



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, Adresse, vertreten durch xxx, gegen die Bescheide des Finanzamtes xxxx betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe sowie des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2004 und 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Anlässlich einer im Unternehmen der Bw gem. § 150 BAO durchgeführten Außenprüfung (Lohnsteuerprüfung 2002 bis 2005) hat der Prüfer der Gebietskrankenkasse u.a. für das Jahr 2004 und 2005 laut Feststellung im Prüfbericht vom 28.2.2007 auf Grund von „*Differenzen lt. Betriebsjahreslohnkonto*“ Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (2004 5.079,37 €; 2005: 3.809,53 €) sowie Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag (2004: 496,65; 2005: 372,49 €) ermittelt. Nähere Aufschlüsse zur Bemessungsgrundlage für DB und DZ ergeben sich aus dem Prüfbericht nicht.

In der Niederschrift vom 20. Februar 2007 über die Schlussbesprechung gem. § 149 Abs. 1 BAO zur Lohnsteuer-, Sozialversicherungs- und Kommunalsteuerprüfung wurde hiezu lediglich vermerkt: „*Geschäftsführerbezüge lt. § 22 Z 2 EStG 1988 für die Jahre 2002 – 2005 der DB und DZ Pflicht unterworfen*“.

Mit Bescheiden vom 28. Februar 2007 hat das Finanzamt für die Jahre 2004 und 2005 Haftungs- und Abgabenbescheide erlassen, mit denen die Bw einerseits gem. § 82 BAO zur

Haftung für Lohnsteuer (für beide Jahre mit „0“ festgesetzt, Säumniszuschlag „0“) herangezogen wurde und andererseits mit Abgabenbescheiden Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag in der vom Prüfer ermittelten Höhe festgesetzt wurden. Begründend wurde auf die Feststellungen der Lohnsteuerprüfung verwiesen.

Mit Schreiben vom 12.3.2007 hat die Abgabepflichtige (GmbH) dem Finanzamt mitgeteilt, bei der Lohnsteuerprüfung für die Jahre 2002 bis 2005 seien für Geschäftsführerbezüge der Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nachverrechnet worden.

Die Honorarnoten für die Geschäftsführerbezüge für den Zeitraum vom Jänner 2004 bis September 2005 über 197.631,20 € seien nicht ausbezahlt und im September 2006 wieder storniert worden.

Die Abgabepflichtige ersuchte um Gutschrift des DB und Zuschlag zum DB für die stornierten Geschäftsführerbezüge (DB 197.531,20 x 4,5 % = 8.888,90 €, DZ 197.531,20 x 0,44 % = 869,14 €). Als Beilagen wurden Ausdrucke von Kontoblättern vom 7.3.2007 zu den Konten „Verbindlk. Fr. B. A“ (Kontonr. 8425) Stor. Geschf. Entg. Fr. A 01-09/2004, 01-09/2004 Rest, 10/04-09/05 (Buchungen vom 30.9.2006)“, vom 8.11.2006 (2 Stück) „Geschäftsführerbezug“ (Konto-Nr. 3651 bzw. 3650) Fr. A 10/04 – 09/05 (Buchungstext) - Buchung vom 30.9.05 - bzw. Fr. A 01-09/04 sowie Fr. A 1-5/04 Rest 50% (Buchungen vom 30.9.2004) und Kopien der Haftungs- und Abgabenbescheide für die Jahre 2004 und 2005 vom 28. Februar 2007 angeschlossen.

Mit Schreiben vom 23. März 2007 hat die steuerliche Vertreterin der Bw sodann fristgerecht Berufung erhoben. In der Begründung wurde vorgebracht, in den angeführten Abgabenbescheiden seien DB- und DZ Nachforderungen vorgeschrieben worden, die von stornierten, d.h. nicht ausbezahlten Geschäftsführerbezügen berechnet worden seien. Folgende Geschäftsführerbezüge seien Frau B A nie zugeflossen:

2004            112.874,95 €

2005            84.656,25 €

**Gesamt    197.531,20 €**

Da Frau B A auf diese stornierten und nicht ausbezahlten GF-Gehälter keinen wie immer gearteten Anspruch habe, seien die DB- und DZ Beträge 2004 und 2005 zu Unrecht nachbelastet worden.

