



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 8

GZ. RV/1364-L/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des JG gegen den Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 30. Mai 2007 betreffend Einkommensteuer 2004 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der im angefochtenen Einkommensteuerbescheid angeführten Abgabe betragen:

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
2004	Einkommen	84.532,51 €	Einkommensteuer	34.016,56€
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift gegenüber BVE)				897 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgabe sind dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

Entscheidungsgründe

(1) Der Berufungswerber (im Folgenden: Bw.) war im berufungsgegenständlichen Jahr Alleingesellschafter und Geschäftsführer der Fa. G-GmbH sowie Geschäftsführer der Fa. V-GmbH. An dieser Gesellschaft war der Bw. selbst nicht unmittelbar, jedoch die Fa. G-GmbH im

berufungsgegenständlichen Jahr zu einem Drittel und ab April 2005 zu 100% beteiligt.
Die Einkünfte aus der Geschäftsführertätigkeit für die Fa. V-GmbH wurden vom Bw. als solche aus nichtselbständiger Arbeit erklärt.

(2) Die 2003 gegründete Fa. V-GmbH, deren Unternehmensgegenstand laut Gesellschaftsvertrag ua. Maschinen- und Anlagebau sowie Handel mit Waren aller Art ist, ist selbst nicht operativ tätig, sondern übt die auch im Gesellschaftsvertrag als weiteren Unternehmensgegenstand angeführte Geschäftsführung für die Fa. V-GmbH&CoKG, an der sie als persönlich haftende Gesellschafterin beteiligt ist, aus. Hiefür soll sie einen jährlichen Vorweggewinn von 7.000 Euro erhalten. Sie hat einen Bilanzstichtag zum 30. Juni.
An der im Jahr 2003 gegründeten Fa. V-GmbH&CoKG, welche einen Bilanzstichtag zum 30. Juni aufweist, waren im berufsgegenständlichen Jahr neben der Fa. V-GmbH weitere fünf Gesellschafter, darunter auch der Bw. (treuhändig für einen Dritten), und die Fa. G-GmbH mit Einlagen iHv. insgesamt 130.000 EUR beteiligt. Die Fa. V-GmbH hatte keine Einlage zu leisten. Seit April 2005 werden sämtliche Kommanditanteile von der Fa. G-GmbH gehalten.

(3) Die Bruttobezüge des Bw. aus der Geschäftsführertätigkeit für die Fa. V-GmbH betrugen im berufsgegenständlichen Jahr laut Lohnzettel 29.900 Euro. Als Werbungskosten wurde ua. ein Betrag iHv. 20.026,55 Euro geltend gemacht und dies dahingehend erläutert, dass der Bw. zwar das gesamte Jahr als Geschäftsführer tätig gewesen sei, aus Liquiditätsgründen aber ab Februar 2004 kein Bezug mehr ausbezahlt worden sei, sodass die Einkünfte entsprechend zu kürzen seien.

Aus der Erläuterung geht weiters hervor, dass der monatliche Geschäftsführerbezug von Jänner bis Oktober 2004 2.500 Euro und ab November 2004 800 Euro betrug.
Sozialversicherungsbeiträge und Lohnsteuer wurden auch für jene Monate, in denen nach Angaben des Arbeitgebers der Geschäftsführerbezug nicht ausbezahlt wurde, abgeführt.
In einer für das Finanzamt ausgestellten Bestätigung der Fa. V-GmbH wird ausgeführt, dass der Bw. für seine Geschäftsführertätigkeit ab 1. Februar keine Gehaltszahlungen erhalten habe.

(4) Mit Bescheid vom 30. Mai 2007 wurden hinsichtlich der Geschäftsführertätigkeit für die Fa. V-GmbH die beantragten Werbungskosten iHv. 20.026,55 Euro nicht berücksichtigt. Zur Begründung führte das Finanzamt aus, dass die Nichtauszahlung der Löhne ab Februar 2004 nur auf Grund der Stellung als mittelbarer Gesellschafter zu erklären sei und keinem Fremdvergleich standhalte, weil ein Fremder versucht hätte, die Löhne einzuklagen und das Dienstverhältnis beendet hätte. Im gegenständlichen Fall seien die Löhne als zugeflossen anzusehen. Der Bw. habe aus freien Willen auf die Auszahlung verzichtet und der Fa. V-GmbH ein Darlehen gewährt.

(5) In der Berufung vom 29. Juni 2007 führte der Bw. aus, dass seitens der Fa. V-GmbH ab Februar 2004 keine Auszahlung der Bezüge mehr erfolgt sei, weil sie über keine liquiden Mittel verfügt habe. In der Einkommensteuererklärung seien bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Werbungskosten angesetzt worden, um die nicht ausbezahlten Bezüge entsprechend dem Zuflussprinzip nicht der Besteuerung zu unterziehen. Einnahmen aus der Geschäftsführertätigkeit seien gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 jenem Kalenderjahr zuzuordnen, in dem sie zugeflossen seien. Dies sei dann der Fall, wenn die volle Verfügungsmacht über sie bestehe, also rechtlich und wirtschaftlich über sie disponiert werden kann.

