

Dezentralisierung/ Handlungsmöglichkeit Privater

Neues EG-Kartellverfahrensrecht

Asylwerber

Streitpunkt Bundesbetreuung

Bundesgesetz über das

Internationale Insolvenzrecht

Unternehmerrisiko

Betriebshaftpflichtversicherung

Rücktritt von der Reise

SARS

Gesellschaftsvertrag

Abänderung von Stimmverboten

Judikatives Unrecht und

Staatshaftung

Zufluss beim stehen gelassenen Honoraranspruch

Wird die Auszahlung eines Honoraranspruches auf Wunsch des Gläubigers verschoben, obwohl der Schuldner zahlungswillig und zahlungsfähig ist, erfolgt – wie der VwGH jüngst im Erk vom 24. 9. 2002, 2000/14/0132 judiziert hat – der Zufluss bereits in diesem Zeitpunkt. Folgender Beitrag soll dieser Konstellation und anderen „Sonderfällen“ eines vom Geldfluss abweichenden steuerlichen Zuflusses nachgehen.

GEORG KOFLER

A. AUSGANGSFALL

Im Erk vom 24. 9. 2002, 2000/14/0132¹⁾ ging es um einen Anlageberater (§ 4 Abs 3 EStG-Ermittler), der seit August gegenüber mehreren Anlagegesellschaften nach Legung entsprechender Honorarnoten Provisionsansprüche von ca 90.000 € erworben hatte, die allerdings erst im Februar des nächsten Jahres überwiesen und auch erst in diesem späteren Jahr als Einnahmen erklärt wurden. Grundlage dieser erst im nächsten Jahr erfolgten Auszahlung war eine – den Abgabenbehörden zunächst nicht bekannt gegebene – „mündliche Vereinbarung“ bzw „mündliche Absprache“ zwischen den beiden Vertragspartnern. Die bel Beh nahm den Zufluss noch im Jahr des Erwerbes der Ansprüche an, da die Verschiebung der Auszahlung dem „Wunsch“ des Anlageberaters entsprechen habe. Dagegen wurde Beschwerde erhoben. Der VwGH hatte an der Beweiswürdigung der bel Beh nichts auszusetzen und wies die Beschwerde – gestützt auf das Erk vom 9. 9. 1998, 95/14/0160, ÖStZB 1999, 188 – ab: Ein Gläubiger verfüge auch dann über einen Geldbetrag, „wenn die Auszahlung auf seinen Wunsch verschoben wird, obwohl der Schuldner zahlungswillig ist; der Zufluss erfolgt bereits in diesem Zeitpunkt.“ In der Bezeichnung „Absprache“ könne unbedenklich eine „Vereinbarung“ zwischen dem Anlageberater und der Anlagegesellschaft erblickt werden. Dass die Gutschriftsbelege den Vermerk „nicht überwiesen“ enthielten, sei nicht von Bedeutung. Der Zufluss sei somit im Jahr der Vereinbarung erfolgt.

B. „SONDERFÄLLE“ DES ZUFLUSSES

Das Erk bietet eine gute Gelegenheit, diese Rsp in die allgemeine Systematik des Zuflusses nach § 19 EStG

einzuordnen: Nach § 19 EStG sind Einnahmen dann als zugeflossen anzusehen, wenn der Empfänger über sie rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann.²⁾ In der Rsp und im Schrifttum haben sich jedoch mehrere Grenzfälle hinsichtlich des Zuflusszeitpunktes herauskristallisiert, deren Lösung vom üblicherweise maßgeblichen Zeitpunkt der Geldbewegung³⁾ abweicht:

1. LEISTUNGSENTGELTE EINES BEHERRSCHENDEN GESELLSCHAFTERS

Ist der Stpfl gleichzeitig beherrschender Gesellschafter jener GmbH, die sein Schuldner ist, ist der Zufluss grundsätzlich anzunehmen, sobald die Forderung fällig ist, vorausgesetzt, dass die GmbH nicht zahlungsunfähig ist.⁴⁾ Diese Sicht ist nach der Rsp deshalb geboten, weil die Gesellschafterversammlung dem Geschäftsführer gegenüber weisungsbefugt ist⁵⁾ und es dem beherrschenden Gesellschafter aufgrund seiner Stellung möglich ist, sich fällige Beträge auch

Mag. Dr. Georg Kofler ist Assistent am Institut für Verwaltungsrecht und Verwaltungslehre, Abteilung für Finanzrecht der Johannes Kepler Universität Linz.

