

Zufluss von Vorstandsbezügen

1. Ist eine Privatstiftung zahlungsunfähig, führen die von einem Vorstand in Rechnung gestellten Honorare zu keinem Zufluss gem § 19 EStG.
2. Beim VwGH anhängig zur Zl. Ra 2017/13/0057. Zurückweisung mit Beschluss v. 18.10.2017.

BFG 28.04.2017,
RV/7101522/2014

Die Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens für 2008, Einkommensteuer 2008 und 2009, Umsatzsteuer 2009 sowie Festsetzung von Anspruchszinsen für 2009, 2010 und 2011 werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2010 und 2011, Umsatzsteuer 2010 und 2011 sowie Umsatzsteuerfestsetzung für Jänner 2012 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Einkommensteuer und Umsatzsteuer für 2010 und 2011 sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Die Umsatzsteuer für Jänner 2012 wird festgesetzt mit -287,73 € (Gesamtbetrag der Umsätze: 0,00 €, Gesamtbetrag der Vorsteuern: 287,73 €).

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

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer bei der Beschwerdeführerin (Bf.) für den Zeitraum 2008 bis 2010 durchgeführten Außenprüfung und für den Zeitraum 1/2011 bis 1/2012 durchgeführten Nachschau wurden folgende Feststellungen getroffen:

1. Vorstandsbezüge bei der A-AG (B-AG)

Die Bf. erhalte laut Protokoll zur Aufsichtsratssitzung vom 2.4.2009 monatliche Vorstandsbezüge in Höhe von 4.500 € zuzüglich 20% USt. Die Bf. stelle Honorarnoten in dieser Höhe an die A-AG aus.

Laut Protokoll zur Aufsichtsratssitzung vom 2.4.2009 erfolge keine Auszahlung, da eine Forderung der Gesellschaft gegenüber der Bf. in Höhe von 192.580 € bestehe, bis der gesamte Forderungsbestand getilgt sei.

Die Vorstandsbezüge würden am Verrechnungskonto der Bf. gutgeschrieben und am Aufwandskonto 7604 *Vorstandsvergütungen* gebucht.

Ein Betrag sei dann als zugeflossen anzusehen, wenn der Gläubiger über diesen rechtlich und wirtschaftlich verfügen könne, möge er ihm vom Schuldner auch nur gutgeschrieben worden sein. Dem tatsächlichen Übergang seien jene Fälle gleichgestellt, in denen die Verwirklichung eines Anspruchs derart nahe gerückt und gesichert sei, dass dies wirtschaftlich der tatsächlichen Realisierung des Anspruchs gleichkomme.

Die Vorstandsbezüge würden daher als zugeflossen gelten (Einkommensverwendung).

Dementsprechend wurden vom Finanzamt für das Jahr 2009 Vorstandsbezüge in Höhe von 90.000 € zuzüglich 18.000 € USt (Vorstandsbezüge für 4-12/2008: 36.000 € netto, 7.200 € USt; Vorstandsbezüge für 1-12/2009: 54.000 € netto, 10.800 € USt) umsatz- und einkommensteuerlich erfasst.

Für das Jahr 2010 wurden Vorstandsbezüge für 1-12/2010 in Höhe von 54.000 € zuzüglich 10.800 € USt umsatz- und einkommensteuerlich erfasst.

Demgegenüber waren von der Bf. in der Umsatz- und Einkommensteuererklärung für 2009 von der A-AG erhaltene Vorstandsbezüge in Höhe von 47.930,51 € netto, 9.586,10 € USt ausgewiesen worden. In den Steuererklärungen für das Jahr 2010 waren von der Bf. von der A-AG erhaltene Vorstandsbezüge in Höhe von 49.500 € netto, 9.900 € USt ausgewiesen worden.

Für den Nachschauzeitraum 1/2011 bis 1/2012 wurde die Bf. vom Finanzamt um Vorlage der Honorarnoten und des Verrechnungskontos der Bf. ersucht. Da die Bf. diese Unterlagen nicht vorlegte, wurden vom Finanzamt ihre Vorstandsbezüge bei der A-AG für 1-12/2011 mit 54.000 € zuzüglich 10.800 € USt und für 1/2012 mit 4.500 € zuzüglich 900 € USt geschätzt.

2. Zinsen am Verrechnungskonto der Bf. bei der A-AG (B-AG)

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH sei für die Frage der Abzugsfähigkeit von Zinsen und Spesen als Betriebsausgaben die Verwendung der Geldmittel, die durch die Schuldaufnahme verfügbar gemacht wurden, maßgebend. Dienten sie der Finanzierung von Aufwendungen, die der privaten Lebensführung zuzuordnen sind, so liege eine Privatverbindlichkeit vor.

Im Betriebsprüfungsverfahren 2002 bis 2006 seien die geltend gemachten Finanzierungszinsen des Verrechnungskontos der Bf. bei der A-AG nicht als Betriebsausgaben anerkannt worden, da eine betriebliche Mittelverwendung nicht nachgewiesen werden können. Die von der Bf. dagegen eingebrachten Berufungen seien vom unabhängigen Finanzsenat mit Berufungsentscheidung vom 19.1.2012, RV/4122-W/08, RV/4123-W/08 und RV/2534-W/09, abgewiesen worden.

Da es sich um dieselben Finanzierungszinsen handle wie im Prüfungsverfahren 2002 bis 2006, würden diese im Prüfungszeitraum 2008 bis 2010 ebenfalls nicht als Betriebsausgaben anerkannt und somit ausgeschieden.

Die von der Bf. als Betriebsausgaben geltend gemachten Finanzierungszinsen in Höhe von 7.704,15 € (2008), 7.705,54 € (2009) und 6.391,65 € (2010) seien daher nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig.

3. Honorarnote an die C-GmbH

Die Bf. sei laut Firmenbuchauszug seit 23.8.2011 Geschäftsführerin der C-GmbH; dies gemeinsam mit Frau N, die seit 19.10.2006 Geschäftsführerin sei.

Bei der C-GmbH werde für die Bf. ein Verrechnungskonto geführt.

Aufgrund der Buchungen auf diesem Verrechnungskonto sei davon auszugehen, dass die Bf. über eine Bankomatkarte der C-GmbH verfüge und (durch Abhebungen von diesem Konto) zumindest einen Teil ihrer Lebenshaltungskosten bestreite. Die Ausgleichsbuchungen am Konto seien offenbar Gehaltszahlungen der X-GmbH (Arbeitgeberin der Bf.).