Werde die Auszahlung eines fälligen Betrages auf Wunsch des Empfängers verschoben, verfüge der Empfänger über den ihm zustehenden Betrag. Folge sei, dass für den Zufluss nicht der Zeitpunkt der tatsächlichen Auszahlung relevant sei, sondern bereits mit der Vorausverfügung des Empfängers.

Der Bw. habe für seine Tätigkeit als Geschäftsführer der Fa. V-GmbH unstrittig ab Februar keine Zahlungen erhalten. Eine Vorausverfügung habe aber nicht vorgelegen, weil die Geschäftsführerbezüge nicht auf Wunsch des Bw. nicht ausbezahlt wurden, sondern aufgrund der fehlenden liquiden Mittel der Fa. V-GmbH. Nach der Rechtsprechung führe das Stehenlassen von Bezügen zu keinem Zufluss beim Arbeitnehmer, wenn dies wegen Zahlungsschwierigkeiten im Interesse des Arbeitgebers erfolge (VwGH 12.10.1976, 400/75). In der Begründung zum angefochtenen Bescheid habe das Finanzamt ausgeführt, dass die Nichtauszahlung der Gehälter aus der Stellung des Bw. als "mittelbarer Gesellschafter" erklärt werden könne und keinem Fremdvergleich standhalte. Einem beherrschenden Gesellschafter flössen zwar nach der Rechtsprechung Leistungsentgelte bereits mit Fälligkeit zu (VwGH 29.7.1997, 95/14/0014, 28.6.2006, 202/13/0175). Dies gelte aber nur, wenn die Schuldnerin zahlungsfähig sei. Sollte die Schuldnerin nicht über ausreichend liquide Mittel verfügen, sei zur Beurteilung der Zahlungsfähigkeit auch von Bedeutung, ob ihre Kreditwürdigkeit zur Aufnahme von Fremdmitteln zur Beschaffung ausreichender Barmittel ausreiche.

Im streitgegenständlichen Kalenderjahr 2004 sei der Bw. über die Fa. G-GmbH zu 33 % an der Fa. V-GmbH mittelbar beteiligt gewesen. Die restlichen Anteile seien zuerst von drei weiteren Gesellschaftern gehalten worden. Durch eine Anteilsabtretung habe ein Gesellschafter 66 % der Anteile erhalten. Die Anteilsabtretungen seien im Firmenbuch mit 29.10.2004 eingetragen worden, im Rahmen dieser Transaktion sei hinsichtlich der Anteile des Bw. keine Veränderung erfolgt. Es könne daher von keinem beherrschenden Einfluss ausgegangen werden und diese Rechtsprechung sei schon aus diesem Grund nicht anwendbar (VwGH 28.6.2006, 202/13/0175: kein Zufluss von Forderungen bei einem 25 %igen Gesellschafter).

Es dürfte aber zusätzlich Zahlungsunfähigkeit im Sinne dieser Rechtsprechung der Fa. V-GmbH vorgelegen haben. Es seien keine liquiden Mittel vorhanden und davon auszugehen gewesen, dass das Aufbringen von ausreichenden Barmitteln auch durch Aufnahme von Fremdkapital nicht möglich gewesen wäre.

Wenn das Finanzamt vermeine, die Nichtauszahlung halte keinem Fremdvergleich stand, könne daraus nichts gewonnen werden, weil ein fremdunüblicher Geschäftsführerbezug eine verdeckte Ausschüttung darstelle und eine solche auch erst dann als zugeflossen gelte, wenn der Gesellschafter über den Vorteil verfügen könne (EStR 2000, Rz 4618). Die Rechtsprechung zum Stehenlassen von Löhnen und Gehältern lege überdies den Schluss nahe, dass auch Nicht-Gesellschafter auf die Geltendmachung ihrer Ansprüche temporär verzichten könnten (VwGH 12.10.1976, 400/75).

(6) In weiterer Folge fand eine Außenprüfung statt, bei der vom Prüfungsorgan laut Besprechungsprogramm vom 24. September 2009, welches einen integrierenden Bestandteil der Niederschrift über die Schlussbesprechung am 24. September 2009 bildete, die Ansicht vertreten wurde, dass es, wie die nachfolgende Aufstellung zeige, nicht zutreffe, dass der Fa. V-GmbH ab Februar 2004 keine liquiden Mittel zur Verfügung gestanden seien und daher eine Auszahlung nicht möglich gewesen sei:

	2004	2005	2006
Bilanzgewinn	4.375,03	2.996,33	8.489,24
Steuerlicher Gewinn	5.670,32	4.250,12	6.273,12
Aktiva			
Forderung Verrechnungskonto	64.315,37	60.391,35	64.162,96
Passiva			
Bankverbindlichkeiten	11.142,41	0	0
Sonstige Verbindlichkeiten	2.850,24	0	19.209,22
Verbindlichkeit Bw.	9.988,32	18.322,22	?

Daraus sei ersichtlich, dass man nicht von Liquiditätsproblemen sprechen könne. Auch eine momentane Illiquidität könne nicht dazu führen, dass der Zufluss von Bezügen, die über das Verrechnungskonto des Gesellschafters gebucht würden, nicht gegeben sei. Dies sei nur bei einer drohenden Insolvenz möglich. Somit seien die Einnahmen dann zugeflossen, wenn über sie rechtlich und wirtschaftlich verfügt werden könnte, dh. mit Gutschrift auf dem Verrechnungskonto.

