



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Werner Obermüller, gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. bezog Einkünfte aus sonstiger selbstständiger Arbeit als Gesellschafter-Geschäftsführer.

Anlässlich einer von März bis April 2003 stattgefundenen und die Jahre 1996 bis 2001 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung stellte der Prüfer unter anderem Folgendes fest:

Punkt 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung (= Anlage I zum BP-Bericht vom 10. April 2003): *„Dem geprüften Abgabepflichtigen flossen im Jahr 2001 auf Grund seiner an die Firma S. GmbH gelegten 18 Honorarnoten für seine Geschäftsführertätigkeit insgesamt 2,850.000,00 S zu. Die Überweisungen auf sein Girokonto erfolgten jeweils unmittelbar nach Rechnungslegung zwischen dem 9. Jänner und 9. Oktober 2001. In der Beilage zu seiner Einkommensteuererklärung 2001 scheint unter den Einnahmen aus Geschäftsführerhonoraren ein um 1,5 Mio. S verminderter Betrag, also 1,350.000,00 S auf. Auf Nachfragen der Betriebsprüfung wurde behauptet, dass ein Teil der 2001 ausbezahlten Beträge, nämlich besagte 1,500.000,00 S bereits im Jahr 2001 seitens der S. GmbH bzw. seitens des Ing. H. rückgefordert wurde. Fest steht, dass sich in den Honorarnoten des Bw., im Schriftverkehr und in den Büchern der Firma S. GmbH des Jahres 2001 keinerlei Anhaltspunkte für das Vorliegen des behaupteten Darlehens- oder Bezugsvorschussverhältnisses finden. Erst im Juni 2002 wurde im Zuge des Ausscheidens des Bw. als Geschäftsführer und auch als Gesellschafter aus der S. GmbH eine schriftliche Vereinbarung zwischen ihm und dem in der S. GmbH verbleibenden Gesellschafter Ing. H. getroffen, in der die Modalitäten der Rückführung seines Überbezuges an Geschäftsführervergütung (nicht durch seinen Geschäftsführervertrag mit der S. GmbH gedeckten Zahlungen an ihn) im Ausmaß von 109.009,25 € (entspricht 1,500.000,00 S) fixiert wurden. Das Kalenderjahr 2001 ist von dieser Vereinbarung selbstredend nicht betroffen. Von der Betriebsprüfung wird festgehalten, dass die angeforderte Dokumentation über das Bestehen des Darlehensverhältnisses nicht beigebracht werden konnte. Die einschlägige Literatur zu Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschafter-Geschäftsführer und Gesellschaft legt derart strenge Maßstäbe für die Anerkennung von Darlehensverträgen an, dass im gegenständlichen Fall an eine Anerkennung durch die Finanzverwaltung nicht zu denken ist. Das Fehlen eines Darlehensverhältnisses hat demzufolge die volle Verfügungsmacht des Bw. über die an ihn überwiesenen Beträge im Jahr 2001 und somit den Zufluss an Einnahmen im Ausmaß von 2,850.000,00 S zur Folge. Änderungen in Folgejahren können diesen einmal erfolgten Zufluss nicht mehr rückgängig machen. Sowohl die von der Steuerberatung angekündigten Aussagen diverser involvierter Personen über das Bestehen mündlicher Darlehensvereinbarungen im Jahr 2001, als auch die ins Treffen geführte Literatur zu § 19 EStG gehen bei der eindeutigen Sachlage ins Leere, weil sich die zitierte Literatur auf gesicherte Darlehens- und Bezugsvorschussverhältnisse bezieht, die hier mangels Eindeutigkeit und Fremdüblichkeit eben nicht gegeben sind und Analogien zum Vermietungs- und Verpachtungsbereich nichts zur Beurteilung beitragen vermögen.“*

Mit 16. April 2003 erließ das Finanzamt im wieder aufgenommenen Verfahren einen geänderten Bescheid hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2001, in dem es die Feststellung der Betriebsprüfung berücksichtigte.

