

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri.in in der Beschwerdesache Bf., Adresse Bf., vertreten durch Stb., Adresse Stb., über die Beschwerde vom 4.11.2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 17.10.2016 betreffend Abweisung Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 BAO zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf

Am **6.10.2015** sind der **Umsatz- und der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2014** ergangen.

Sowohl die Einkommensteuer, als auch die Umsatzsteuer wurden erklärungsgemäß veranlagt.

Mit **Schreiben vom 3.10.2016** wurde der **Antrag auf Aufhebung der Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide für das Jahr 2014 gemäß § 299 BAO** gestellt und wie folgt begründet:

Es werde beantragt, die Einkommen- und Umsatzsteuer 2014 nach den beiliegenden berechtigten Steuererklärungen 2014 festzusetzen.

Im Jahr 2014 sei der gesamte Geschäftsführerbezug laut Dienstgeberlohnkonto irrtümlich als zugeflossen versteuert worden, obwohl der Geschäftsführer über einen Teil der Bezüge noch nicht verfügen hätte können. Der noch nicht ausbezahlte Geschäftsführerbezug sei im Jahr 2014 in der X GmbH auf dem Verrechnungskonto Löhne und Gehälter ausgewiesen. Jetzt hätte sich aufgrund der wirtschaftlichen Entwicklung herausgestellt, dass die Geschäftsführerbezüge endgültig nicht auszahlbar seien. Deshalb sei mit 28.9.2016 per Umlaufbeschluss auf die

Auszahlung der offenen Geschäftsführerbezüge 2014 in Höhe von brutto 8.360,00 € verzichtet worden.

Durch die Kürzung der Geschäftsführerbezüge im Jahr 2014 ergebe sich bei der Einkommensteuer eine Gutschrift in Höhe von 2.080,00 € und bei der Umsatzsteuer eine Gutschrift in Höhe von 1.267,93 €.

Beigelegt wurden berichtigte Umsatz- und Einkommensteuererklärungen 2014 sowie berichtigte Beilagen.

Mit gegenständlichem **Bescheid vom 17.10.2016** wurde der Antrag vom 3.10.2016 betreffend Aufhebung der Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide 2014 gemäß § 299 BAO abgewiesen und wie folgt begründet:

Der Beschwerdeführer sei Geschäftsführer und Mehrheitsgesellschafter (75%) der X GmbH.

Der Zufluss von Bezügen eines wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers sei nach ständiger Rechtsprechung grundsätzlich anzunehmen, sobald die Forderung fällig sei, vorausgesetzt, dass die GmbH nicht zahlungsunfähig sei. Unwesentlich für diese Beurteilung sei, ob nun die Verbindlichkeit gegenüber dem Gesellschafter-Geschäftsführer über sein Verrechnungskonto oder über das Verrechnungskonto Löhne und Gehälter verbucht worden sei. Betreffend des mit Umlaufbeschluss vom 28.9.2016 vereinbarten Forderungsverzichtes der offenen Geschäftsführerbezüge 2014 sei festzustellen, dass rückwirkende Rechtsgeschäfte - ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Zulässigkeit - für den Bereich des Steuerrechts grundsätzlich nicht anzuerkennen seien. Werde - so wie im gegenständlichen Fall - aufgrund einer Vereinbarung (Umlaufbeschluss) zwischen Gesellschaft und Geschäftsführer vom Gesellschafter-Geschäftsführer auf die Auszahlung der offenen Geschäftsführerbezüge im Nachhinein verzichtet, könne das diesen laufend entstandenen und zugeflossenen (§ 19 EStG 1988) Geschäftsführervergütungen, denen auch laufend vom Geschäftsführer erbrachte Dienstleistungen gegenüber gestanden wären, nicht für zurückliegende Zeiträume den Charakter von Geschäftsführervergütungen nehmen. Ein nachträglicher Verzicht oder vergleichbar auch eine Rückzahlung solcher Vergütungen führe lediglich zu einer Kapitaleinlage des Gesellschafters in die Gesellschaft.

Auf die laufende Rechtsprechung werde verwiesen (VwGH 25.5.2016, 2013/15/0276; 25.1.2012, 2008/13/0139; 26.2.2013, 2010/15/0061).

Mit **Beschwerde vom 4.11.2016** wurde beantragt, dem Antrag gemäß § 299 BAO statt zu geben und wie folgt begründet:

In der Begründung des Bescheides sei es als für die Beurteilung unwesentlich befunden worden, ob nun die Verbindlichkeit gegenüber dem Gesellschafter-Geschäftsführer über sein Verrechnungskonto oder das Verrechnungskonto Löhne und Gehälter verbucht worden wäre. Damit sei versucht worden, das von der steuerlichen Vertretung im Zuge eines Telefonates am 13.10.2016 vorgebrachte Argument zu entkräften, dass schon damals als Ausdruck des Nichtzuflusses in der Bilanz der X GmbH für das Geschäftsjahr 2014 der nicht auszahlbare Geschäftsführerbezug nicht auf das Verrechnungskonto des Gesellschafter-Geschäftsführers

gebucht worden wäre, sondern auf ein allgemeines Personalbezüge-Verrechnungskonto. Genauso gut - oder noch besser - hätte der nicht ausgezahlte bzw. nicht auszahlbare Geschäftsführerbezug als Ausdruck des Nichtzufließens auf Grund von Zahlungsschwierigkeiten und der auf Grund des Umlaufbeschlusses vom September 2006 noch nicht eingetretenen Fälligkeit auf ein Rückstellungskonto gebucht werden können. Es sei in weiterer Folge in der Begründung auch nicht auf das im Zuge des Fragensvorhaltes telefonisch am 13.10.2016 erörterte und per E-Mail am selben Tag übermittelte BFG-Erkenntnis zum Zuflusszeitpunkt von Geschäftsführerbezügen vom 21.7.2014 (BFG 28.4.2014, RV/4100477/2011) eingegangen worden, laut dem noch nicht von einem Zufluss ausgegangen werden könne, wenn die Gesellschafter aufgrund der strapazierten Liquiditätslage der Gesellschaft beschließen würden, dass die Geschäftsführervergütung für den mit 50% beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer für einen gewissen Zeitraum nicht ausgezahlt werde und die entsprechenden Beiträge dann lediglich unter dem Titel "*Rückstellung*" verbucht und nicht bereits auf dem Verrechnungskonto gutgeschrieben werden würden. Nachdem der dem BFG-Erkenntnis zugrunde liegende Sachverhalt dem gegenständlichen Sachverhalt im Wesentlichen entspreche, halte man die Aussage des BFG-Erkenntnisses als zutreffend.

Bei der Begründung des Finanzamtes sei auch übersehen worden, dass in der zitierten laufenden Rechtsprechung des VwGH die Geschäftsführerbezüge ausschließlich auf den Verrechnungskonten der Geschäftsführer verbucht worden wären und nur daraus die Verfügungsmacht und in weiterer Folge der Zufluss abgeleitet worden wäre. Das zitierte BFG-Erkenntnis belege, dass der Zufluss eben nicht unterstellt werden könne, wenn der nicht auszahlbare Geschäftsführerbezug nicht auf das Verrechnungskonto gebucht worden wäre. Der Geschäftsführerbezug wäre 2014 auch nicht auszahlbar, weil auf Grund der gegebenen Vermögens- und Ertragslage nur durch die Nichtauszahlung des Geschäftsführerbezüges gemeinsam mit anderen Maßnahmen eine Zahlungsunfähigkeit vermieden werden hätte können. In den Monaten Jänner bis April 2014 wäre der Kreditrahmen von 50.000,00 € bereits überschritten gewesen. Erst ab Mai 2014 wäre der Kreditrahmen unterschritten worden. Zur nicht gegebenen Finanzierbarkeit des Geschäftsführerbezüges sei auch anzumerken, dass regelmäßig Ende Dezember jährlich ausreichend Rahmen verfügbar sein müsse, um die Liquidität für die saisonal bedingt umsatzschwachen Monate Jänner bis März bzw. April des Folgejahres (abhängig vom Wetter) gewährleisten zu können. Ebenfalls zu finanzieren sei der mit Ende 2017 zu erwartende Abfertigungsanspruch eines Mitarbeiters mit 28.174,92 € (Stand 31.12.2014) auf Grund der bevorstehenden Pensionierung. Als freie Liquidität (Vorsorgewerte) hätten für den Abfertigungsanspruch per 31.12.2014 lediglich 5.097,90 € in Form von Wertpapieren und 1.768,51 € in Form eines Sparbuches, insgesamt somit 6.866,41 € zur Verfügung gestanden.

Der im Antrag gemäß § 299 BAO zitierte Umlaufbeschluss vom 28.9.2016, laut dem auf die Auszahlung der offenen Geschäftsführerbezüge 2014 in Höhe von brutto 8.360,00 € endgültig verzichtet worden wäre, wäre in Folge des vorangehenden Umlaufbeschlusses vom September 2006 nur mehr deklaratorisch bzw. abrechnungstechnisch bedingt, weil schon im

Umlaufbeschluss vom September 2006 beschlossen worden wäre, dass der Geschäftsführerbezug bis zu 50% des Anspruchs im betroffenen Geschäftsjahr zu kürzen sei, falls Verluste entstanden wären.

Die Verbuchung über das Verrechnungskonto Löhne und Gehälter sei insbesondere unter Berücksichtigung der zusätzlich erteilten Auskünfte und der übermittelten Unterlagen für die Beurteilung nicht unwesentlich. Ein nachträglicher Verzicht liege aus den oben dargestellten Gründen nicht vor, auch keine Rückzahlung einer Vergütung. Die Verfügungsmacht wäre 2014 weder vertraglich noch finanziell gegeben gewesen. Somit könne auch kein Zufluss 2014 vorliegen.

Beigelegt wurde ein **Umlaufbeschluss der X GmbH aus September 2006**, aus dem unter anderem Folgendes hervorgeht:

"Geschäftsführerbezug Bf.

Es wird beschlossen, dass ab 1.1.2007 der Geschäftsführerbezug von Bf. mit Umsatzsteuer berechnet wird.

Der Geschäftsführerbezug wird bis zu 50% des Anspruches gekürzt, falls Verluste entstanden sind. Der daraus entstandene Gutschriftsbetrag muss in Form einer Gutschrift mit USt bekannt gegeben werden, sobald die Kürzung beschlossen wird.

Diese Regelung gilt ab dem Kalenderjahr 2006.

Die zu erteilende Gutschrift ist dem Jahr des Verlustes anzurechnen."