Darüber hinaus lägen auf Grund der Beteiligungsverhältnisse nicht Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, sondern aus selbständiger Arbeit vor.

Die Geschäftsführerbezüge seien daher wie folgt der Besteuerung zu unterziehen:

Einnahmen aus sonstiger selbständiger Arbeit	29.900
abzüglich Sozialversicherungsbeiträge	- 5.201,05

Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit	24.698,95
--	-----------

In der Schlussbesprechung wurde seitens des Bw. eingewendet, dass er der Rechtsmeinung des Finanzamtes nicht zustimmen könne.

(7) Mit Berufungsvorentscheidung vom 2. Oktober 2007 wurde die Einkommensteuer entsprechend den Feststellungen der Außenprüfung festgesetzt und zur Begründung auf diese Feststellungen sowie das Ergebnis der Niederschrift über die Schlussbesprechung verwiesen.

(8) Im Vorlageantrag vom 13. Oktober 2007 wurde neben der Wiederholung der Ausführungen in der Berufung festgehalten, dass die Fa. V-GmbH als Schuldnerin der Geschäftsführerbezüge nicht über eine ausreichende Liquidität verfügt habe. Sie weise in ihrer Bilanz keine liquiden Mittel aus. Das einzige wesentliche Aktivum bilde ein Verrechnungskonto gegenüber der Fa. V-GmbH&CoKG. Letztere habe im maßgeblichen Zeitraum folgende Ergebnisse erwirtschaftet und weise folgendes Eigenkapital aus:

	2002/03	2003/04	2004/05
Jahresfehlbetrag [TEUR]	-140,9	-257,6	-132,1
nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag [TEUR]	-17,9	-278,4	-166,9

Weiters habe die V-GmbH&CoKG über liquide Mittel

(Kassa, Schecks, Bankguthaben) in folgendem Ausmaß verfügt:

	2002/03	2003/04	2004/05
Kassa, Bank [TEUR]	0,0	0,1	1,1

Daraus sei ersichtlich, dass die Schuldnerin der Geschäftsführerbezüge nicht über die nötige Liquidität zur Auszahlung verfügt habe, weil das einzige wesentliche Aktivum in Form des Verrechnungskontos gegenüber der V-GmbH&CoKG zu diesem Zeitpunkt nicht einbringlich gewesen sei. Die Geltendmachung dieser Forderung hätte die Fa. V-GmbH&CoKG in ihrem Bestand bedroht und damit auch bei der Fa. V-GmbH zu einer Insolvenz führen können, weil diese über kein weiteres nennenswertes Vermögen verfügt habe.

Entsprechend der Rechtsprechung des VwGH und Literaturmeinungen (*Doralt*, EStG¹⁰, § 19 Tz 30 "Gutschriften"; *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer – Kommentar, § 19 Tz 3; EStR 2000, Rz 4618) seien die Geschäftsführerbezüge daher nicht durch die bloße Erfassung am Verrechnungskonto zugeflossen, weil es letztlich an der faktischen Möglichkeit der Auszahlung gefehlt habe und daher wirtschaftlich der Bw. nicht über die Bezüge verfügen habe können. Die nicht ausbezahlten Geschäftsführerbezüge seien daher nicht im Kalenderjahr 2004 zugeflossen.

Die im Kalenderjahr 2004 zugeflossenen Geschäftsführerbezüge machten 2.500 Euro aus. Als Betriebsausgaben seien die abgeführten Sozialversicherungsbeiträge iHv 5.201,05 Euro und

pauschale Betriebsausgaben iHv. 150,00 € (§ 17 Abs. 1 EStG: 6 %) in Abzug zu bringen. Die Einkünfte aus der Geschäftsführung seien daher - 2.851,05 Euro.

(9) Nach Vorlage des Rechtsmittels an den Unabhängigen Finanzsenat richtete der Referent richtete am 2. Juni 2009 folgenden Vorhalt an den Bw.:

1. Welche Vereinbarungen existieren zwischen Ihnen und der Fa.V-GmbH über

- a) Ihr Tätigwerden als Geschäftsführer,*
- b) die Nichtausbezahlung des Geschäftsführerbezuges ab Februar 2004,*
- c) die Reduktion des Geschäftsführerbezuges ab November 2004 sowie*
- d) Nachzahlungen der Geschäftsführerbezüge ab Februar 2004.*

Allfällige schriftliche Vereinbarungen wären vorzulegen.

2. Hat die Reduktion des Geschäftsführerbezuges ab November 2004 auch zu einer Reduktion im Stundenausmaß Ihrer Tätigkeit geführt?

3. Warum wurde den behaupteten Liquiditätsproblemen der Fa. V-GmbH nicht bereits zeitnah, sondern erst ab November 2004 mit einer Reduktion des Geschäftsführerbezuges begegnet?

4. Auf welche Weise haben Sie versucht, Ihren Arbeitgeber wiederum zur Auszahlung des Geschäftsführerbezuges zu bewegen?

5. Welche Motive haben Sie dazu bewogen, trotz Nichtausbezahlung des Geschäftsführerbezuges weiterhin Ihre Geschäftsführeragenden wahrzunehmen und nicht – wie unter Fremden üblich – das Dienstverhältnis zu beenden?