Gegen den Einkommensteuerbescheid für 2001 vom 16. April 2003 erhob der steuerliche Vertreter mit Schreiben vom 23. Mai 2003 Berufung und führte im Wesentlichen aus:

Es werde beantragt, die Einkünfte aus sonstiger selbstständiger Arbeit für das Jahr 2001 mit 1,350.000,00 S festzusetzen. Der Bw. habe im Jahr 2001 Einkünfte aus der Tätigkeit als Geschäftsführer bei der S. GmbH bezogen. Der Bezug sei auf Grund von Honorarnoten, die gelegt wurden, erfolgt. Die Honorarnoten haben sich auf vorläufige Abrechnungen von Bauprojekten bezogen und seien lediglich als Akontozahlung zu verstehen gewesen. Im Oktober 2001 habe sich auf Grund der Buchhaltungsunterlagen gezeigt, dass ein schwerer wirtschaftlicher Verlust im Jahr 2001 entstehen werde, da die Baukosten für die Projekte erheblich überschritten worden seien. Ab diesem Zeitpunkt sei daher allen Geschäftsführern und Beteiligten klar gewesen, dass ein Rückzahlungsanspruch der Erfolgstanten bezüglich der Geschäftsführerhonorare gegeben sei. Dies sei auch bei den Gesellschaftersitzungen, die im November und Dezember abgehalten worden seien, festgelegt worden. Bereits zu diesem Zeitpunkt sei auch der Darlehenscharakter fixiert gewesen und habe auch Einigkeit unter den Gesellschaftern bestanden. Den Umstand, die zugeflossenen Gelder als Darlehen zu werten, sei den finanzierenden Kreditinstituten bekannt gewesen und diese Thematik sei auch hinreichend in diversen Sitzungen erörtert worden. Bereits im November 2001 sei bekannt gewesen, dass dieser wirtschaftliche Verlust eingetreten sei und wahrscheinlich zu einem Insolvenzverfahren führen würde. Es seien daher seitens der Gesellschafter und der Geschäftsführer in weiterer Folge umfangreiche Sanierungsmaßnahmen gesetzt worden, wobei auch über Gesellschafterdarlehen gesprochen worden sei. Auch durch Preisnachlässe seitens des Hauptgesellschafters und Hauptbeauftragten Ing. H. seien umfangreiche Sanierungsmaßnahmen durchgeführt worden. Anfang des Jahres 2002 sei festgelegt worden, dass der Bw. und ein weiterer Gesellschafter aus dem Unternehmen ausscheiden. Die bereits im Dezember 2001 gemachten mündlichen Vereinbarungen seien daraufhin schriftlich festgelegt worden. Erst nach der vollkommenen Übereinkunft unter den Gesellschaftern sei die Gesamtproblematik durch die Rechtsanwälte schriftlich formuliert und von den beteiligten Personen unterzeichnet worden. Bezüglich der Sachverhaltsdarstellung werde auf den Schriftverkehr mit dem Prüfer verwiesen. Als Nachweis seien in diesem Zusammenhang auch ein Schreiben einer Rechtsanwaltskanzlei und eine zeugenschaftliche Bestätigung von Herrn C. S. dieser Berufung angeschlossen. Es werde nochmals betont, dass im Dezember 2001

bereits Willensübereinstimmung unter den Parteien vorgelegen sei, und dass daher der Überbezug des Bw. in ein Darlehen umgewandelt worden sei.