Vorliegend ist ein **Ergänzungsvorhalt vom 15.12.2016** wie folgt:

Um Vorlage des konkreten Beschlusses der X GmbH über die vorgenommene Kürzung der Geschäftsführerentschädigung für den Geschäftsführer betreffend das Jahr 2014 werde ersucht.

Laut Umlaufbeschluss der X GmbH aus 9/2006 werde der Geschäftsführerbezug um bis zu 50% des Anspruches gekürzt falls Verluste entstanden seien. Der daraus entstehende Gutschriftsbetrag müsse in Form einer Gutschrift mit Umsatzsteuer bekannt gegeben werden, sobald die Kürzung beschlossen werde. Um Vorlage dieser Gutschrift werde ersucht.

Sei diese Gutschrift der X GmbH im Jahr des Verlustes angerechnet worden?

Bei Ausweis eines negativen Eigenkapitals in einem Jahresabschluss solle dem Firmenbuch im offenzulegenden Anhang entsprechende Erläuterungen betreffend das Vorliegen einer Überschuldung iSd Insolvenzrechtes bekannt gegeben werden. Um Vorlage dieser Erläuterungen zur X GmbH für die Jahre 2014 und 2015 werde ersucht.

Mit **Schreiben vom 20.12.2016** wurde wie folgt geantwortet:

1.

Erläuterung zum Umlaufbeschluss 2015 betreffend der Aufteilung der Kürzung des GF-Bezuges auf die Jahre 2014 und 2015. Der unterschriebene Umlaufbeschluss 2015 sei bereits mit der Beschwerde an das Finanzamt übermittelt worden.

Kürzung GF-Bezug 2014: 8.360,00 €

Kürzung GF-Bezug 2015: 14.000,00 €

2.

Die Vorsteuerkürzung für den GF-Bezug 2014 und 2015 sei im Jahr 2015 bei Beschlussfassung korrigiert worden.

3.

Die Gutschrift sei der X GmbH nicht im Jahr des Verlustes (2014) angerechnet worden, sondern erst im Jahr 2015, weil der GF-Bezug im Jahr 2014 noch in voller Höhe auf das Verrechnungskonto Löhne und Gehälter gebucht aber nicht ausbezahlt worden wäre, weil die Auszahlung wie bereits dargestellt nicht möglich gewesen wäre.

4.

Der Anhang für das Jahr 2015 sei beim Firmenbuch vorläufig eingereicht worden, weil zum Zeitpunkt der vorläufigen Einreichung eine positive Fortbestehensprognose in der Endfassung noch nicht vorgelegen wäre. Die wirtschaftliche Lage der X GmbH hätte sich 2015 gegenüber 2014 nicht im notwendigen Umfang erholt und das negative Eigenkapital hätte sich ohne Berücksichtigung der Kürzung der GF-Bezüge nicht verbessert.

Der Anhang (Auszug zum negativen Eigenkapital) für das Jahr 2014 liege bei.

Beigelegt wurde ein **Firmenbuchanhang zum Jahresabschluss 2014**, Punkt 5. wie folgt:

Ausweis eines "negativen Eigenkapitals": Erläuterung, ob eine Überschuldung iSd Insolvenzrechts vorliege (§ 225 Abs. 1 UGB)

"Aufgrund der von der Geschäftsführung mit Unterstützung des Wirtschaftstreuhanders erstellten Fortbestehensprognose ist mit überwiegender Wahrscheinlichkeit der positive Fortbestand des Unternehmens möglich.

Primärprognose: Die Finanzierung für die nächsten 6 Monate ist laut Finanzplan gewährleistet.

Sekundärprognose: Das Erreichen eines positiven Eigenkapitals ist in den nächsten Jahren möglich.

Der Geschäftsführer gibt bekannt, dass eine Überschuldung iSd Insolvenzrechts nicht vorliegt."

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 7.6.2017** wurde die Beschwerde gemäß § 260 BAO zurückgewiesen und wie folgt begründet:

Im Rahmen der Beschwerde werde angeführt, dass die verbuchten Geschäftsführerbezüge der Jahre 2014 und 2015 nicht vollständig an den Beschwerdeführer geflossen seien, weil auf Basis der Umlaufbeschlüsse gemäß § 34 GmbHG vom September 2006 sowie vom 28.9.2016 beschlossen worden wäre, die Geschäftsführerbezüge für die beiden Jahre wegen Bilanzverlusten rückwirkend zu kürzen. Aufgrund der Verbuchung der Verbindlichkeiten (Geschäftsführerbezüge) am Verrechnungskonto "*Löhne und Gehälter*" und nicht am eigenen Verrechnungskonto des Geschäftsführers könne kein Zufluss unterstellt werden. Des weiteren wäre der Geschäftsführerbezug des Jahres 2014 auch deswegen nicht auszahlbar, weil nur durch die Kürzung des Geschäftsführerbezuges sowie aufgrund von anderen Maßnahmen eine Zahlungsunfähigkeit vermieden werden hätte können.

Gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 sowie der daraus resultierenden Rechtsprechung gelte ein Betrag dem Abgabepflichtigen zugeflossen, wenn er über diesen Betrag rechtlich und wirtschaftlich verfügen könne, auch wenn er ihm vom Schuldner nur gutgeschrieben worden

sei (VwGH 25.5.2016, 2013/15/0276; 25.1.2012, 2008/13/0139; 26.2.2013, 2010/15/0061). Sei der Empfänger zugleich Mehrheitsgesellschafter der Schuldner-Körperschaft, dann sei ein Zufluss mit Fälligkeit der Forderung anzunehmen. Der Gläubiger könne insbesondere dann jederzeit über die Forderung verfügen, wenn ihm der Schuldner eine Auszahlungsverfügung in die Hand gegeben hätte oder bei Benachrichtigung des Berechtigten über die jederzeit behebare Gutbuchung auf einem Verrechnungskonto. Eine Gutschrift begründe unter anderem aber dann keinen Zufluss, wenn der Schuldner zahlungsunfähig sei (Mayr/Hayden in Doralt, Kommentar zum EStG (18.Lfg.), § 19, Zeitliche Zuordnung von Einnahmen (Zufluss), Tz 20f).

Im vorliegenden Fall sei die laufende Verbuchung der dem Beschwerdeführer zustehenden Geschäftsführerbezüge - auf Basis der monatlichen gelegten Rechnungen - am Verrechnungskonto "*Löhne und Gehälter*" erfolgt. Der Beschwerdeführer hätte damit über fällige Forderungen verfügt - die Fälligkeit trete jeweils am Monatsende nach erbrachter Arbeitsleistung und im Ausmaß des ihm monatlich zustehenden Geschäftsführerbezuges ein - welche er, auch aufgrund seiner Eigenschaft als beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer, jederzeit durch Abhebung bzw. Überweisung vom Firmenkonto begleichen hätte können.

Auch die höchstgerichtliche Rechtsprechung gehe davon aus, dass der Geschäftsführer einer Gesellschaft auf Grund seiner Eigenschaft die tatsächliche Verfügungsmacht über zu seinen Gunsten ausgestellte Gutschriften inne habe (VwGH 23.12.1995, 94/13/0246).

Ergänzend sei auch anzumerken, dass ein Verzicht auf Geschäftsführerbezüge aufgrund einer wirtschaftlich schlechten Lage (Bilanzverluste) nur durch die vorliegende Gesellschafterstellung begründet sei (idF Beteiligungsausmaß von 75%). Ein nicht an der GmbH wesentlich beteiligter (fremder) Geschäftsführer würde auch im Falle einer wirtschaftlich schlechten Lage nicht auf zustehende und bereits zu seinen Gunsten gutgeschriebene Geschäftsführerbezüge verzichtet, sondern die Ansprüche notfalls im Insolvenzverfahren geltend gemacht haben (UFS 23.3.2009, RV/0061-F/08). Fordere ein GmbH-Geschäftsführer nicht die Auszahlung von bereits gut geschriebene Bezügen bzw. sei diese nicht wegen permanenter Zahlungsunfähigkeit der Schuldnerin unterblieben, so seien die Bezüge mit erfolgter Gutschrift zugeflossen (VwGH 13.12.1995, 95/13/0246).

Im Rahmen der Beschwerde werde ein Erkenntnis des BFG (28.4.2014, RV/4100477/2011) zitiert, laut dem es zu keinem Zufluss von Geschäftsführerbezügen komme, wenn die Verbuchung der Beträge in Form einer Rückstellung erfolgt sei und nicht auf einem Verrechnungskonto gutgeschrieben werde. Nach Ansicht des Abgabepflichtigen bzw. seines steuerlichen Vertreters könne daher im vorliegenden Fall kein Zufluss der Geschäftsführerbezüge unterstellt werden, wenn es zu keiner Verbuchung der Bezüge auf dem Verrechnungskonto komme.

Hierzu sei anzumerken, dass das angeführte Erkenntnis des BFG nicht auf den vorliegenden Fall anzuwenden sei, weil der Sachverhalt nicht vergleichbar sei. Im zitierten Erkenntnis sei seitens der beiden jeweils zu 50% beteiligten Gesellschafter vereinbart worden, dass eine Auszahlung

von Geschäftsführerbezügen (einer der Gesellschafter wäre zugleich Geschäftsführer gewesen) nur dann erfolge, wenn bestimmte Bedingungen eintreten würden. Deshalb seien die als Vergütung in Aussicht gestellten Beträge in Form einer Rückstellung verbucht worden. Nach Ansicht des BFG sei es nur deshalb zu keinem Zufluss gekommen, weil aufgrund der Beteiligungsverhältnisse hinsichtlich einer Beschlussfassung für die Auszahlung der Geschäftsführerbezüge stets die Zustimmung des zweiten (fremden) Gesellschafters notwendig gewesen wäre.

Ein weiteres Indiz gegen einen Zufluss hätte das BFG in der Verbuchung der Geschäftsführerbezüge als Rückstellung und nicht als Verbindlichkeit auf einem Verrechnungskonto gesehen. Es werde seitens des Finanzamtes auch darauf hingewiesen, dass im vorliegenden Fall die Verbuchung der Geschäftsführerbezüge nicht als Rückstellung, sondern auf einem Verrechnungskonto erfolgt sei.

Seitens des Finanzamtes werde auch auf das Erkenntnis des UFS 22.10.2012, RV/0339-L/09 verwiesen. Nach Ansicht des UFS liege ein Zufluss von (gewinnabhängigen) Vergütungen bei einem *"beherrschenden Gesellschafter"* auch dann vor, wenn es zu keinem Zufluss im *"klassischen Sinn"* - also zu keiner Barauszahlung, Überweisung oder Verbuchung auf einem Verrechnungskonto - komme. Dies deshalb, weil angesichts der Dominanz des *"beherrschenden Gesellschafters"* (idF Alleingesellschafter) es dieser selbst in der Hand habe, sich die geschuldeten Beträge auszahlen zu lassen oder eben auf die faktische Auszahlung zu verzichten.

