



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Sadleder Wirtschaftsprüfungs GmbH, 4502 St. Marien, Linzerstraße 62a, gegen den Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 7. April 2006 betreffend Einkommensteuer 2002 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2002	Einkommen	53.340,29 €	Einkommensteuer	18.420,45 €
Abgabenfestsetzung				18.420,45 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2002 wird gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt.

Entscheidungsgründe

Angefochten ist der Einkommensteuerbescheid 2002.

Der Berufungswerber (Bw) erklärte im berufungsgegenständlichen Jahr neben Einkünften aus Gewerbebetrieb (-11.764,80 € aus einem gewerblichen Grundstückshandel stammend) und Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (15.605,31 € lt. Mitteilung vom 4.3.2004) Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Geschäftsführer der XYZ Handelsgesellschaft m.b.H. iHv 39.350,27 €.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung der XYZ Handelsgesellschaft m.b.H. über den Zeitraum 2002 bis 2004 übermittelte der Betriebsprüfer dem Veranlagungsreferat Unterlagen (Buchungskonten, Umbuchungslisten) betreffend der dem Bw im Prüfungszeitraum zugeflossenen Geschäftsführerbezüge aus der geprüften Gesellschaft.

Das Finanzamt setzte daraufhin die Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Jahr 2002 mit 73.458,25 € (Geschäftsführerbezüge aus 2002: 66.736,27 € zuzügl. Geschäftsführerbezüge aus 2001: 17.007,86 € abzügl. 6 % Betriebsausgabenpauschale: 5.024,64 € abzügl. SV-Beiträge 5.261,24 €) fest (Bescheid vom 7.4.2006).

Gegen diesen Bescheid erhob der Bw durch seinen steuerlichen Vertreter mit Schriftsatz vom 13.4.2006 (eingelangt beim Finanzamt am 18.4.2006) Berufung und beantragte, die Einkünfte aus Geschäftsführerbezügen erklärungskgemäß mit 39.350,27 € zu veranlagern.

Hinsichtlich der näheren Ausführungen wird auf die Berufungsschrift verwiesen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20.7.2007 wies das Finanzamt die Berufung ab mit der Begründung, dass rückwirkende Vereinbarungen nicht anzuerkennen seien.

In seinem Vorlageantrag vom 14.8.2007 beantragte der Bw durch seinen steuerlichen Vertreter die Festsetzung der Geschäftsführereinkünfte entsprechend der Einkommensteuererklärung 2002, da eine rückwirkende Vereinbarung nicht vorliege. Auf die näheren Ausführungen wird verwiesen.

In einem weiteren Schriftsatz vom 11.9.2007 beantragte der Bw durch seinen steuerlichen Vertreter, den aus dem gewerblichen Grundstückshandel stammenden Restverlustvortrag iHv 20.739,47 € sowie die beantragte außergewöhnliche Belastung für seine Tochter A, für die erhöhte Familienbeihilfe bezogen werde, zu berücksichtigen.

In weiterer Folge legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, in welcher Höhe die Geschäftsführerbezüge aus der XYZ Handelsgesellschaft m.b.H. dem Bw zugeflossen sind.

Unstrittig ist hingegen, dass der aus dem gewerblichen Grundstückshandel stammende Verlust als Sonderausgaben abzuziehen ist; unstrittig ist weiters, dass die außergewöhnliche Belastung wegen der Behinderung eines Kindes mit dem Pauschalbetrag zu berücksichtigen ist.

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zugrunde gelegt:

Der Bw ist Geschäftsführer der XYZ Handelsgesellschaft m.b.H.

Die Gesellschaft wurde mit einem Stammkapital von 500.000,00 S gegründet (Stammeinlage: Ing. Y Z 500.000,00 S) (Errichtungserklärung vom 15.12.1998).