Zur rechtlichen Beurteilung werde ausgeführt, dass gemäß § 19 EStG (vgl. Doralt, EStG-Kommentar, § 19, Tz 4) Vorauszahlungen wie insbesondere Bezugsvorschüsse nach allgemeinen Grundsätzen zu beurteilen seien. Wenn allerdings der Vorschuss nicht mit unmittelbar nachfolgenden Zahlungen verrechnet werde könne, sei ein Darlehen anzunehmen (vgl. VwGH 21.02.1996, 92/14/0056). Die Verwaltungspraxis orientiere sich an der sogenannten Endgültigkeit. Insbesondere sei auch der Analogieschluss zur Einkunftsart Vermietung und Verpachtung zu ziehen. Auch hier seien Vorauszahlungen in der Regel als Darlehen zu behandeln. Ebenso begründe der obligatorische Anspruch noch kein Zufließen (vgl. VwGH 14.12.1979, 377/79/1980). Festzuhalten sei, dass bereits im Jahr des Zuflusses 2001 die Darlehensvereinbarung abgeschlossen worden sei. Die seitens der Betriebsprüfung vorgelegte Literatur (EstR, Rz 4607 f) sei auf den berufsgegenständlichen Fall nicht anzuwenden, da sowohl der Zufluss als auch die Umwandlung in ein Darlehen im selben Jahr erfolgt sei und sich daher eine Einkommensteuerpflicht nicht ableiten lasse. Weiters sei festzuhalten, dass gemäß § 15 EStG Einnahmen dann nur vorliegen, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsart zufließen, die gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 – 3 EStG dem Gewinn zu Grunde liegen. Gemäß allgemeiner Definition des EStG ergebe sich der Gewinn im Wirtschaftsjahr aus dem Unterschiedsbetrag zwischen Einnahmen und Ausgaben. Bei der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG komme es auf den Zufluss und auf den Abfluss bei den Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben an. Im Wesentlichen bestimme sich der Einkommenscharakter daran, ob die Einnahmen dem Begünstigten auch wirtschaftlich gehören. Lediglich bei den sogenannten Vorauszahlungen werde hier eine Differenzierung vorgenommen. Gemäß Doralt (vgl. Doralt, aaO., § 4, Tz 192) gelte auch, dass willkürliche Zahlungen bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nicht zu berücksichtigen seien, denn willkürliche Zahlungen dürfen die Höhe des Einkommens innerhalb verschiedener Veranlagungszeiträume nicht beeinflussen (vgl. VwGH 22.01.1992, 91/13/0114 zu um das vierfach überhöhten Vorauszahlungen an die Sozialversicherung). Im Erkenntnis vom 1.7.1992, 91/13/0084 hat der VwGH erkannt, dass auch irrtümlich erfolgte Zahlungen nicht zu Betriebsausgaben führen können. Aus dem Umkehrschluss ergebe sich, dass auch eine irrtümlich erfolgte Einnahme nicht zu den Einkünften zählen könne.

Aus dem der Berufung beigelegten Schreiben einer Rechtsanwältin GmbH vom 5. Mai 2003 geht zusammengefasst hervor, dass die Zahlungen an den Bw. nicht etwa auf Grund von bestehenden Vereinbarungen mit den Mitgesellschaftern, sohin umgekehrt ohne Vorliegen

diesbezüglicher Vereinbarungen erfolgt seien. Die Auszahlungen seien daher aus zivilrechtlicher Sicht nicht als Zahlungen von Dienstnehmerbezügen sondern als Darlehenszahlungen zu qualifizieren. Weiters wurde eine Bestätigung ohne Datum des C. S. mit folgendem Inhalt vorgelegt: *...bestätige ich Ihnen, dass die Übereinkunft bezüglich des Darlehens im Jahr 2001, November – Dezember, glaube ich, bereits mündlich abgeschlossen wurde.....*

Mit Berufungsvorentscheidung vom 10. Juli 2003 wurde die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 2001 als unbegründet abgewiesen. Zusammenfassend führte das Finanzamt an, dass zum einen im Jahr 2001 kein Darlehensvertrag mit steuerlicher Wirkung zwischen dem Bw. und der S. GmbH zu Stande gekommen sei und zum anderen eine Rückgängigmachung eines Rechtsgeschäftes nichts am bereits erfolgten Zufluss ändere.

Am 21. Juli 2003 wurde ein Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz eingebracht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die von der S. GmbH im Jahr 2001 ausbezahlten Honorare dem Bw. im Jahr 2001 zur Gänze zufließen oder nicht.