Im vorliegenden Fall hätte der Beschwerdeführer als Gesellschafter-Geschäftsführer über eine 3/4-Mehrheit der Stimmanteile verfügt, somit könne er - wie im oben angeführten Erkenntnis des UFS - als *"beherrschender Gesellschafter"* grundsätzlich nach seinem Belieben agieren und Beschlüsse zur Auszahlung seiner ihm vertraglich zustehenden Geschäftsführerbezüge fassen, oder auch darauf verzichten. Ergänzungshalber werde angemerkt, dass die zweite Gesellschafterin der X GmbH die Lebensgefährtin des Beschwerdeführers sei.

In der Beschwerde werde als weiterer Grund gegen den Zufluss der Geschäftsführerbezüge angeführt, dass durch die Nichtauszahlung der Beträge gemeinsam mit weiteren - nicht näher bezeichneten - Maßnahmen eine Zahlungsunfähigkeit vermieden worden wäre.

Laut Erkenntnis des UFS 23.3.2009, RV/0061-F/08, unter Bezugnahme auf die ständige Rechtsprechung des VwGH, würde eine permanente Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft als Grund für die Nichtauszahlung der Geschäftsführerbezüge einem Zufluss durch Gutschreibung der Beträge auf einem Verrechnungskonto entgegenstehen. Zahlungsunfähigkeit (iSd § 66 IO) liege nur dann vor, wenn der Schuldner objektiv mangels vorhandener Mittel nicht nur vorübergehend außerstande sei, seine fälligen Geldschulden regelmäßig zu erfüllen. Des Weiteren setze Zahlungsunfähigkeit ein dauerndes Nichtzahlenkönnen voraus, während eine bloße Zahlungsstockung im Allgemeinen dann anzunehmen sei, wenn nur vorübergehend und kurzfristig ein Mangel an Zahlungsmitteln bestehe, der durch alsbaldige Mittelbeschaffung wieder behebbar sei. Bilanzverluste würden keine verlässliche Auskunft über die Liquiditätslage eines Unternehmens geben.

Hinsichtlich der behaupteten - nur durch Nichtauszahlung der Geschäftsführerbezüge verhinderten - Zahlungsunfähigkeit sei anzumerken, dass diesbezüglich keinerlei Nachweise bzw. nähere Angaben seitens des Abgabepflichtigen bzw. steuerlichen Vertreters vorgebracht worden wären.

Des Weiteren sei darauf hinzuweisen, dass trotz behaupteter Gefahr der Zahlungsunfähigkeit die Hälfte des Stammkapital der X GmbH (=18.400,00 €) noch ausstehend sei bzw. nicht eingefordert worden wäre und die Gesellschaft zudem noch Forderungen gegen den Gesellschafter-Geschäftsführer, den Beschwerdeführer, habe (siehe Verrechnungskonto 3720; 2014: 5.565,00 €, 2015: 1.657,00 €).

Mit **Schreiben vom 6.7.2017** wurde der **Antrag auf Vorlage der Beschwerde** zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht gestellt und wie folgt ausgeführt:

Aus der Begründung zur Beschwerdevorentscheidung ergebe sich, dass von der Finanzbehörde offensichtlich trotz mehrmaliger Hinweise durch den Beschwerdeführer nicht berücksichtigt worden wäre, dass bereits im September 2005 von der Generalversammlung eine Kürzung der Geschäftsführerbezüge bis zu 50% per Umlaufbeschluss beschlossen worden wäre. Der Generalversammlungsbeschluss (Umlaufbeschluss) sei gemeinsam mit der Bescheidbeschwerde übermittelt worden. Eine rückwirkende Kürzung in dem Sinn, dass vom Gesellschafter-Geschäftsführer im Nachhinein willkürlich bzw. als Ausfluss seiner *"beherrschenden Stellung"* der Geschäftsführerbezug nicht ausbezahlt worden wäre, liege deshalb nicht vor. Die Forderungen des Geschäftsführers wären aufgrund des Generalversammlungsbeschlusses aus dem zeitlich davorliegenden Jahr 2006 zu den jeweiligen Bilanzstichtagen in den Geschäftsjahren 2014 und 2015 noch nicht fällig bzw. dem Grunde nach noch gar nicht entstanden. Deshalb seien die Bezüge von der zuständigen Sachbearbeiterin am allgemeinen Verrechnungskonto „Löhne und Gehälter“, das durch eine Software monatlich automatisch bebucht werde, stehen gelassen und nicht auf das Verrechnungskonto des Beschwerdeführers umgebucht worden.

Damit hätte (in wirtschaftlicher Betrachtungsweise) ausgedrückt werden sollen, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer noch nicht über den Betrag verfügen könne und diese Beträge aufgrund des zeitlich vorgelagerten Generalversammlungsbeschlusses auch noch nicht fällig gewesen wären. Zutreffender würde die Verbuchung als Rückstellung gewesen sein, weil die Verbindlichkeit der X GmbH gegenüber dem Beschwerdeführer zum Bilanzstichtag der Höhe nach noch nicht konkretisierbar gewesen wäre und die Werterhellung erst mit der Erstellung der Bilanz eingetreten wäre. Nachdem laut Umlaufbeschluss aus 9/2006 eine Kürzung des Geschäftsführerbezuges bis zu 50% ab dem Kalenderjahr 2006 vorzunehmen gewesen wäre – und in Ermangelung eines abweichenden Generalversammlungsbeschlusses – noch immer sei, falls Verluste entstanden wären, müssten technisch diese Verluste erst festgestellt werden, bevor der genaue Kürzungsbetrag im Nachhinein ermittelt werden könne. Es sei mit diesem Umlaufbeschluss auch klar gestellt worden, dass die Gutschrift dem Jahre des Verlustes anzurechnen sein würde.

Auch ein mehrheitlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer sei an diesen

Generalversammlungsbeschluss gebunden. Ob die weitere, mit 25% beteiligte Gesellschafterin die Lebensgefährtin des Beschwerdeführers sei, wie das in der Begründung der Beschwerdevorentscheidung offensichtlich als Untermauerung der Behauptung der Beliebigkeit der Beschlussfassungsmöglichkeit eines wesentlich beteiligten Geschäftsführers dargestellt worden sei, oder nicht, sei für die Beurteilung der Rechtsverbindlichkeit des Generalversammlungsbeschlusses unerheblich.

Das von der Finanzbehörde angeführte Argument der Beliebigkeit als „*beherrschender Gesellschafter*“ agieren und Beschlüsse zur Auszahlung seiner ihm vertraglich zustehenden Geschäftsführerbezüge fassen, oder auch darauf verzichten zu können, würde die gesetzlich vorgesehene Beschlussfassung nach § 34 Abs. 1 GmbHG und die Verbindlichkeit von Generalversammlungsbeschlüssen ad absurdum führen. Im Übrigen auch jeder andere Vertrag zwischen mehrheitlich beteiligtem Gesellschafter-Geschäftsführer und Gesellschaft.

Die Generalversammlung, die Versammlung „*aller*“ Gesellschafter sei laut Bollenberger, Geschäftsführerhaftung⁵ 2012 das oberste Entscheidungsorgan. Sie hätte die Bestellungskompetenz und das Weisungsrecht gegenüber dem Geschäftsführer. Weiters hätte die Generalversammlung bestimmte Zustimmungsrechte.

Auch sei das von der Finanzbehörde zitierte Erkenntnis des UFS 22.10.2012, RV/0339-L/09 nicht zielführend, weil es sich im gegenständlichen Fall um keine gewinnabhängige Vergütung handle, sondern um eine verlustabhängige Kürzung. Bei einer gewinnabhängigen Vergütung sei der maßgebliche Gewinn bereits entstanden und in der Regel auch die Liquidität für die Auszahlung vorhanden, sodass es der Alleingesellschafter im zitierten Erkenntnis des UFS selbst in der Hand habe, sich die geschuldeten Beträge auszahlen zu lassen oder eben auf die faktische Auszahlung zu verzichten. Bei der X GmbH würden aber auf Grund des Umlaufbeschlusses keine „*geschuldeten Beträge*“ vorliegen, darüber hinaus auch keine entsprechenden Gewinne, die ausgezahlt oder „*stehen gelassen*“ werden könnten.

Auch das Erkenntnis des UFS 23.3.2009, RV/0061-F/08, müsse relativiert werden. Laut diesem Erkenntnis würde (nur) eine permanente Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft als Grund für die Nichtauszahlung der Geschäftsführerbezüge einem Zufluss durch Gutschreibung der Beträge aus einem Verrechnungskonto entgegenstehen. Die Finanzbehörde beschreibe in diesem Zusammenhang ausführlich und zutreffend den Unterschied zwischen einer Zahlungsunfähigkeit (iSd § 66 IO) und einer Zahlungsstockung. Nach Ansicht des Beschwerdeführers könne vom UFS aber nur der Begriff „*Zahlungsunfähigkeit*“ als Synonym für „*Zahlungsstockung*“ verwendet worden sein, weil eine permanente Zahlungsunfähigkeit laut IO gar nicht möglich sei, zumal beim Eintritt der Zahlungsunfähigkeit binnen 60 Tagen vom Geschäftsführer ein Insolvenzantrag beim zuständigen Landesgericht zu stellen sei. Eine permanente Zahlungsunfähigkeit als tatsächlich gemeinte alleinige Voraussetzung für die Nichtauszahlung der Geschäftsführerbezüge sei deshalb denkunmöglich, weil dann die Gesellschaft bereits insolvent hätte sein müssen, damit ein Zufluss vermieden werden hätte können. Umgekehrt obliege es der gesetzlich normierten Sorgfalts- und Treuepflicht des Geschäftsführers, die Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft aufrecht zu erhalten und eine

Insolvenz zu vermeiden. Auch das widerspreche der von der Finanzbehörde behaupteten Möglichkeit der Willkür der Handlungen des "*beherrschenden*" Gesellschafter-Geschäftsführers.

Es treffe auch nicht zu, dass bezüglich der durch die Nichtauszahlung der Geschäftsführerbezüge vermiedene Zahlungsunfähigkeit keinerlei Nachweise bzw. nähere Angaben seitens des Abgabepflichtigen bzw. steuerlichen Vertreters vorgebracht worden wären, weil in der Beschwerde ausführlich beschrieben und auch eine Grafik zur Entwicklung der Vermögenslage der Gesellschaft für die Geschäftsjahre 2011 bis 2014 ergänzt worden wäre. Damit sei dargestellt, warum aus Sicht des Beschwerdeführers durch die Maßnahme der Bezügekürzung eine Zahlungsunfähigkeit vermieden werden hätte können.