Das Finanzamt hat die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 22. August 2007 als unbegründet abgewiesen. Eingangs der Begründung wurde festgestellt, Frau B A sei lt. Firmenbuchauszug zu 50 % an der Bw beteiligt und im Prüfungszeitraum Geschäftsführerin

der Bw gewesen. Ein Betrag sei dem Abgabepflichtigen dann als gem. § 19 Abs. 1 EStG 1988 zugeflossen anzusehen, wenn er über diesen rechtlich und wirtschaftlich verfügen könne, möge er ihm vom Schuldner auch nur gutgeschrieben worden sein. Sei der Abgabepflichtige gleichzeitig Mehrheitsgesellschafter jener GmbH, die sein Schuldner sei, sei der Zufluss grundsätzlich anzunehmen, sobald die Forderung fällig sei, vorausgesetzt, dass die GmbH nicht zahlungsunfähig sei. Diese Sicht gebiete der beherrschende Einfluss des Mehrheitsgesellschafter der GmbH, weil die Gesellschafterversammlung dem Geschäftsführer gegenüber weisungsbefugt sei (Hinweis Reich-Rohrwig, Das österreichische GmbH-Recht, 125), andernfalls es der Mehrheitsgesellschafter, der auch Gläubiger der Gesellschaft sei, in der Hand hätte, den Gewinn der Gesellschaft zu kürzen, ohne entsprechende Beträge selbst versteuern zu müssen (Hinweis Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, 20. Auflage, Rz 62 zu § 11d EStG).

Im Hinblick darauf, dass Frau A zu 50 % beteiligte Gesellschafterin und Geschäftsführerin der zur Zahlung verpflichteten Gesellschaft gewesen sei, habe der Verfügung kein tatsächliches oder rechtliches Hindernis entgegengestanden (vgl. u.a. auch VwGH 9.12.1980, 1666, 2223, 2224/79).

Dass daher Frau A keinen wie immer gearteten Anspruch auf die GF-Gehälter gehabt haben solle, sei nicht nachvollziehbar; hiefür bleibe die Berufung auch jede Begründung schuldig. Die Rückgängigmachung eines Rechtsgeschäftes, das einen Abgabenanspruch ausgelöst habe, führe nicht zur Rückgängigmachung des Abgabenanspruchs (vgl. § 4 BAO). Änderungen in den Folgejahren, insbesondere die Rückzahlung, könnten den einmal erfolgten Zufluss nicht mehr rückgängig machen. Die Stornierung der Honorarnoten 2004 und 2005 im September 2005 habe daher keine abgabenrechtliche Wirkung auf den Zufluss in den Jahren 2004 und 2005. Es seien überhaupt keine Gründe angeführt worden, warum der Zufluss nicht erfolgt sein solle.

Dass z.B. die Gesellschaft zahlungsunfähig gewesen wäre, behaupte die Berufungswerberin nicht. Es müsse daher davon ausgegangen werden, dass mit der Gutschrift der Geschäftsführerbezüge laut Honorarnoten diese Beträge zugeflossen seien (vgl. dazu Hofstätter-Reichel, aaO, § 19 Tz 3 Punkt 2); Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch<sup>2</sup>, Seite 441, vgl. ergänzend Doralt, EStG Kommentar, 10. Auflage, § 19 Tz 11; Tz 30 Stichworte „*beherrschender Gesellschafter*“, „*Leistungsentgelte/Gutschriften an den Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft*“ und die dort zitierte Judikatur des VwGH).

