



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, Adresse, vertreten durch Mag. Robert Lanznaster, Wirtschaftstreuhänder, 6020 Innsbruck, Defreggerstraße 22a, gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck betreffend Einkommensteuer 2001 bis 2004 und Festsetzung von Anspruchszinsen 2001 bis 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) hat in den Jahren 2001 bis 2004 jeweils Einnahmen aus seiner Tätigkeit als Geschäftsführer dreier Gesellschaften (A Personalisierungs GmbH, B GmbH sowie C GmbH) vermindert um das Betriebsausgabenpauschale gem. § 17 Abs. 1 EStG 1988 als Einkünfte aus selbständiger Arbeit erklärt.

In den Einkommensteuerbescheiden 2001 bis 2004 vom 13.5.2003, 1.6.2004, 2.2.2005 und vom 15.3.2006 wurden die Geschäftsführerbezüge zunächst erklärungskgemäß veranlagt. Der Einkommensteuerbescheid 2004 wurde am 28. März 2006 gemäß § 293 BAO berichtigt (Einkünfte von 250.277,76 € auf 237.077,76 € vermindert).

Anlässlich einer in den Unternehmen der Gesellschaften, deren Geschäftsführer der Bw in den Berufungsjahren war, und einer beim Bw durchgeführten Betriebsprüfung (Bp) stellte der Prüfer nachfolgend dargestellte Differenzen zwischen den vom Bw erklärten und den auf den jeweiligen Verrechnungskonten verbuchten Geschäftsführerbezügen fest (vgl. Schlussbericht vom 4.10.2006, ABNr.: 127121/05, Tz 1):

	2001	2002	2003	2004
GF-Bezüge lt. Erkl. (in Euro)	88.137,99	147.473,83	170.024,30	250.277,76
GF-Bezüge lt. Bp (in Euro)	137.469,42	122.005,75	385.589,40	55.887,24
+/- Differenz	49.331,43	- 25.468,08	215.565,10	- 194.390,52

Der Prüfer traf diesbezüglich in Tz 1 der Niederschrift vom 3. August 2006 über die Schlussbesprechung zur Betriebsprüfung, auf die in Tz 1 des Schlussberichtes zur Betriebsprüfung verwiesen wurde, nachfolgende Feststellungen und rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes:

„Laut den Gesellschaftsverträgen der Firmen A GmbH, B GmbH und C GmbH ist der Bw mit jeweils 50 % beteiligt. Weiters bestehen zwischen dem Bw und den oben angeführten Gesellschaften Verträge, in denen der Bw als Geschäftsführer tätig ist und als Geschäftsführerbezug 30 % des EGT des letzten genehmigten Jahresabschlusses erhält. Die Geschäftsführerbezüge werden auf den jeweiligen Verrechnungskonten gutgeschrieben. Die im Prüfungszeitraum festgestellten Differenzen zwischen den erklärten Geschäftsführerbezügen und den auf den Verrechnungskonten gebuchten, ergeben sich daraus, dass nur jene Geschäftsführerbezüge erklärt wurden, die ausbezahlt wurden. Einnahmen sind gem. § 19 Abs. 1 EStG dann als zugeflossen anzusehen, wenn der Empfänger über sie tatsächlich und rechtlich verfügen kann. Da der Abgabepflichtige gleichzeitig Mehrheitsgesellschafter jener Gesellschaften ist, ist der Zufluss grundsätzlich dann anzunehmen, wenn die Geschäftsführerbezüge auf den jeweiligen Verrechnungskonten gutgeschrieben sind.“

Die Bp hat den Differenzbetrag zwischen erklärten und auf den Verrechnungskonten verbuchten Geschäftsführerbezügen um das Betriebsausgabenpauschale gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 vermindert und den sich daraus ergebenden Betrag den erklärten Einkünften aus selbständiger Arbeit zugerechnet bzw. die erklärten Einkünfte um diesen Betrag vermindert. Für die Jahre 2001 und 2003 ergab sich daraus eine Erhöhung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit um 46.371,54 € (638.086,30 S) bzw. 202.631,19 €, für 2002 und 2004 eine Verminderung um 23.940,00 € bzw. 182.727,09 € (vgl. Tz. 1 des Schlussberichtes zur Betriebsprüfung).

