



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vertreten durch Steuerberater, gegen die Bescheide des Finanzamtes betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2003 sowie Vorauszahlungen an Einkommensteuer für das Jahr 2005 entschieden:

1. Der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2003 wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

2. Der Berufung gegen den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für das Jahr 2005 wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) ist alleiniger Geschäftsführer und zu 75 % Gesellschafter der B GmbH. Für die Jahre 2001 bis 2003 erklärte er folgende Einkünfte aus seiner Geschäftsführertätigkeit:

ATS 2001	Euro 2002	Euro 2003
-------------	--------------	--------------

Bezug	211.264,09	16.551,69	17.714,16
BA - Pausch. 6,00%	-12.675,85	-993,10	-1.062,84
	198.588,24	15.558,59	16.651,32

Im Zuge einer bei der GmbH durchgeföhrten, u.a. die Jahre 2001 bis 2003 betreffenden Außenprüfung wurden folgende Feststellungen zu den Geschäftsführerbezügen des Bw getroffen:

Die vorangegangene Betriebsprüfung habe die Geschäftsführerbezüge auf ein angemessenes Ausmaß erhöht. Da im gegenständlichen Prüfungs- und Nachschauzeitraum die Geschäftsführerbezüge wiederum nur in Höhe der für den Stand des Gesellschafter-Verrechnungskontos verrechneten Zinsen angesetzt bzw. ab dem Jahr 2003 überhaupt keine Geschäftsführerbezüge verbucht worden seien, sei eine erneute Erhöhung vorzunehmen. Dabei werde an den im Zuge der Vorprüfung für das Jahr 1997 ermittelten Wert von 317.718,00 S angeknüpft und dieser unter Berücksichtigung von Inflation und Betriebsergebnis um jährlich 4 % erhöht. Die von der GmbH bezahlten Sozialversicherungsbeiträge seien in diesem Bruttbetrag enthalten. Für die Jahre 2001 bis 2003 würden sich daraus Geschäftsführereinkünfte in folgender Höhe ergeben:

in ATS	ATS	Euro	Euro
	2001	2002	2003
Bezug 97	317.717,90	23.089,46	23.089,46
Valorisierung 4,00%	53.967,10	5.002,40	6.126,07
	371.685,00	28.091,86	29.215,53
BA - SVB	-59.932,16	-4.801,83	-5.585,62
BA - Pausch. 6,00%	-22.301,10	-1.685,51	-1.752,93
	289.452,00	21.604,52	21.876,98

Das Finanzamt erließ dieser Feststellung entsprechende Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2003. Dabei wurden in die Einkommensteuerfestsetzung für die Jahre 2002 und 2003 auch von der Außenprüfung bei der B GmbH festgestellte verdeckte Gewinnausschüttungen einbezogen und die dafür vorgeschriebene Kapitalertragsteuer gemäß § 97 Abs. 4 EStG auf die Einkommensteuer angerechnet. Für das Jahr 2005 wurden die Vorauszahlungen an Einkommensteuer auf Grundlage der Veranlagung des Jahres 2003 mit 8.141,00 € festgesetzt.

In der gegen diese Bescheide gerichteten Berufung führt der Bw unter Hinweis darauf, dass eine Valorisierung von 4 % per anno bei der Entwicklung der Verbraucherpreise jedenfalls weitaus überhöht sei, aus, dass anlässlich der die Jahre 1995 bis 1997 umfassenden Vorprüfung eine den damaligen wirtschaftlichen Verhältnissen entsprechende Geschäftsführervergütung von 332.219,00 S vereinbart worden sei. Zwischenzeitig habe sich die Gebarung der Geschäftsführerbezüge geändert. Insbesondere sei die Geschäftsführung zu der Ansicht gelangt, dass es besser wäre, die Früchte ihrer Tätigkeit im Wege eines

Wertanstiegs der Geschäftsanteile und nicht im Wege von sofort ausbezahlten oder verrechneten Geldern zu lukrieren. Die Vorteile für die Gesellschaft würden darin liegen, dass ihre Ergebnisse nicht durch Geschäftsführerbezüge geschmälert würden, die Gelder in der Gesellschaft blieben und dadurch ihre Kapitalsituation verbessert würde. Bis einschließlich 2002 seien noch die von den Gesellschaftern für das Verrechnungskonto zu bezahlenden Zinsen im Wege der Gegenverrechnung mit den Geschäftsführerbezügen ausgeglichen worden. Ab dem Jahr 2003 habe der Geschäftsführer ein Entgelt überhaupt nicht mehr bezogen.