Es werde beim BFG ein Erörterungstermin, die Senatszuständigkeit und eine mündliche Verhandlung beantragt.

Vorliegend ist ein **Dienstvertrag - freier Geschäftsführer vom 2.1.2006**, abgeschlossen zwischen dem Beschwerdeführer und der X GmbH.

Mit **Vorlagebericht vom 14.9.2017** wurde die oben angeführte Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt und wie folgt ausgeführt:

Sachverhalt

Der Abgabepflichtige sei Gesellschafter und Geschäftsführer der X GmbH und beziehe aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Für das Jahr 2014 sei ein Geschäftsführerbezug von 30.000,00 € (netto) abzüglich Betriebsausgabenpauschale, Sozialversicherungsbeiträgen und Gewinnfreibetrag von 23.401,02 € erklärt worden.

Im Antrag gemäß § 299 BAO vom 29.9.2016 sei vorgebracht worden, dass kein vollständiger Zufluss der erklärten Beträge erfolgt sei würde, weil der Abgabepflichtige über einen Teil der Beträge nicht verfügen habe können. Es hätte sich zu diesem Zeitpunkt aufgrund der wirtschaftlichen Entwicklung herausgestellt, dass die Geschäftsführerbezüge endgültig nicht auszahlbar sein würden, weshalb mit Umlaufbeschluss vom 28.9.2016 auf die Auszahlung teilweise verzichtet worden wäre.

Beweismittel:

Gesamter Akt, insbesondere Umlaufbeschluss 9/2006, Umlaufbeschluss 9/2015, Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2014 und Jahresabschlüsse X GmbH

Stellungnahme:

Über den gegenständlichen Bescheid und die Beschwerdevorentscheidung hinaus werde angemerkt:

Anzumerken sei, dass im Beschluss, mit dem der Geschäftsführerbezug rückwirkend gekürzt worden wäre, kein Tagesdatum angeführt sei, und dass die Angabe "*9/2015*" nicht stimmen könne, da im Beschluss die Zahlen des Jahresabschlusses zum 31.12.2015 angeführt seien, die zum angegebenen Datum noch nicht feststehen hätten können.

Beide Beschlüsse - aus 9/2006 und 9/2015 - seien erst im Beschwerdeverfahren dem

Finanzamt übermittelt worden und aktenkundig geworden.

Auch in VwGH 25.5.2016, 2013/15/0276, sei eine Verzichtsvereinbarung aus einem Vorzeitraum behauptet worden und es hätte zusätzlich eine nachträgliche Vereinbarung gegeben. Der VwGH hätte festgestellt, dass wenn nähere Festlegungen über die Art der Anpassungen in der Vereinbarung im Vorzeitraum nicht enthalten seien, könne eine Kürzung nur auf die nachträgliche Vereinbarung gestützt werden, die jedoch aufgrund des steuerlichen Rückwirkungsverbotes nicht anzuerkennen sei.

Auch im konkreten Fall wäre der Verzicht rückwirkend mit dem Beschluss 9/2015 (richtig wohl 9/2016) erfolgt. Der Beschluss aus 9/2006 sei nicht maßgebend, sonst würde es ja keines weiteren Beschlusses bedurft haben. Der Beschluss aus 9/2006 sei sehr unbestimmt ("bis zu 50%"). Der konkrete Verzicht müsse daher erst konkret vereinbart werden.

Dies gehe auch aus den Jahresabschlüssen der X GmbH der Vorjahre hervor. In den Vorjahren 2006, 2008, 2010, 2011 und 2013 seien laut Jahresabschlüssen erhebliche Verluste erlitten worden. Zu nachträglichen Geschäftsführerbezugs Kürzungen sei es aber nicht gekommen. Auch dies zeige, dass der behauptete Beschluss aus 6/2006 nicht als konkrete Basis für eine Kürzung herangezogen werden könne und auch in der Vergangenheit tatsächlich nicht herangezogen worden wäre. Der Beschluss aus 2015 (richtig wohl 2016) sei daher nicht *"nur deklaratorisch bzw. abrechnungstechnisch"* wie in der Beschwerde gemeint. Dieser hätte den Verzicht erst begründet.

Dies sei auch im Antrag gemäß § 299 BAO vom 29.9.2016 so angegeben, wenn es darin hieße, dass sich *"jetzt"* herausgestellt hätte, dass die Geschäftsführerbezüge nicht auszahlbar sein würden und dass *"mit 28.9.2016 per Umlaufbeschluss auf die Auszahlung der offenen Geschäftsführerbezüge 2014...verzichtet"* worden wäre.

Selbst wenn man nicht von einem rückwirkend gefassten Beschluss ausgehen würde, sei auch bei zivilrechtlicher Gültigkeit doch die steuerliche Angehörigenjudikatur zu beachten (etwa UFS 22.10.2012, RV/0339-L/09; zustimmend Marschner/Renner, UFSjournal 12/2012, 429). Eine zeitnahe Offenlegung sei nicht erfolgt und liege auch keine Fremdüblichkeit vor, da ein nicht beteiligter Geschäftsführer nicht auf einen Teil seines Gehalts verzichten würde.

Ob es sich um eine *"gewinnabhängige Vergütung"* oder eine *"verlustabhängige Kürzung"* handle, sei nicht relevant, da es sich dabei um dieselbe Sache, betrachtet aus zwei Blickwinkeln, handle. In beiden Fällen hätte es der Gesellschafter in der Hand, über die Beträge nach eigenem Gutdünken zu entscheiden.

Buchhalterisch werde der Umstand, dass eine Verbindlichkeit noch unsicher sei, durch Verbuchung auf einem Rückstellungskonto ausgedrückt. Die Verbuchung auf einem Verrechnungskonto zeige einem sachverständigen Bilanzleser eindeutig, dass es sich dabei um eine bestehende Verbindlichkeit handle. Der Ausweis in der Bilanz hätte entsprechend dem UGB zu erfolgen, und danach seien Rückstellungen und Verbindlichkeiten gesondert auszuweisen, da dieser Ausweis eben Unterschiedliches bedeute.

Ob die Verbuchung auf einem allgemeinen Personalverrechnungskonto oder auf dem Gesellschafterverrechnungskonto erfolge, sei irrelevant, da jedenfalls kein Ausweis einer

Rückstellung erfolgt sei. Das BFG (28.4.2014, RV/4100477/2011) erachte eine Verbuchung als Rückstellung - und nicht als Verrechnungsverbindlichkeit - als relevant.

Warum der UFS (23.3.2009, RV/0061-F/08) den Begriff "*Zahlungsunfähigkeit*" nicht in seiner eigentlichen Bedeutung verstehen solle, wenn er ihn verwende, sondern als "*Zahlungsstockung*" sei nicht nachvollziehbar. Würde der UFS eine "*Zahlungsstockung*" gemeint haben, hätte er diesen Begriff verwendet. Der UFS spreche, in Entsprechung der ständigen Rechtsprechung, von permanenter Zahlungsunfähigkeit.

Allein der Umstand der aufwandswirksamen Verbuchung - sei auch gegenständlich geschehen - stehe nach Ansicht des UFS bereits einer permanenten Zahlungsunfähigkeit entgegen. Eine Zahlungsunfähigkeit würde in der Praxis möglich sein und auch vorkommen, da die 60-Tages-Frist zur Stellung des Insolvenzantrages nicht immer eingehalten werde.

Auch der VwGH meine dauernde Zahlungsunfähigkeit und verwende auch diesen Begriff (VwGH 29.7.1997, 95/14/0014) und sei damit höchstgerichtlich geklärt.

Hingewiesen sei nochmals darauf, dass das halbe Stammkapital ausstehend sei und dass auf dem Verrechnungskonto des Abgabepflichtigen Forderungen ausgewiesen seien. Eine drohende Zahlungsunfähigkeit hätte auch durch diese Maßnahmen abgewendet werden können. Ein fremder Geschäftsführer hätte diese beiden durch die Gesellschafterstellung veranlassten Forderungsposten eingetrieben und nicht auf sein eigenes Gehalt verzichtet (UFS 23.3.2009, RV/0061-F/08).

Der Begriff der Vereinnahmung werde im UStG nicht näher definiert. Es würden daher die Ausführungen zum einkommensteuerrechtlichen Zuflussprinzip zur Anwendung kommen (Gaedke in Melhardt/Tumpel, UStG, § 17 Rz 48).

Da somit die Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide 2014 vom 6.10.2015 nicht rechtswidrig gewesen wären, werde angeregt, die Beschwerde abzuweisen.

Mit **E-Mail vom 15.3.2018** wurde vom steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers ergänzend ausgeführt:

Zum Umlaufbeschlusses 9/2015 würde man darauf hinweisen wollen, dass dieser im Monat September 2016 erstellt worden wäre und es sich lediglich um einen Tippfehler gehandelt hätte. Die Umlaufbeschlüsse würden jährlich im Explorer in einem eigenen Ordner für die jeweiligen Klienten im Word-Format abgespeichert und die Vorjahresumlaufbeschlüsse immer als Vorlage für das aktuelle Jahr verwendet werden.

Der Jahresabschluss 2015 sei im September 2016 erstellt worden, sodass im Zuge der Abschlussarbeiten auch der Umlaufbeschluss 2016 erstellt worden wäre.

Mit **Schreiben vom 2.10.2018** wurde durch die Amtspartei folgendes **Kontrollmaterial der GPLA** nachgereicht:

- Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 20.6.2018;
- Umlaufbeschluss 9/2015 betreffend Jahresabschluss 2014;
- Umlaufbeschluss 9/2015 betreffend Jahresabschluss 2015;
- Ausdruck Konto 3720 Verrechnungskonto Bf. 2014;

- Ausdruck Konto 3620 Löhne und Gehälter Verrechnungskonto 2014;
- Ausdruck Konto 3620 Löhne und Gehälter Verrechnungskonto 2015

Das Finanzamt dürfe dabei insbesondere auf folgende Feststellungen der GPLA verweisen:

- Laut Lohnverrechnung sei für die Jahre 2014 bis 2016 als Bemessungsgrundlage der GF-Bezug von monatlich 2.500,00 € für die Berechnung der Lohnnebenkosten herangezogen worden.
- Die GPLA hätte die Bemessungsgrundlage 2014 noch auf 35.600,00 € erhöht (siehe Umbuchung auf beiliegenden Kontoblättern).
- Im Umlaufbeschluss (beiliegend) sei dezidiert keine Kürzung des GF-Bezuges vereinbart worden.
- Der GF-Bezug sei ausbezahlt bzw. auf dem Verrechnungskonto gutgeschrieben worden.