Der Bw. hat sich im Vorlageantrag auf den Antrag beschränkt, über die Berufung zu entscheiden, ohne den Feststellungen in der Berufungsvorentscheidung vom 10. Juli 2003 zu erwidern.

Wenn dies auch zulässig ist (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, Band 3, S 2718), so ist eine Berufungsvorentscheidung, die über die Begründung des Erstbescheides hinausgeht, als Vorhalt anzusehen (vgl. Stoll, aaO., S 2713 mwN sowie VwGH 24.3.1994, 93/16/0163). Eine derartige Berufungsvorentscheidung erzeugt daher die Bedeutung einer nicht zu beseitigenden Rechtstatsache, mit der die Wirkung verbunden ist, dass der Partei der Wissens- und Meinungsstand zum Sachverhalt und zu den Rechtsfragen rechtswirksam zur Kenntnis langt, worauf diese - soweit geboten - einzugehen hat. Unwidersprochen gebliebene Feststellungen der Berufungsvorentscheidung bleiben in ihrer Bedeutung als Behördenklärung existent und erfüllen das Gebot des Parteiengehörs im Sinne des § 115 Abs. 2 BAO (vgl. Stoll, aaO., S 2718 f).

Unter diesem Aspekt ist es weiters zulässig, auf die als zutreffend erkannte Begründung der - wenn auch außer Wirksamkeit tretenden - Berufungsvorentscheidung Bezug zu nehmen,

wodurch die Begründung dieses anderen Bescheides zum Bestandteil der Begründung der Berufungsentscheidung wird (vgl. Stoll, aaO., S 2713 ff).

Auf den gegenständlichen Fall angewendet bedeutet dies, dass der Unabhängige Finanzsenat zulässigerweise die in der Berufungsvorentscheidung angeführte Sachverhaltsdarstellung und rechtliche Begründung, gegen die keinerlei Einwendungen erhoben wurden, für richtig erachtet und zum Bestandteil dieser Entscheidung erhebt:

“Aufgrund der von der Großbetriebsprüfung im März und April 2003 durchgeführten Prüfung der Aufzeichnungen beim Bw. steht für das Finanzamt folgender Sachverhalt fest:

Der Bw. hat mit der Firma S. GmbH, deren Geschäftsführer er bis Juni 2002 war, im April 1996 eine als Geschäftsführervertrag bezeichnete Vereinbarung abgeschlossen, die unter Punkt III folgende Regelung betreffend den Geschäftsführerbezug enthält:

“Der Bw. erhält für seine Tätigkeit als Geschäftsführer einen Werklohn im nachgenannten Ausmaß:

-für jedes von der GmbH durchgeführte Bauträgerprojekt 2,5% von der Bauleistung = Baukosten (netto) = Fixum zuzüglich 15% vom erwirtschafteten Reingewinn = Provision;

-das Fixum wird in gleichen Monatsraten auf die gesamte, geplante Projektdauer aufgeteilt und zwar bis 5. jeden Monats, beginnend mit dem auf die Sicherstellung der Finanzierung und der Absicherung der Liegenschaftsrechte nachfolgenden Monat;

-die Provision ist binnen zwei Monaten nach Legung der Schlussrechnung für das Gesamtprojekt zur Zahlung fällig; ...”.

Der Bw. war im Jahr 2001 für die S. GmbH bei diversen Bauträgerprojekten tätig und hat im Zeitraum 9. Jänner 2001 bis 8. Oktober 2001 an die S. GmbH über seine Geschäftsführertätigkeit insgesamt 18 Honorarnoten gelegt. Diese Honorarnoten sind alle gleich aufgebaut. Beispielsweise wird die Honorarnote vom 9. Jänner 2001 betreffend das Projekt “Lüftner” dargestellt:

HONORARNOTE
Für meine Geschäftsführertätigkeit zum Projekt “Lüftner” erlaube ich mir, den vereinbarten Betrag wie folgt in Rechnung zu stellen:
100.000,00 S

Von einer Akontierung ist in den Honorarnoten keine Rede. Auch, dass die Beträge vorschussweise begehrt wurden, ist aus den Honorarnoten nicht ersichtlich. In den Geschäftsbüchern der S. GmbH wurden die vom Bw. in Rechnung gestellten Honorare im Jahr 2001 nicht als Darlehensforderung oder als Vorschuss behandelt. Insgesamt wurde der S. GmbH mit den 18 angeführten Honorarnoten ein Betrag von 2,850.000,00 S in Rechnung gestellt. Dieser Betrag wurde im Jahr 2001 von der S. GmbH an den Bw. auch ausbezahlt.