Die von der Bf. am 2.12.2010 an die C-GmbH ausgestellte Honorarnote in Höhe von 1.840,80 € zuzüglich 368,16 € USt sei am Verrechnungskonto der Bf. bei der C-GmbH gebucht worden.

Das Honorar laut Honorarnote vom 2.12.2010 gelte spätestens mit der Ausgleichsbuchung am Verrechnungskonto vom 8.1.2011 als zugeflossen.

Dementsprechend wurde vom Finanzamt das Honorar in Höhe von 1.840,80 € zuzüglich 368,16 € USt für das Jahr 2011 umsatz- und einkommensteuerlich erfasst.

4. Vorstandsbezüge bei der D Privatstiftung

Laut Firmenbuchauszug sei die Bf. seit 16.9.2008 Vorstandsmitglied bei der D Privatstiftung.

Die Bf. habe für ihre Vorstandstätigkeit bei der D Privatstiftung für den Zeitraum 16.9.2008 bis 16.9.2010 ein Honorar in Höhe von 7.200 € zuzüglich 1.440 € USt mit Honorarnote Nr. 003/2010 vom 30.10.2010 verrechnet.

Weiters habe sie mit Honorarnote Nr. 0014/2010 vom 2.12.2010 ein Honorar für durchgeführte Verwaltungsarbeiten in Höhe von 2.239,80 € zuzüglich 447,96 € USt verrechnet.

Die Vorstandsvergütungen seien am Aufwandskonto 7460 *Vorstandsvergütung* bei der D Privatstiftung eingebucht, auf das Aufwandskonto 7470 *Bezüge Stiftungsvorstand* umgebucht und die Vorsteuer geltend gemacht worden.

Die Honorarnote 0014/2010 sei am Aufwandskonto 7600 *Rechts- und Beratungskosten* bei der D Privatstiftung eingebucht und die Vorsteuer geltend gemacht worden.

Ein Betrag sei dann als zugeflossen anzusehen, wenn der Gläubiger über diesen rechtlich und wirtschaftlich verfügen könne, möge er ihm vom Schuldner auch nur gutgeschrieben worden sein. Dem tatsächlichen Übergang seien jene Fälle gleichgestellt, in denen die Verwirklichung eines Anspruchs derart nahe gerückt und gesichert sei, dass dies wirtschaftlich der tatsächlichen Realisierung des Anspruchs gleichkomme.

Aufgrund der ausgestellten Honorarnoten inkl. beiliegendem Leistungsverzeichnis sowie den Buchungen auf den Aufwandskonten und dem Verrechnungskonto der Bf. würden die Vorstandsbezüge sowie die Verwaltungshonorare im Jahr 2010 als zugeflossen gelten. Kraft Rechnungslegung werde die Umsatzsteuer gemäß § 11 UStG 1994 geschuldet.

Aufgrund der oben angeführten Prüfungsfeststellungen erfolgte mit Bescheid vom 8.7.2013 eine Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO des Einkommensteuerverfahrens für 2008. Weiters erging ein neuer Einkommensteuerbescheid für 2008. Für die Jahre 2009 bis 2011 ergingen am 8.7.2013 Umsatzsteuer- und Einkommensteuer-Erstbescheide. Für den Nachschauzeitraum Jänner 2012 erfolgte am 8.7.2013 eine Umsatzsteuerfestsetzung. Weiters ergingen am 8.7.2013 Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen für 2009, 2010 und 2011.

Der Wiederaufnahmsbescheid für 2008 ist wie folgt begründet:

"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 im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen können auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden."

Die Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide für 2008 bis 2012 enthalten folgende Begründung:

"Die Veranlagung erfolgte unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind."

Gegen die oben angeführten Bescheide vom 8.7.2013 erhob die Bf. Berufungen (nunmehr: Beschwerden), in welchen sie beantragte, die Bescheide im Sinne der von ihr abgegebenen Steuererklärungen auszufertigen. In der Begründung ist Folgendes ausgeführt:

1. Vorstandsbezüge A-AG (B-AG):

Die Abgabenbehörde habe der Abgabepflichtigen im Jahre 2009 den Zufluss von Vorstandsbezügen aus den Jahren 2008 und 2009 von insgesamt € 90.000,00, im Jahre 2010 von zusätzlich € 4.500,00 unterstellt. Begründet werde dies damit, dass im Aufsichtsratsprotokoll vom 02.04.2009 der Zufluss bestätigt sei, da die Vorständin über die Bezüge verfügen könne.

Dies sei unrichtig.

Das Aufsichtsratsprotokoll vom 02.04.2009 weise unter Punkt 3 „Vorstandsbezug xxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx“ folgende Information auf:

„Der Vorstand ersucht um Zustimmung zur Gewährung eines monatlichen Vorstandsbezuges von € 4.500,00 zuzüglich 20 % Umsatzsteuer. Er rechnet mit Umsatzsteuer als Fremdleistung ab. Eine Auszahlung erfolgt nicht, da eine Forderung der Gesellschaft gegenüber dem Vorstand von € 192.580,00 besteht. Die Auszahlung erfolgt solange nicht, bis der gesamte Forderungsbestand getilgt ist.“

Dieser Antrag des Vorstandes sei aber in der Aufsichtsratsitzung vom 02.04.2009 nicht angenommen worden. Dies sei daraus ersichtlich, dass bei den anderen Punkten des Protokolls jeweils vermerkt ist, dass „der Aufsichtsrat dies jeweils zur Kenntnis nimmt“.

Diese Vereinbarung der Gegenverrechnung sei nicht in Kraft getreten.

Somit sei festzuhalten, dass aus dem Aufsichtsratsprotokoll nicht nachweisbar ist, dass eine gegenseitige Verrechnung durchgeführt wurde. In der Buchhaltung sei auch keine gegenseitige Verrechnung gemacht worden.

Hinsichtlich der Vorstandsbezüge 2008 und 2009 sei festzuhalten, dass die Vorständin wohl eine Abrechnung ihrer Bezüge durchgeführt hat, eine Vereinbarung durch Gegenverrechnung im Sinne des von ihr gestellten Antrages in der Aufsichtsratsitzung vom 02.04.2009 aber nicht zustande gekommen ist. Der Zufluss im Jahre 2009 sei deshalb nicht gegeben.