Das Finanzamt hat sodann mit Bescheiden vom 5. Oktober 2006 die Verfahren für die Jahre 2001 bis 2004 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen und mit gleichem Datum den Prüfungsfeststellungen folgende Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2004 erlassen. Mit Datum 5. Oktober 2006 wurden auch Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen (im Weiteren als Anspruchszinsenbescheide bezeichnet) 2001 bis 2004 erlassen.

Mit Schriftsatz vom 3. November 2006 hat der steuerliche Vertreter des Bw fristgerecht sowohl gegen die Einkommen- als auch die Anspruchszinsenbescheide 2001 bis 2004 berufen.

In den für die einzelnen Berufungsjahre gesonderten Begründungen zur Berufung wurde jeweils vorgebracht, der Steuerpflichtige beziehe eine Entschädigung in Höhe von 30 % des von drei Kapitalgesellschaften erzielten EGT. Die 2001 bis 2004 betreffende Entschädigung sei dem Bw jeweils endgültig erst mit der Erstellung der jeweiligen Bilanzen im Folgejahr zugeflossen, weil diese nicht früher ermittelt werden könne. Ein Zufluss liege nur hinsichtlich der in den einzelnen Berufungsjahren ausbezahlten a-conto Beträge vor. Die Verfügung über den Restbetrag sei aber erst im folgenden Jahr möglich. Im jeweiligen Jahresabschluss sei die gesamte Entschädigung aus bilanztechnischen Gründen als Aufwand verbucht worden, weil der Gewinn „*periodengerecht*“ ermittelt werden müsse. Der Bw weise in diesem Zusammenhang aber auf die Rz 4.603 der Einkommensteuerrichtlinien und die dort zitierte Rechtsprechung hin. Danach würden Gutschriften in den Büchern des Schuldners in der Regel kein Zufließen beim Gläubiger bewirken, weil damit noch keine Verfügungsmacht über den gutgeschriebenen Betrag erlangt werde.

In einer undatierten Stellungnahme zur Berufung hat der Prüfer die Auffassung vertreten, dass, da es sich bei den Geschäftsführern auch um die Gesellschafter der einzelnen GmbHs handle, ein Fremdvergleich anzustellen sei. Bei einem Geschäftsführer, der nicht auch Gesellschafter jener GmbH sei, für die er tätig sei, erscheine es unüblich, erst mit Bilanzerstellung über die vertraglich vereinbarten Geschäftsführerbezüge die Verfügungsmacht zu erhalten. Da der Abgabepflichtige gleichzeitig Mehrheitsgesellschafter jener Gesellschaften sei, sei der Zufluss grundsätzlich dann anzunehmen, wenn die Geschäftsführerbezüge auf den jeweiligen Verrechnungskonten gutgeschrieben worden seien.

Das Finanzamt hat die Berufung ohne Erlassen einer (ersten) Berufungsvorentscheidung dem unabhängigen Finanzsenat (UFS) zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Geschäftsführerbezüge 2001 bis 2004:

Im gegenständlichen Fall ist zwischen den Parteien des Verfahrens strittig, in welcher Höhe dem Bw im jeweiligen Berufungsjahr 2001 bis 2004 Geschäftsführerbezüge im Sinne des § 19 Abs. 1 EStG 1988 zugeflossen sind.

Der Bw geht dabei von einem Zufluss nur hinsichtlich der in den einzelnen Berufungsjahren ausbezahlten a-conto Beträge aus. Die das jeweilige Berufungsjahr betreffende Entschädigung sei dem Bw „*endgültig*“ erst mit der Erstellung der jeweiligen Bilanzen im Folgejahr zugeflossen.

Das Finanzamt geht hingegen im Hinblick auf die Stellung des Bw als Geschäftsführer und Gesellschafter der einzelnen GmbHs unter Fremdvergleichsgrundsätzen davon aus, dass der

Zufluss grundsätzlich dann anzunehmen sei, wenn die Geschäftsführerbezüge auf den jeweiligen Verrechnungskonten gutgeschrieben worden seien.

Im gegenständlichen Fall wurde die Summe der auf den Verrechnungskonten der GmbHs (bezeichnet als VK XY, Verrechnungskonto YX.; Ges. Verr.Kto. YX.) im jeweiligen Berufungsjahr zugunsten des Bw jeweils zum 31.12. des jeweiligen Berufungsjahres verbuchten Beträge als in diesem Jahr zugeflossen (Einnahmen) beurteilt.