Es könnte nicht richtig sein, dass gar nicht existente Einkünfte, Einkünfte, die niemals zugeflossen seien und auch niemals zufließen würden, als gegeben, zugeflossen und damit steuerpflichtig unterstellt würden. Der Bw müsse selbst entscheiden können, ob er die Früchte seiner Arbeit im Wege einer sofortigen Entlohnung oder erst bei späterer Anteilsveräußerung lukriere. Die Außenprüfung habe ein fiktives Einkommen der Besteuerung unterzogen.

Bezüglich weiterer Feststellungen der Außenprüfung verwies der Bw auf die von der B GmbH erhobene Berufung.

In der Berufung gegen den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für das Jahr 2005 bringt der Bw vor, dass er in diesem Jahr lediglich Vermietungseinkünfte in Höhe von rund 7.000,00 € erzielen werde. Unter Berücksichtigung von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen würde sich damit für das Jahr 2005 keine Einkommensteuer ergeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2003

Es steht fest, dass der Bw der B GmbH für seine Geschäftsführertätigkeit im Jahr 2001 ein Entgelt von 211.264,09 S und im Jahr 2002 ein solches von 16.551,69 €, das ihm jeweils durch Aufrechnung mit der GmbH geschuldeten Zinsen zugeflossen ist, verrechnet hat. Im Jahr 2003 hat der Bw, wie er in der Berufung vorträgt, kein Entgelt bezogen; die in der Einkommensteuererklärung 2003 ausgewiesenen Einkünfte von 16.651,32 € können folglich nicht stimmen, zumal auch die Außenprüfung bei der GmbH für das Jahr 2003 keine Verbuchung einer Geschäftsführervergütung festgestellt hat.

Verglichen mit den von der Außenprüfung als angemessen erachteten Geschäftsführerbezügen ist der Bw damit in den Jahren 2001 und 2002 gegen eine unangemessen niedrige Entlohnung, im Jahr 2003 unentgeltlich tätig geworden.

Stellt ein Gesellschafter (z.B. als Geschäftsführer) einer Körperschaft seine Arbeitskraft unentgeltlich bzw. zu unangemessen niedriger Entlohnung zur Verfügung, so liegt eine sog. Nutzungseinlage vor (Quantschnigg/ Renner/ Schellmann/ Stöger, KStG 1988, § 8 Tz 40).

Die Außenprüfung hat dadurch, dass sie die vom Bw verrechneten Geschäftsführerentgelte auf ein angemessenes Ausmaß erhöhte, bzw. die Differenz zwischen den vom Bw verrechneten Entgelten und den als angemessenen erachteten Entgelten als zusätzliche (fiktive) Betriebsausgabe bei der GmbH und als zusätzliche (fiktive) Einnahme beim Bw in Ansatz brachte, den Nutzen der unentgeltlichen bzw. teilentgeltlichen Dienstleistung als steuerwirksame (verdeckte) Einlage im Sinne des § 8 KStG behandelt.

Zur Frage der steuerlichen Anerkennung von Nutzungseinlagen in Körperschaften vertritt der deutsche Bundesfinanzhof in ständiger Rechtsprechung die Ansicht, dass Nutzungsvorteile nach bilanzrechtlichen Grundsätzen nicht als Wirtschaftsgüter aktiviert und demgemäß vom Gesellschafter auch nicht mit gewinnmindernder Wirkung eingelebt werden können.

Nutzungen könnten daher nicht Gegenstand einer verdeckten Einlage, die bei der Kapitalgesellschaft zu einer Gewinnminderung führe, sein. Die Nutzungsüberlassung führe auch nicht zu Einkünften des Gesellschafters. Der Gesellschafter erhalte für die Nutzungsüberlassung keine Gegenleistung. Die vermisste Gegenleistung lasse sich auch nicht durch eine Fiktion des Inhalts ersetzen, der Gesellschafter habe zunächst ein angemessenes Nutzungsentgelt vereinbart und nachträglich auf seine Ansprüche verzichtet oder aber das Entgelt erhalten und eingelebt (z.B. BFH 26.10.1987 [GrS 2/86], BStBl. 1888 II S. 348).

Eine ausdrückliche höchstgerichtliche Rechtsprechung zur ertragsteuerlichen Behandlung von Nutzungseinlagen in Körperschaften gibt es in Österreich zwar noch nicht (Doralt-Ruppte, Steuerrecht I⁵, Tz 968). Der Verwaltungsgerichtshof hat aber schon in mehreren Erkenntnissen seine ablehnende Haltung zur steuerlichen Erfassung von Nutzungseinlagen durchblicken lassen (vgl. SWK 6/1999, T 48). Dem entsprechend versagt auch die österreichische Verwaltungspraxis Nutzungseinlagen die Eigenschaft eines einlagefähigen Wirtschaftsgutes, mit der Konsequenz, dass solche Einlagen auf Ebene der Körperschaft nicht als fiktive Betriebsausgabe und auf Ebene des Anteilsinhabers nicht als fiktive Einnahmen erfasst werden (vgl. Quantschnigg/ Renner/ Schellmann/ Stöger, KStG 1988, § 8 Tz 44, sowie die dort zitierten Körperschaftsteuerrichtlinien). Auch nach Doralt/Mayr, EStG⁶, § 6 Tz 61, führen Nutzungseinlagen in eine Körperschaft zu keiner Einlage. Ferner hat die Finanzlandesdirektion für Tirol in ihrer Entscheidung vom 7. Juni 2000, SWK 20/21/2000, S. 526, die Einlagefähigkeit von Nutzungen ebenfalls verneint.