- 1) Siehe zu diesem Erk auch Renner, SWK 2002, S 807.
- 2) ZB VwGH 20. 9. 2001, 2000/15/0039, ÖStZB 2002/531; ebenso zB BFH 17. 11. 1998, VIII R 24/98, BFHE 187, 292, BStBl 1999 II 223 mwN.
- 3) Rz 4603 EStR 2000.
- 4) VwGH 30. 12. 1993, 93/14/0155, ÖStZB 1994, 459; VwGH 29. 7. 1997, 95/14/0014, ÖStZB 1998, 161; s a Doralt, EStG⁴, § 19 Tz 30.
- 5) Vgl VwGH v 30. 11. 1993, 93/14/0155, ÖStZB 1994, 459 = ÖStZ 1994, 188 = SWK 1994, E 13, unter Berufung auf Reich-Rohrwig, Das österreichische GmbH-Recht, 125; ebenso VwGH 29. 7. 1997, 95/14/0014, ÖStZB 1998, 161 = ÖStZ 1997, 549 = RdW 1997, 703 = SWK 1997, K 29.

auszahlen zu lassen;⁶⁾ 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.⁷⁾ Eine beherrschende Stellung eines Gesellschafters liegt dann vor, „wenn der Gesellschafter alleine oder zusammen mit einem anderen Gesellschafter mit übereinstimmenden Interessen in der Lage ist, die Entscheidung der Kapitalgesellschaft (über die Gewinnverteilung) maßgeblich zu beeinflussen.“⁸⁾ Im Schrifttum wird hier explizit auf die Stimmenmehrheit abgestellt.⁹⁾

Ein Zufluss vor der tatsächlichen Auszahlung wird von der Rsp jedoch dann verneint, wenn deren Verzögerung auf einer Zahlungsunfähigkeit des Schuldners beruht. Zahlungsunfähigkeit liegt vor, wenn der Schuldner objektiv generell mangels bereiter Mittel nicht nur vorübergehend außer Stande ist, fällige Geldschulden regelmäßig zu erfüllen.¹⁰⁾ Das ist dann der Fall, wenn der Schuldner mangels flüssiger Mittel dauernd unfähig ist, binnen angemessener Frist alle seine fälligen Schulden zur Gänze oder zumindest im Wesentlichen zu begleichen. Indizien für die Beurteilung dieser Frage können das tatsächliche Zahlungsverhalten sowie die Kreditwürdigkeit sein. Keine Zahlungsunfähigkeit liegt hingegen vor, wenn lediglich vorübergehend ein Zahlungsmittelmangel besteht, der durch kurzfristige mögliche Verwertung vorhandener Aktiva¹¹⁾ oder durch Aufnahme eines Kredites¹²⁾ behebbbar ist.

2. GEWINNANSPRÜCHE EINES BEHERRSCHENDEN GESELLSCHAFTERS

Nach dem obiter dictum des VwGH im Erk 30. 11. 1993, 93/14/0155, ÖStZB 1994, 459, erfolgt der Zufluss von Gewinnansprüchen eines Alleingesellschafters bzw beherrschenden Gesellschafters im Zeitpunkt der Beschlussfassung.¹³⁾ Dieses Ergebnis lässt sich immerhin folgendermaßen rechtfertigen: Der Anspruch des Gesellschafters einer GmbH auf Auszahlung des Gewinns entsteht mit dem Beschluss der Gesellschafterversammlung über die Feststellung des Jahresabschlusses und die Verwendung des Gewinns.¹⁴⁾ Er wird nach hA mit dem Gewinnverteilungsbeschluss sofort fällig, wenn nicht die Satzung der GmbH Vorschriften über Gewinnabhebungen oder Auszahlungen zu einem späteren Zeitpunkt enthält.¹⁵⁾ Diese Rechtslage rechtfertigt es, bei einem beherrschenden Gesellschafter einen späteren Zuflusszeitpunkt der Gewinnanteile nur dann anzunehmen, wenn die Satzung bindende Regelungen über eine spätere Fälligkeit des Auszahlungsanspruchs enthält.¹⁶⁾ Denn wenn in der Satzung jegliche Regelungen fehlen oder diese nur eine Ermächtigung zur freien Bestimmung des Fälligkeitszeitpunktes durch die Gesellschafterversammlung enthält, dann hat der beherrschende Gesellschafter einer zahlungsfähigen¹⁷⁾ GmbH es in der Hand, den Fälligkeitszeitpunkt des Auszahlungsanspruchs zu bestimmen. Er kann damit wirtschaftlich bereits im Zeitpunkt der Beschlussfassung über seinen Gewinnanteil verfügen. Das Hinausschieben der Fälligkeit ist unter diesen