Der Bw war in den Berufungsjahren Geschäftsführer der Firma B GmbH (nunmehr A Personalisierungs GmbH), der Firma C GmbH (ab 4.4.2005 D GmbH; aufgrund Verschmelzungsvertrag über Beschluss der GV vom 5.4.2006 als übertragende Gesellschaft mit B verschmolzen) sowie der Firma A Personalisierungs GmbH (aufgrund Verschmelzungsvertrag vom 27.9.2006 als übertragende Gesellschaft mit B GmbH verschmolzen). Die B GmbH war im Berufszeitraum 100% - Gesellschafter der C GmbH. Der Bw war wiederum laut FB-Auszug im Berufszeitraum an der B GmbH zwischen 50 % (bei Gründung) und zumindest 43,87 % (30.8. 2001 bis 6.4.2002) beteiligt, bis 4.8.2006 hielt er 50 % des Stammkapitals der A Personalisierungs GmbH. Entgegen der vom Finanzamt (bzw. der Bp) geäußerten Ansicht verfügte der Bw zwar über eine wesentliche, aber keine mehrheitliche Beteiligung an einer der Gesellschaften.

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

Ein Betrag ist dann als gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 zugeflossen (Einnahme) anzusehen, wenn der Gläubiger über diesen rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann, mag er ihm vom Schuldner auch nur gutgeschrieben worden sein (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 daher nicht Voraussetzung für einen Zufluss, ebensowenig muss der zivilrechtliche Anspruch dem Grunde und der Höhe nach dem gezahlten 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. Die Fälligkeit ist nicht maßgeblich (vgl. Doralt, EStG¹⁰, § 19 Tz 10, VwGH 19.5.1992, 92/14/0011). Daher sind Vorauszahlungen vor Fälligkeit zugeflossen.

Der im Arbeitsbogen zur Betriebsprüfung in Kopie erliegende „Werkvertrag“ regelt in Punkt 2) „Leistungsentgelt und Fälligkeit“ Folgendes:

„Das Entgelt ist ausschließlich vom Erfolg des AG abhängig. Der AN erhält 30% des Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit (EGT) des letzten genehmigten Jahresabschlusses. Während des Jahres erhält der AN unregelmäßige Vorauszahlungen entsprechend der Entwicklung des EGT sowie der Liquidität des AG. Die endgültige Abrechnung erfolgt aber nach Genehmigung des Jahresabschlusses durch die Generalversammlung. Ist das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit null oder negativ, erhält der AN kein Entgelt. Zuviel bezahlte Beträge sind nach Genehmigung des Jahresabschlusses sofort an den AG zurückzuzahlen.“

Aus der vertraglichen Regelung geht zweifelsfrei hervor, dass der Bw unterjährig Vorauszahlungen auf sein Entgelt, das der Höhe nach mit 30 % des Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit (EGT) bestimmt wird, erhält. Entgegen der in der Berufung unter anderem geäußerten Ansicht kann daher keinesfalls davon ausgegangen werden, dass das Entgelt dem Bw zur Gänze (endgültig) erst mit Erstellung der jeweiligen Bilanzen der GmbHs im Folgejahr zufließt. Dies gibt der Bw im Übrigen selbst damit zu erkennen, dass er einen Zufluss jedenfalls hinsichtlich der im Jahr 2001 bis 2004 ausbezahlten a-conto Beträge einräumt. Soweit der Bw davon ausgeht, die Verfügung über den „Restbetrag“ sei ungeachtet der aufwandswirksamen Verbuchung der gesamten Entschädigung erst im folgenden Jahr möglich, kann dem aus den nachfolgend dargestellten Gründen nicht gefolgt werden. Sollte allerdings die endgültige Abrechnung, die laut Vertrag „nach Genehmigung des Jahresabschlusses durch die Generalversammlung“ erfolgt, eine Differenz zu Gunsten bzw. zu Lasten des Bw ergeben, so kann ein allfälliger Differenzbetrag tatsächlich erst im Folgejahr zu- bzw. abgeflossen sein. Änderungen in Folgejahren, insbesondere die Rückzahlung, können allerdings den einmal erfolgten Zufluss nicht mehr rückgängig machen (vgl. Doralt, EStG¹⁰, § 19 Tz 11 mit weiteren Nachweisen). Dass dies im gegenständlichen Fall in einzelnen oder allen Berufungsjahren der Fall gewesen wäre, hat der Bw gar nicht behauptet. Vielmehr wurde laut Berufungsbegründung bereits zum 31.12. des jeweiligen Jahres die gesamte Entschädigung verbucht, was den Schluss zulässt, dass auch keine Hindernisse bestanden, diese bereits endgültig zum 31.12. des Anspruchszeitraumes zu ermitteln. Die einzige Rechtsfolge, die für den Bw aus einer allfälligen Verfügung über einen höheren Betrag als den sich aus der endgültigen Abrechnung ergebenden resultieren könnte, ist im Übrigen, dass er den „Übergenuss“ nach Genehmigung des Jahresabschlusses sofort an den AG zurückzahlen müsste. Schon deshalb ist nicht erkennbar, weshalb er über einen auf dem jeweiligen Verrechnungskonto der GmbH verbuchten Betrag nicht sofort verfügen können sollte.