Letztlich ergebe sich sohin der Zufluss lt. Verbuchung als Geschäftsführerbezug / Personalaufwand (Löhne, 6040) v. 30.9.04 betr. Fr. A 01-09/04 und 1-9/04 Rest 50 % à 42.328,10 = 84.656,20 € / Verbindlichkeit der Berufungswerberin / 3650 sowie v. 30.9.05 Fr A 10/04-9/05

112.875 €/3651, Summe 197.531,20 €. Damit seien für Fr. A diese Bezüge 2004 und 2005 als Forderungen fällig und verfügbar und sohin zugeflossen. Ein Storno zum 30.9.06 habe jedenfalls nicht die abgabenrechtliche Wirkung der Rückgängigmachung dieses Zuflusses in den Jahren 2004 und 2005. Insgesamt sei daher die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Mit Schriftsatz vom 19. September 2007 (Eingang 20. September 2007) hat die steuerliche Vertreterin der Bw fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt. Ergänzend zum Berufungsvorbringen wurde vorgebracht, die Bw tätige ca. 3 % des Umsatzes in Österreich und 97 % in Dritt- und EU-Ländern. Die Verträge mit den Drittländern seien und würden immer in Dollar abgeschlossen. Durch die Entwicklung des Dollars habe sich bereits 2004 eine große wirtschaftliche Durststrecke angekündigt, die sich 2005 bis heute als existenzbedrohend ausgeweitet habe. Die handelsrechtlichen Verluste hätten 2005 72.438,62 € und 2006 82.363,12 € betragen. Auf Grund dieser wirtschaftlichen Zwangslage sei die damalige Geschäftsführerin genötigt gewesen, auf ihre Bezüge endgültig zu verzichten. Da nütze auch die Tatsache nichts, auf die in der BVE hingewiesen worden sei, dass Frau B A 50 % Anteile am Stammkapital besitze, weil bei Zahlungsunfähigkeit nicht einmal 100 % nützlich wären. Trotz Zitierung diverser VwGH-Entscheidungen und Hinweis auf entsprechende Kommentare könne ja das Motiv der Steuergesetzgebung nicht darin liegen, Vorgänge zu versteuern, die, auch wenn rückwirkend, nicht stattgefunden hätten, d.h. Gf-Bezüge der Besteuerung zu unterwerfen, die zwar einmal gutgeschrieben, aber aus Geldmangel nicht zugeflossen seien und zwar nicht nur vorübergehend, sondern endgültig.

Auch der Hinweis lt. BVE (Herrmann/Heuer/Raupach – EStG-Kommentar, 20. Auflage, Rz 62 zu § 11d EStG: *„andernfalls hätte es der Mehrheitsgesellschafter, der auch Gläubiger der Gesellschaft sei, in der Hand, den Gewinn der Gesellschaft zu kürzen, ohne die entsprechenden Beträge selbst versteuern zu müssen“*) sei nicht zutreffend, weil sich prinzipiell durch den Verzicht auf Gf-Entgelt und Ausbuchung der Verbindlichkeit der Gesellschaft gegenüber dem Gf der Gewinn erhöhe, d.h. sehr wohl KöSt und in späterer Folge KeSt bezahlt werde. Voraussetzung dafür wäre allerdings, dass in den Folgejahren Gewinne erzielt werden würden, die eine Ausschüttung ermöglichen. Im speziellen Fall habe sich aber nicht der Gewinn erhöht, sondern der Verlust reduziert.

Da der negative Erfolgstrend auch im Jahr 2007 anhalte, sei es rückwirkend gesehen notwendig gewesen, die Gf-Entgelte wieder zu stornieren, weil ganz einfach das Geld nicht vorhanden sei bzw. gewesen sei, und der Bestand der Firma sowie die übrigen Arbeitsplätze auf diese Weise gerettet werden hätten können.

---

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob die Geschäftsführergehälter, die vom Finanzamt als Bemessungsgrundlage (2004: 112.874,95 €, 2005 84.656,20 €) für die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (2004: 5.079,37 €; 2005: 3.809,53 €) sowie des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (2004: 496,65 €; 2005: 372,49 €) herangezogen wurden, der ehemaligen Geschäftsführerin B A in den Jahren 2004 und 2005 zugeflossen sind. Berufungsgegenstand ist - wie aus der Begründung erkennbar ist - ausschließlich die Vorschreibung der Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag für die Geschäftsführergehälter. Bei der Festsetzung von Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag handelt es sich um einen Abgabenbescheid und nicht um die Geltendmachung einer Haftung gem. § 82 EStG 1988 (VwGH 22.9.2005, 2005/14/0078). Die Lohnsteuer, für die die Bw zur Haftung herangezogen werden hätte sollen, wurde mit „0“ beziffert.

