



**UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT**

Außenstelle Wien
Senat 14

GZ. RV/0730-W/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Wien, vertreten durch Gregorich & Partner GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 1190 Wien, Grinzinger Allee 5, vom 11. September 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 28. August 2006 betreffend Einkommensteuer 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Infolge einer an das zuständige Finanzamt des Bw., Gesellschafter-Geschäftsführer und nunmehriger Liquidator der S.GmbH, gerichteten Kontrollmitteilung wurde das Verfahren hinsichtlich dessen Einkommensteuer für das Jahr 2003 wieder aufgenommen.

Die Kontrollmitteilung erging nach Durchführung einer Betriebsprüfung (Bp) bei der S.GmbH. Im Zuge dieser wurde festgestellt, dass der infolge Umbuchung auf das Verrechnungskonto des Bw. als zugeflossen zu beurteilende Geschäftsführerbezug von Euro 17.716,31 im Jahr 2003 nicht der Einkommensteuer unterzogen worden war. Der Bw. wurde dazu durch die zuständige Abgabenbehörde um Stellungnahme und um Abgabe einer berichtigten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2003 ersucht. In Beantwortung des Ergänzungssuchens wurde mitgeteilt, dass die S.GmbH im Jahr 2003 keine Geschäftsführerbezüge an den Bw. ausbezahlt habe.

Das Finanzamt beurteilte den festgestellten Betrag als dem Bw. zugeflossen und nahm das Verfahren bezüglich der Einkommensteuer 2003 wieder auf. Die Bemessungsgrundlagen wurden unter Einbeziehung der Geschäftsführerbezüge (Einkünfte aus selbständiger Arbeit) neu ermittelt und die Einkommensteuer für das Jahr 2003 nach Berücksichtigung der anrechenbaren Lohnsteuer mit Bescheid vom 28. August 2006 in Höhe von Euro 6.924,28 festgesetzt.

Mit Schreiben vom 11. September 2006 wurde gegen den angeführten Bescheid rechtzeitig **Berufung** erhoben. Die Berufung richtet sich gegen die Berechnung des Einkommens in Höhe von Euro 46.246,84 und der daraus resultierenden Einkommensteuer. Es wurde beantragt, das Einkommen 2003 um die Einkünfte aus selbständiger Arbeit iHv Euro 17.716,31 zu vermindern und die Einkommensteuer wie bisher mit Euro -668,08 festzusetzen.

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass der Bw. bei der S.GmbH Gesellschafter-Geschäftsführer sei und in seiner Funktion im Jahr 2003 weder Bezüge aus dem laufenden Geschäftsjahr noch sonstige Zahlungen aus Vorjahren für Geschäftsführertätigkeiten erhalten habe.

Anlässlich der Außenprüfung bei der S.GmbH habe der Prüfer festgestellt, dass im Jahr 2001 ein Geschäftsführeraufwand von ATS 275.000,00 in der Gewinn- und Verlustrechnung berücksichtigt sei. Von diesem Betrag seien ATS 25.000,00 an den Bw. ausbezahlt und in der Einkommensteuererklärung offen gelegt worden. Der Restbetrag von ATS 250.000,00 sei auf ein Verbindlichkeitskonto für Löhne und Gehälter als Verbindlichkeit verbucht und im Jahresabschluss zum 31.12.2001 ausgewiesen worden. Im Jahr 2002 sei der gleiche Betrag auf diesem Verbindlichkeitskonto fortgeführt und per Jahresende in Höhe von Euro 17.716,31 ausgewiesen worden. Zum 31.12.2003 sei dieser Betrag vom Verbindlichkeitskonto für Löhne und Gehälter auf ein Verbindlichkeitskonto Bw. anlässlich der Bilanzerstellung umgebucht worden. Per 31.12.2003 seien auf diesem Konto als offener Betrag Euro 85.421,46 gebucht gewesen.