In der **Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 20.6.2018** wurde unter anderem wie folgt ausgeführt:

Im Zuge der Durchsicht einzelner Lohnkonten sei festgestellt worden, dass für den Zeitraum 2016 eine Verminderung der Bemessungsgrundlagen für Dienstgeberbeitrag (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) in Höhe von 28.633,33 € auf dem Lohnkonto des wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers geltend gemacht worden wäre.

Auf Nachfrage des Prüfers sei von Seiten des steuerlichen Vertreters folgender Sachverhalt dargestellt worden:

In den Umlaufbeschlüssen für die Jahre 2014 und 2015 sei eine Verminderung des Geschäftsführerbezuges aufgrund der Tatsache beschlossen worden, dass es dem Unternehmen nicht gut gehe (verminderte Auftragslage etc.) und damit verbunden einhergehende wirtschaftliche Verluste bzw. ein nur geringer Gewinn der GmbH erzielt worden wäre.

Laut Lohnverrechnung sei für die Jahre 2014 bis 2016 als Bemessungsgrundlage der Geschäftsführerbezug von monatlich 2.500,00 € für die Berechnung von DB, DZ und KommSt herangezogen worden.

Rechtliche Würdigung:

Aus der Sicht der GPLA-Prüfung stelle sich Folgendes dar: für den Zeitraum 2014 sei dem Geschäftsführer am 31.12.2014 noch ein Betrag von 5.600,00 € auf das Verrechnungskonto des Geschäftsführers überrechnet worden. Somit hätte der Geschäftsführer über diesen Betrag verfügen können und es werde die Bemessungsgrundlage auf 35.000,00 € korrigiert. Die sich daraus ergebenden Abgabendifferenzen würden im Zuge der Prüfung berichtigt.

Einer Verminderung der Bemessungsgrundlage (wie im Jahr 2016 für 2014 vorgenommen) könne aus Sicht der GPLA nicht gefolgt werden, da einerseits im Umlaufbeschluss 2014 (beschlossen 9/15) dezidiert keine Kürzung des Geschäftsführerbezuges vereinbart worden wäre, andererseits laut vorgelegten Unterlagen der Geschäftsführerbezug dem Geschäftsführer ausbezahlt bzw. auf seinem Verrechnungskonto gutgeschrieben worden wäre. Weiters werde seitens GPLA auf die Bestimmung des § 19 EStG 1988 Rückgängigmachung des Zuflusses von Geschäftsführerbezügen nicht möglich verwiesen. In diesem werde Folgendes ausgeführt:

Rückwirkende Rechtsgeschäfte seien für den Bereich des Steuerrechts grundsätzlich nicht anzuerkennen. Würden aufgrund einer Vereinbarung zwischen Gesellschaft und Geschäftsführer wegen Verschlechterung der wirtschaftlichen Lage die Geschäftsführervergütungen rückwirkend gekürzt und die *"zu hoch ausbezahlten"* Geschäftsführervergütungen auf dem Verrechnungskonto mittels einer Umbuchung storniert, könne dies den bis dahin laufend entstandenen und zugeflossenen Geschäftsführervergütungen, denen auch laufend vom Geschäftsführer erbrachte Dienstleistungen gegenüber gestanden wären, nicht für zurückliegende Zeiträume den Charakter von Geschäftsführervergütungen nehmen. Die dennoch erfolgte Rückzahlung eines Teils der erhaltenen Vergütungen durch entsprechende Belastung am Verrechnungskonto führe vielmehr zu Einlagen in die GmbH (VwGH 25.5.2016, 2013/15/0276).

Aus den Bilanzen und den Buchhaltungsunterlagen würden sich folgende Bezüge ergeben, welche dem Geschäftsführer zugeflossen seien:

2014 bisherige BMGL 30.000,00 €, neue BMGL 35.600,00 €.

Vorliegend ist zudem ein **Umlaufbeschluss aus September 2015**, wonach neben der Genehmigung des Jahresabschlusses 2014 mit einem Jahresverlust von 39.208,87 € auf eine Kürzung des Geschäftsführerbezuges im Jahr 2014 verzichtet werde.

Des Weiteren ist vorliegend ein **Umlaufbeschluss aus September 2016**.

Darin wird ein Jahresabschluss 2015 mit einem Gewinn von 1.702,31 € genehmigt sowie unter *"2. Kürzung Geschäftsführerbezug"* wie folgt ausgeführt:

Da im Jahr 2015 ein Verlust bei voller Absetzung des Geschäftsführerbezuges 2015 erwirtschaftet worden wäre, werde entsprechend der Regelung Punkt 2. des Umlaufbeschlusses 9/06 der Geschäftsführerbezug um 22.360,00 € brutto gekürzt. Weiters werde ab dem 1.1.2016 der jährliche Geschäftsführerbezug auf 20.000,00 € netto pro Wirtschaftsjahr gekürzt. Der Bezug werde 12x jährlich ausbezahlt.

Mit **Ergänzungsvorhalt vom 13.1.2020** wurden folgende Fragen an den Beschwerdeführer gerichtet:

"1.

Im Rahmen des Parteienghört wird das durch das Finanzamt nachgereichte Kontrollmaterial GPLA zur Stellungnahme übersendet.

Demnach wurde am 31.12.2014 ein Betrag von 5.600,00 € auf dem Verrechnungskonto Geschäftsführer gut geschrieben.

Um welchen Betrag handelt es sich dabei? Welche Leistungen bzw. Vereinbarungen liegen der Buchung zugrunde?

2.

Laut Umlaufbeschluss das Jahr 2014 betreffend wurde auf die Kürzung des Geschäftsführerbezuges verzichtet.

Wann wurde dieser Umlaufbeschluss gefasst?

Die der eingewendeten Kürzung zugrunde liegende Gutschrift iSd Umlaufbeschlusses vom September 2006 ist einzureichen.

Laut Umlaufbeschluss das Jahr 2015 betreffend wurde der Geschäftsführerbezug für das Jahr 2015 gekürzt.

Handelt es sich dabei um den von Ihnen zitierten (E-Mail vom 15.3.2018) Umlaufbeschluss vom September 2016?

3.

Der VwGH geht in seiner ständigen Rechtsprechung (siehe etwa 13.12.1995, 95/13/0246) davon aus, dass ein Betrag dann als gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 als zugeflossen anzusehen ist, wenn er über den Betrag rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann, auch wenn er vom Schuldner nur gutgeschrieben worden ist. Ist ein Abgabepflichtiger gleichzeitig Mehrheitsgesellschafter jener GmbH, deren Schuldner er ist, ist der Zufluss grundsätzlich anzunehmen, sobald die Forderung fällig ist, vorausgesetzt, die GmbH ist nicht zahlungsunfähig.

Für das Vorliegen einer Zahlungsunfähigkeit im Jahr 2014 gibt es nach der Aktenlage keine konkreten Anhaltspunkte. Ein die Liquiditätslage der X GmbH im Jahr 2014 konkret nachvollziehbar darstellendes Sachvorbringen liegt bisher nicht vor.

Nehmen sie dazu ausführlich Stellung."

Mit **Schreiben vom 30.1.2020** wurde unter anderem wie folgt geantwortet:

Ad 1.

Buchung von 5.600,00 € auf dem Verrechnungskonto Geschäftsführer

Die Buchung von 5.600,00 € gehe mit sehr hoher Wahrscheinlichkeit auf den im Antrag nach § 299 BAO zitierten Umlaufbeschluss vom 28.9.2016 zur Kürzung des Geschäftsführerbezuges um 8.360,00 € für das Geschäftsjahr 2014 zurück und hätte wahrscheinlich die Differenz zwischen dem vollen Geschäftsführerbezug und dem auf Grund des Verlustes reduzierten darstellen sollen. Bei der Buchung handle es sich also um einen Geschäftsführerbezug. Das hätte der GPLA-Prüfer auch so gesehen und es sei deshalb der Betrag hinzugerechnet worden. Rechnerisch hätte er laut dem Beschluss $36.000,00 \text{ €} - 8.360,00 \text{ €} = 27.640,00 \text{ €}$ brutto verdienen sollen. Das seien $30.000,00 \text{ €} - 6.966,67 \text{ €} = 23.033,93 \text{ €}$ netto. So sei das auch im Antrag nach § 299 BAO in der berechtigten Beilage *"Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit 2014"* dargestellt.

Laut seinen neuerlichen genauen Berechnungen und Analysen (siehe Beilagen) dürfe das nicht ganz stimmen, aber auch der Ansatz des GPLA-Prüfers stimme nicht. Ihm seien im Kalenderjahr 2014 laut den beigefügten Beilagen 2014 nicht nur Teile des Geschäftsführerbezuges 2014 zugeflossen, sondern auch der Dezember 2013, dafür aber der Dezember 2014 wieder nicht. Das gleiche sich aus, weil für beide Monate Dezember 3.000,00 € brutto anzusetzen gewesen wären.

Trotzdem seien ihm laut Konto 3620 (Löhne und Gehälter Verrechnungskonto) durch Banküberweisungen 2014 insgesamt brutto 26.000,00 € zugeflossen und 5.600,00 € brutto durch die hinterfragte Umbuchung vom 31.12.2014 vom Konto 3620 auf sein Verrechnungskonto 3720, sodass ihm tatsächlich insgesamt 31.600,00 € brutto zugeflossen seien und nicht wie ursprünglich angenommen 27.640,00 €.

Das seien dann tatsächlich 26.333,33 € netto und nicht 23.033,33 €, also um 3.000,00 € mehr. Dieser Ansatz entspreche der zitierten VwGH-Judikatur, weil es für die Kürzung des Geschäftsführerbezuges in Verlustjahren einen Grundsatzbeschluss aus dem Jahr 2006 gebe, der für alle künftigen Verlustjahre gelte und somit keine Fälligkeit einer Forderung in Höhe von 100% des Geschäftsführerbezuges und damit in weiterer Folge auch kein Zufluss vorliege. Ihm sei deshalb selbst mit Berücksichtigung der Buchung der 5.600,00 € aus sein Verrechnungskonto auf Basis der oben beschriebenen Rechtsgrundlage tatsächlich kein höherer Betrag zugeflossen, und schon gar nicht, wie vom GPLA-Prüfer fingiert, über den Nettogeschäftsführerbezug hinaus zusätzlich noch 5.600,00 € brutto, weil es dafür keine tatsächliche aber auch keine denkbare Rechtsgrundlage gebe. Hier seien auch Netto- und Bruttobeträge vermischt worden. Der Ansatz sei also von Grund auf falsch und hätte daher für die Feststellung des wahren Sachverhaltes keinerlei Substrat. Der Vorgangsweise des GPLA-Prüfers sei lediglich aus Ökonomiegründen zugestimmt und kein Rechtsmittel erhoben worden.