Gem. § 41 Abs. 1 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd. § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd. § 22 Z 2 EStG 1988.

Gem. § 41 Abs. 3 FLAG ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag findet sich in § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes (WKG).

Unter Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 fallen die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25 % beträgt (Doralt, EStG<sup>8</sup>, § 22 Tz 147).

Die ehemalige Geschäftsführerin der Bw, Frau B A, war in den Berufungsjahren zu 50 % am Stammkapital der GmbH und damit wesentlich beteiligt.

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

Einnahmen (und Ausgaben) sind bei Nicht-Bilanzierern grundsätzlich im Zeitpunkt des Zu- und Abflusses steuerwirksam (vgl. Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, EStG, § 19 Rz 3).

Ein Betrag ist dann gem. § 19 Abs. 1 EStG 1988 zugeflossen (als Einnahme) anzusehen, wenn der Gläubiger über diesen rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann, mag er ihm vom Schuldner auch nur gutgeschrieben worden sein (Doralt, EStG<sup>10</sup>, § 19 Tz 30 „*Einzelfälle*“ – Gutschriften; VwGH 26.9.2000, 99/13/0193, VwGH 30.11.1993, 93/14/0155).

Ein Eigentumsübergang nach bürgerlichem Recht ist nicht Voraussetzung für einen Zufluss, ebenso wenig muss der zivilrechtliche Anspruch dem Grunde und der Höhe nach dem gezahlten Betrag entsprechen (Doralt, EStG<sup>10</sup>, § 19 Tz 8).

Wie der VwGH im Erkenntnis vom 23.12.1995, 95/13/0246, ausgesprochen hat, hat der Geschäftsführer einer Gesellschaft auf Grund seiner Eigenschaft grundsätzlich auch die tatsächliche Verfügungsmacht über zu seinen Gunsten ausgestellte Gutschriften inne (vgl. auch VwGH 20.6.1990, 89/0202; VwGH 22.2.1993, 92/15/0048, JAKOM/ Baldauf EStG § 19 Rz 26 „*ABC der Einnahmen und Ausgaben*“ – Stichwort „*Gesellschaftergeschäftsführer*“).

Änderungen in den Folgejahren – wie die im gegenständlichen Fall geltend gemachte „*Stornierung*“ im Jahr 2006 – können einen einmal erfolgten Zufluss nicht rückgängig machen (Doralt, EStG<sup>10</sup>, § 19 Tz 11 mit weiteren Nachweisen; Wiesner / Atzmüller / Grabner / Lattner / Wanke, EStG, § 19 Rz 9).

Die Bw stellt in der Begründung zum Vorlageantrag an den Unabhängigen Finanzsenat nicht in Abrede, dass die strittigen Geschäftsführerbezüge der ehemaligen Geschäftsführerin von der Bw in den Berufungsjahren in der vom Finanzamt jeweils festgestellten Höhe „*gutgeschrieben*“ worden sind.

Die Geschäftsführerbezüge seien aber aus Geldmangel nicht an die ehemalige Geschäftsführerin ausgezahlt worden bzw. sei die Geschäftsführerin auf Grund der wirtschaftlichen Zwangslage der GmbH genötigt gewesen, endgültig auf diese zu verzichten.

Eine permanente Zahlungsunfähigkeit der GmbH als Grund für die Nichtauszahlung der Gehälter würde tatsächlich der Beurteilung, die strittigen Geschäftsführergehälter seien Frau B A mit deren Gutschrift in den Jahren 2004 und 2005 zugeflossen, entgegenstehen (vgl. VwGH 13.12.1995, 95/13/0246; VwGH 22.2.1993, 92/15/0048).

Zahlungsunfähigkeit (§ 66 KO) liegt nur vor, wenn der Schuldner objektiv generell mangels bereiter Mittel nicht nur vorübergehend außerstande ist, seine 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 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. Juni 1993, 14 Os 61/93; VwGH 13.12.1995, 95/13/0246; VwGH 19.5.1993, 89/13/0252; JAKOM/Baldauf EStG § 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 Zahlungsunfähigkeit gelten u.a. gehäuft auftretende Versäumnungsurteile 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).

