuer</b>	- 4.890,04
<b>Zahllast</b>	9.757,74

### **Einkommensteuer 2008:**

	<b>2008</b>

<b>Einkünfte aus Gewerbebetrieb</b>	11.580,07
<b>Gesamtbetrag der Einkünfte</b>	13.638,10
<b>Einkommen</b>	12.158,10
<b>Einkommensteuer</b>	193,33
<b>Anrechenbare Lohnsteuer</b>	- 546,54

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

## Entscheidungsgründe

Im Zuge einer sog. **Außenprüfung** betreffend die Jahre 2008 und 2009, wurden nach Wiederaufnahme der entsprechenden Verfahren die Umsatz- und Einkommensteuern 2008 und 2009 neu festgesetzt (Bescheide vom 3. Dezember 2010).

Unter der Tz. 1 des Betriebsprüfungsberichtes wurde festgehalten, dass mit Buchungsdatum 31. Dezember 2008 ein Betrag von 32.500,00 € (von Fa. L) auf dem Bankkonto gutgeschrieben worden sei. Da die Wertstellung mit 2. Jänner 2009 erfolgt sei, sei dieser Erlös im Jahr 2009 erfasst worden.

Da die Wertstellung nur für die Zinsenberechnung maßgeblich sei und man bereits ab dem Buchungstag über den Betrag verfügen könne, seien diese Erlöse dem Jahr 2008 zuzurechnen.

Bankguthaben seien mit der Gutschrift am Konto zugeflossen, weil sie jederzeit verfügbar seien; es würde nicht auf den Zeitpunkt der Verständigung von der Gutschrift ankommen (E 9.3.1982, 82/14/0011).

Von der Firma L würden jeweils am Jahresanfang größere Beträge überwiesen werden. Bei der Überweisung in Höhe von 32.500,00 € würde es sich Großteils um Rechnungen aus dem Jahre 2006 und 2007 handeln. Wenn Auszahlungen fälliger Beträge verschoben würden, dann würde der Empfänger über diesen Betrag verfügen. Der Betrag sei bereits früher und nicht erst mit der späteren Auszahlung zugeflossen (E 9.9.1998, 95/14/0160; E 24.9.2002, 2000/14/0132).

Sowohl die Einkünfte (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) als auch die steuerpflichtigen Entgelte seien demnach um den Betrag von 27.083,33 € erhöht worden.

Weiters wurden noch, hier nicht streitgegenständliche, Tagesgebühren im Ausmaß von 372,00 € (2008) und 1.650,00 € (2009) gekürzt (jeweils Bruttobeträge).

Eine weitere Kürzung wurde im Bereich der Geschäftsanbahnung vorgenommen. Hier wurde sowohl im Jahr 2008 als auch im Jahr 2009 ein Betrag von 600,00 € abgerechnet (jeweils Bruttobeträge).

	<b>2008</b>
<b>Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor Bp</b>	10.741,89 €
<b>Zurechnung Erlöse 2008</b>	27.083,33 €
<b>Zurechnung Tagesgebühren</b>	338,18 €
<b>Zurechnung Repräsentation</b>	500,00
<b>Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Bp</b>	38.663,40 €

Mit Eingabe vom 20. Dezember 2010 wurde **Berufung** gegen den Einkommen- und Umsatzsteuerbescheid 2008 (jeweils von 3. Dezember 2010) eingereicht.

Im Zuge der stattgefundenen Außenprüfung für die Jahre 2008 und 2009 sei festgestellt worden, dass Gutschriftzahlungen der Firma L in Höhe von 32.500,00 € mit Buchungsdatum 31. Dezember 2008 dem Bankkonto des Berufungswerbers gutgeschrieben worden seien, die Wertstellung jedoch (Valutatag) jedoch mit 2. Jänner 2009 erfolgt sei. Der Berufungswerber (Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG 1988) sei davon ausgegangen, dass die Wertstellung maßgeblich sei und hätte daher den Zahlungstag dem Jahr 2009 zugeordnet.

Seitens der Betriebsprüfung sei jedoch die Ansicht vertreten worden, dass nicht der Valutatag, sondern der Buchungstag maßgeblich sei und hätte somit die Nettoumsätze des Jahres 2008 (bei gleichzeitiger Kürzung der Nettoumsätze 2009) um 27.083,33 € erhöht.