Umständen bereits als Verfügung über den Gewinnanteil zu beurteilen.¹⁸⁾ Nach dieser Rsp könnte es sohin aber bei wörtlicher Auslegung wohl zu einem Divergieren des Zuflusses nach § 19 EStG und jenes nach § 94 Abs 4 Z 1 EStG kommen, wenn im Rahmen der gesellschaftsrechtlichen Beschlussfassung ein späterer Fälligkeitstag festgelegt wird.

3. VERSCHIEBUNG DER AUSZAHLUNG EINES FÄLLIGEN BETRAGES AUF WUNSCH DES EMPFÄNGERS

Schließlich ist noch an den – auch im Erk vom 24. 9. 2002, 2000/14/0132 gegebenen – Fall zu denken, dass die Auszahlung eines fälligen Betrages auf Wunsch des Empfängers verschoben wird, obwohl der Schuldner zahlungswillig und zahlungsfähig ist. Diesfalls verfügt der Empfänger über den Betrag, der somit bereits in diesem Zeitpunkt und nicht erst mit der späteren Auszahlung zufließt.¹⁹⁾ Diese Rsp hat freilich auch Kritik erfahren: Nach dem VwGH führe nämlich das „einvernehmliche Verschieben des Zahlungszeitpunktes, dh also die einvernehmliche Änderung der Fälligkeit [...] grundsätzlich zum Zufluß im Zeitpunkt der ursprünglichen Fälligkeit“,²⁰⁾ was aber im Widerspruch dazu stehe, dass bereits der erste Fälligkeits-

- 6) Ebenso zB BFH 14. 2. 1984, VIII R 221/80, BFHE 140, 542, BStBl 1984, II 480; BFH 19. 7. 1994, VIII R 58/92, BFHE 176, 317, BStBl 1995 II 362; BFH 17. 11. 1998, VIII R 24/98, BFHE 187, 292, BStBl 1999 II 223.
- 7) Dazu auch *Birk* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, § 11 dEStG Rz 62; krit *Kofler/Schenk/Weiermayer*, SWK 2001, S 460.
- 8) Siehe zB *Bratio*, RdW 1985, 226; *Birk* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, § 11 Rz 62; *Kofler/Schenk/Weiermayer*, SWK 2001, S 460 mwN.
- 9) Vgl *Birk* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, § 11 dEStG Rz 62.
- 10) VwGH 19. 5. 1993, 89/13/0252, ÖStZB 1994, 34; VwGH 29. 7. 1997, 95/14/0014, ÖStZB 1998, 161.
- 11) VwGH 29. 7. 1997, 95/14/0014, ÖStZB 1998, 161.
- 12) VwGH 30. 11. 1993, 93/14/0155, ÖStZB 1994, 459.
- 13) Siehe auch *Doralt*, EStG⁴, § 19 Tz 30; *Bratio*, RdW 1985, 226.
- 14) OGH 7. 7. 1954, 1 Ob 548/54, SZ 27/195; VwGH 14. 10. 1999, 98/16/0288, ÖStZB 2000/188; BGH 14. 9. 1998, II ZR 172/97, DB 1998, 2212; BFH 17. 11. 1998, VIII R 24/98, BFHE 187, 292, BStBl 1999 II 223; *Bertl/Fraberger*, RWZ 2000/110 mwN.
- 15) VwGH 14. 10. 1999, 98/16/0288, ÖStZB 2000/188; BFH 30. 4. 1974, VIII R 123/73, BFHE 112, 355, BStBl 1974 II 541, 542; *Koppensteiner*, GmbHG², § 35 Tz 12 ff; *Doralt*, EStG⁴, § 19 Tz 30.
- 16) BFH 17. 11. 1998, VIII R 24/98, BFHE 187, 292, BStBl 1999 II 223 mwN.
- 17) Zur Zahlungsfähigkeit und deren Relevanz für den Zufluss siehe bereits oben 2.a).
- 18) BFH 21. 10. 1981, I R 230/78, BFHE 134, 315, BStBl 1982 II 139, 141; BFH 17. 11. 1998, VIII R 24/98, BFHE 187, 292, BStBl 1999 II 223; krit *Kofler/Schenk/Weiermayer*, SWK 2001, S 460.
- 19) VwGH 9. 9. 1998, 95/14/0160, ÖStZB 1999, 188; VwGH 20. 9. 2001, 2000/15/0039, ÖStZB 2002/531; *Doralt/Ruppe* I, 29; siehe auch *Renner*, SWK 2002, S 807.
- 20) *Doralt*, EStG⁴, § 19 Tz 24 – ME im Zeitpunkt der Disposition: Man denke hier nur an den Fall, dass zunächst der Schuldner aus Liquiditätsgründen um Aufschub bittet und erst nachfolgend auf Wunsch des Gläubigers der Zahlungszeitpunkt nochmals verschoben wird; der VwGH deutet dies auch durch das Abstellen auf die „Zahlungswilligkeit“ des Schuldners an.