6. a) Wurde das Geschäftsführerverhältnis auf entgeltlicher Basis zur Fa. V-GmbH zwischenzeitlich beendet?

b) Falls nein: Ab welchem Zeitpunkt erfolgten wieder Auszahlungen des Geschäftsführerbezuges?

7. Konnte im Jahr 2004 von einer Kreditunwürdigkeit bzw gar Insolvenzgefahr der Fa. V-GmbH ausgegangen werden?

8. Sowohl im Jahr 2004 als auch im Jahr 2005 wurde ihr Gehaltsaufwand bei der der Fa. V-GmbH als Aufwand erfasst.

Warum wurde insoweit kein Gleichklang mit dem fehlenden Zufluss bei Ihnen hergestellt?

9. Die Darstellung in der Berufung bzw. im Vorlageantrag, wonach Ihrerseits kein (mittelbarer) „beherrschender Einfluss“ vorgelegen sei, ist insofern unvollständig, als jedenfalls ab April 2005 die Fa. G-GmbH, an der Sie 100% der anteile halten, zu 100% Eigentümer der Firma Vordenker Design & Engineering GmbH war. Ab diesem Zeitpunkt waren Sie jedenfalls – mittelbar – Alleingesellschafter der Fa. V-GmbH.

(10) Dieser Vorhalt wurde am 7. Juli 2009 folgendermaßen beantwortet:

1. a) Der Bw. sei mit Gesellschafterbeschluss vom 4.2.2003 zum Geschäftsführer der Fa. V-GmbH bestellt worden. Ein schriftlicher Geschäftsführervertrag sei nicht errichtet worden. Es sei von Anfang an geplant gewesen, nach einer Phase der Einarbeitung die Geschäftsführung an einen damaligen Mitgesellschafter zu übergeben.

b) Die Nichtauszahlung von Geschäftsführerbezügen ab Februar 2004 sei mündlich zwischen den Gesellschaftern für die Dauer von drei Monaten vereinbart worden. Die Nachzahlung hätte in den Folgemonaten erfolgen sollen.

c) Die Herabsetzung des Geschäftsführerbezuges im November 2004 auf 800 Euro sei nicht schriftlich dokumentiert. Der ursprüngliche Geschäftsführergehalt wäre aufgrund der bedrohlichen wirtschaftlichen Situation der operativ tätigen Fa. V-GmbH&CoKG nicht mehr vertretbar gewesen. Zu diesem Zeitpunkt sei bereits klar gewesen, dass die Geschäftsidee in

der beabsichtigten Form gescheitert sei. Aufgrund der wirtschaftlichen Notlage sei in diesem Zeitpunkt auf Gesellschafterseite über zwei Szenarien diskutiert worden: Insolvenzanmeldung oder Einschüsse aus der Gesellschaftersphäre. Die angespannte Situation habe zu massiven Streitigkeiten unter den Gesellschaftern geführt, die letztlich in eine Ablöse der übrigen Gesellschaftsanteile durch die Fa. G-GmbH im Jahr 2005 gemündet seien, wobei es dem verbleibenden Gesellschafter gelungen sei, den ausscheidenden Gesellschaftern zwecks Schadensbegrenzung noch Einschüsse "abzurufen".

Durch die Einschüsse und den Verkauf von Anlagevermögen hätten letztlich die Gläubiger zu einem wesentlichen Teil bedient und ein Insolvenzverfahren vorerst vermieden werden können. Nach der Übernahme der Gesellschaftsanteile durch die Fa. G-GmbH um einen symbolischen Betrag habe der Bw. gehofft, mit einem reduzierten Geschäftsmodell einen wirtschaftlichen Umschwung zu erreichen und damit letztlich auch seine offenen Ansprüche aus nicht ausbezahlten Geschäftsführerbezügen bedienen zu können.

d) Die mündlich vereinbarte Nachzahlung der nicht ausbezahlten Geschäftsführerbezüge habe aus den genannten Gründen bis dato nicht umgesetzt werden können.

2. Nachdem der Geschäftsumfang deutlich reduziert worden sei, sei der Tätigkeitsumfang des Geschäftsführers ebenfalls entsprechend angepasst worden.

3. Ein damaliger Mitgesellschafter habe die operativen Geschäfte geführt und stets behauptet, dass die Liquiditätsenge nur vorübergehend sei. Als die wirtschaftliche Notsituation offensichtlich wurde, seien die Geschäftsführerbezüge des Bw. sofort angepasst worden.

4. Eine Klage auf Auszahlung der offenen Geschäftsführerbezüge wäre mit der Insolvenz der Arbeitgeberin gleichzusetzen gewesen. Durch die oben beschriebenen Maßnahmen habe der Bw. auf eine mittelfristige Entspannung der Liquiditätssituation der operativen Gesellschaft gehofft, die ihn wiederum in die Lage versetzen sollte, seinen Anspruch auf die Auszahlung der offenen Geschäftsführergehälter zu befriedigen.

5. Es sei ursprünglich geplant, nach der Anlaufphase einen Mitgesellschafter mit der Geschäftsführung zu betrauen. Er hätte den Bw. zunächst entlasten und später zur Gänze ersetzen sollen. Aufgrund der wirtschaftlichen Entwicklung sei der Wechsel in der Geschäftsführung nie umgesetzt worden.