Der Bw. war an der S. GmbH mit einer Stammeinlage von 27.200,00 € beteiligt. Am 24. Juni 2002 wurde zwischen dem Bw., C. S. (jeweils in ihrer Funktion als Gesellschafter und Geschäftsführer der S. GmbH), Ing. H. und der S. GmbH eine Vereinbarung abgeschlossen, die unter Punkt V lautet:

“Der Bw. leistet im Hinblick auf seinen Überbezug an Geschäftsführervergütung 109.009,25 € an die S. GmbH in fünf gleich hohen jährlichen Raten, beginnend mit September 2002; eine Verzinsung erfolgt nicht. Die Zahlungsverpflichtung wird durch ein Wechselakzept des Bw. besichert.”

Die Existenz dieser Vereinbarung hat der Bw. nicht bestritten. In der gegenständlichen Berufung wird nunmehr ein Zufluss eines Betrages von 1,500.000,00 S (entspricht dem Betrag von 109.009,25 € der oben wiedergegebenen Vereinbarung) an den Bw. im Sinne des § 19 EStG in Abrede gestellt. Dies wird damit begründet, dass es sich bei den Honorarnoten um Akontierungen handeln würde, die vom Bw. auf Grund von vorläufigen Abrechnungen von Bauprojekten erstellt worden seien.

Hiezu ist Folgendes auszuführen: Der Bw. hat auf Grund seiner Tätigkeit als Geschäftsführer der S. GmbH, also einer Kapitalgesellschaft, durch seine mehr als 25%-ige Beteiligung sonstige Einkünfte aus selbstständiger Arbeit im Sinne des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG bezogen, und ist demnach nicht zur Buchführung verpflichtet. Er hat auch freiwillig keine Bücher geführt, weswegen sein Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG durch eine Einnahmen-Ausgabenrechnung zu ermitteln ist. Demnach ist die Bestimmung des § 19 EStG für die zeitliche Zuordnung der Einnahmen und Ausgaben maßgeblich.

Nach Lehre und Rechtsprechung ist eine Einnahme im Sinne des § 19 EStG dann zugeflossen, wenn der Empfänger über sie rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann, sobald er also die volle Verfügungsmacht über sie erhält (vgl. Doralt, aaO., § 19, Tz 8 mwN). Änderungen in den Folgejahren, insbesondere die Rückzahlung, können den einmal erfolgten Zufluss nicht mehr rückgängig machen (vgl. Doralt, aaO., § 19, Tz 11, sowie Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, § 19, Tz 26 mwN). Aus diesem Grunde liegt ein steuerlich wirksamer Zufluss auch dann vor, wenn

es sich um eine Akontozahlung handelt. Dies wurde vom Verwaltungsgerichtshof in mehreren Erkenntnissen ausgesprochen (vgl. VwGH 7.6.2001, 95/15/0112, VwGH 15.6.1979, 659/75, 1708,1709/79). So führt der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 7.6.2001, 95/15/0112, zum Zeitpunkt des Zufließens einer Akontozahlung wörtlich Folgendes aus:

"Akontozahlungen, die der Steuerpflichtige erhält, fließen nicht erst mit ihrer tatsächlichen Verrechnung, sondern bereits mit ihrer Bezahlung zu. Hierbei liegt es im Wesen einer Akontozahlung, dass der Empfänger die Verfügungsmacht über den Betrag und der Zahlende dafür eine vermögenswerte Forderung auf Erfüllung und, falls die Erfüllung nicht oder nicht ordnungsgemäß erfolgt, auf (teilweise) Rückerstattung der Akontozahlung erhält."