Grundfall	Zuflusszeitpunkt
Leistungsentgelte eines beherrschenden Gesellschafters	Zufluss im Zeitpunkt der Fälligkeit und nicht erst im Zeitpunkt der Gutschrift oder der Auszahlung ²⁸⁾ – kein Zufluss bei Zahlungsunfähigkeit des Schuldners
Gewinnansprüche eines beherrschenden Gesellschafters	Zufluss im Zeitpunkt der Beschlussfassung, außer die Satzung enthält eine andere Fälligkeitsbestimmung ²⁹⁾ – kein Zufluss bei Zahlungsunfähigkeit des Schuldners
Verschiebung der Auszahlung eines fälligen Betrages auf Wunsch des Empfängers	Zufluss im Zeitpunkt der Verschiebung ³⁰⁾ – kein Zufluss bei Verschiebung im Interesse des Schuldners

zeitpunkt von den Parteien festgesetzt werden könne; stehe es aber den Parteien offen, bei Vertragsabschluss die Fälligkeit und damit idR auch den voraussichtlichen Zuflusszeitpunkt steuerwirksam zu bestimmen, dann müsse es auch zulässig sein, steuerwirksam den einmal vereinbarten Fälligkeitszeitpunkt zu ändern.²¹⁾ Dem lässt sich mE entgegenhalten, dass man hier wohl danach differenzieren muss, ob tatsächlich die Fälligkeit geändert wird oder – wie die Fälle des VwGH bisher lagen – eine Verschiebung des bloßen Zahlungszeitpunktes eines fälligen Betrages erfolgt.²²⁾

Zusammenfassend: Wird nach Eintritt der Fälligkeit die Auszahlung verschoben, kommt es zu einem steuerlichen Zufluss, es sei denn, der Auszahlungszeitpunkt wird im wirtschaftlichen Interesse des Schuldners verschoben.²³⁾ Letztendlich muss somit im Fall des Verschiebens des Auszahlungszeitpunktes bei gegebener Fälligkeit eine Interessenabwägung durchgeführt werden: Liegt die Verschiebung im wesentlichen Interesse des Schuldners, so liegt eine Stundung vor, bei der das Zufließen nicht fingiert wird, sondern erst mit dem tatsächlichen Zahlungszeitpunkt anzunehmen ist. Ist diese Voraussetzung nicht gegeben und kommt es zu einer Verschiebung auf Wunsch des Gläubigers, wird dadurch über den Anspruch disponiert und es kommt zu einem Zufluss iSd § 19 EStG, obwohl noch nicht bezahlt wurde.²⁴⁾