Nach Ansicht des Berufungswerbers sei für die zeitliche Zuordnung der Einnahmen der Valutatag und nicht der Buchungstag maßgeblich. Somit seien die steuerpflichtigen Umsätze 2008 (sowohl ertragsteuerrechtlich als auch umsatzsteuerrechtlich) um 27.083,33 € zu kürzen.

Mit **Datum 24. Jänner 2011** richtete die zuständige Sachbearbeiterin des Finanzamtes folgendes Schreiben an den Betriebsprüfer:

*„Sachverhalt: Der Stpf. ist § 4(3)-Rechner, mit Buchungsdatum 31.12.2008 wurde ein Betrag von € 32.000 auf dem Bankkonto gutgeschrieben, Wertstellung 2.1.2009  
Erlös wurde vom Stpf. 2009 erfasst, BP rechnete den Erlös zu 2008 ---> Berufung“*

RV/1803-W/04 vom 30.12.2004:

Bankguthaben sind zugeflossen, weil sie jederzeit verfügbar sind (VwGH 9.3.1982, 82/14/0011). Erhält der Bankkunde den Betrag vor Fälligkeit gutgeschrieben, führt aber eine Behebung vor Fälligkeit zu Schuldzinsen, ist ihm der Betrag erst mit Fälligkeit (Wertstellung) zugeflossen. Denn der Zufluss setzt voraus, dass der Steuerpflichtige über den Betrag nach Gutedanken frei verfügen kann (VwGH 20.9.1988, 88/14/0114). Werden im Fall der Behebung vor Wertstellung Schuldzinsen verrechnet, liegt keine freie Verfügung über einen gutgeschriebenen Betrag vor. Der Empfänger muss vorbehaltlos über den Betrag verfügen können (VwGH 9.3.1982, 82/14/0011). Eine freie Verfügung kann erst dann angenommen werden, wenn der Empfänger ohne Nachteile verfügen kann (Doralt, a.a.O., Tz 30 zu § 19). im Arbeitsbogen ist zwar dieser UFS-Rechtssatz ausgedruckt, aber mit dem handschriftlichen Vermerk "gibt es Amtsbeschwerde"; aus der Findok ist allerdings nicht ersichtlich, dass es eine Amtsbeschwerde gibt?????????

Doralt § 19 EStG

TZ 30:

Bankguthaben sind mit der Gutschrift am Konto zugeflossen, weil sie jederzeit verfügbar sind; es kommt nicht auf den Zeitpunkt der Verständigung von der Gutschrift an (E 9.3.1982, 82/14/0011, ÖStZB 1983, 123). Erhält der Bankkunde den Betrag vor Fälligkeit gutgeschrieben, führt aber eine Behebung vor Fälligkeit zu Schuldzinsen, dann ist ihm der Betrag erst mit Fälligkeit (Wertstellung) zugeflossen (ebenso Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG, § 19 Tz 14).

Denn der Zufluss setzt voraus, dass der Stpf. über den Betrag "nach Gutedanken" frei verfügen kann (E 20.9.1988, 88/14/0114, ÖStZB 1989, 191). Werden im Fall der Behebung vor der Wertstellung Schuldzinsen verrechnet, dann kann von einer freien Verfügung über einen gutgeschriebenen Betrag nicht gesprochen werden. Der Empfänger muss vorbehaltlos über den Betrag verfügen können (E 9.3.1982, 82/14/0011, ÖStZB 1983, 123). Eine freie Verfügung kann erst dann angenommen werden, wenn der Empfänger ohne Nachteile verfügen kann.

TZ 8:

Zugeflossen ist eine Einnahme dann, wenn der Empfänger über sie rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann, sobald er also die volle Verfügungsmacht über sie erhält (E 17.10.1984, 82/13/0266, ÖStZB 1985, 199; E 22.2.1993, 92/15/0048, ÖStZB 1993, 537). Die Einnahme muss tatsächlich in das Vermögen des Stpf. übergegangen sein, der Stpf. muss über die Einnahme "frei verfügen" können.