Das Betriebsausgabenpauschale (6%), die bezahlten SV-Beiträge und der Gewinnfreibetrag seien darüber hinaus vom Nettobetrag abzuziehen.

Ad 2

Umlaufbeschluss für die Kürzung 2014

Der betreffende Umlaufbeschluss müsse laut Antrag nach § 299 BAO vom 28.9.2016 sein. Diesen Umlaufbeschluss hätte er aber in seinen Unterlagen nicht mehr gefunden. Dieser Beschluss wäre die Grundlage für die Berechnung seines Einkommens und die Buchung der 5.600,00 € auf sein Verrechnungskonto, auch wenn sich jetzt im Nachhinein ein Denk- oder Rechenfehler bestätigt hätte.

Im Umlaufbeschluss vom September 2015 für die Genehmigung des Jahresabschlusses 2014 wäre unter Punkt 3 noch gestanden, dass auf die Kürzung des Geschäftsführerbezuges im Jahr 2014 verzichtet werde. Dem hätte er aber nicht zugestimmt (zugestimmt hätte er Punkt 2, der Indexanpassung der Miete). Deshalb sei der Beschluss später offensichtlich ergänzt worden, weil sein Geschäftsführerbezug im Geschäftsjahr 2014 ja tatsächlich gekürzt worden sei. Die der Kürzung zugrunde liegende Gutschrift iSd Umlaufbeschlusses vom September 2006 werde eingereicht, sobald fest stehe, ob die Kürzung ertragsteuerlich aberkannt werde oder nicht. Bisher stehe aufgrund des laufenden Verfahrens nicht fest, ob es endgültig zu einer Kürzung komme oder nicht. Darüber hinaus werde auf die Beilage zur Umsatzsteuererklärung 2014 (siehe Erläuterungen, Seite 3, Antrag gemäß § 299 BAO vom 29.9.2016) verwiesen. Für die Kürzung des Jahres 2015 gebe es einen unterschriebenen Umlaufbeschluss vom September 2016. Bei diesem sei von seiner Sachbearbeiterin beim Steuerberater jedoch das

Datum irrtümlich mit 9/2015 von einem abgespeicherten früheren Umlaufbeschluss übernommen und nicht aus September 2016 angepasst worden.

Ad 3.

VwGH Judikatur

Bezüglich Darstellung der Liquiditätslage und mögliche Zahlungsunfähigkeit werde auf die Ausführungen in der Bescheidbeschwerde vom 4.11.2016 verwiesen.

Kurzfristiges Fremdkapital laut Darstellung in der Bescheidbeschwerde, Seite 3, per 31.12.2014 86.500,00 €, Kreditrahmen 50.000,00 €; zusätzlich langfristiges Fremdkapital 38.600,00 €

Seiner Meinung nach seien das nach der Aktenlage sehr deutliche Anhaltspunkte für das Vorliegen einer äußerst engen Liquiditätslage und drohenden Zahlungsunfähigkeit im Jahr 2014, die durch das Auszahlen der vollen Geschäftsführerbezüge mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit tatsächlich eingetreten sein würde. Somit würden die Geschäftsführerbezüge tatsächlich nicht auszahlbar und auch nicht verfügbar gewesen sein.

Zusammenfassung zur VwGH Judikatur:

- Beträge würden laut VwGH dann als gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 zugeflossen gelten, wenn der Geschäftsführer über den Betrag rechtlich und wirtschaftlich verfügen könne, auch wenn er vom Schuldner nur gutgeschrieben worden sei. Beim Mehrheitsgesellschafter sei der Zufluss grundsätzlich anzunehmen, sobald die Forderung fällig sei, vorausgesetzt die GmbH sei nicht zahlungsunfähig.

- Auf Grund des Basisbeschlusses aus dem Jahr 2006 für Verlustjahre seien in Verlustjahren keine Forderungen fällig (=Mehrheitsgesellschafter). Die Zahlungsunfähigkeit sei demgemäß zwar irrelevant, wäre aber trotzdem so weit gegeben, dass eine Vollauszahlung nicht möglich gewesen wäre. "*Grundsätzlich*" hieße darüber hinaus nicht "*jedenfalls*". Eine Fälligkeit setze das rechtswirksame Entstehen der Forderung voraus. Das Trennungsprinzip sei laut VwGH Judikatur auch beim Mehrheitsgesellschafter zu beachten.

- Die Folgebeschlüsse seien nicht rückwirkend erfolgt, weil ein gültiger Basis- bzw. Grundsatzbeschluss aus 2006 vorgelegen wäre. Verluste könnten erst durch die Erstellung der Gewinn- und Verlustrechnung für das betreffende Jahr festgestellt werden. Erst dann könne ein Folgebeschluss für das betreffende Jahr erfolgen. Eine konkrete Forderung könne demgemäß erst durch die Verfassung des jeweiligen Folgebeschlusses entstehen und damit auch nicht früher fällig werden.

- Bezüglich Liquiditätslage und Zahlungsunfähigkeit verweise er auf die Ausführungen in der Beschwerde.

- Er hätte als Geschäftsführer über die Beträge weder rechtlich verfügen hätte können (aufgrund des Basisbeschlusses) und auch nicht wirtschaftlich, weil bei einer Vollauszahlung eine Zahlungsunfähigkeit spätestens über die Wintermonate (Jänner bis April) nach dem Bilanzstichtag eingetreten sein würde, allerspätestens spätestens aber mit der Fälligkeit der Abfertigung für einen Mitarbeiter Ende 2017.

- Zugeflossen seien nur die tatsächlich über die Bank ausbezahlten Teilbeträge und die am

Gesellschafter-Verrechnungskonto 3720 gebuchten Beträge (2014 5.600,00 €). Siehe dazu die bereits zitierte Judikatur.

Mit **Schreiben vom 3.2.2020** wurden die obigen Ermittlungsergebnisse dem Finanzamt zur Stellungnahme übermittelt.

Mit **Schreiben vom 10.2.2020** wurde wie folgt geantwortet:

Vorab möchte man die Buchungen vom 20.7.2018 der X GmbH mitteilen. Am 20.6.2018 sei die GPLA-Schlussbesprechung durchgeführt worden. Themen wären die Geschäftsführervergütung für den Beschwerdeführer und der KFZ-Sachbezug für die Lebensgefährtin gewesen. Durch diese GPLA-Prüfung sei es zur Erhöhung des Geschäftsführerbezuges 2014 gekommen. Die Bescheide dieser Prüfung seien nicht bekämpft worden. Diese seien somit Grundlage für den Einkommensteuerbescheid 2014.

Beigelegt wurde die bereits eingereichte Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 20.6.2018.

In einem **Schreiben der steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers vom 12.2.2020** wurde unter anderem wie folgt ausgeführt:

Zum Sachverhalt würden noch weitere Ausführungen erfolgen.

Im Wesentlichen sei festgestellt worden, dass in den Jahren 2012-2014 jeweils der gesamte vereinbarte, aber nicht zugeflossene Geschäftsführerbezug bei den Lohnnebenkosten und der Einkommensteuer versteuert worden wäre, 2014 KEINE Kürzung stattgefunden hätte und die 2014 zugeflossenen Teile aus Vorjahren stammen würden. Gekürzt worden sei dann erst ab 1.1.2015 von 30.000,00 € Geschäftsführerbezug netto p.a. auf 20.000,00 € netto p.a.

In der Personalverrechnung sei der Sachverhalt nach der Bilanzbesprechung für das Jahr 2015 im Oktober-Dezember 2016 durch Aufrollung berichtigt worden.

Mit **Schreiben des Beschwerdeführers vom 6.3.2020** wurde eine Stellungnahme der Sachbearbeiterin in der Kanzlei des steuerlichen Vertreters des Beschwerdeführers eingereicht. Diese lautet wie folgt:

Der Beschwerdeführer hätte bis inklusive dem Jahr 2014 unabhängig von der Auszahlung die Einkommensteuer und Lohnabgaben vom vollen Geschäftsführerbezug bezahlt (siehe Dienstgeberlohnkonto und Beilage Einkommensteuererklärung).

Im Jahr 2014 sei tatsächlich eine Kürzung der Geschäftsführerbezüge in Höhe von 8.360,00 € erfolgt, obwohl der Beschwerdeführer die Zustimmung nur zu Punkt 2 gegeben hätte.

Die Kürzung der Geschäftsführerbezüge 2014 und 2015 sei erst im Jahr 2015 erfolgt, weil damals in der Besprechung offenkundig geworden sei, dass diese Bezüge in nächster Zeit nicht auszahlbar sein würden, deshalb sei im September 2016 (siehe Umlaufbeschluss) der Geschäftsführerbezug ab 1.1.2016 von netto 30.000,00 € auf 20.000,00 € reduziert und der aus den Vorjahren nicht auszahlbare Rest sei gekürzt worden. Der nicht auszahlbare Rest setze sich aus dem Jahr 2014 in Höhe von brutto 8.360,00 € und dem Jahr 2015 14.000,00 € zusammen,

somit insgesamt brutto 22.360,00 €. Die Gutschrift sei der X GmbH nicht im Jahr des Verlustes (2014) angerechnet worden, sondern erst im Jahr 2015, weil der Geschäftsführerbezug im Jahr 2014 noch in voller Höhe auf das Verrechnungskonto Löhne und Gehälter gebucht aber nicht ausbezahlt worden wäre, weil die Auszahlung, wie bereits dargestellt, nicht möglich gewesen wäre.

Die 5.600,00 € vom Jahr 2014 würden Bezüge aus den Vorjahren und dem Jahr 2014 gewesen sein, die bisher nicht ausbezahlt hätten werden können, aber bereits zur Gänze versteuert worden wären (siehe Beilage ESt-Erklärung, Besteuerung der vollen Bezüge bis inklusive 2014). Weil eine Aufrollung in der Lohnverrechnung als nicht möglich bzw. zweckdienlich erachtet worden wäre, sei die Korrektur in den Monaten 10-12/2016 nach der Bilanzbesprechung für das Jahr 2015 erfolgt (siehe Dienstgeberlohnkonto).