Die am 31.1.1999 abgeschlossene Vereinbarung zwischen dem Bw (GF) und der Gesellschaft (GESMBH) lautet wie folgt:

- 1) Der GF ist alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer der GESMBH. Er ist aufgrund seines beherrschenden Einflusses auf gesellschaftsrechtlicher Ebene niemandem gegenüber weisungsgebunden.
- 2) Der GF kann kraft seiner Beteiligung an der GESMBH die Beschlussfassung in der Generalversammlung in Bezug auf die Weisungsrechte gemäß § 20 Abs. 1 GmbHG verhindern. Ein Dienstverhältnis nach § 4 Abs. 2 ASVG kommt daher nicht in Betracht.
- 3) Der GF ist wesentlich (zu 100 %) an der GESMBH beteiligt. Der GF steht in der Betätigung seines geschäftlichen Willens nicht unter der Leitung der GESMBH und schuldet dieser auch nicht seine Arbeitskraft. Ebenso ist der GF im geschäftlichen Organismus der GESMBH gegenüber nicht verpflichtet, deren Weisungen zu folgen.
- 4) Dem GF obliegt die Leitung und Überwachung des Unternehmens im Ganzen. Er hat insbesondere für die wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange der GESMBH in bestmöglicher Weise Sorge zu tragen.

In diesem Zusammenhang ist die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes anzuwenden.

5) Der GF hat die von einem ordentlichen Geschäftsführer zu erwartende Arbeitskraft sowie seine Kenntnisse und Erfahrungen der GESMBH zur Verfügung zu stellen.

Diesbezüglich ist der GF an keine feste Dienstzeit und keinen festen Dienstort gebunden. Er ist in der Einteilung und der Organisation der ihm obliegenden Tätigkeiten frei. Er hat aber seine Tätigkeit für die GESMBH so einzurichten, dass er die von ihm übernommenen Pflichten mit dem bedungenen Sorgfaltsgrad erfüllen kann.

6) Der GF ist somit selbständig und eigenverantwortlich tätig, sodass kein Dienstverhältnis vorliegen kann. Der GF hat seine Vergütungen selbst zu versteuern. Klargestellt wird noch, dass dadurch keinerlei Ansprüche auf Sonderzahlungen und sonstige dienstnehmerrechtliche Ansprüche (Bsp. Abfertigung etc.) gegeben sind.

Im Falle der Abwesenheit wegen längerer Krankheit (über 1 Monat) ist entweder eine geeignete Vertretung zu nennen oder umgehend ein weiterer Geschäftsführer zu bestellen.

7) Dem GF gebührt ein erfolgsabhängiges Honorar in Höhe von 15 % des Rohertrages, der sich wie folgt ermittelt: monatlicher Nettoumsatz – monatlicher Wareneinsatz.

Lediglich aufgrund der Tatsache, dass die betriebliche Organisation zunächst erst aufgebaut werden muss, wird vereinbart, dass der GF im Zeitraum Jänner – März 2000 ein monatliches Honorar von 15.000,00 S erhält. Ab April 2000 wird jedenfalls erfolgsabhängig ausbezahlt.

Ergänzend wird festgehalten, dass dem GF – vorbehaltlich des wirtschaftlichen Geschäftsverlaufes – eine Pensionszusage in Aussicht gestellt wird. Diesbezüglich wird bis zum 31.12.2001 ein entsprechender Beschluss gefasst werden.

Der Ordnung halber wird noch darauf hingewiesen, dass mit der Geschäftsführervergütung auch sämtliche Ausgaben mit Ausnahme von Dienstreisen, bei denen die einfache Fahrtstrecke mehr als 100 km beträgt, abgegolten sind. Für derartige Dienstreisen steht es dem Geschäftsführer frei, diesbezüglich das amtliche Kilometergeld sowie den jeweiligen Diätenaufwand zu verrechnen.

8) Die GESMBH ist berechtigt, je nach Geschäftsverlauf und jedenfalls bei Verschlechterung der wirtschaftlichen Lage, die zu leistenden Vergütungen anzupassen.

9) Der Vertrag kann beiderseits, um einen reibungslosen Übergang zu ermöglichen, unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist schriftlich aufgekündigt werden.

10) Abänderungen zu den Punkten 1) bis 9) können nur im Einvernehmen durchgeführt werden.

Der Bw schloss am 16.12.2002 folgende Geschäftsführervereinbarung mit der Gesellschaft ab:

Bezugnehmend auf den Vertrag vom 31.1.1999 wird hinsichtlich der Geschäftsführerbezüge abweichend zu Punkt 7 und Bezugnehmend auf Punkt 8 der genannten Vereinbarung einvernehmlich folgende Regelung getroffen:

Da absehbar ist, dass das Unternehmen auch im Jahre 2002 keinen Gewinn erzielen wird können, wodurch die wirtschaftliche Lage sich entgegen der Ausgangsvereinbarung verschlechtert, wird rückwirkend ab Jänner 2002 die Geschäftsführervergütung auf 5 % des Rohertrages gekürzt.