Gemäß den Bankbeständen der A-AG zum unterstellten Gegenverrechnungszeitpunkt sei auch aus den vorhandenen liquiden Mitteln eine Bezahlung der Vorstandsbezüge in diesem Ausmaß nicht durchführbar. Sie habe weiteren Stundungen des Verrechnungskontos unter entsprechender gleichzeitiger Verzinsung zugestimmt. Somit sei festzuhalten, dass weiterhin eine **Verzinsung** des gesamten offen aushaftenden Verrechnungskontos erfolgte. Eine Gegenverrechnung sei nicht durchgeführt worden. Die wechselseitige Fälligkeit sei nicht gegeben gewesen. Da wechselseitig keine Fälligkeit gegeben sei, könne auch keine Kompensation durchgeführt werden.

2. Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2008:

Im Jahre 2008 sei eine Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer durchgeführt worden. Hierbei sei bezüglich der Wiederaufnahmegründe auf die Niederschrift vom 25.06.2013 und auf den Bericht vom 26.06.2013 verwiesen worden.

In der Begründung der Niederschrift vom 25.06.2013 sei **keine Begründung** für die Wiederaufnahme des Verfahrens des Jahres 2008 enthalten.

Im Betriebsprüfungsbericht vom 26.06.2013 sei im Prüfungsabschluss enthalten, dass hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens auf die **Textziffer 2** hinsichtlich der Verzinsung des Verrechnungskontos der Abgabepflichtigen bei der A-AG hingewiesen werde. Die Finanzierungskosten in Form der Finanzierungszinsen seien in den Jahren 2008, 2009 und 2010 nicht anerkannt worden.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens sei nicht ausreichend begründet, insbesondere sei das Ermessen, das die Abgabenbehörde ausgeübt hat, nicht dargelegt.

3. Finanzierungszinsen - Verrechnungskonto A-AG:

3.1 Betriebsausgaben:

Die Abgabenbehörde teile mit, dass die Finanzierungszinsen bereits im Betriebsprüfungsverfahren der Jahre 2002 bis 2006 und der damit in Verbindung stehenden UFS-Entscheidung mit der GZ RV/4122-W/08 und weitere nicht anerkannt wurden, wobei darauf hingewiesen werde, dass die Verwaltungsgerichtshofbeschwerde vom 23.02.2012 noch anhängig ist.

In Analogie zu den bisherigen Feststellungen seien die Finanzierungszinsen deshalb in den Jahren 2008, 2009 und 2010 nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen.

3.2 VwGH-Beschwerde:

Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu Geschäftszahl 2012/13/0026 hinsichtlich der oben zitierten Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates zu Geschäftszahl RV/4122-W/08 und andere werde hiermit als integrierter Bestandteil der gegenständlichen Berufung angeführt, wobei die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof der Außenprüfung zur Kenntnis gebracht worden sei. Auf die darin enthaltenen Argumente werde in den Steuerbescheiden bisher nicht Bezug genommen.

Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof sei der Abgabenbehörde vorgelegt worden. Die Abgabenbehörde habe sich aber mit dieser Beschwerde nicht auseinandergesetzt, obwohl die Abgabepflichtige mitgeteilt habe, dass die Beschwerde **integrierter Bestandteil** ihrer Ausführungen sei.

Die Abgabenbehörde habe darauf hingewiesen, dass die Nichtanerkennung der betrieblich veranlassten Zinsen der Jahre 2002 bis 2006 ausreichend dafür sei, dass diese auch in den Jahren 2008 bis 2010 nicht anzuerkennen seien (anerkannt im Jahre 2007!!).

Unrichtig sei in diesem Zusammenhang, dass ein Nachweis der **betrieblichen Mittelverwendung** nicht vorgelegt wurde. Hierzu werde auf die Schriftsätze und Beweismittel verwiesen, die die Abgabepflichtige zum Nachweis betreffend die betriebliche Mittel-

verwendung vorgelegt habe. Dies sei integrierter Bestandteil dieser Berufungsschrift. Von Seiten der Abgabebehörde sei niemals bestritten worden, dass die Ausgaben über das Verrechnungskonto, welches einer Verzinsung unterworfen wurde, nicht betrieblich veranlasst seien. Die allgemeine Pauschablehnung, dass die darin enthaltenen Ausgaben (wenn ja welche?) nicht betrieblich seien, führe auch nicht zur Berechtigung, die Zinsen als Früchte dieses Verrechnungskontos nicht als Betriebsausgabe anzuerkennen. Es sei nachgewiesen worden, dass die Umsätze durch Aufwendungen erzielt wurden, die notwendig, üblich und zweckmäßig im Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit waren.

Es sei darüber hinaus festzuhalten, dass die Entscheidungen betreffend die Verzinsung und die Anerkennung dieser Zinsen als Betriebsausgaben eines Gesellschafter-Geschäftsführers im gegenständlichen Fall nicht anwendbar sind, da die Abgabepflichtige niemals als Gesellschafterin anzusehen gewesen sei.

4. Honorarnote an die C-GmbH:

Die Außenprüfung unterstelle, dass diese Honorarnote zugeflossen sei. Dies deshalb, da laut Angabe der Außenprüfung die Abgabepflichtige über eine Bankomatkarte der C-GmbH verfüge und damit der Zufluss durch Gutbuchung auf dem Verrechnungskonto erfolgt sei. Dies sei nicht nachvollziehbar und werde bestritten. Mit der Bankomatkarte sei das Honorar nicht bezogen worden und somit nicht zugeflossen.

Die Verbuchung am Verrechnungskonto habe nicht zur Folge, dass zusätzlich ein Zufluss gegeben ist. Maßgeblich hierbei sei, dass ein liquiditätsmäßiger Zufluss erfolgt ist. Dieser sei nicht gegeben.

Die Aussage der Außenprüfung, dass die Bankomatkarte dazu führt, dass die Abgabepflichtige über das Bankkonto der Firma C-GmbH verfügen kann, sei unstrittig. Unrichtig sei aber, dass mit der Bankomatkarte die Rechnungen der Firma C-GmbH vom Bankkonto behoben wurden. Richtig sei vielmehr, dass die Gehaltszahlungen der X-GmbH auf das Bankkonto der C-GmbH überwiesen wurden und mit der Bankomatkarte diese Gehälter bezogen wurden. Die Bf. verfüge über kein eigenes Bankkonto mehr. Auf Grund dessen sei die Abwicklung des Gehaltes über das Bankkonto der C-GmbH durchgeführt worden. Ein Zufluss der Honorarnote der C-GmbH sei daraus aber nicht gegeben.