Die Vorsteuerkürzung für den Geschäftsführerbezug 2014 und 2015 sei im Jahr 2015 bei Beschlussfassung korrigiert worden.

Mit **Ergänzungsvorhalt vom 21.3.2020** wurden die oben angeführten Ermittlungsergebnisse dem Finanzamt zur Stellungnahme übermittelt.

Mit **Schreiben vom 21.4.2020** wurde wie folgt geantwortet:

Die X GmbH sei 2018 geprüft worden (GPLA 2013-2016), dabei sei das Thema Geschäftsführerbezug als ein Schwerpunkt behandelt worden. Am Lohnkonto wäre ersichtlich gewesen, dass 2016 eine Minderung der Bemessungsgrundlage für DB und DZ für den Gesellschafter-Geschäftsführer im Ausmaß von 28.633,33 € rückwirkend für 2014ff geltend gemacht worden wäre.

Im Zuge der Prüfung sei bekannt geworden, dass ein Vorlageantrag an das BFG zur Beschwerdeabweisung (ergangen am 7.6.2017) zum abgewiesenen Antrag gemäß § 299 BAO für den Beschwerdeführer eingebracht am 3.10.2016 vorliege.

Gegenstand des Antrages nach § 299 BAO wäre die nachträgliche Herabsetzung der Einkünfte Geschäftsführerbezüge aufgrund des Umlaufbeschlusses 09/2015 der X GmbH für 2014 gewesen.

Es sei im Zuge eines mit dem Fachbereich geführten Gespräches darauf verwiesen worden, dass ein Verböserungstatbestand vorliege, dahingehend, dass die Einkünfte aus selbständiger Arbeit beim Beschwerdeführer für 2014 höher seien als bisher besteuert.

Vom Fachbereich sei die Vorlage an das BFG ohne Zuwarten auf den Abschluss der Prüfung durchgeführt worden.

Im Zuge der GPLA-Prüfung sei festgestellt worden, dass erstens keine Kürzung des Geschäftsführerbezuges für 2014 vorliege. Deziert gehe aus dem Umlaufbeschluss eindeutig hervor, dass eine Kürzung des Geschäftsführerbezuges nicht vereinbart worden wäre.

Im Gegenteil, es sei dem Gesellschafter-Geschäftsführer noch ein Betrag in Höhe von 5.600,00 € am 31.12.2014 auf dem Verrechnungskonto gutgeschrieben worden, der in der Veranlagung des Beschwerdeführers nicht berücksichtigt worden wäre.

Im Zuge der GPLA-Prüfung sei dieser Betrag dementsprechend berücksichtigt und auch dem DB

und DZ sowie der KommSt unterworfen worden.

Es seien im Zuge der GPLA-Prüfung die Geschäftsführerbezüge den tatsächlich zugeflossenen angepasst worden:

2015 sei die Bemessungsgrundlage von 30.000,00 € ($2.500,00 \cdot 12$) auf 19.500,00 € vermindert worden, 2016 um 1.366,67 € auf 20.000,00 € erhöht.

Auf die Niederschrift der GPLA Prüfung samt Begründung werde verwiesen. Es sei kein Rechtsmittel gegen die GPLA-Prüfung erhoben worden. Daher seien die Feststellungen rechtswirksam geworden.

Laut Erklärungen seien bisher vom Beschwerdeführer folgende Einkünfte selbständiger Arbeit erklärt worden:

2014	bisher	30.000,00 €	neu	35.600,00 €
	abzgl. BA	6.599,00 €	abzgl. BA	6.599,00 €
	Einkommen	23.401,00 €	Einkommen	29.001,00 €

Es müsse zu einer Verböserung und zu einer Erhöhung der Einkünfte 2014 um 5.600,00 € führen.

USt 2014: Erhöhung der Umsätze (20%) um 5.600,00 € = 1.120,00 € USt-Mehrbetrag

Es werde um Verböserung der Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2014 im Sinne der GPLA-Feststellungen, die nicht bekämpft worden wären, ersucht.

Mit **Schreiben vom 25.5.2020** wurde obige Stellungnahme zur Gegenäußerung an den Beschwerdeführer versendet.

In einer **Niederschrift über einen am 25.6.2020 abgehaltenen Erörterungstermin** wurde im Wesentlichen Folgendes vorgebracht:

Steuerlicher Vertreter des Beschwerdeführers: „Die gegenständlichen Beträge hätten auf Rückstellung verbucht werden sollen. Sind aber geblieben am allgemeinen Verrechnungskonto Löhne und Gehälter. Dies deshalb, weil dem Umlaufbeschluss aus dem Jahr 2006 kein konkreter Kürzungsbetrag zu entnehmen ist. Die Kürzung war dem Grunde nach gewiss aber der Höhe nach ungewiss. Es war Teil eines Maßnahmenpaketes zum Erhalt der Liquidität.

Dem übersendeten Verfahrensablauf ist sachverhaltsmäßig nichts mehr hinzuzufügen.

Der Antrag auf mündliche Verhandlung sowie Entscheidung durch den gesamten Senat wird zurückgezogen.“

Dem Erkenntnis zugrunde liegender Sachverhalt

Der Beschwerdeführer ist Geschäftsführer und Mehrheitsgesellschafter (75%) der X GmbH. Für die Geschäftsführertätigkeit bezog er Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Strittig ist, ob aufgrund der Verbuchung der Geschäftsführerbezüge für das Jahr 2014 auf dem Verrechnungskonto Löhne und Gehälter von einem Zufluss der gesamten, auch der im Jahr 2014 nicht ausbezahlten Bezüge ausgegangen werden und ob ein Nichtzufluss in Höhe von 8.360,00 € zu einer Änderung der Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide für das Jahr 2014 gemäß § 299 BAO führen kann.

1.

Der Geschäftsführerbezug für das Jahr 2014 in Höhe von 30.000,00 € wurde in voller Höhe verbucht, jedoch nur zum Teil ausbezahlt.

Der Teil des Bezuges, der im Jahr 2014 noch nicht ausbezahlt worden ist, verblieb auf dem (allgemeinen) Verrechnungskonto Löhne und Gehälter.

Der gesamte Betrag ist im Jahr 2014 fällig geworden. Laut Dienstvertrag vom 2.1.2006 bezieht der Beschwerdeführer ein monatliches Entgelt, das zwölfmal pro Jahr ausbezahlt wird.

2.

Nach den Angaben des Beschwerdeführers, hat sich *„aufgrund der wirtschaftlichen Entwicklung herausgestellt, dass die Geschäftsführerbezüge endgültig nicht auszahlbar sind. Per Umlaufbeschluss am 28.9.2016 ist auf die Auszahlung der offenen Geschäftsführerbezüge in Höhe von brutto 8.360,00 € verzichtet worden“*.

In einem Umlaufbeschluss vom September 2006 ist vorgesehen, dass *„der Geschäftsführerbezug bis zu 50% des Anspruches gekürzt wird, falls Verluste entstanden sind“*. Der *„daraus entstehende Gutschriftsbetrag muss in Form einer Gutschrift mit Umsatzsteuer bekannt gegeben werden, sobald die Kürzung beschlossen wird.“*

Es wurde weder ein konkreter Kürzungssatz festgelegt, noch eine Gutschrift ausgestellt. Vielmehr wird explizit darauf verwiesen, dass eine allfällige Kürzung eines Beschlusses bedarf.

Laut Umlaufbeschluss vom September 2015 wurde auf die Kürzung des Geschäftsführerbezuges im Jahr 2014 ausdrücklich verzichtet.

Laut Umlaufbeschluss vom September 2016 wurde mit Verweis auf die Regelung im Umlaufbeschluss vom September 2006 der Geschäftsführerbezug des Beschwerdeführers um 22.360,00 € brutto sowie ab Jänner 2016 auf 20.000,00 € netto gekürzt. Die laut Schreiben des Beschwerdeführers vom 20.12.2016 vorgenommene Aufteilung auf eine Kürzung das Jahr 2014 und eine Kürzung das Jahr 2015 betreffend ist diesem nicht zu entnehmen.

Im Jahr 2014 wurde kein Beschluss über eine konkrete Kürzung des strittigen Geschäftsführerentgelts gefasst.

Im Jahr 2014 wurde die im Umlaufbeschluss vom September 2006 geforderte Gutschrift nicht ausgestellt.

3.

Zur vom Beschwerdeführer behaupteten Zahlungsunfähigkeit der GmbH ist festzustellen: Allein die Tatsache, dass nach der aufwandswirksamen Verbuchung im Jahr 2014 zunächst eine Kürzung der Bezüge laut Umlaufbeschluss im September 2015 verneint wurde und eine solche erst im September 2016 beschlossen wurde zeigt, dass eine permanente Zahlungsunfähigkeit im Jahr 2014 nicht vorgelegen haben kann.

Es wäre am Beschwerdeführer gelegen, darzulegen und glaubhaft zu machen, dass es der GmbH nicht möglich gewesen ist, sich durch Vermögensumschichtungen zeitnah Barmittel zu beschaffen bzw. dass sie mangels Kreditwürdigkeit keine Fremdmittel aufnehmen konnte, um das Geschäftsführergehalt zu finanzieren.

Vielmehr wird in der Beschwerde selbst ausgeführt, dass in den Monaten Jänner bis April 2014 der Kreditrahmen von 50.000,00 € überschritten war, im Mai 2014 aber bereits wieder unterschritten. Die Monate Jänner bis April sind nach den Angaben des Beschwerdeführers regelmäßig umsatzschwache Monate.

Hingewiesen wird auch auf eine Ende des Jahres 2017 fällige Abfertigungszahlung an einen Mitarbeiter.

Aus dem Firmenbuchanhang zum Jahresabschluss 2014 geht eine positive Fortbestehungsprognose für die X GmbH hervor, die Finanzierung wird als gesichert, das Unternehmen nicht als überschuldet angesehen.

Das Bundesfinanzgericht geht nicht davon aus, dass die X GmbH im Jahr 2014 zahlungsunfähig gewesen ist. Dass Kreditrahmen immer wieder überschritten werden und umsatzschwache Monate zu vorübergehenden Engpässen führen lässt nicht auf eine Zahlungsunfähigkeit schließen. Auch eine im Jahr 2017 bevorstehende Abfertigungszahlung verursacht noch keine Zahlungsunfähigkeit im Jahr 2014.

Die Amtspartei beantragte zudem eine Verböserung im Sinne der Ausführungen im Schreiben vom 21.4.2020.

Rechtliche Begründung

1.

Nach § 19 EStG 1988 sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind (VwGH 25.5.2016, 2013/15/0276).