Die bereits verrechneten Vergütungen sind entsprechend neu zu ermitteln und die überhöhte Verrechnung ist vom Geschäftsführer an die Gesellschaft zurückzuzahlen.

Die Kürzung des Geschäftsführerhonorars auf 5 % des Rohertrages gilt jedenfalls bis Ende 2003. Ab 2004 wird über die Höhe der Geschäftsführervergütung eine neue Vereinbarung getroffen, wobei bereits jetzt vom Geschäftsführer zugesichert wird, dass, sollte kein wirtschaftlicher Gewinn bis Ende 2003 erzielt werden können, er für jedenfalls 1 Jahr die Geschäftsführung unentgeltlich ausüben wird.

Sollte hingegen bis Ende 2003 durch Gewinne der Verlustvortrag beseitigt werden können, verpflichtet sich die Gesellschaft zur Nachzahlung der Geschäftsführervergütung in Höhe von 5 % des Rohertrages.

Der Bw erhielt 2002 von der XYZ Handelsgesellschaft m.b.H. folgende Geschäftsführerbezüge von insgesamt 83.744,13 €:

Buchungsdatum	Geschäftsführerbezüge	Betrag
	2001	
07.01.2002	Erfolgshonorar KW 39-52/2001 – 2. Anzahlung	11.991,02 €
05.02.2002	Erfolgshonorar KW 39-48/2001 – Rest	1.215,55 €
12.03.2002	Erfolgshonorar KW 49-52/2001 – Rest	<u>3.801,30 €</u>
		17.007,86 €
	2002	
26.03.2002	Vorschuss Geschäftsführer – aconto	10.000,00 €
04.06.2002	Erfolgshonorar KW 1-10/2002 – Rest	3.145,67 €
02.07.2002	Erfolgshonorar KW 11-15/2002	14.543,60 €
03.07.2002	Erfolgshonorar KW 16-20/2002	11.790,30 €
26.08.2002	Erfolgshonorar KW 21-25/2002	10.472,20 €
24.09.2002	Erfolgshonorar KW 26-30/2002	8.778,70 €
05.11.2002	Erfolgshonorar KW 31-35/2002	3.526,80 €
04.12.2002	Erfolgshonorar KW 36-40/2002	<u>4.479,00 €</u>

		66.736,27 €
--	--	--------------------

Die entsprechend der Vereinbarung vom 16.12.2002 zu hoch ausbezahlte Geschäftsführervergütung wurde auf dem Verrechnungskonto storniert (Umbuchung 31.12.2002: Verrechnungskonto Gesellschafter Z an Geschäftsführerbezüge).

Auf die entsprechenden Verrechnungskonten, Auszahlungsbelege und Banküberweisungen wird verwiesen.

Einkünfte aus selbständiger Arbeit – Geschäftsführerbezüge:

Der Bw stützt seine Argumentation darauf, dass die vom Finanzamt angenommene rückwirkende Vereinbarung nicht vorliege; aufgrund der Geschäftsführervereinbarung vom 31.1.1999 werde die Gesellschaft berechtigt, die Vergütungen entsprechend des Geschäftsverlaufes anzupassen.

Dies ist richtig (vgl. Pkt. 8 der Vereinbarung vom 31.1.1999: *„Die GESMBH ist berechtigt, je nach Geschäftsverlauf und jedenfalls bei Verschlechterung der wirtschaftlichen Lage, die zu leistenden Vergütungen anzupassen.“*).

Weiters ist richtig, dass bei der Beurteilung, in welcher Höhe die Geschäftsführerbezüge zugeflossen sind, das Zufluss-/Abflussprinzip des § 19 Abs. 1 EStG 1988 anzuwenden ist, da der Bw seinen Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt.

Nach § 19 Abs. 1 EStG 1988 sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind (S 1).

Ausgaben sind für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind (Abs. 2 S 1).