Die Verbuchung am Verrechnungskonto der C-GmbH sei die Aufnahme in das Rechenwerk der C-GmbH. Ein Zufluss sei damit nicht gegeben. Die Abgabepflichtige sei nicht Gesellschafterin der C-GmbH.

Als Geschäftsführerin verfüge die Abgabepflichtige natürlich Zugang zum betrieblichen Bankkonto der C-GmbH. Daraus ein Naheverhältnis zwischen der Gesellschaft und der Geschäftsführerin (Abgabepflichtigen) abzuleiten, sei unrichtig. Dies umso mehr, als Geschäftsführerin ab 19.10.2006 Frau N war. Dies sei nicht die Tochter der Bf. Ein Naheverhältnis daraus abzuleiten, sei unrichtig. Die Bf. sei erst seit 23.08.2011 als Geschäftsführerin bestellt. Die Zuflussunterstellung durch die Ausgleichsbuchung am Verrechnungskonto am 08.01.2011 sei falsch und rechtlich unbegründet.

Es bestehe keine Umsatzsteuerschuld kraft Rechnungslegung. Die Abgabepflichtige führe die Umsatzsteuer nach dem Ist-Versteuerungsprinzip durch. Eine Umstellung auf Soll-Besteuerung sei rechtswidrig.

5. Vorstandsbezüge D Privatstiftung:

Die von der Bf. für ihre Vorstandstätigkeit und Verwaltungstätigkeit verrechneten Honorare seien ihr nicht zugeflossen. Aus den Jahresabschlüssen der D Privatstiftung sei ersichtlich, dass die D Privatstiftung keine ausreichenden liquiden Mittel habe. Der Schuldnerin wäre es gar nicht möglich gewesen, aus den vorhandenen liquiden Mitteln die Honorare zu bezahlen. Die Verbuchung auf dem Verrechnungskonto als Verbindlichkeiten der D Privatstiftung gegenüber der Bf. stelle keinen Zufluss dar.

Bezüglich der Umsatzsteuer werde darauf hingewiesen, dass die Bf. Ist-Versteuerer im Sinne des § 17 UStG 1988 ist und ein Zufluss „kraft Rechnungslegung“ nicht möglich sei.

Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 18.2.2014 wies das Finanzamt die Beschwerden als unbegründet ab.

Gegen die Beschwerdevorentscheidungen stellte die Bf. Vorlageanträge.

Bezüglich der Frage, ob die von der Bf. der D Privatstiftung in Rechnung gestellten Honorare an die Bf. ausbezahlt wurden, erging am 13.12.2016 ein Auskunftersuchen (§ 143 BAO) des Bundesfinanzgerichtes an die Masseverwalterin der D Privatstiftung. Von der Masseverwalterin wurde dazu eine Stellungnahme der steuerlichen Vertretung der D Privatstiftung eingeholt. Die steuerliche Vertretung der D Privatstiftung teilte mit Schreiben vom 21.12.2016 mit, dass keine Auszahlung der Honorare an die Bf. erfolgt ist.

In der am 30.3.2017 durchgeführten mündlichen Verhandlung wurde vom steuerlichen Vertreter der Bf., Mag. E (Ehegatte der Bf.), ergänzend Folgendes vorgebracht:

Vorstandsbezüge bei der A-AG:

Die belangte Behörde beziehe sich auf den Aufsichtsratsbeschluss vom 2.4.2009 und unterstelle daraus den Zufluss. Mag. E sei Aufsichtsrat der A-AG gewesen und habe das Protokoll der Aufsichtsratssitzung vom 2.4.2009 verfasst. Er bestätige hiermit, dass der Antrag der Vorständin abgewiesen und keine Gegenverrechnung vereinbart wurde. Er mache als weiteren Zeugen Herrn G, der ebenfalls Aufsichtsratsmitglied gewesen sei, zur Bestätigung dieser Aussage namhaft.

Weiters rüge er, dass im Jahr 2009 rückwirkend auch die Bezüge des Jahres 2008 als zugeflossen behandelt wurden, obwohl im Jahr 2009 keine Verbuchung dieser Bezüge auf dem Verrechnungskonto der Bf. erfolgt sei. Er habe ein kurzes ergänzendes Vorbringen vorbereitet, welches er vorlese und zu den Akten gebe.

Ergänzend möchte er ausführen, dass (*gemeint offenbar: ab dem Jahr 2011*) eine Schätzung Grundlage der Feststellungen gewesen sei. Dies deshalb, weil das Verrechnungskonto aus der Buchhaltung der A-AG nicht vorgelegt habe werden können. Er möchte darauf hinweisen, dass die Außenprüfung im Jahr 2013 stattgefunden hat. Die A-AG sei bereits im August 2011 verkauft worden und es sei keine Vorstandsfunktion seiner Ehegattin im Jahr 2013 mehr vorgelegen. Es sei nicht mehr möglich gewesen, auf die Buchhaltung und auf Belege zuzugreifen, da diese im August 2011 vom Erwerber der Gesellschaft übernommen worden seien. Der Vorwurf der Nichtvorlage von Buchhaltungsunterlagen der A-AG sei deshalb nicht gerechtfertigt.

In dem oben angeführten ergänzenden schriftlichen Vorbringen ist betreffend die Bezüge der Bf. bei der A-AG Folgendes ausgeführt:

Der Vorstandsbezug für die Monate 4-12/2008 in Höhe von jeweils netto 4.500 € sei in den Steuererklärungen der Bf. für 2010 ausgewiesen. Es sei kein Zufluss im Jahr 2009 erfolgt.

Der Vorstandsbezug für das Jahr 2009 sei im Ausmaß von neun Monaten in den Steuererklärungen der Bf. für 2009 ausgewiesen. Der Zufluss im Jahr 2009 sei somit erfasst. Ein weiterer Teilbetrag von drei Monaten des Vorstandsbezuges der Bf. für das Jahr 2009 (3 Monate à 4.500 €) sei in den Steuererklärungen für 2010 als Zufluss erfasst.

Für die Jahre 2010, 2011 und 2012 seien der Bf. keine Vorstandsbezüge zugeflossen.

Die Gesellschaft sei am 23.8.2011 verkauft worden. Es sei ein neuer Vorstand und ein neuer Aufsichtsrat bestellt worden. Ab 1.9.2011 sei die Bf. zur Gesellschaft in einem Dienstverhältnis gestanden. Der vereinbarte monatliche Bezug von 240 € sei nicht ausbezahlt worden.