Wie der VwGH im Erk. vom 23.12.1995, 95/13/0246, ausgeführt hat, ist im Übrigen nicht zu bezweifeln, dass der **Geschäftsführer einer Gesellschaft** grundsätzlich auch die **tatsächliche Verfügungsmacht** über zu seinen Gunsten ausgestellte **Gutschriften** innehat (vgl.

auch VwGH 20. Juni 1990, 89/13/0202; VwGH 22.2.1993, 92/15/0048). Dass der Verfügungsmacht des Bw in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer über die auf den Verrechnungskonten der GmbHs gutgeschriebenen Beträge ein **rechtliches Hindernis** entgegengestanden wäre, hat der Bw in der Berufung gar nicht behauptet. Ein solches ist auch aus der vertraglichen Regelung nicht zu erkennen. Die einzige Rechtsfolge, die mit der *"endgültigen Abrechnung"* verbunden ist, ist - wie gesagt - , dass er entweder noch einen verbleibenden Anspruch hat bzw. falls er über einen höheren Betrag als den bei der Endabrechnung ermittelten verfügt hat, die Differenz an den Arbeitgeber zurückzuzahlen hätte. Soweit in den einzelnen Berufungsjahren sohin Bezüge auf den auf den Namen des Bw lautenden Verrechnungskonten verbucht wurden, sind sie nach Ansicht der Referentin des unabhängigen Finanzsenates auch im Sinne des § 19 Abs. 1 EStG 1988 als zugeflossen zu beurteilen, zumal sowohl – wie dargestellt - vom Vorliegen der tatsächlichen als auch der rechtlichen Verfügungsmacht ausgegangen werden kann. Es spielt daher keine Rolle, wann der Bw sich die auf den Verrechnungskonten verbuchten Beträge tatsächlich auszahlen hat lassen.

Soweit sich der Bw auf EStR 2000, Rz 4603 beruft, wonach Gutschriften in den Büchern des Schuldners in der Regel kein Zufließen beim Gläubiger bewirken würden, weil damit noch keine Verfügungsmacht über den gutgeschriebenen Betrag erlangt werde, verweist die Referentin des UFS auf und teilt die von Renner in SWK 2002, 807 f zu Rz 4603 vertretene Ansicht, dass die Maßgeblichkeit der *„reinen Geldbewegung“* (zu der es in dem dem VwGH-Erk. vom 18.1.1983, 82/14/0076, 0086, 0087 zugrunde liegenden Beschwerdefall, auf den sich die Aussage in Rz 4603 bezieht, unzweifelhaft gekommen ist) bei einer Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG das Abgrenzungsmerkmal gegenüber der Erfolgswirksamkeit der *„Änderung des Bestands des Betriebsvermögens“* bei der Bilanzierung gemäß § 4 Abs. 1 und § 5 EStG bildet und somit eine generelle Unterscheidung ist, die ohnehin *„steuerliches Allgemeingut“* ist. Im Übrigen geht aus dem Erkenntnis zweifelsfrei hervor, dass die Maßgeblichkeit der reinen *„Geldbewegung“* (im Erk. ging es nur um einen Geldeingang) bei der *„Überschussrechnung“* ebenfalls iSd. Zufließens zu verstehen ist. Der in den EStR Rz 4603 aus dem Erkenntnis vom 18.1.1983 allgemein für den Zufluss von Gutschriften gezogene Schluss kann dem Erkenntnis nach Ansicht der Referentin nicht entnommen werden.

Damit kann aus dem Erkenntnis des VwGH, auf das sich die Richtlinienmeinung, die im Übrigen für den UFS nicht bindend ist, bezieht, für die sachverhaltsbezogen zu lösende Frage, in welchem Umfang dem Bw im jeweiligen Berufungsjahr Geschäftsführerbezüge zugeflossen sind, nichts gewonnen werden.