TZ 40:

Bei einem Überweisungsauftrag verliert der Stpf. die Verfügungsmöglichkeit erst mit der

*Durchführung bzw. Abbuchung; auch wenn Buchungen rückwirkend vorgenommen werden, erfolgt der Abfluss im Zeitpunkt der tatsächlichen Abbuchung und nicht an dem in der Vergangenheit liegenden, von der Bank gewählten, Buchungstag (E 22.1.2004, 98/14/0025, ÖStZB 2004, 213). Dagegen bestehen nach den EStR 2000 keine Bedenken, auf den Valutatag abzustellen (Rz 4625). Überweisungen zum Jahresende (31.12.) fließen daher mit der Durchführung noch im alten Jahr ab, dem Empfänger aber erst im neuen Jahr zu, weil die Gutschrift frühestens am Tag nach dem Überweisungsauftrag erfolgt; liegen zwischen Abbuchung und Gutschrift mehrere Tage, dann ist der Betrag weder dem Auftraggeber noch dem Empfänger zuzurechnen. Auch der Abbuchungsauftrag führt erst mit der Abbuchung zum Abfluss (E 19.5.1992, 92/14/0011, ÖStZB 1992, 819); dies gilt insbesondere dann, wenn die Zahlung durch Ausweitung eines Schuldenkontos erfolgt (E 22.1.2004, 98/14/0025, ÖStZB 2004, 213).*

*Im Bp-Bericht TZ 1 ist angeführt, dass trotz Behebung des Guthabens am Buchungstag noch ein Guthaben auf dem Bankkonto geblieben wäre und nicht zu Schuldzinsen geführt hätte. Ergäbe sich ein anderer Zuflusszeitpunkt, wenn nicht genügend Guthaben auf dem Konto gewesen wäre und es zu Schuldzinsen kommen würde?? !!*

*JAKOM, § 19 TZ 26:*

*Bankgutschriften: Ein auf ein Bankkonto gezahlter Betrag ist mit dem Zeitpunkt der Gutschrift zugeflossen, auf den Zeitpunkt der Verständigung von der Gutschrift kommt es nicht an (VwGH 7.12.82, 82/14/0088; 9.3.82, 82/14/0011; UFS 14.3.08, RV/0639-W/08; EStR 4601, LStR 631).*

*Entscheidend ist aber letztl. nicht der Zeitpunkt der Gutschrift, sondern der Wertstellung (Valutatag; glA Wiesner ua § 19 Rz 14; Doralt § 19 Rz 30; Beiser Steuern, 2009, 86; aA VwGH 20.9.88, 88/14/0114; 10.11.87, 86/14/0201; Kopf SWK 02, S 629). S "Überweisungen", zu einem gesperrten Bankkonto EAS 2519 v 25.10.04, SWI 05, 304.*

*Ich denke man könnte der Berufung stattgeben; bestehen dagegen aus Ihrer Sicht Bedenken?"*

**Mit E-Mail vom 27. Jänner 2011** nahm der Betriebsprüfer hierzu wie folgt Stellung:

*„Den Vermerk „gibt es eine Amtsbeschwerde“ hat der Steuerberater im Zuge der Besprechung draufgeschrieben. Höchstwahrscheinlich gibt es keine.*

*Die Klarstellung des Zuflusszeitpunktes (Berufungssenat der FLD für Vorarlberg) müsste im Arbeitsbogen sein. Nach Rücksprache des Steuerberaters mit der Bank wurde ihm bestätigt, dass das Wertstellungsdatum nur für die interne Zinsenberechnung von Bedeutung ist. Selbst wenn Herr Berufungswerber den Betrag abgehoben hätte, wäre ihm kein Nachteil (Sollzinsen) entstanden.*

*Der Berufungswerber steuert seine Einkünfte in der Weise, dass keine Einkommensteuer anfällt. Da es sich bei diesen Überweisungen um Rechnungen aus den Vorjahren handelt, gilt lt. den im Bericht angeführten Entscheidungen der Betrag ebenfalls früher als zugeflossen. Meiner Meinung nach ist dieser Betrag im Jahr 2008 zu versteuern."*

Mit **Vorlagebericht vom 5. Juli 2011** wurde gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Mit **Schreiben vom 25. November 2012** übermittelte der nunmehrige Referent des Unabhängigen Finanzsenates folgende Bemerkungen an die zuständige Vertreterin des Finanzamtes:

Streitgegenstand ist der Zuflusszeitpunkt einer Zahlung in Höhe von 32.500,00.