Finanzierungszinsen:

Auch hier sei der Bf. vorgeworfen worden, dass keine Buchhaltungsunterlagen von der A-AG vorgelegt wurden. Diesbezüglich werde auf die obigen Ausführungen verwiesen.

Das Verrechnungskonto bei der A-AG sei im Jahr 1995 entstanden. Die Stände des Verrechnungskontos seien folgende gewesen: 1997: rund 17.000 €; 1999: rund 95.000 €; 2000: rund 103.000 €; 2001: rund 164.000 €.

In den Folgejahren habe sich der Stand nur unwesentlich verändert.

Hinsichtlich der Verwendung der Geldmittel verweise er auf Punkt 8. seines ergänzenden Vorbringens.

Bei den unter Punkt 8. aufgezählten Aufwendungen handle es sich um betrieblich veranlasste Geldmittel, die ausdrücklich auf Grund der vertraglichen Vereinbarung vom 4.11.1998 zugestanden worden seien. Hierüber gebe es einen entsprechenden Aufsichtsratsbeschluss.

Auf Grund des Nachweises der betrieblichen Verwendung der Geldmittel seien die Zinsen am Verrechnungskonto abzugsfähig. Die Verbindlichkeit am Verrechnungskonto sei nach dem Ausscheiden zurückbezahlt worden.

Im ergänzenden schriftlichen Vorbringen ist unter Punkt 8. zur betrieblichen Bedingtheit des Verrechnungskontos bei der A-AG Folgendes ausgeführt:

„Im Jahre 1998 wurde die A-AG mit der F-GmbH verschmolzen. Die Beschwerdeführerin hatte gegenüber der F-GmbH eine Verbindlichkeit, die mit Zustimmung des Aufsichtsrates mit der bestehenden Verbindlichkeit der A-AG anlässlich der Verschmelzung vereinigt wurde.

Folgende Aufwendungen wurden hierbei betrieblich veranlasst für die Beschwerdeführerin von der A-AG bezahlt:

- Beiträge der gewerblichen Sozialversicherung ab dem Jahre 1997
- Betriebskosten für den Firmen PKW der Beschwerdeführerin (die Beschwerdeführerin hatte ein Einzelunternehmen für die Erbringung von EDV-Dienstleistungen und Beratungen)
- Anteilige Mietkosten für die Anmietung eines Büros (Zahlung durch A-AG)
- Bezahlung von Subunternehmern (Fremdleistungen) durch die A-AG
- Kauf Firmen PKW von A-AG im Jahre 2001 um EUR 54.196,93
- USt-Zahlung an Finanzamt durch A-AG.“

Honorarnote an die C-GmbH:

Die Bf. sei zum Zeitpunkt der Leistungserbringung nicht Geschäftsführerin dieser Gesellschaft gewesen. Geschäftsführerin sei Frau N, die Nichte der Bf., gewesen. Die Bf. habe kein eigenes Bankkonto gehabt. Das monatliche Gehalt aus ihrem Dienstverhältnis bei der X-GmbH sei im Einvernehmen mit der Geschäftsführerin auf das Bankkonto der C-GmbH überwiesen worden. Mit der Bankomatkarte der C-GmbH sei dieses Gehalt sodann monatlich bezogen worden. Eine Behebung des von der C-GmbH geschuldeten Honorars habe nicht stattgefunden. Der Zufluss sei im Jahre 2015 erfolgt.

Vorstandsbezüge bei der D Privatstiftung:

Banküberweisungen der Privatstiftung könnten nur durch zwei zeichnungsberechtigte Vorstände erfolgen. Eine Überweisung der Beträge habe nicht stattgefunden. Die Forderung sei heute noch offen und im Insolvenzverfahren der Privatstiftung als Forderung angemeldet. Eine rechtliche und wirtschaftliche Verfügungsmacht sei nicht erteilt worden.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

1. Vorstandsbezüge bei der A-AG (B-AG)

Bei der Ermittlung des Gewinnes durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 kommt es grundsätzlich auf den Zu- und Abfluss an. Nach § 19 Abs. 1 EStG 1988 sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Ein Betrag ist dabei dem Abgabepflichtigen auch dann zugeflossen, wenn er ihm bloß gutgeschrieben wurde, vorausgesetzt, dass er darüber rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann (vgl. zB VwGH 5.3.1986, 85/13/0085).

Wird eine Forderung mit einer Gegenforderung verrechnet, gilt der Forderungsbetrag mit der Gutschrift als zugeflossen. Daher ist z.B. ein Honorar dann zugeflossen, wenn es mit einer bestehenden Darlehensschuld verrechnet wird (vgl. VwGH 26.9.2000, 99/13/0193).

Der A-AG wurden von der Bf. Honorare für ihre Vorstandstätigkeit für die Monate 4-12/2008, 1-12/2009 und 1-12/2010 in Höhe von jeweils 4.500 € zuzüglich 20 % USt in Rechnung gestellt.

Nach den Prüfungsfeststellungen wurden die Vorstandsbezüge am Verrechnungskonto der Bf. gutgeschrieben und am Aufwandskonto 7604 *Vorstandsvergütungen* gebucht.

Aufgrund dessen wurden vom Finanzamt für das Jahr 2009 Vorstandsbezüge in Höhe von 90.000 € zuzüglich 18.000 € USt (Vorstandsbezüge für 4-12/2008: 36.000 € netto, 7.200 € USt; Vorstandsbezüge für 1-12/2009: 54.000 € netto, 10.800 € USt) umsatz- und einkommensteuerlich erfasst. Für die Jahre 2010 und 2011 wurden Vorstandsbezüge in Höhe von jeweils 54.000 € zuzüglich 10.800 € USt umsatz- und einkommensteuerlich erfasst. Für 1/2012 wurde die auf einen Monatsbezug von 4.500 € entfallende Umsatzsteuer in Höhe von 900 € erfasst.

Nach den Ausführungen des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Verhandlung ist unbestritten, dass die Vorstandsbezüge für die Monate 4-12/2008 und 1-12/2009 in Höhe von jeweils 4.500 € netto der Bf. zugeflossen sind. Bestritten wird von der Bf. hingegen der Zufluss der Vorstandsbezüge für die Monate 1-12/2010 (ungeachtet der für diese Monate ausgestellten Honorarnoten) sowie der Zufluss von Vorstandsbezügen in den Jahren 2011 und 2012.