Die steuerliche Vertreterin hat im Vorlageantrag als Grund für die Nichtauszahlung der Geschäftsführergehälter vorgebracht, die Bw tätige 3 % des Umsatzes in Österreich und 97 % in Dritt- und EU-Ländern. Die Verträge mit den Drittländern seien und würden in Dollar abgeschlossen werden. Durch die „*Entwicklung des Dollars*“ habe sich bereits 2004 eine große wirtschaftliche Durststrecke „*angekündigt*“, die sich 2005 bis heute als „*existenzbedrohend ausgeweitet*“ habe. Die handelsrechtlichen Verluste hätten 2005 72.438,62 € und 2006 82.363,12 € betragen. Auf Grund dieser „*wirtschaftlichen Zwangslage*“ sei die damalige Geschäftsführerin genötigt gewesen, auf ihre Bezüge endgültig zu verzichten.

Die aufwandswirksame Verbuchung der Geschäftsführerbezüge, deren Zufluss im Jahr 2004 bzw. 2005 in Streit steht, zum Bilanzstichtag 30.9.2004 (84.656,20 €) bzw. zum 30.9.2005 (112.874,95 €) verbunden mit dem Umstand, dass die „*Stornierung*“ (gewinnerhöhende Auflösung der Verbindlichkeit) erst zum Bilanzstichtag 30.9.2006 erfolgt ist, stehen nach Ansicht der Referentin bereits der Annahme einer permanenten Zahlungsunfähigkeit der GmbH in den Jahren 2004 bzw. 2005 entgegen.

Die steuerliche Vertreterin der Bw hat die Situation der Bw im Vorlageantrag an den Unabhängigen Finanzsenat als „*wirtschaftliche Zwangslage*“ bezeichnet und von „*Zahlungsunfähigkeit*“ nur im Zusammenhang mit der allgemeinen Aussage, dass „*bei Zahlungsunfähigkeit nicht einmal 100 % (Beteiligung) nützlich wären*“, gesprochen. Sollte mit

dem Vorbringen überhaupt eine permanente Zahlungsunfähigkeit behauptet worden sein, kann eine solche für das Jahr 2004 bereits aus dem allgemein gehaltenen Vorbringen, es habe sich auf Grund der Entwicklung des Dollars, die nicht näher dargestellt wurde, *„bereits 2004 eine große wirtschaftliche Durststrecke angekündigt“*, nicht abgeleitet werden.

Dass die Bw bereits 2004, 2005 oder auch 2006 schlechthin und permanent zahlungsunfähig gewesen wäre, kann auch aus den von der steuerlichen Vertreterin bezifferten handelsrechtlichen Verluste 2005 und 2006 nicht abgeleitet werden, da Verluste eines Unternehmens über seine Liquiditätslage keine verlässliche Auskunft geben. Ein die Liquiditätslage der Bw im maßgebenden Zeitraum konkret nachvollziehbar darzustellendes Sachverhaltsvorbringen, das allfällig Anlass für weitergehende Sachverhaltsermittlungen sein hätte können, hat die Bw nicht erstattet (vgl. VwGH 13.12.1995, 95/13/0246). Erläuterungen, inwiefern nach Ansicht der Bw aus den handelsrechtlichen Verlusten für die Berufungsjahre objektiv auf die permanente Zahlungsunfähigkeit der GmbH geschlossen werden könne, fehlen.

Im Hinblick darauf, dass erstmals im Vorlageantrag eine wirtschaftliche Zwangslage behauptet wurde, das Finanzamt bereits in der Berufungsvorentscheidung, der laut ständiger Rechtsprechung des VwGH Vorhaltswirkung zukommt, darauf hingewiesen hat, dass Zahlungsunfähigkeit der Annahme des Zuflusses entgegenstünde, diese aber nicht behauptet worden sei, wäre es Aufgabe der Bw gewesen, im Vorlageantrag substantiiert jene Umstände darzutun und entsprechende Nachweise dafür vorzulegen, dass die Auszahlung der strittigen Gehälter 2004 und 2005 an die Gesellschafter-Geschäftsführerin (50 % -Beteiligung an der GmbH) tatsächlich auf Grund permanenter Zahlungsunfähigkeit der GmbH unterblieben sind (VwGH 13.12.1995, 95/13/0246).