Wie die Amtsvertreterin selbst schon gegenüber dem Prüfer zum Ausdruck gebracht hätte, sei grundsätzlich das Valutadatum maßgebend.

Im Antwortmail vom 27. Jänner 2011 hätte der Prüfer bekannt gegeben, dass die Klarstellung des Zuflusszeitpunktes im Arbeitsbogen sein müsste.

Eine derartige Klarstellung hätte im Arbeitsbogen allerdings nicht gefunden werden können.

Es würde nirgends eine Darstellung geben, dass nicht das Valutadatum für den Zufluss maßgebend sein soll, wie es in zahlreichen Entscheidungen judiziert worden sei (siehe hierzu die Darstellungen aus Doralt und Jakom).

Dass ein EAR seine Zahlungsflüsse tw. steuern könne, würde in der Natur dieses Gewinnermittlers liegen. Dass bzw. wie er diese Zahlungen gesteuert hätte, könne nicht aus den Unterlagen herausgelesen werden. Die Hinweise im Bericht seien nicht unbedingt vergleichbar (UFS vom 3.10.2003, RV/0179-W/03: hier wurden bereits gutgeschriebene Gf-Bezüge nur tw. ausbezahlt; UFS vom 8.10.2003, RV/0394-L/03: Zufluss trotz Rückzahlung im Folgejahr).

Im VwGH-Erkenntnis vom 9.9.1998, 95/14/0160 erfolgte die Verschiebung auf Wunsch des Empfängers, obwohl der Schuldner zahlungswillig war – Empfänger hat über Betrag damit verfügt.

Derartige Darstellungen und Nachweise seien gegenständlich nicht zu finden.

Welche Leistungen/Lieferungen seien verspätete abgerechnet worden?

Warum seien diese Leistungen/Lieferungen so spät abgerechnet worden? Allenfalls nicht nur steuerliche Gründe? Konnte/Wollte der Kunde nicht früher zahlen? Hätte es andere Vereinbarungen gegeben? Etc.

Es werde um diesbezügliche Stellungnahme ersucht.

In einem **Telefonat am 19. November 2012** gab die zuständige Amtsvertreterin zu diesem Schreiben bekannt, dass es ihrerseits keine weiteren Ausführungen geben werde. Ihr sei auch klar, dass es demnach zu einer Stattgabe kommen werde.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

*Gem. § 4 Abs. 3 EStG 1988 darf der Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben dann als Gewinn angesetzt werden, wenn keine gesetzliche Verpflichtung zur Buchführung besteht und Bücher auch nicht freiwillig geführt werden.*

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

Diese gesetzliche Bestimmung regelt vor allem die Betriebseinnahmen bei der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (§ 4 Abs. 3 EStG 1988).

Da der Berufungswerber weder aufgrund einer gesetzlichen Bestimmung zur Buchführung verpflichtet ist, noch freiwillig Bücher führt, sind die Bestimmungen hinsichtlich der sog. Einnahmen-Ausgaben-Rechnung anzuwenden. Anzumerken ist hierzu, dass die vorgenommene Gewinnermittlungsart von der Betriebsprüfung auch nicht in Zweifel gezogen wurde.

Gegenständlich ist also zu beurteilen, zu welchem Zeitpunkt am Bankkonto gutgeschriebene Beträge als zugeflossen gelten.

Dabei ist jedenfalls die Verfügungsmacht bzw. die Verfügungsberechtigung von zentraler Bedeutung. Zugeflossen ist eine Einnahme dann, wenn der Empfänger über sie rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann, sobald er also die volle Verfügungsmacht über sie erhält. Ein obligatorischer Anspruch würde keinen Zufluss begründen (vgl. Doralt, EStG, Tz. 8 und 9 zu § 19).

Wie die zuständige Amtsvertreterin im Schreiben vom 24. Jänner 2011 bereits angeführt hat, gibt es hierzu bereits zahlreiche Entscheidungen bzw. Erkenntnisse die hier eine klare Linie vorgeben.