Zu diesem Zeitpunkt sei die S.GmbH deutlich überschuldet und im Grunde zahlungsunfähig gewesen. Der Bw. habe es aber vorgezogen, die anfallenden Spesen, die das Unternehmen verursacht habe, privat zu finanzieren um eine Insolvenz zu vermeiden. Zum Zeitpunkt der Berufung (30.6.2006) sei auf dem Verrechnungskonto des Bw. ein Betrag von Euro 213.661,55 als Verbindlichkeit offen gewesen. Das Unternehmen habe den Geschäftsbetrieb eingestellt und werde in nächster Zeit liquidiert. Es bestehe keine Aussicht einen Ertrag zu erwirtschaften aus dem irgend ein Betrag an den Bw. zurückbezahlt werden könne. Der Bw. müsse damit rechnen einen zusätzlichen Verlust iHv Euro 213.661,55 durch seine Beteiligung an der S.GmbH persönlich zu tragen. In diesem Betrag sei auch der nicht ausbezahlte

Geschäftsführerbezug aus dem Jahr 2003 enthalten und müsse daher als nicht bezogen angesehen werden.

Die Berufung wurde mit **Berufungsvorentscheidung** vom 9. Oktober 2006 als unbegründet abgewiesen.

Die Abgabenbehörde erster Instanz verwies auf die Bestimmung des § 19 Abs. 1 EStG 1988 und führte aus, dass ein Betrag dann als zugeflossen anzusehen sei, wenn der Empfänger über ihn tatsächlich und rechtlich verfügen könne. Sei der Empfänger gleichzeitig Mehrheitsgesellschafter jener Gesellschaft, die sein Schuldner sei, sei der Zufluss von Bezügen grundsätzlich bei Fälligkeit der Forderung anzunehmen, vorausgesetzt dass die GmbH nicht zahlungsunfähig sei.

Das seitens des Bw. vorgebrachte Argument bezüglich Zahlungsunfähigkeit der S.GmbH sei aus nachstehend angeführten Gründen nicht anzuerkennen.

In der Bilanz zum 31.12.2003 (auszugsweise) werden im Wesentlichen die folgenden Aktiva und Passiva ausgewiesen:

	Aktiva (in Euro)		Passiva (in Euro)
Darlehen N.Ltd	147.650,00	Verr.Kto Bw.	85.421,46
Verr.Kto B.GmbH	51.021,00	Verr. P.Ltd	104.814,50
Bankguthaben	52.326,77	Verr.Kto A.	190.828,85
ausgewiesene Bilanzsumme	274.743,77		

Bei den Firmen N.Ltd, P.Ltd und A. handle es sich um Firmen und Personen, die dem Bw. nahe stehen. Alleinige Gesellschafterin und Geschäftsführerin der B.GmbH sei die Tochter des Bw. Seit 2002 sei der Bw. bei der B.GmbH unselbstständig beschäftigt. Die S.GmbH scheine überschuldet, habe aber durchaus noch flüssige Mittel (siehe Bankguthaben).

Durch laufende Zahlungen (z.B. am 18.9.2003 iHv Euro 30.000,00 bzw. am 12.12.2003 iHv Euro 5.000,00) der S.GmbH werde die Verbindlichkeit gegenüber dem Bw. von Euro 140.486,07 (Stand 1.1.2003) auf Euro 85.421,00 (Stand nach Umbuchung der Verbindlichkeit Geschäftsführer-Bezug) reduziert. Im Jahr 2004 seien weitere Zahlungen bzw. Verrechnungen zu Gunsten des Bw. erfolgt, sodass sich die Verbindlichkeit zum 31.12.2004 vor Durchführung der späteren Verrechnung durch Zession auf Euro 61.907,43 verringert hat.

Die Forderungen gegenüber der B.GmbH seien vom 1.1.2003 bis zum 31.12.2003 von Euro 43.108,69 auf Euro 51.201,00 angestiegen. Mit Ausnahme eines Geschäftsfalles im Jahr 2002/03 habe die S.GmbH im Prüfungszeitraum 2000 bis dato keine Geschäftstätigkeit

ausgeübt.