In der mündlichen Verhandlung wurde zudem vorgebracht, die Vorstandsbezüge für die Monate 4-12/2008 seien der Bf. nicht im Jahr 2009, sondern erst im Jahr 2010 zugeflossen. Weiters wurde vorgebracht, ein Teilbetrag von drei Monaten des Vorstandsbezuges der Bf. für das Jahr 2009 sei ihr nicht im Jahr 2009, sondern ebenfalls erst im Jahr 2010 zugeflossen.

Nach den im Arbeitsbogen der Außenprüfung befindlichen Kopien der Buchhaltungsunterlagen wurden am Verrechnungskonto der Bf. im Jahr 2010 die Honorare für die Monate 1-12/2010 in Höhe von insgesamt 64.800 € (5.400 € brutto pro Monat) gutgeschrieben. Diese Beträge sind daher im Jahr 2010 als zugeflossen anzusehen. Die Verbuchung der Vorstandsbezüge für die Monate 4-12/2008 und 1-12/2009 ist im Jahr 2009 erfolgt. Die Vorstandsbezüge für diese Zeiträume sind daher im Jahr 2009 zugeflossen.

Nach den Ausführungen des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Verhandlung wurden von der Bf. für die Monate 1/2011 bis 1/2012 keine Honorarnoten ausgestellt. Am Verrechnungskonto der Bf. wurden in diesem Zeitraum keine Honorare gutgeschrieben. Aus der Aktenlage ist für diesen Zeitraum kein Zufluss von Honoraren erkennbar.

Für die Jahre 2009 und 2010 sind die Vorstandsbezüge daher – wie in den angefochtenen Bescheiden – mit 90.000 € bzw. 54.000 € anzusetzen.

Für das Jahr 2011 und den Zeitraum 1/2012 sind keine Vorstandsbezüge anzusetzen.

2. Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2008:

Die Beschwerde richtet sich hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2008 auch gegen die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens.

Eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist gemäß § 303 Abs. 4 BAO (in der für den Beschwerdefall maßgebenden Fassung) unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens ist dann zulässig, wenn aktenmäßig erkennbar ist, dass dem Finanzamt nachträglich Tatumsstände zugänglich gemacht wurden, von denen es nicht schon vorher Kenntnis hatte (z.B. VwGH 26.11.2002, 99/15/0176).

Der angefochtene Wiederaufnahmescheid 2008 verweist zur Begründung der Wiederaufnahme auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien. Dazu ist zu sagen, dass ein bloßer Verweis auf die Ausführungen in einem Betriebsprüfungsbericht dann rechtlich hinreichend ist, wenn aus diesem die Wiederaufnahmsgründe hervorgehen und auch Überlegungen zur Ermessensübung dargestellt sind (z.B. VwGH 19.11.1998, 97/15/0010).

Unter Punkt 2 der Niederschrift, auf welchen der Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung unter "Prüfungsabschluss" zur Begründung der Wiederaufnahme verweist, wird die Feststellung getroffen, dass die betriebliche Verwendung der auf dem Verrechnungskonto zur Verfügung gestellten Mittel für die Vorjahre 2002 bis 2006 nicht nachgewiesen werden konnte, weswegen die Zinsen für die Jahre 2002 bis 2006 nicht als Betriebsausgaben anerkannt wurden. Da es sich bei den für die Jahre 2008 bis 2010 geltend gemachten Zinsen um dieselben Zinsen handle, wie im Prüfungsverfahren 2002 bis 2006 seien diese ebenfalls nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Durch den Verweis auf diese Feststellung wurde im angefochtenen Wiederaufnahmsbescheid für 2008 zum Ausdruck gebracht, dass die betreffend die als Betriebsausgaben geltend gemachten Zinsen getroffenen Sachverhaltsfeststellungen der Prüferin (dass sich diese Zinsen auf das Verrechnungskonto der Bf. bei der A-AG beziehen und die für die Beurteilung der betrieblichen Veranlassung der Zinsen maßgebenden Umstände dieses Kontos) die neu hervorgekommene Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO darstellen.

Die für diese Beurteilung maßgeblichen Tatumstände sind erst nach Abschluss des wiederaufzunehmenden Einkommensteuerverfahrens 2008, durch die Erhebungen der Außenprüfung hervorgekommen. Wie sich aus den obigen Ausführungen ergibt, ist die neu hervorgekommene Tatsache geeignet, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen.

Zur Ermessensübung wird im angefochtenen Wiederaufnahmsbescheid bzw. im Prüfungsbericht auf den Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit vor dem der Rechtsbeständigkeit hingewiesen. Diese Ermessensübung, gegen deren Richtigkeit die Bf. auch nichts Konkretes vorgebracht hat, ist zutreffend und ausreichend. Die Erhöhung der steuerlichen Bemessungsgrundlage im Jahr 2008 um 7.704 € ist auch nicht als geringfügig zu bezeichnen.

Die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2008 ist daher zu Recht erfolgt.

3. Zinsen am Verrechnungskonto der Bf. bei der A-AG (B-AG)

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist für die Frage der Abzugsfähigkeit von Zinsen und Spesen als Betriebsausgaben die Verwendung der Geldmittel maßgeblich, die durch die Schuldaufnahme verfügbar gemacht wurden. Ob nämlich ein Kredit eine betriebliche oder eine private Verbindlichkeit darstellt, hängt davon ab, wozu die damit verfügbar gewordenen finanziellen Mittel dienen. Dienen sie der Finanzierung von Aufwendungen, die der privaten Lebensführung zuzuordnen sind, so liegt eine Privatverbindlichkeit vor; dienen sie hingegen betrieblichen Zwecken, so ist die Verbindlichkeit als Betriebsschuld anzusehen. Entscheidend ist demnach der Schuldgrund. Nur dann, wenn die Schuld ursächlich und unmittelbar auf Vorgängen beruht, die den Betrieb betreffen, stellt sie eine Betriebsschuld dar. Ein Fremdmittelaufwand ist nur dann als betrieblich veranlasst anzusehen, wenn die Fremdmittel tatsächlich dem Betrieb dienen (z.B. VwGH 23.4.2002, 97/14/0127).

Der Steuerpflichtige muss die als Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen grundsätzlich über Verlangen der Abgabenbehörde nach Art und Umfang nachweisen oder, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft machen (*Hofstätter/Reichel*, Einkommensteuer Kommentar, § 4 Abs. 4 Tz 13).