Das Vorbringen in der Berufung, es habe sich bei den Honorarnoten um Akontierungen gehandelt, ist daher nicht geeignet, dass Vorliegen eines Zuflusses hinsichtlich des gesamten an den Bw. von der S. GmbH als Geschäftsführerbezug ausbezahlten Betrages von 2.850.000,00 S im Sinne des § 19 EStG im Jahr 2001 in Frage zu stellen.

Das Finanzamt geht aber auf Grund der bereits weiter oben wiedergegebenen Gestaltung der Honorarnoten ohnedies davon aus, dass es sich jeweils um den vom Bw. gemäß Punkt III des Geschäftsführervertrages vom April 1996 als Fixum bezeichneten Geschäftsführerbezug handelt, der in Monatsraten von der S. GmbH zu bezahlen war. Es handelte sich somit um keine Akontozahlungen. Wenn in der Berufung vorgebracht wird, dass sich im Oktober 2001 herausgestellt habe, dass ein "schwerer wirtschaftlicher Verlust im Jahr 2001 entstehen wird" (gemeint offenbar bei der S. GmbH), "da die Baukosten für die Projekte erheblich überschritten wurden", ist hiezu auszuführen, dass in Punkt III des Geschäftsführervertrages vom April 1996 dem Bw. ein monatliches Fixum (berechnet von den Baukosten) zugesagt wird, ohne dass sich in diesem Vertrag eine Rückforderungsbestimmung dergestalt finden würde, dass das Fixum (oder ein Teil davon) bei einem Überschreiten der Baukosten vom Bw. zurückzuzahlen wäre.

Selbst wenn in dem der Berufung angeschlossenen Schreiben einer Rechtsanwältin GmbH behauptet wird (*"Vom Bw. wurden – ohne dass ein diesbezüglicher Beschluss der Gesellschafter vorgelegen wäre – auf Basis von ihm erwarteter Erträge aus der Abrechnung von Bauvorhaben, die die Grundlage für die Ermittlung seiner Geschäftsführervergütung gebildet haben, Auszahlungen an sich veranlasst."*), dass der Bw. seine Geschäftsführerbezüge vertragswidrig abgerechnet habe, ändert dies nichts an einem Zufluss im Sinne des § 19 EStG, weil ein etwaiger bestehender Rückforderungsanspruch am erfolgten Zufluss nichts ändert. Für den Zufluss im Sinne des § 19 EStG ist nämlich nur bedeutsam, ob das ausgezahlte Geld zunächst in die tatsächliche und wirtschaftliche Verfügungsmacht des

Empfängers gelangt. Ohne Bedeutung ist es aber, ob ein endgültiger Vermögenszugang beim Steuerpflichtigen eine bleibende materielle Vermögensvermehrung nach sich zieht oder nicht (vgl. Maier-Dietrich, Einkommensteuerliche Behandlung veruntreuter Gelder – Bedeutung des Rückforderungsanspruches für den Zufluss, RdW 1995, 113).

In der Berufung wird weiters vorgebracht, dass ein Zufluss eines Betrages von 1.500.000,00 S aus den vom Bw. gelegten Honorarnoten deswegen zu verneinen sei, weil in Gesellschaftersitzungen, die im November und Dezember 2001 stattgefunden hätten, festgelegt worden wäre, dass ein Teil der an den Bw. ausgezahlten Honorare von diesem zurückzuzahlen und dieser Betrag demnach als Darlehen zu werten sei.