Es wäre überdies Aufgabe der Bw gewesen, zwecks Abgrenzung einer vorübergehenden Zahlungsstockung von einer permanenten Zahlungsunfähigkeit darzulegen und durch entsprechende Unterlagen zu belegen, dass es der 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 die strittigen Geschäftsführer-Gehälter zu finanzieren - vgl. dazu VwGH 29.7.97, 95/14/0014 unter Verweis auf VwGH 30.11.1993, 93/14/0155, Dellinger in Konecny/Schubert, KO § 66 Rz 41 f). Wäre die Bw zur Überwindung ihrer Zahlungsschwierigkeiten (fällige Geschäftsführergehälter nicht begleichen zu können) tatsächlich in angemessener Frist (vgl. dazu Konecny/Schubert, KO § 66 Tz 42 f) nicht in der Lage gewesen, wäre sie nach Ansicht der Referentin verpflichtet gewesen, wegen Eintritts der Zahlungsunfähigkeit gem. § 69 Abs. 2 KO die Konkursöffnung zu beantragen bzw. ein



Ausgleichsverfahren sorgfältig zu betreiben. Da solche Anträge nicht gestellt wurden, ist ebenfalls davon auszugehen, dass weder in den Berufungsjahren noch 2006 eine permanente Zahlungsunfähigkeit bestanden hat, die Grund für die Nichtauszahlung der strittigen Gehälter sein hätte können. Vorübergehende Zahlungsstockungen, für die allerdings auch keinerlei Nachweise vorliegen, hindern aber die Annahme des Zuflusses der Geschäftsführergehälter 2004 und 2005 mit erfolgter Gutschrift nicht.

Ein nicht an der GmbH wesentlich beteiligter (fremder) Geschäftsführer hätte im Übrigen auch bei wirtschaftlich schlechter Lage auf ihm zustehende und zu seinen Gunsten bereits gutgeschriebene Geschäftsführerbezüge nicht verzichtet, sondern seine Ansprüche notfalls im Konkursverfahren geltend gemacht. Der Verzicht (zum Erhalt der Firma, der Arbeitsplätze) ist im gegenständlichen Fall nur unter dem Blickwinkel nachvollziehbar, dass die ehemalige Geschäftsführerin am Stammkapital der GmbH zu 50 % beteiligt war, und ist der Verzicht diesfalls in der Gesellschafterstellung begründet. Fordert die Geschäftsführerin einer GmbH nicht die Auszahlung ihr bereits gutgeschriebener Bezüge bzw. unterbleibt diese nicht wegen permanenter Zahlungsunfähigkeit der Schuldnerin (GmbH), so sind diese mit erfolgter Gutschrift zugeflossen (vgl. VwGH 13.12.1995, 95/13/0246). Im Verzicht auf die zugeflossenen Einnahmen ist 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).

Eine (allerdings ohnedies nicht behauptete) vertragliche Regelung, wonach dem Geschäftsführer bei einer gewissen Verlustlage (wirtschaftlichen Zwangslage) gar keine Bezüge ausbezahlt werden, wäre nach Ansicht der Referentin nicht fremdüblich und nur unter dem Gesichtspunkt einer wesentlichen Beteiligung (neben der Geschäftsführerfunktion) am Unternehmen verständlich. Eine derartige Regelung in einem Geschäftsführervertrag wäre bei sich fremd gegenüberstehenden Vertragspartnern für die Referentin nur für zusätzlich zu einem „Grundbezug“ vereinbarte, ergebnisorientierte Bonuszahlungen denkbar. Obwohl dies für den Ausgang des Verfahrens ohne Relevanz ist, wird der Vollständigkeit halber noch darauf hingewiesen, dass auch eine vertragliche Regelung, die eine Gutschrift des gesamten Geschäftsführergehalts erst zum jeweiligen Bilanzstichtag vorsieht, als nicht fremdüblich anzusehen ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 23. März 2009