Die Frage der Abzugsfähigkeit der Zinsen am Verrechnungskonto der Bf. bei der A-AG als Betriebsausgaben war bereits Gegenstand des Rechtsmittelverfahrens zu GZ RV/4122-W/08, RV/4123-W/08 und RV/2534-W/09 für die Jahre 2002 bis 2007. Der unabhängige Finanzsenat hat in der für die Jahre 2002 bis 2007 ergangenen Berufungsentscheidung vom 19.1.2012 die Ansicht vertreten, dass die geltend gemachten Zinsen mangels Nachweises oder Glaubhaftmachung einer betrieblichen Veranlassung nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden können.

Da es sich im gegenständlichen Beschwerdeverfahren um dieselben Zinsen handelt, wird auf die detaillierten Ausführungen in der Berufungsentscheidung vom 19.1.2012 verwiesen.

Zusammenfassend wird in der Berufungsentscheidung vom 19.1.2012 Folgendes ausgeführt:

"Der Bw wurde bereits im Zuge der Außenprüfung wiederholt die Möglichkeit eingeräumt, die Verwendung der über das Verrechnungskonto entnommenen Geldmittel darzutun. Es wäre ihre Aufgabe gewesen, entsprechend den vom Prüfer konkret gestellten Fragen nachvollziehbar darzulegen, inwiefern es sich bei der durch die Entnahmen entstandenen Verbindlichkeit gegenüber der A-AG um eine Betriebsschuld handeln könnte. Da sich die Bw statt dessen auch im Berufungsverfahren bloß in unbelegten, allgemein gehaltenen und unschlüssigen Behauptungen ergangen, hinsichtlich der bis zum Beginn des Berufszeitraums auf rd. 170 T€ angewachsenen Verbindlichkeiten auf dem Verrechnungskonto nicht eine einzige betriebliche Verwendung konkret dargetan und auch für den während des Berufszeitraums erfolgten Anstieg um weitere rd. 15 T€ keinen Zusammenhang mit ihren gewerblichen Einkünften aufgezeigt hat, ist es ihr nicht gelungen, die betriebliche Veranlassung der in Rede stehenden Zinsenzahlungen für die über das Verrechnungskonto verfügbar gemachten Geldmittel auch nur glaubhaft zu machen, weshalb diese nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden können."

Die Behandlung der von der Bf. gegen die Berufungsentscheidung vom 19.1.2012 erhobenen VwGH-Beschwerde wurde vom Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 27.5.2015, 2012/13/0026, wegen Nichtvorliegens einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung abgelehnt.

Die VwGH-Beschwerde enthält keine Ausführungen, die zu einer anderen rechtlichen Beurteilung führen könnten. Zu der entscheidenden Frage, für welche Zwecke die Bf. die ihr von der A-AG über das Verrechnungskonto zur Verfügung gestellten Beträge verwendet hat, werden in der VwGH-Beschwerde die Anschaffung eines Firmen-PKW im Jahr 1998, Aufwendungen und Betriebskos-

ten für den Firmen-PKW, Beiträge an die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft, betriebliche Reisekosten sowie die Anschaffung eines neuen Firmen-PKW (um 54.196,93 €) im Jahr 2001 angeführt.

Wie bereits in der Berufungsentscheidung vom 19.1.2012 ausgeführt, hat die Bf. weder dem Grunde noch dem Umfang nach die betriebliche Nutzung eines PKW dargetan. Für die übrigen von der Bf. genannten Ausgaben wurden weder konkrete Zahlen bekanntgegeben noch wurden diese Ausgaben belegmäßig nachgewiesen.

Der in der VwGH-Beschwerde angeführte Umstand, dass die bei der A-AG durchgeführte Außenprüfung die betriebliche Bedingtheit der von dieser als Betriebseinnahmen verbuchten Zinsen nicht beanstandet hat, ist für die Beurteilung der Frage, ob bei der Bf. ein betrieblicher Anlass für die Bezahlung dieser Zinsen bestanden hat, unerheblich.

Die gegenständlichen Zinsen in Höhe von 7.704,15 € (2008), 7.705,54 € (2009) und 6.391,65 € (2010) wurden daher zu Recht nicht als Betriebsausgaben anerkannt.

4. Honorar von der C-GmbH

Ein steuerlich beachtlicher Zufluss von Einnahmen liegt vor, sobald der Steuerpflichtige rechtlich und wirtschaftlich über die Einnahmen verfügen kann. Dies trifft auch für das Zufließen durch eine Gutschrift zu (vgl. VwGH 20.9.1988, 88/14/0114; VwGH 26.9.2000, 99/13/0193). Hatte der Steuerpflichtige die Möglichkeit, über einen gutgeschriebenen Betrag nach Gutdünken zu verfügen, dann ist es belanglos, ob er auch tatsächlich darüber verfügt hat. Eine Gutschrift in den Büchern des Schuldners bedeutet beim Gläubiger immer dann ein Zufließen, wenn die Gutschrift nicht nur das buchmäßige Festhalten einer Schuldverpflichtung darstellt – gewissermaßen als Anerkennung einer Zahlungsverpflichtung zu werten ist –, sondern darüber hinaus zum Ausdruck kommt, dass ein Betrag dem Berechtigten von nun an zur tatsächlichen Verwendung zur Verfügung steht. Dies ist etwa dann anzunehmen, wenn der Schuldner dem Gläubiger eine Auszahlungsverfügung in die Hand gegeben hat, mit der dieser sich jederzeit bei ihm oder bei der Bank das Geld holen kann (vgl. VwGH 20.9.1988, 88/14/0114).

Die Bf. stellte der C-GmbH am 2.12.2010 ein Honorar in Höhe von 1.840,80 € zuzüglich 368,16 € USt in Rechnung, welches am Verrechnungskonto der Bf. bei der GmbH verbucht wurde. Die Bf. ist unbestrittenermaßen in Besitz einer Bankomatkarte, mit welcher sie über das Bankkonto der Gesellschaft verfügen kann. Die Gutschrift des Honorars am Verrechnungskonto hat somit zweifellos einen Zufluss bei der Bf. bewirkt. Das Honorar wurde daher zu Recht steuerlich erfasst.

5. Honorare von der D Privatstiftung

Die Bf. hat für ihre Vorstandstätigkeit bei der D Privatstiftung für den Zeitraum 16.9.2008 bis 16.9.2010 ein Honorar von 7.200 € netto zuzüglich 1.440 € USt mittels Honorarnote vom 30.10.2010 verrechnet. Weiters erfolgte eine Leistungsverrechnung vom 2.12.2010 über von ihr für die D Privatstiftung geleistete Verwaltungsarbeiten in Höhe von 2.239,80 € netto zuzüglich 447,96 € USt.