Die Zurücklegung der Geschäftsführerbefugnis durch den Bw. hätte faktisch das Ende der Fa. V-GmbH bedeutet, da sich in deren wirtschaftlichen Notlage niemand gefunden hätte, der bereit gewesen wäre, die Geschäftsführung zu übernehmen. Überdies wäre es dem Bw. verwehrt geblieben, die bereits beschriebenen Maßnahmen zur Insolvenzvermeidung zu setzen und sich zumindest die Möglichkeit einer späteren Auszahlung der Bezüge offen zu halten.

6. Das Geschäftsführerverhältnis auf entgeltlicher Basis sei ab Jänner 2005, dh. zu diesem

Zeitpunkt, als die oben skizzierten Maßnahmen (Übernahme der Gesellschaft, Verkauf nicht betriebsnotwendiger Anlagen, Einschüsse der abtretenden Gesellschafter) schon vereinbart gewesen seien, beendet worden. Seitdem werde die Geschäftsführung auf unentgeltlicher Basis ausgeübt und schulde die Gesellschaft die offenen Bezüge weiterhin im vollen Ausmaß.

7. Der Fa. V-GmbH wäre es aufgrund der beschriebenen Situation im relevanten Zeitraum nicht möglich gewesen, von dritter Seite Liquidität zu erhalten. Eine Insolvenz habe nur durch Einschüsse der abtretenden Gesellschafter und durch den Verkauf nicht betriebsnotwendiger Anlagen verhindert werden können. Durch diese Maßnahmen hätten die Gläubiger (insbesondere Banken) zu einem wesentlichen Teil befriedigt werden können.

Einziges Aktivum der Fa. V-GmbH als Schuldnerin der Bezüge sei bis heute eine Verrechnungsforderung der Komplementärin gegenüber der operativen Kommanditgesellschaft, die ihrerseits in den Geschäftsjahren 2005/06 und 2006/07 bei minimaler Umsatztätigkeit jährliche Verluste in Höhe von jeweils rund 12.000,00 € aufgewiesen habe. Für die Geschäftsjahre 2007/08 und 2008/09 sei von einer unveränderten Lage der operativen Gesellschaft auszugehen. Liquidierbare Vermögenswerte seien nicht vorhanden, das wesentlichste Aktivum sei ein Firmenwert. Eine Auszahlung der Geschäftsführerbezüge sei daher bis dato nicht möglich gewesen.

8. Da der Bw. niemals beabsichtigt habe, auf seinen Gehalt oder Teile desselben zu verzichten, sei auch der Gehaltsaufwand in der Gewinn- und Verlustrechnung der Fa. V-GmbH in den betreffenden Geschäftsjahren 2003/04 und 2004/05 abzubilden. Eine Auflösung der Verbindlichkeit der GmbH gegenüber dem Bw. als ihrem Geschäftsführer sei mangels Verzichts nicht möglich und mit unternehmensrechtlichen Grundsätzen nicht vereinbar.

9. Die Feststellung, wonach nach Übernahme aller Anteile im April 2005 eine beherrschende Stellung des Bw. bezüglich der Komplementärin gegeben sei, sei korrekt. Auf die auch aktuell bestehende Insolvenzgefahr bzw. weiterhin de facto bestehende Zahlungsunfähigkeit, die es dem Bw. nicht erlaube, die offenen Bezüge auszuzahlen, sei schon mehrmals verwiesen worden. Auch bei einem beherrschenden Gesellschafter sei ein Zufluss gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 aufgrund seiner Stellung nur unter der Voraussetzung der Zahlungsfähigkeit der Gesellschaft zu unterstellen (VwGH 28.6.2006, 2002/13/0175).

(11) Nach Übermittlung von Vorhalt und Vorhaltsbeantwortung an die Amtspartei gab diese am 31. Juli 2009 an, dass bereits im Besprechungsprogramm zur Außenprüfung vom 24. September 2007 dokumentiert sei, dass die Nichtauszahlung der Geschäftsführergehälter auf keinen Fall auf schlechte Liquidität oder gar Insolvenzgefahr zurückzuführen, sondern nur mit der Gesellschafterstellung erklärbar sei.

(12) Aus dem Veranlagungsakt der Fa. V-GmbH&CoKG, in den der Referent des Unabhängigen Finanzsenats im Zuge der Ermittlungen gemäß § 279 Abs. 2 BAO Einsicht nahm, ergibt sich Folgendes:

Wirtschaftsjahr	Verlust (in EUR)	Bankverbindlichkeiten (in EUR)	Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen (in EUR)
2002/2003	140.893,61	9.976,52	???
2003/2004	257.555,88	212.435,79	62.108,81
2004/2005	132.076,99	579,89	58.838,57
2005/2006	12.059,93	2.129,61	109.975,96
2006/2007	11.866,50	14.710,81	109.975,96
2007/2008	10.025,45	0	125.754,77

Über die Berufung wurde erwogen:

(13) Der rechtlichen Beurteilung wird folgender Sachverhalt zugrundegelegt:

Der Bw. war seit März 2003 Geschäftsführer der Fa V-GmbH, die im Wesentlichen Geschäftsführungsagenden für die operativ tätige der Fa. V-GmbH&CoKG ausübt. Er war im berufungsgegenständlichem Jahr an dieser GmbH über sein Beteiligungsverhältnis an der Fa. G-GmbH, bei der er ebenfalls Geschäftsführer und daran zu 100% beteiligt ist, zu einem Drittel beteiligt und erzielte somit dem Grunde nach Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2 EStG 1988.