Ein Betrag ist dann als zugeflossen anzusehen, wenn der Empfänger über ihn tatsächlich und rechtlich verfügen kann (VwGH 13.12.1995, 95/13/0246; 30.11.1993, 93/14/0155; 22.2.1993, 92/15/0048; 25.1.2012, 2008/13/0139).

Ein Betrag ist auch dann zugeflossen, wenn er dem Steuerpflichtigen lediglich gutgeschrieben wurde, vorausgesetzt, er kann über den Betrag rechtlich und wirtschaftlich verfügen (UFS 22.10.201, RV/0339-L/09; UFS 3.10.2003, RV/0179-W/03; VwGH 20.6.1990, 89/13/0202).

Wirtschaftlich begründete Überlegungen, aus denen eine Auszahlung zunächst nicht vorgenommen wurde, sind für die Frage, ob Verfügungsmacht bestanden hat, nicht wesentlich

(VwGH 22.2.1993, 92/15/0048).

Eine Gutschrift auf einem Verrechnungskonto zugunsten des Geschäftsführers einer GmbH ist bei Zahlungsfähigkeit der GmbH als Zufluss anzusehen (VwGH 26.2.2013, 2010/15/0061).

Ist der Abgabepflichtige gleichzeitig Mehrheitsgesellschafter der GmbH, die sein Schuldner ist, ist der Zufluss aufgrund seines beherrschenden Einflusses im Allgemeinen gegeben, sobald die Forderung fällig ist, vorausgesetzt, dass die GmbH nicht zahlungsunfähig ist.

Wie auch in VwGH 29.7.1997, 95/14/0014, ausgeführt, hätte es andernfalls der Mehrheitsgesellschafter in der Hand, den Gewinn der Gesellschaft zu kürzen und gleichzeitig die Beträge nicht selbst versteuern zu müssen.

Unwesentlich ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes, ob es sich dabei um ein allgemeines Verrechnungskonto oder das Verrechnungskonto des Geschäftsführers handelt. Das fällige Entgelt wurde jedenfalls aufwandswirksam verbucht und ist iSd § 19 EStG 1988 im Jahr 2014 zugeflossen.

Den laufend entstandenen und zugeflossenen Geschäftsführervergütungen, denen die laufend vom Beschwerdeführer als Geschäftsführer erbrachten Dienstleistungen gegenüber standen, kann nicht für zurückliegende Zeiträume der Charakter von Geschäftsführervergütungen genommen werden.

2.

Rückwirkende Rechtsgeschäfte sind ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Zulässigkeit für den Bereich des Steuerrechts grundsätzlich nicht anzuerkennen (VwGH 25.5.2016, 2013/15/0276). Änderungen oder Stornierungen zu einem späteren Zeitpunkt können den einmal erfolgten Zufluss nicht rückgängig machen (UFS 23.3.3009, RV/0061-F/08).

„Ist der einkommensteuerrechtliche Tatbestand des Zufließens einmal verwirklicht worden, dann kann dieser Tatbestand durch Änderung in folgenden Jahren nicht mehr rückgängig gemacht werden, selbst dann nicht, wenn schon im Zeitpunkt des Zuflusses feststehen sollte, dass der zugeflossene Betrag in späteren Jahren ganz oder teilweise wieder zurückzuzahlen ist“ (VwGH 22.2.1993, 92/15/0048).

Der Umlaufbeschluss vom September 2006 sieht vor, dass *„der Geschäftsführerbezug bis zu 50% des Anspruches gekürzt wird, falls Verluste entstanden sind“*. Der *„daraus entstehende Gutschriftsbetrag muss in Form einer Gutschrift mit Umsatzsteuer bekannt gegeben werden, sobald die Kürzung beschlossen wird.“*

Es wurde weder ein konkreter Kürzungssatz festgelegt, noch eine Gutschrift ausgestellt. Vielmehr wird explizit darauf verwiesen, dass eine allfällige Kürzung eines Beschlusses bedarf. Es ist folglich nicht davon auszugehen, dass auf diesen Umlaufbeschluss vom September 2006 eine konkrete Kürzung gestützt werden kann. Vielmehr bedarf es einer Festlegung des Kürzungsprozentsatzes, eines Beschlusses darüber sowie der Ausstellung einer Gutschrift. Die vorgesehene Möglichkeit der Kürzung hindert im Vorhinein weder die Fälligkeit des Entgeltes, noch den Zufluss.

Laut Umlaufbeschluss vom September 2015 wurde der Jahresabschluss 2014 genehmigt und auf die Kürzung des Geschäftsführerbezuges im Jahr 2014 verzichtet.

Laut Vorlageantrag vom 6.7.2017 „mussten technisch die Verluste erst festgestellt werden, bevor der genaue Kürzungsbetrag im Nachhinein ermittelt werden kann“.

Laut Umlaufbeschluss vom September 2016 wurde mit Verweis auf die Regelung im Umlaufbeschluss vom September 2006 der Geschäftsführerbezug des Beschwerdeführers im Jahr 2015 sowie ab Jänner 2016 gekürzt.

Zum einen ist dem Umlaufbeschluss vom September 2016 keine Kürzung des Geschäftsführerbezuges im Jahr 2014 zu entnehmen, zum anderen würde ein Kürzungsbeschluss im Jahr 2016 den Zufluss im Jahr 2014 nicht hindern oder rückgängig machen.

3.

Eine permanente Zahlungsunfähigkeit der GmbH als Grund für die Nichtauszahlung des Entgelts würde der Beurteilung, die strittigen Beträge seien zugeflossen, entgegenstehen.

Im Hinblick auf eine allfällige Zahlungsunfähigkeit wurde in VwGH 29.7.1997, 95/14/0014, wie folgt dargelegt:

„Für die Beurteilung der Zahlungsfähigkeit der GmbH ist von Bedeutung, ob der GmbH, sollte sie im gegebenen Zeitpunkt nicht über genügend bare Mittel verfügen oder nicht in der Lage sein, sich durch Vermögensumschichtungen Barmittel zu beschaffen, die Kreditwürdigkeit zur Aufnahme von Fremdmitteln zukommt.

Zahlungsunfähigkeit liegt vor, wenn der Schuldner objektiv generell mangels bereiter Mittel nicht nur vorübergehend außerstande ist, fällige Geldschulden regelmäßig zu erfüllen. 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 kurzfristige mögliche Verwertung vorhandener Aktiva oder Aufnahme eines Überbrückungskredites) wieder behebbar ist.“

„Als für außenstehende Dritte erkennbare Indizien für eine (permanente) Zahlungsunfähigkeit gelten unter anderem gehäuft auftretende Versäumungsurteile oder Exekutionsverfahren, vor allem solche wegen kleinerer Beträge, die ein nicht zahlungsfähiger Schuldner in aller Regel schon deswegen rasch zahlt, um das Anlaufen unverhältnismäßig hoher Exekutionskosten zu vermeiden, ebenso Sozialversicherungsrückstände, die sehr schnell zu einer Exekutionsführung aufgrund vollstreckbarer Rückstandsausweise führen; ferner die Nichtzahlung von Löhnen und Gehältern, Wechselproteste bzw. Wechselzahlungsaufträge, gegen die der Schuldner keine Einwendungen erhoben hat.“ (UFS 29.10.2009, RV/1364-L/07)

Zudem wäre – bei tatsächlich vorliegender Zahlungsunfähigkeit iSd § 66 IO – die GmbH verpflichtet gewesen, die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens zu beantragen.

Wie ausgeführt in VwGH 30.11.1993, 93/14/0155, ist beim beherrschenden Gesellschafter ein Zufluss selbst dann anzunehmen, wenn sich die GmbH die zur Zahlung an den Gesellschafter erforderlichen Mittel nur auf dem Kreditweg hätte beschaffen können.

Eine Zahlungsunfähigkeit der X GmbH konnte nicht glaubhaft gemacht werden und ist dem Akteninhalt auch nicht zu entnehmen. Ein Nichtzufluss kann folglich darauf nicht gestützt werden.

Aus oben angeführten Gründen sind die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit des Beschwerdeführers nicht zu kürzen, **die Erstbescheide waren aus den im Antrag gemäß § 299 BAO genannten Gründen nicht rechtswidrig.**

4.

Nach § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Der Antrag hat die Bezeichnung des aufzuhebenden Bescheides sowie die Gründe, auf die sich die behauptete Unrichtigkeit stützt, zu enthalten.

Nach Abs. 2 leg. cit. ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Die Aufhebung setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht (Ritz, BAO⁶, § 299, Rz 10ff).

Bei der Aufhebung auf Antrag bestimmt die betreffende Partei den Aufhebungsgrund. Sie gibt im Aufhebungsantrag an, aus welchen Gründen sie den Bescheid für inhaltlich rechtswidrig hält. Die Sache, über die im Rechtsmittelverfahren gegen den den Antrag abweisenden Bescheid zu entscheiden ist, wird durch die Partei im Aufhebungsantrag festgelegt (Ritz, BAO⁶, § 299, Rz 28a und die dort angeführte Judikatur des VwGH).

Ein anderer Aufhebungsgrund darf im Rechtsmittelverfahren nicht herangezogen werden (VwGH 26.4.2012, 2009/15/0119).

Ist der antragsgegenständliche Bescheid nicht inhaltlich rechtswidrig, ist der Aufhebungsantrag abzuweisen.

Wie oben ausgeführt liegt im gegenständlichen Fall der im Antrag gemäß § 299 BAO angeführte Aufhebungsgrund nicht vor. **Der Einkommensteuer- und der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2014 vom 6.10.2015 waren aus den angeführten Gründen nicht rechtswidrig.**

Die Beschwerde war folglich abzuweisen.

Der von der Amtspartei vorgebrachte Grund für eine Verböserung ist mit Verweis auf die Sache, über die im Rechtsmittelverfahren zu entscheiden ist, nicht relevant.

Der Vollständigkeit halber wird im Hinblick auf die von der Amtspartei beantragte Verböserung auch darauf verwiesen, dass auch bei einer Aufhebung der Bescheide die neuen Sachbescheide von der Amtspartei zu erlassen wären und die diesbezüglichen Ausführungen daher ins Leere gehen (siehe auch VwGH 23.11.2016, Ra 2014/15/0056).

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.

Der Zufluss der gegenständlichen Geschäftsführervergütungen gründet sich auf deren Fälligkeit, deren Verbuchung, das Vorliegen von Umlaufbeschlüssen und die fehlende Zahlungsunfähigkeit.

Es handelt sich dabei um auf Ebene der Sachverhaltsermittlung zu lösende Tatfragen, die zu keiner Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung führen.

Linz, am 3. Juli 2020