4. EXKURS: ZUFLUSS UND GUTSCHRIFT

Abschließend ist noch ein kurzer Blick auf den Zufluss aufgrund einer Gutschrift zu werfen: Durch eine Gutschrift in den Büchern des Schuldners kann nach hA beim Gläubiger nur dann ein Zufließen von Einnahmen bewirkt werden, wenn die Gutschrift nicht nur das buchmäßige Festhalten einer Schuldverpflichtung darstellt, sondern darüber hinaus zum Ausdruck kommt, dass der gutgeschriebene Betrag von nun an dem Gläubiger – unabhängig von der Fälligkeit der zivilrechtlichen Verbindlichkeit – tatsächlich zur Verfügung steht.²⁵⁾ So ist nach der Rsp zB nicht zu bezweifeln, dass der Vertreter einer juristischen Person grundsätzlich auch die tatsächliche Verfügungsmacht über zu seinen Gunsten ausgestellte Gutschriften innehat.²⁶⁾ Ebenso kann nach dRsp eine Gutschrift in den Büchern der Kapitalgesellschaft zumindest darauf schließen lassen, dass der gutgeschriebene Betrag dem Gesellschafter zur eige-

nen Verwendung zur Verfügung steht und ihm damit zugeflossen ist.²⁷⁾

C. ZUSAMMENFASSENDE ÜBERSICHT

Die wesentlichen „Sonderfälle“ eines vom Geldfluss abweichenden Zuflusses iSd § 19 EStG lassen sich – unter Zuordnung der Rsp – überblicksweise folgendermaßen zusammenfassen (siehe obige Tabelle).

- 21) *Doralz*, EStG⁴, § 19 Tz 24; im Ergebnis ebenso *Bertl/Hirschler*, RWZ 1997, 381.
- 22) In diese Richtung auch *Renner*, SWK 2002, S 807.
- 23) Siehe auch *Doralz*, EStG⁴, § 19 Tz 25 mwN; *Kofler/Schenk/Weiermayer*, SWK 2001, S 460.
- 24) Siehe auch VwGH 29. 10. 1974, 1141/74; VwGH 9. 9. 1998, 95/14/0160; *Doralz*, EStG⁴, § 19 Tz 23.
- 25) Siehe zB VwGH 20. 9. 1988, 88/14/0114, ÖStZB 1989, 191; VwGH 19. 5. 1992, 92/14/0011, ÖStZB 1992, 818; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 19 Tz 12; *Doralz*, EStG⁴, § 19 Tz 20.
- 26) VwGH 20. 6. 1990, 89/13/0202, ÖStZB 1991, 40; VwGH 20. 9. 2001, 2000/15/0039, ÖStZB 2002/531.
- 27) BFH 24. 3. 1993, X R 55/91, BFHE 171, 191, BStBl 1993 II 499; BFH 9. 6. 1997, GrS 1/94, BFHE 183, 187, BStBl 1998 II 307.
- 28) VwGH 30. 11. 1993, 93/14/0155, ÖStZB 1994, 459; VwGH 29. 7. 1997, 95/14/0014, ÖStZB 1998, 161; ebenso BFH 9. 6. 1997, GrS 1/94, BFHE 183, 187, BStBl 1998 II 307 mwN.
- 29) VwGH 30. 11. 1993, 93/14/0155, ÖStZB 1994, 459 [obiter dictum]; ebenso zB BFH 17. 11. 1998, VIII R 24/98, BFHE 187, 292, BStBl 1999 II 223 mwN.
- 30) VwGH 29. 10. 1974, 1141/74, ÖStZB 1975, 48; VwGH 9. 9. 1998, 95/14/0160, ÖStZB 1999, 188; VwGH 20. 9. 2001, 2000/15/0039, ÖStZB 2002/531; VwGH 24. 9. 2002, 2000/14/0132.

SCHLUSSTRICH

Nach der Rsp ist eine willkürliche Verlagerung des steuerlichen Zuflusszeitpunktes und damit der steuerlichen Erfassung nicht möglich: Wird die Auszahlung eines fälligen Honoraranspruches auf Wunsch des Gläubigers verschoben, obwohl der Schuldner zahlungswillig und zahlungsfähig ist, erfolgt der Zufluss bereits in diesem Zeitpunkt.