Der Bw. bezog aus dieser Geschäftsführertätigkeit Einkünfte iHv. monatlich 2.500 Euro. Ab Februar 2004 wurden ihm die entsprechenden Bezüge nicht mehr - etwa in Form von Überweisungen oder Barauszahlungen – ausbezahlt, jedoch einerseits auf dem Verrechnungskonto gebucht und andererseits auf dem Jahreslohnzettel in voller Höhe als Bruttobezüge ausgewiesen. In der Steuererklärung wurden die nicht ausbezahlten Gehälter als Werbungskosten geltend gemacht. Für die Zeiträume der Nichtauszahlung wurden weiterhin Lohnabgaben und Sozialversicherungsabgaben abgeführt. Ab November 2004 wurde das Gehalt auf monatlich 800 Euro reduziert; auch diese Gehälter wurden nicht ausbezahlt. Die Fa. V-GmbH wies die nicht ausbezahlten Gehälter für das Jahr 2004 in diesem Jahr selbst wie auch in den Folgejahren als Verbindlichkeit aus. Der Bw. hat bislang nicht auf diese Bezüge verzichtet.

Es existiert kein schriftlicher Geschäftsführervertrag; auch die Nichtauszahlung der Geschäftsführergehälter bzw. deren Herabsetzung wurden nicht schriftlich dokumentiert.

(14) In Streit steht, ob dieser Sachverhalt zu einem einkommensteuerlich relevanten Zufluss der Geschäftsführergehälter an den Bw. iSd. § 19 Abs. 1 EStG 1988 geführt hat.

Der Bw. negiert einen Zufluss infolge der behauptetermaßen schlechten wirtschaftlichen Situation der Fa. V-GmbH bzw. der Fa. V-GmbH&CoKG.

Die Amtspartei bejaht hingegen den Zufluss, stellt mangelnde Liquidität der Fa. V-GmbH in Abrede begründet die effektive Nichtauszahlung mit der Gesellschafterstellung des Bw. und mangelndem Fremdvergleich

(15) Gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Einnahmen (und Ausgaben) sind bei Steuerpflichtigen, welche ihre Einkünfte mittels Einnahmen-Ausgaben-Rechnern oder Überschussrechnung ermitteln, grundsätzlich im Zeitpunkt des Zu- und Abflusses steuerwirksam (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, EStG, § 19 Rz 3). Nach einhelliger Lehre und ständiger Rechtsprechung ist ein Betrag dann iSd. zitierten Bestimmung zugeflossen, wenn dessen Gläubiger über diesen rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann, was auch in Fällen einer Gutschrift gilt (VwGH 30.11.1993, 93/14/0155 26.9.2000, 99/13/0193; UFS 23.3.2009, RV/0061-F/08; *Doralt*, EStG¹⁰, § 19, Tz 30, *Wallner*, UFSAktuell 2009, 204).

Hinsichtlich eines (Gesellschafter-)Geschäftsführers hat der VwGH – ohne dies auf eine „beherrschendes“ Beteiligungsverhältnis einzuschränken – etwa im Erkenntnis vom 23.12.1995, 95/13/0246, ausgesprochen, dass dieser auf Grund seiner Eigenschaft grundsätzlich auch die tatsächliche Verfügungsmacht über zu seinen Gunsten ausgestellte Gutschriften innehat (vgl. auch VwGH 20.6.1990, 89/0202; VwGH 22.2.1993, 92/15/0048, *Jakom/Baldauf*, EStG 1999, § 19 Rz 26 *"ABC der Einnahmen und Ausgaben"* - Stichwort *"Gesellschaftergeschäftsführer"*). Daher erfolgt bei ihm der Zufluss mit der Gutschrift, etwa auf seinem Verrechnungskonto, sofern die ihm seine Bezüge schuldende Gesellschaft zahlungsfähig ist (zB. VwGH 13.12.1995, 95/13/0246; UFS 11.9.2008, RV/1066-W/07; *Jakom/Baldauf*, EStG 1999, § 19 Rz 26 *"ABC der Einnahmen und Ausgaben"* - Stichwort *"Gesellschaftergeschäftsführer"*). Unter diesen Voraussetzungen könnte im berufsgegenständlichen Jahr prinzipiell ein steuerlich relevanter Zufluss an den Bw. erfolgt sein.

Die – im gegenständlichen Fall behauptete - Zahlungsunfähigkeit eines Schuldners orientiert sich (auch) an konkursrechtlichen Bestimmungen: demnach liegt diese vor, wenn der Schuldner nicht nur vorübergehend außer Stande ist, fällige Geldschulden regelmäßig zu erfüllen (§ 66 KO). Demgegenüber ist eine bloße Zahlungsstockung dann anzunehmen, wenn lediglich vorübergehend ein Mangel an Zahlungsmittel besteht, die durch alsbaldige Mittelbeschaffung (etwa durch kurzfristig mögliche Verwertung vorhandener Aktiva oder

Aufnahme eines Überbrückungskredites) wieder behebbar ist (VwGH 29.7.1997, 95/14/0014 unter Verweis auf OGH vom 29.6.1993, 14 Os 61/93; VwGH 13.12.1995, 95/13/0246; VwGH 19.5.1993, 89/13/0252; UFS 23.3.2009, RV/0061-F/08; Jakom/*Baldauf* EstG 2009, § 19 Rz 26 - Stichwort "Mehrheitsgesellschafter", zur Zahlungsunfähigkeit vgl. auch *Dellinger* in *Konecny/Schubert*, KO § 66 Rz 4 f).