Soweit eingewendet wurde, im jeweiligen Jahresabschluss (2001 bis 2004) sei die gesamte Entschädigung aus bilanztechnischen Gründen als Aufwand verbucht worden, weil der Gewinn *„periodengerecht“* ermittelt werden müsse, widerlegt dies nicht die von der Referentin

vertretene Ansicht, dass der Bw in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer über die auf den auf den Verrechnungskonten gutgeschriebene Beträge auch verfügen konnte und sie ihm damit zugeflossen sind. Tatsächliche oder rechtliche Beschränkungen der Verfügungsmacht über die auf den Verrechnungskonten verbuchten Beträge wurden weder behauptet noch ergeben sich solche aus der vertraglichen Regelung.

Da im gegenständlichen Verfahren permanente Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft als mögliches Hindernis für den Zufluss von Geldern nicht eingewendet wurde, besteht keine Veranlassung, am Zufluss der auf den Verrechnungskonten der GmbHs verbuchten Beträge in der von der Bp in den einzelnen Berufungsjahren festgestellten Höhe zu zweifeln. Würde man von einem Zufluss nur tatsächlich ausgezahlter Beträge ausgehen, würde dies im Übrigen dazu führen, dass zwar auf Seiten der Gesellschaften im jeweiligen Bilanzjahr die gesamte Entschädigung als Aufwand verbucht wurde, aber der Bw als Gesellschafter-Geschäftsführer den Zeitpunkt der steuerlichen Erfassung bei ihm willkürlich durch *"Stehen lassen"* von Beträgen (d.h., indem er sie sich nicht auszahlen lässt) auf den Verrechnungskonten beeinflussen könnte.

Im Übrigen vertritt der Unabhängige Finanzsenat die Auffassung, dass ein fremder Dritter (d.h. ein nicht an den Gesellschaften beteiligter Geschäftsführer) einer Regelung, die ihm die rechtliche und tatsächliche Verfügungsmacht über seine gesamte *„Entschädigung“* (Geschäftsführergehalt) des betreffenden Jahres erst mit Erstellung der jeweiligen Bilanzen verschafft hätte (vgl. Berufung, wonach die Entschädigung dem Bw *"endgültig"* erst mit Erstellung der jeweiligen Bilanzen im Folgejahr zugeflossen sei), nicht zugestimmt hätte. Allerdings ist dies insofern nicht von Bedeutung, als der gegenständlichen Vereinbarung nach Ansicht der Referentin ein derartiger Inhalt gar nicht unterstellt werden kann.

2. Anspruchszinsen 2001 bis 2004:

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO erster Satz sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung von Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Juli (ab 1. Oktober - BGBl. I 2001/59 ab 27.6.2001) des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Gemäß § 205 Abs. 2 BAO betragen die Anspruchszinsen pro Jahr 2 Prozent über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 20 Euro (50 Euro idF BGBl. I 2002/84) nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 42 Monaten festzusetzen.

Anspruchszinsen sind mit Abgabenbescheid festzusetzen, wobei Bemessungsgrundlage die jeweilige Nachforderung oder Gutschrift ist. Die Zinsenbescheide sind an die im Spruch der zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheide ausgewiesenen Nachforderungen bzw. Gutschriften gebunden.

Erweist sich der genannte Stammapgabebescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen neuen Zinsenbescheid Rechnung getragen. Es ergeht daher ein **weiterer Zinsenbescheid** und erfolgt sohin keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides.

Da kein gesondertes, ausschließlich die Zinsenbescheide betreffendes Vorbringen erstattet wurde, kann davon ausgegangen werden, dass diese mit der Begründung angefochten wurden, die zugrunde liegenden Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2004 seien (im Hinblick auf die Höhe der Geschäftsführerbezüge) inhaltlich rechtswidrig. Da der jeweilige Zinsenbescheid an die im Spruch des zur Nachforderung (oder Gutschrift) führenden Bescheides ausgewiesene Nachforderung (bzw. Gutschrift) gebunden ist, kann aber der Zinsenbescheid nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung, der maßgebende Einkommensteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig, angefochten werden (vgl. Ritz, BAO³, § 205, Rz 32 bis 35).

Die Berufung war daher insgesamt als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 12. April 2007