Im Jahr 2004 sei keine Geschäftsverbindung mit der B.GmbH feststellbar. Entgegen diesen Tatsachen seien jedoch im Jahr 2004 ohne geschäftlichen Hintergrund Zahlungen an die B.GmbH geleistet worden (29.10.2004 – Euro 50.000,00, 13.12.2004 – Euro 100.000,00, 31.12.2004 – Euro 50.000,00).

Vor Durchführung der Umbuchungen zum 31.12.2004 werde gegenüber der B.GmbH eine Forderung iHv Euro 249.655,59 ausgewiesen. Durch Zession werde diese Forderung mit den folgenden Verbindlichkeiten ausgeglichen:

	Zession	Stand lt. Bilanz zum 31.12.2004
Ford. Verr. B.GmbH	249.655,59	0,00
Gegenverrechnung mit:		
Verb. Verr. Kto Bw.	-61.907,43	0,00
Verb. Verr. N.Ltd	-98.990,15	0,00
Verb. Verr. P.Ltd	-88.758,01	16.056,49

Infolge des angeführten Sachverhaltes sei keine Zahlungsunfähigkeit der S.GmbH gegeben.

Durch die im Jahr 2004 erfolgten Zahlungen und die Forderungszession weise das Verrechnungskonto des Bw. in der Bilanz zum 31.12.2004 den Stand 0,00 aus. Die Entwicklung des Verrechnungskontos des Bw. vom 1.1.2005 bis 30.6.2006 auf einen Verbindlichkeitsstand von Euro 213.661,55 sei nicht relevant, da ein einmal erfolgter Zufluss nicht durch Rückzahlungen ungeschehen gemacht werden könne.

Mit Schreiben vom 17. November 2006 stellte der Bw. den **Vorlageantrag** gem. § 276 Abs. 2 BAO und verwies, ohne auf den Inhalt der Berufungsvorentscheidung näher einzugehen, auf die Ausführungen in der Berufung. Es wurde lediglich angeführt, dass, falls die strittige Forderung des Bw. aus Geschäftsführerbezügen bei Fälligkeit als zugeflossen gelten sollte, die Besteuerung im Jahr 2003 unverständlich wäre, da die Fälligkeit bereits 2001 vorgelegen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob das im Jahr 2003 auf das bei der S.GmbH bestehende Verrechnungskonto des Bw. gebuchte Geschäftsführungsgehalt gem. § 19 EStG 1988 als dem Bw. zugeflossen zu beurteilen und damit im Jahr 2003 der Einkommensteuer zu unterziehen ist.

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

Ein Betrag ist dann als zugeflossen anzusehen, wenn der Gläubiger über diesen rechtlich und wirtschaftlich, somit tatsächlich, verfügen kann, mag er ihm vom Schuldner auch nur gutgeschrieben worden sein (vgl. *Doralt*, EStG¹⁰, § 19 Tz 30 "Einzelfälle" - Gutschriften, VwGH 26.9.2000, 99/13/0193). Dem tatsächlichen Übergang sind jene Fälle gleichgestellt, in denen die Verwirklichung eines Anspruchs derart nahe gerückt und gesichert ist, dass dies wirtschaftlich der tatsächlichen Realisierung des Anspruchs gleichkommt. Ein Eigentumsübergang nach bürgerlichem Recht ist nicht Voraussetzung für einen Zufluss, ebenso wenig muss der zivilrechtliche Anspruch dem Grunde und der Höhe nach dem Betrag entsprechen (*Doralt*, EStG10, § 19 Tz 8). Der Steuerpflichtige muss objektiv in der Lage sein, über die Einnahme frei verfügen zu können; die subjektive Kenntnis über die Verfügungsmöglichkeit ist nicht maßgeblich, der Steuerpflichtige muss also vom Zufluss keine Kenntnis haben (vgl. *Doralt*, EStG10, § 19 Tz 10, VwGH 19.5.1992, 92/14/0011).