Als für außenstehende Dritte erkennbare Indizien für eine (permanente) Zahlungsunfähigkeit gelten ua. 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 (*Dellinger* in *Konecny/Schubert*, KO § 66 Rz 64 f).

(16) Unter den gegebenen Umständen kann nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates unter Zugrundelegung der Daten des Rechenwerkes von einer Zahlungsunfähigkeit bzw. Insolvenzgefahr der Fa. V-GmbH als – unmittelbare - Schuldnerin der Geschäftsführerbezüge des Bw. keine Rede sein, weist sie doch – abgesehen von den ausstehenden, jedoch – was den effektiven Zufluss auf ein Bankkonto betrifft - gestundeten Gehaltsforderungen des Bw. – de facto keine Verbindlichkeiten auf.

Es wäre somit am Bw. gelegen, zwecks Abgrenzung einer allfälligen vorübergehenden Zahlungsstockung von der behaupteten permanenten Zahlungsunfähigkeit darzulegen und durch entsprechende Unterlagen zu belegen, dass es der Fa. V-GmbH nicht möglich gewesen wäre bzw. war, sich durch Vermögensumschichtungen alsbald Barmittel zu beschaffen bzw. dass sie mangels Kreditwürdigkeit keine Fremdmittel (Aufnahme eines Überbrückungskredites) aufnehmen hätte können, um eine Auszahlung seiner ausstehenden Geschäftsführer-Gehälter zu finanzieren (vgl. dazu VwGH 29.7.1997, 95/14/0014 unter Verweis auf VwGH 30.11.1993, 93/14/0155, *Dellinger* in *Konecny/Schubert*, KO § 66 Rz 41 f). Offenbar wurden seitens der Gesellschafter derartige Maßnahmen auch erfolgreich gesetzt und dadurch der Fa. V-GmbH fremd gegenüber stehende gläubiger befriedigt, hat der Bw. doch angegeben, dass die ausscheidenden Gesellschafter Einschüsse eingebracht hätten (vgl. Pkt. 10.1.d) und weist sie doch in den Jahresabschlüssen ab 2005 de facto keine Außenstände auf.

Wäre die GmbH zur Überwindung ihrer Zahlungsschwierigkeiten (hier: fällige Geschäftsführergehälter nicht begleichen zu können; andere Zahlungsschwierigkeiten wurden nicht behauptet) tatsächlich in angemessener Frist (vgl. dazu *Dellinger* in *Konecny/Schubert*,

KO § 66 Tz 42 f) nicht in der Lage gewesen, wäre sie nach Ansicht des Referenten überdies verpflichtet gewesen, wegen Eintritts der Zahlungsunfähigkeit gem. § 69 Abs. 2 KO die Konkurseröffnung zu beantragen bzw. ein Ausgleichsverfahren sorgfältig zu betreiben. Da solche Anträge nicht gestellt wurden, ist ebenfalls davon auszugehen, dass weder im Berufungsjahr noch in den Folgejahren eine permanente Zahlungsunfähigkeit bestanden hat, die Grund für die – bereits jahrelang andauernde - Nichtauszahlung der strittigen Gehälter sein hätte können. Vorübergehende Zahlungsstockungen, für die allerdings – jedenfalls was die Fa. V-GmbH betrifft - auch keinerlei Nachweise vorliegen, hindern aber die Annahme des Zuflusses der Geschäftsführergehälter mittels erfolgter Gutschrift im berufsgegenständlichen Jahr nicht.

(17) Ein nicht an der GmbH beteiligter (dh. „fremder“) Geschäftsführer hätte im Übrigen auch bei wirtschaftlich schlechter Lage seines Arbeitgebers auf die Auszahlung ihm auf Grund seiner Arbeitsleistung zustehender und zu seinen Gunsten bereits gutgeschriebener Geschäftsführerbezüge nicht – wenn auch offenbar nur vorübergehend - verzichtet, sondern seine Ansprüche eingefordert, allenfalls auch eingeklagt und notfalls im Konkursverfahren geltend gemacht bzw. bei Sanierungsmaßnahmen – wie sie offenbar von den Gesellschaftern durch „Einschüsse“ gesetzt wurden – auf die Befriedigung seiner Ansprüche gedrängt. Das Nichtsetzen von fremdüblichen Eintreibungsmaßnahmen (offenbar zum Erhalt der Firma) ist im gegenständlichen Fall nur unter dem Blickwinkel nachvollziehbar, dass der Bw. am Stammkapital der Fa. V-GmbH zu einem Drittel beteiligt war, und ist diesfalls in der Gesellschafterstellung begründet. Im Verzicht auf Eintreibungsmaßnahmen hinsichtlich der bereits zugeflossenen Einnahmen ist somit eine (steuerlich unbeachtliche) Einkommensverwendung zu erblicken (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, EStG, § 19 Rz 6 unter Verweis auf VwGH 30.5.1995, 95/13/0120).