Hiezu ist Folgendes festzuhalten: Im Abgabenrecht sind an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen einem Gesellschafter-Geschäftsführer und der Gesellschaft ebenso strenge Maßstäbe anzulegen wie an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen. Derartige Abmachungen müssen von vorneherein ausreichend klar sein und einem Fremdvergleich standhalten (vgl. VwGH 31.7.2002, 98/13/0011; 15.3.1995, 94/13/0249 und 14.4.1993, 91/13/0194). Daher muss eine Darlehensvereinbarung zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern von vorneherein ausreichend klar sein und einem Fremdvergleich standhalten. Insbesondere ist auch ein Rückzahlungstermin festzusetzen (vgl. VwGH 31.7.2002, 98/13/0011, Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG, Band I, § 8, Tz 62 unter dem Stichwort "Darlehen"). Als Beweis für diese laut Berufung im November und Dezember 2001 stattgefundenen Besprechungen wird lediglich ein undatiertes Schreiben von C. S., der auch Geschäftsführer der S. GmbH im Jahr 2001 war, vorgelegt. C. S. erklärt dabei, er glaube (also er weiß es nicht), dass die Übereinkunft bezüglich des Darlehens des Bw. im November oder Dezember des Jahres 2001 mündlich abgeschlossen worden sei. Dieses Schreiben kann keinesfalls als ein Beweis dafür angesehen werden, dass die behauptete mündliche Vereinbarung vom November/Dezember 2001 nach außen hin hinreichend zum Ausdruck gebracht wurde. Darüber hinaus wird in der Berufung gar nicht angeführt, welche Vereinbarungen in concreto im November/Dezember 2001 getroffen wurden (Rückzahlungsmodalitäten, Sicherheiten etc.), sodass auch aus diesem Grund im Jahr 2001 **kein** steuerlich anzuerkennender Darlehensvertrag zwischen der S. GmbH und dem Bw. zu Stande gekommen ist.

Der in der Berufung angestellte Vergleich mit Bezugsvorschüssen bzw. Mietvorauszahlungen ist nicht zutreffend, weil von der Lehre und Rechtsprechung ein Vorschuss, der (noch) zu keinem Zufluss im Sinne des § 19 EStG führt, nur dann angenommen wird, wenn im Zahlungszeitpunkt, dh. also nicht nachträglich, bereits eine Vereinbarung vorgelegen ist,

wonach die Zahlungen lediglich vorschussweise erfolgen (vgl. VwGH 10.10.1996, 94/15/0121 zum Zufließen von Mietzinsvorauszahlungen). Im gegenständlichen Fall hat der Bw. aber weder beim Empfang der in Rechnung gestellten Geschäftsführerbezüge noch vorher mit der S. GmbH eine Vereinbarung dergestalt getroffen, dass es sich bei den in den Honorarnoten angesprochenen Beträgen nur um Vorschüsse handeln soll. Daraus folgt aber auch, dass selbst dann, wenn tatsächlich ein Darlehensvertrag mit dem Bw. bereits im November/Dezember 2001 abgeschlossen worden wäre, dies am Zufluss des Gesamtbetrages von 2,850.000,00 S im Jahr 2001 nichts mehr ändern kann, weil eine Rückgängigmachung eines Rechtsgeschäftes mit dem Bw. ("Umwandlung" eines Teiles der Geschäftsführerbezüge in ein Darlehen) nichts am bereits erfolgten Zufluss zu ändern vermag (vgl. Doralt, aaO., § 19, Tz 11)."

Zusammenfassend hält der Unabhängige Finanzsenat fest, dass der in der Vereinbarung vom 24. Juni 2002 festgestellte Überbezug an Geschäftsführervergütung im berufsgegenständlichen Jahr kein steuerlich anzuerkennendes Darlehen der S. GmbH an den Bw. auslöst. Die Berufungseinwendungen sind insgesamt nicht geeignet, den steuerlich beachtlichen Zufluss der gesamten Geschäftsführerhonorare im Jahr 2001 in Frage zu stellen. Abschließend wird noch darauf hingewiesen, dass es nicht Gegenstand dieses Verfahrens ist, zu beurteilen, wie allfällige Rückzahlungen dieser Honorare steuerlich zu behandeln sind.

Da sich der Unabhängige Finanzsenat den Ausführungen des Finanzamtes vollinhaltlich anschließt, war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, 8. Oktober 2003