Zugeflossen („bezogen“, Abs. 1 S 1) ist eine Einnahme, sobald der Empfänger über sie „tatsächlich und rechtlich“ (VwGH 29.4.2010, 2007/15/0293) bzw. „rechtlich und wirtschaftlich“ (VwGH 19.6.2002, 98/15/0142; LStR 2002 Rz 631) verfügen kann, sich der Zufluss also wirtschaftlich in einer Vermehrung des Vermögens des Steuerpflichtigen auswirkt (VwGH 7.7.2011, 2007/15/0156). Ein Betrag ist auch dann zugeflossen, wenn er dem Steuerpflichtigen bloß gutgeschrieben wurde, vorausgesetzt, dass er über den Betrag rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann (VwGH 26.9.2000, 99/13/0193); die Verfügung kann auch durch ein „Stehenlassen“ erfolgen (Jakom/*Baldauf* EStG 2013, § 19 Rz 8).

Die Geschäftsführerbezüge sind dem Bw laut der obigen Aufstellung zugeflossen, indem sie entweder seinem Verrechnungskonto gutgeschrieben oder ihm ausbezahlt wurden. Dies ist

eindeutig durch die vorgelegten Belege und Buchhaltungsunterlagen erwiesen und wird auch vom Bw nicht bestritten (sh. dazu Berufungsbegründung Seite 1).

Strittig ist lediglich die Höhe der letztendlich zu versteuernden Einkünfte aus der Geschäftsführertätigkeit. Nach Ansicht des Bw sind die entsprechend der Vereinbarung vom 16.12.2002 zu viel erhaltenen und der Gesellschaft durch Umbuchung zum 31.12.2002 wieder rückgeführten Vergütungen als nicht zugeflossen zu betrachten. Der Bw geht demnach von einem Abfluss dieser Beträge aus.

Abgeflossen („geleistet“, Abs. 2 S 1) ist eine Ausgabe, sobald der geleistete Betrag aus dem Vermögen des Steuerpflichtigen ausgeschieden ist und dieser die wirtschaftliche Verfügungsmacht verloren hat (VwGH 22.1.2004, 98/14/0025; EStR Rz 4620; LStR 2002 Rz 640); dies gilt auch bei Vorliegen von Regressansprüchen (VwGH 16.3.1989, 89/14/0056); es kommt nicht darauf an, welches Kalenderjahr die Ausgaben wirtschaftlich betreffen. Die rückwirkende Buchung auf einem Verrechnungskonto führt zu keinem Abfluss für vergangene Jahre (VwGH 19.9.1989, 86/14/0192; UFS 31.3.2008, RV/2028-W/06) (Jakom/*Baldauf* EStG 2013, § 19 Rz 9).

Dies bedeutet im gegenständlichen Fall, dass der einmal erfolgte Zufluss der Geschäftsführerbezüge durch die am 31.12.2002 erfolgte Umbuchung nicht mehr rückgängig gemacht werden kann, selbst dann nicht, wenn schon im Zeitpunkt des Zuflusses feststehen sollte, dass die Einnahme in späteren Kalenderjahren ganz oder teilweise zurückzuzahlen ist (vgl. VwGH 21.12.1993, 90/14/0258) (Jakom/*Baldauf* EStG 2013, § 19 Rz 15).

Es liegt demnach kein Abfluss der entsprechend der Vereinbarung vom 16.12.2002 zu hoch ausbezahlten Geschäftsführervergütungen vor, sodass der gesamte Betrag laut obiger Aufstellung als zugeflossen gilt.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb – Verlustvortrag aus gewerblichem Grundstückshandel:

Mit Entscheidung vom 29.8.2012, RV/0892-L/12, RV/0894-L/12, hat der Unabhängige Finanzsenat aufgrund des Erkenntnisses des VwGH vom 28.6.2012, 2009/15/0113, einen gewerblichen Grundstückshandel angenommen, sodass die daraus resultierenden und noch nicht abgezogenen Verluste als Sonderausgaben zu berücksichtigen sind.

Außergewöhnliche Belastungen:

Der Bw hat im Berufungsverfahren den Antrag auf außergewöhnliche Belastungen (Beilage E 1a) für seine Tochter A eingereicht. Entsprechend der Vorjahre wird der Pauschbetrag wegen Behinderung eines Kindes zuerkannt.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 23. September 2013