(18) Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist auch die nicht schriftlich dokumentierte Vereinbarung der Nichtauszahlung der Geschäftsführerbezüge nicht fremdüblich. Ein fremder Geschäftsführer hätte wohl auf einer diesbezüglichen schriftlichen Vereinbarung bestanden, in der bei fremdüblicher Gestaltung auch dokumentiert worden wäre, wie lange die Stundung der Bezüge andauern soll (behauptet wurde im gegenständlichen Fall ein – nicht objektiv überprüfbarer – Zeitraum von drei Monaten), mit welchem Prozentsatz eine Verzinsung der ausstehenden Gehälter verzinst werden würde, etc. Auch daraus erhellt nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates, dass die strittige „Nichtauszahlung“ nicht im Dienstverhältnis als Leistungsbeziehung, sondern in der gesellschaftsrechtlichen Verbindung zwischen Bw. und der Fa. V-GmbH begründet war.

(19) Der Bw. führt weiters ins Treffen, dass offenbar nicht (nur) die – lediglich Geschäftsführerfunktionen ausführende - Fa. V-GmbH , sondern insbesondere auch die Fa. V-GmbH&CoKG - als operativ tätiges Unternehmen in Zahlungsschwierigkeiten bzw.

Insolvenzgefahr gewesen wäre und sich diese Probleme offenbar dergestalt auf die Fa. V-GmbH ausgewirkt hätten, dass diese nicht in der Lage gewesen sei, die als Gutschrift bereits gebuchten Geschäftsführerbezüge an den Bw. auszusahlen.

Dem ist zunächst zu entgegnen, dass die Fa. V-GmbH nur einer von mehreren Gesellschaftern an der Fa. V-GmbH&CoKG und überdies nicht mit einer Einlage, sondern lediglich als Arbeitsgesellschafter beteiligt war. Eine unmittelbare Auswirkung allfälliger wirtschaftlicher Probleme auf die Fa. V-GmbH kann somit nicht zum Tragen kommen.

Aber auch eine auf dem Rechenwerk basierende Analyse der wirtschaftlichen Situation der Fa. V-GmbH&CoKG zeigt nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates keine unmittelbar drohende Insolvenzgefahr, die einen steuerlich wirksamen Zufluss der Geschäftsführergehälter an den Bw. verhindert hätte.

So wurden lediglich in den Wirtschaftsjahren 2002/2003 und 2003/2004 relativ hohe Verluste und ab dem Geschäftsjahr einen bereits sinkenden Verlust erzielt und erreichten die Bankverbindlichkeiten nur im Wirtschaftsjahr 2003/2004 einen Stand von über 200.000 EUR, während in den nachfolgenden Jahren deren Höhe de facto unbedeutend waren. Die übrigen Verbindlichkeiten bestanden im Wesentlichen nur gegenüber der Fa. V-GmbH.

Eine allenfalls angespannte wirtschaftliche Situation der Fa. V-GmbH&CoKG kann somit bloß als vorübergehendes Ereignis angesehen werden, die jedenfalls eine bislang nicht erfolgte Auszahlung der offenen und als Gutschrift gebuchten Geschäftsführergehälter nicht rechtfertigt.

(20) Das Finanzamt ist somit zu Recht von einem Zufluss an den Bw. ausgegangen und hat die als Gutschrift gebuchten somit zutreffend als Einnahmen angesetzt.

Allerdings können gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 bei Einkünften aus einer Tätigkeit iSd. § 22 im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 mit einem Durchschnittssatz (im gegebenen Fall iHv. 6% der Einnahmen) berücksichtigt werden. Der Bw. hat im Vorlageantrag vom 13. Oktober 2007 (vgl. Pkt. 8, letzter Satz) von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht, sodass derartige pauschale Betriebsausgaben entsprechend zu berücksichtigen sind.

Die strittigen Geschäftsführerbezüge sind daher wie folgt zu ermitteln:

Einnahmen aus sonstiger selbständiger Arbeit	29.900,00
abzüglich Sozialversicherungsbeiträge	- 5.201,05
abzüglich pauschale Betriebsausgaben gem. § 17 EStG 1988 iHv 6% der Einnahmen	1.794,00
Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit	22.904,95

Somit ergeben sich unter Berücksichtigung der nicht strittigen seitens der Fa. G-GmbH bezogenen Geschäftsführergehälter iHv. 61.702,56 EUR (vgl. Bescheid vom 30. Mai 2007) insgesamt Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 iHv. 84.607, 51 EUR.

Zur Frage der Anrechenbarkeit der einbehaltenen Lohnsteuer in Bezug auf die Geschäftsführertätigkeit für die Fa. V-GmbH, welche zunächst als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erklärt wurden und dementsprechend Lohnsteuer einbehalten wurde, wird auf den bislang nicht erledigten Antrag des Bw. auf Rückzahlung zu Unrecht einbehaltener Abgaben gemäß § 240 Abs. 3 BAO verwiesen.

Im Ergebnis war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 29. Oktober 2009