Vor dem Hintergrund dieser in Österreich herrschenden Ansicht sowie der damit übereinstimmenden Rechtsprechung des BFH hat auch im vorliegenden Fall der Ansatz fiktiver

Einnahmen in Höhe der Differenz zwischen den vom Bw verrechneten Entgelten und höheren angemessenen Entgelten zu unterbleiben. Der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2003 war daher stattzugeben.

Die Einkünfte des Bw aus seiner Geschäftsführertätigkeit werden, wie in der Berufung beantragt, in der erklärten Höhe bzw. für das Jahr 2003 mit Null angesetzt.

Darauf hingewiesen wird, dass in den beiliegenden Berechnungsblättern, wie bereits in den angefochtenen Bescheiden, die bei der B GmbH festgestellten verdeckten Gewinnausschüttungen gemäß § 97 Abs. 4 EStG in die Berechnung der Einkommensteuer einbezogen wurden, soweit dies für den Bw zu einem günstigeren Ergebnis führte. Bezüglich der Begründung für das Vorliegen verdeckter Gewinnausschüttungen sowie der Höhe der darauf entfallenden Kapitalertragsteuern wird auf die an die B GmbH ergangene Berufungsentscheidung vom 20. März 2009, RV/326-W/06, RV/327-W/06, verwiesen.

2. Vorauszahlungen an Einkommensteuer für das Jahr 2005

Die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für das Jahr 2005 wurden auf Grundlage des Einkommensteuerbescheides 2003 festgesetzt. Der Bw beantragt in der Berufung, die Vorauszahlungen mit Null festzusetzen, weil er im Jahr 2005 nur Vermietungseinkünfte in Höhe von rund 7.000,00 € bezogen habe.

Der Bw hat mittlerweile eine Einkommensteuererklärung für das Jahr 2005 eingereicht. Darin weist er Einkünfte aus selbständiger Arbeit von 9.770,69 € und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von 6.159,75 € aus, weiters Sonderausgaben für Versicherungen von 971,41 €, für Wohnraumschaffung von 4.185,96 €, für Kirchenbeiträge von 100,00 € und Steuerberatung von 25,00 €. Daraus lässt sich das folgende Einkommen errechnen:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	9.770,69
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	6.159,75
Gesamtbetrag der Einkünfte	15.930,44
Sonderausgaben-Viertel	-730,00
Steuerberatung	-25,00
Kirchenbeitrag	-100,00
Einkommen	15.075,44

Die darauf entfallende Einkommensteuer beträgt gemäß § 33 Abs. 1 EStG in der im Jahr 2005 anzuwendenden Fassung:

$$(15.075,44-10.000,00) \times 5.750 : 15000 = 1.945,59$$

Der Einkommensteuerbescheid des Jahres 2003 enthält zwar auch die von der Außenprüfung bei der GmbH festgestellte verdeckte Gewinnausschüttung bzw. die darauf entfallende Kapitalertragsteuer. Es ist aber nicht aktenkundig, dass eine solche Feststellung auch für das Jahr 2005 getroffen wurde bzw. bereits eine entsprechende Festsetzung von Kapitalertragsteuer erfolgt ist. Zudem hängt eine Einbeziehung endbesteuerter Kapitalerträge

gemäß § 97 Abs. 4 EStG von einem Antrag ab. Dass ein solcher Antrag für das Jahr 2005 gestellt worden wäre, ist ebenfalls nicht aktenkundig.

Die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für das Jahr 2005 werden daher auf Grundlage des vom Bw für dieses Jahr erklärten Einkommens mit 1.945,00 € festgesetzt, weshalb der Berufung gegen den Vorauszahlungsbescheid teilweise stattzugeben war.

Zu dem mit Schreiben vom 20. Feber 2006 gestellten Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung wird bemerkt, dass ein Rechtsanspruch auf Durchführung einer solchen einen rechtzeitigen Antrag voraussetzt. Rechtzeitig ist der Antrag nur, wenn er gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO u.a. in der Berufung oder im Vorlageantrag gestellt wird. Die am 21. Juli 2005 erhobenen Berufungen enthalten aber einen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung nicht.

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Wien, am 20. März 2009