Der Berufungswerber muss ohne nachteilige Auswirkung, wie zum Beispiel Zahlung von Zinsen, über diesen Betrag verfügen können (vgl. UFS 30.12.2004, RV/1803-W/04; VwGH 9.3.1982, [82/14/0011](#)).

Die vom Betriebsprüfer angeführten Entscheidungen und Erkenntnisse sind nicht uneingeschränkt mit dem hier vorliegenden Sachverhalt vergleichbar.

Der Hinweis des Prüfers, dass es sich hierbei um Überweisungen von Rechnungen aus den

Vorjahren gehandelt hat, ist hier nicht maßgeblich. Maßgeblich wäre, dass der Berufungswerber bereits vorher über diese Beträge verfügt hat bzw. verfügen hätte können. Diesbezüglich hat es aber weder vom Betriebsprüfer noch von der nunmehr zuständigen Amtsvertreterin nachvollziehbare Anhaltspunkte und Argumente gegeben.

Aus dem vorgelegten Kontoauszug vom 31. Dezember 2012 geht jedenfalls ganz klar und unzweifelhaft hervor, dass folgende Gutschriften gebucht wurden:

- 31.12. Gutschrift 15.000,00 (Wert 2.1.)
- 31.12. Gutschrift 10.000,00 (Wert 2.1.)
- 31.12. Gutschrift 7.500,00 (Wert 2.1.).

In Summe wurde also ein Gesamtbetrag von 35.500,00 € zwar am 31. Dezember 2008 gebucht, jedoch erst mit Wertstellung am 2. Jänner 2009.

Seitens des Betriebsprüfers wurden keinerlei Anmerkungen und Feststellungen getroffen, die darauf abzielen, dass der Berufungswerber diesen Zufluss gesteuert hätte; bzw. dass es hierzu konkrete Absprachen über die verzögerte Auszahlung gegeben hätte.

Seitens des erkennenden Senates wurde auch nochmals die zuständige Amtsvertreterin ersucht, diesbezüglich weitere Unterlagen bzw. Nachweise vorzulegen.

Offensichtlich hat es aber keine weiteren Daten gegeben.

Somit steht zweifelsfrei fest, dass der Berufungswerber über diese Beträge eben erst zum 2. Jänner 2009 verfügen konnte.

Der Zuflusszeitpunkt bei einem Einnahmen Ausgaben Rechner richtet sich nicht nach der Verwirklichung des Geschäftsfalles, sondern nach dem Zufluss des dadurch bedingten Erlöses. Dass hierbei eine Möglichkeit besteht, gewissen Einfluss auf den Zufluss zu nehmen, liegt oftmals in der faktischen Gestaltungsmöglichkeit dieser Gewinnermittlungsart.

Da seitens der belangten Behörde keinerlei Nachweise und Hinweise vorgelegt werden konnten, dass der Berufungswerber bereits vor der Wertstellung tatsächlich über die Beträge verfügberechtigt gewesen ist, ist der Zufluss anhand des vorgelegten Kontoauszuges zu beurteilen.

Den Darstellungen auf diesem Beleg folgend, ist unzweifelhaft der wertmäßige Zufluss und damit die Verfügberechtigung des Berufungswebers erst am 2. Jänner 2009 gegeben und nicht bereits im Vorjahr.

Hinsichtlich der übrigen Änderungen wird den Feststellungen der Betriebsprüfung gefolgt (Tagesgebühren und Repräsentation; waren im Übrigen auch nicht Gegenstand dieses Berufungsbegehrens).

Das Ergebnis der Betriebsprüfung war demnach um den Betrag von 27.083,33 € (Nettobetrag) zu korrigieren:

**Einkommensteuer 2008:**

Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BP: 38.663,40 €

abzgl. Zufluss im Jahr 2009: - 27.083,33 €

Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BE: 11.580,07 €

**Umsatzsteuer 2008:**

Entgelte lt. BP: 99.295,67 €

abzgl. Zufluss im Jahr 2009: - 27.083,33 €

Entgelte lt. BE: 72.212,34 €

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Linz, am 21. November 2012