Wie der VwGH in seiner ständigen Rechtsprechung ausführt, hat der Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft grundsätzlich die tatsächliche Verfügungsmacht über die zu seinen Gunsten ausgestellten Gutschriften (VwGH 13.12.1995, 95/13/0246). Für den Fall, dass der Geschäftsführer gleichzeitig Mehrheitsgesellschafter der Schuldnerin ist, kann der Zufluss grundsätzlich mit dem Zeitpunkt angenommen werden, zu dem die Forderung fällig ist, sofern die Kapitalgesellschaft nicht zahlungsunfähig ist. Diese Sicht gebietet der beherrschende Einfluss des Mehrheitsgesellschafters der GmbH, weil die Gesellschafterversammlung dem Geschäftsführer gegenüber weisungsbefugt ist; andernfalls hätte es der Mehrheitsgesellschafter, der auch Gläubiger der Gesellschaft ist, in der Hand, den Gewinn der Gesellschaft zu kürzen, ohne die entsprechenden Beträge selbst versteuern zu müssen (vgl. VwGH 29.7.1997, 95/14/0014 und die dort angeführten Literaturhinweise).

Die im Jahr 2001 bei der S.GmbH als Aufwand erfassten und bisher als Verbindlichkeit Löhne und Gehälter gebuchten Geschäftsführerbezüge iHv Euro 17.716,31 wurden im Jahr 2003 auf das Verrechnungskonto des Gesellschafter-Geschäftsführers umgebucht. Eine einkommensteuerliche Erfassung dieser Bezüge hat bisher nicht stattgefunden. Unabhängig von einer etwaigen Fälligkeit wurde durch diese Umbuchung jedenfalls im Jahr 2003 das Vorliegen der rechtlichen Verfügungsmacht des Bw. zum Ausdruck gebracht. Dass dieser Verfügungsmacht des Bw in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer über das Verrechnungskonto bei der GmbH ein rechtliches Hindernis entgegengestanden wäre, wurde weder durch den Bw. behauptet noch ist ein solches dem Sachverhalt zu entnehmen.

Für die Beurteilung der tatsächlichen, somit auch wirtschaftlichen, Verfügungsmacht ist ein weiterer Aspekt zu berücksichtigen, und zwar ob eine permanente Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft als mögliches Hindernis für den Zufluss des Betrages vorgelegen ist.

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.

Ein Zufluss beim Gesellschafter wäre aber selbst dann anzunehmen, wenn sich die GmbH die zur Zahlung an den Gesellschafter erforderlichen Mittel nur auf dem Kreditweg beschaffen hätte können (vgl. VwGH 19.5.1993, 89/13/0252; 30.12.1993, 93/14/0155; 13.12.1995, 95/13/0246).

Der Bw. bringt in der Berufung dazu vor, dass die GmbH deutlich überschuldet und daher zahlungsunfähig gewesen sei. Er weist darauf hin, dass er, um eine Insolvenz zu vermeiden, es vorgezogen habe, die anfallenden Spesen des Unternehmens privat zu finanzieren. Dieses Argument wird durch den Bw. allgemein, ohne Bezug auf etwaige Bilanzdaten und ohne nähere, z.B. zahlenmäßige Darstellung, vorgebracht.

Dem Argument des Bw. wird entgegengehalten, dass die bei der S.GmbH lt. Aktenlage ersichtlichen Verlustvorträge aus den Jahren bis 2001 zwar auf eine schlechte Geschäftslage hindeuten, jedoch kann, wie unten dargestellt, aufgrund des durch die Bp festgestellten Sachverhaltes und den auch in der Berufungsvorentscheidung enthaltenen detaillierten Ausführungen keine Zahlungsunfähigkeit im Zeitpunkt der Verrechnungen, d. h. im Jahr 2003 festgestellt werden. Auch für die Folgejahre liegt keine Zahlungsunfähigkeit der S.GmbH vor.