Die angeführten Honorare wurden vom Finanzamt für das Jahr 2010 umsatz- und einkommensteuerlich erfasst.

Die Bf. macht in ihren gegen die Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide 2010 erhobenen Beschwerden geltend, die angeführten Honorare nicht erhalten zu haben. Der Schuldnerin (D Privatstiftung) sei es nicht möglich gewesen, aus den vorhandenen liquiden Mitteln die Bezahlung der Honorare durchzuführen.

Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die Leistungen erbracht und die Honorarnoten ausgestellt wurden. Unbestrittenermaßen ist auch in der Buchhaltung der D Privatstiftung ordnungsgemäß die Aufwanderfassung erfolgt. Bestritten wird aber, dass eine Auszahlung der Beträge erfolgt ist. In der Beschwerde wird ausgeführt, dass im maßgeblichen Zeitpunkt keine liquiden Mittel zur Verteilung zur Verfügung gestanden seien. Eine Auszahlungsmöglichkeit sei nicht gegeben gewesen, da die Bankkonten überzogen und die Einnahmen verpfändet waren.

Mit Schreiben vom 21.12.2016 wurde von der steuerlichen Vertretung der D Privatstiftung bestätigt, dass keine Auszahlung der strittigen Beträge an die Bf. erfolgt ist.

Der obligatorische Anspruch und die Gutschrift in den Büchern des Schuldners begründen kein Zufließen beim Gläubiger; maßgeblich ist die Geldbewegung (vgl. VwGH 14.12.1979, 377/79; VwGH 18.1.1983, 82/14/0076).

Ist – wie im vorliegenden Fall – die Schuldnerin zahlungsunfähig, begründet die Gutschrift keinen Zufluss (VwGH 12.12.1978, 2090/78).

Die gegenständlichen Honorare stellen daher keine Betriebseinnahmen dar.

Gemäß § 19 Abs. 2 Z 1 lit. b UStG 1994 entsteht die Steuerschuld in den Fällen der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (§ 17) mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Entgelte vereinnahmt worden sind (Istbesteuerung).

Bei der Istbesteuerung kann für eine bereits ausgeführte Lieferung oder Leistung so lange keine Steuerschuld entstehen, bis das Entgelt bzw. ein Teil davon vereinnahmt wurde (vgl. VwGH 7.6.2005, 2001/14/0187).

Nach § 11 Abs. 12 UStG 1994 schuldet ein Unternehmer, der in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen Steuerbetrag, den er nach diesem Bundesgesetz für den Umsatz nicht schuldet, gesondert ausgewiesen hat, diesen Betrag auf Grund der Rechnung, wenn er sie nicht gegenüber dem Abnehmer der Lieferung oder dem Empfänger der sonstigen Leistung entsprechend berichtigt.

§ 17 UStG 1994 geht jedoch als *lex specialis* der generellen Norm des § 11 Abs. 12 UStG 1994 vor. Die Ausstellung einer Rechnung über eine tatsächlich ausgeführte Lieferung oder Leistung kann daher auch im Bereich der Istbesteuerung zu keiner Steuerschuld kraft Rechnungslegung führen (vgl. *Gaedke* in *Melhardt/Tumpel*, UStG, 2. Auflage 2015, § 17).

Der Beschwerde wird daher in diesem Punkt Folge gegeben.

6. Gewinnfreibetrag gemäß § 10 EStG 1988

	2010	2011
	€	€
Gewinn laut Erkl. (vor GFB)	20.172,43	1.992,18
Bezüge A-AG	4.500,00	
Zinsen A-AG	6.391,65	
Honorar C-GmbH		1.840,80
	31.064,08	3.832,98
13 % GFB (max. 3.900 €)	3.900,00	498,29
GFB bisher	2.622,42	258,98
Differenz	1.277,58	239,31

7. Steuerliche Auswirkung – Zusammenfassung

	2008	2009	2010	2011
	€	€	€	€
Gewinn laut Erkl. (Kz 330)	-8.361,48	37.303,88	17.550,01	1.733,20
Bezüge A-AG		42.069,49	4.500,00	
Zinsen A-AG	7.704,15	7.705,54	6.391,65	
Honorar C-GmbH				1.840,80
GFB-Differenz			-1.277,58	-239,31
Gewinn	-657,33	87.078,91	27.164,08	3.334,69

Aufgrund der obigen Ausführungen werden die Einkommensteuerbescheide für 2010 und 2011 insoweit abgeändert, als der Gewinn im Jahr 2010 in Höhe von 27.164,08 € und im Jahr 2011 in Höhe von 3.334,69 € angesetzt wird.

Die Umsatzsteuerbescheide 2010 und 2011 werden insoweit abgeändert, als die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage für 2010 um 9.439,80 € (Honorare von der D Privatstiftung) und für 2011 um 54.000 € (Vorstandsbezüge bei der A-AG) herabgesetzt wird. Der Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für 1/2012 wird insoweit abgeändert, als die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage mit 0,00 € angesetzt wird.

Die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 sowie die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2009 waren als unbegründet abzuweisen.

8. Festsetzung von Anspruchszinsen

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen, nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzten Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen.

Die Anspruchszinsenbescheide sind an die im Spruch der zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheide ausgewiesene Nachforderung bzw. Gutschrift gebunden (vgl. z.B. VwGH 29.7.2010, 2008/15/0107).

Die Festsetzung von Anspruchszinsen gemäß § 205 BAO ist eine sich aus dem Gesetz ergebende objektive Rechtsfolge. Dabei ist der Abgabenbehörde weder ein Ermessen eingeräumt noch kommt es auf ein Verschulden bzw. Nichtverschulden des Abgabepflichtigen am Entstehen zinsenrelevanter Nachforderungen an (vgl. VwGH 24.9.2008, 2007/15/0175).

Erweist sich der Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen (z.B. Gutschriftszinsen als Folge des Wegfalles einer rechtswidrigen Nachforderung). Es ergeht ein weiterer Zinsenbescheid; es erfolgt somit keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides (vgl. *Ritz*, BAO⁵, § 205 Tz 34 ff; VwGH 28.5.2009, 2006/15/0316, 2006/15/0332).

Die Beschwerden gegen die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen für 2009, 2010 und 2011 waren daher 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.

Diese Voraussetzung liegt im Beschwerdefall nicht vor, da die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgt bzw. es um Fragen der Beweiswürdigung geht.

Wien, am 28. April 2017