Laut Aktenlage hat die S.GmbH in den Jahren 2002 und 2003 jeweils Gewinne erzielt:
2002 – Euro 285.073,00 und
2003 vor Bp – Euro 195.670,70 (durch Feststellungen der Bp erhöht sich der Gewinn dieses Jahres auf Euro 636.020,00).

Die Bilanz zum 31.12.2003 weist, wie in den Entscheidungsgründen dargestellt, ein Bankguthaben von Euro 52.326,77 aus.

Fest steht weiters, dass die GmbH im Jahr 2003 Zahlungen an den Bw. zumindest iHv Euro 35.000,00 geleistet hat. Insgesamt wurde das Verrechnungskonto des Bw. um mehr als Euro 72.000,00 reduziert. Durch Umbuchung der Geschäftsführerbezüge ergibt sich zum 31.12.2003 ein Stand des Verrechnungskontos von Euro 85.421,00.

In der Folge, d.h. im Jahr 2004, werden sowohl das Verrechnungskonto des Bw. als auch

andere Verbindlichkeiten gegenüber nahe stehenden Firmen durch Zession einer Forderung gegenüber der B.GmbH (ein dem Bw. ebenfalls nahe stehendes Unternehmen) beglichen. Das Verrechnungskonto des Bw. ist zum 31.12.2004 ausgeglichen. Weiters wurden im Jahr 2004 ohne geschäftlichen Hintergrund Zahlungen an die B.GmbH iHv Euro 200.000,00 geleistet. Aufgrund der Bilanzdaten wird festgestellt, dass bei der S.GmbH im berufungsrelevanten Zeitraum keine Zahlungsunfähigkeit vorlag. Eine Überschuldung iSd Insolvenzrechtes war nicht gegeben. Das in den Folgejahren neuerliche Ansteigen des Gesellschafter-Verrechnungskonto hat für die Beurteilung des Zuflusses des Geschäftsführerbezuges im Jahr 2003 keine Relevanz.

Die Abgabenbehörde erster Instanz hat den vorgenannten Sachverhalt dem Bw. mit der Begründung der Berufungsvorentscheidung zur Kenntnis gebracht.

Auf die Ausführungen zur Frage einer eventuellen Zahlungsunfähigkeit der S.GmbH und die Darstellung der Zahlungsflüsse und Verrechnungen wurde im Vorlageantrag nicht Bezug genommen. Im Hinblick auf die Wirkung der Berufungsvorentscheidung als Vorhalt, wäre es Sache des Bw. gewesen sich im Vorlageantrag mit diesen Ausführungen auseinander zu setzen und die Feststellungen gegebenenfalls zu widerlegen (vgl. VwGH 26.11.2002, 99/15/0165).

Da dies der Bw. jedoch unterlassen hat und keine Umstände geltend gemacht wurden, die zu einer anderen Beurteilung hätten führen können, wird aufgrund des Sachverhaltes festgestellt, dass bei der S.GmbH im Jahr 2003 keine Zahlungsunfähigkeit vorgelegen ist.

Wenn der Bw. zum Zeitpunkt der Berufung (September 2006) angibt, dass das Unternehmen in nächster Zeit liquidiert werden wird, wird dazu festgestellt, dass der Antrag auf Liquidation lt. Firmenbuchauszug erst im Juli 2008 gestellt worden ist. Die Eintragung erfolgte schließlich zum 18.7.2008.

Aufgrund des festgestellten Sachverhaltes hat die Abgabenbehörde erster Instanz zu Recht festgestellt, dass für den Bw., Gesellschafter-Geschäftsführer der S.GmbH, im Jahr 2003 sowohl die rechtliche als auch die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die auf dem Verrechnungskonto verbuchten Bezüge iHv Euro 17.716,31 gegeben war.

Der Betrag ist daher gem. § 19 Abs. 1 EStG 1988 dem Bw. als zugeflossen zuzurechnen und im Jahr 2003 der Einkommensteuer zu unterziehen.

Die Entscheidung über die Berufung war spruchgemäß zu treffen.

Wien, am 14. Jänner 2009