



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 7

GZ. RV/2176-W/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adr.Bw., vertreten durch PWT Pannonische WT GmbH, 7201 Neudörfl, Hauptstraße 26, gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Gesellschafter-Geschäftsführer und zu einem 1/3 tel an der Fa. C. Chemikalienhandels-GmbH beteiligt.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung wurde nachstehende Feststellung getroffen:

"Tz 1 Zuflusszeitpunkt Geschäftsführerbezug

Sachverhalt:

Bw., A. und B. waren im Prüfungszeitraum 2005 – 2006 jeweils zu 1/3 an der Fa. C. beteiligt und auch jeder selbständig zur Vertretung als Geschäftsführer befähigt.

Im Jahr 2004 betrug der Gf-Anteil von Bw. rd. 66% und 2006 rd. 80% des gesamten Gf-Aufwandes, wobei der Gf. Bezug von Bw. 2005 um € 50.000,-- erhöht wurde. Als Begründung wurde im Prüfungsverfahren lediglich auf den Umlaufbeschluss vom 22.9.2005 verwiesen. In diesem Umlaufbeschluss wurde neben der Höhe der Gf-Vergütungen auch vereinbart, dass an Bw. sofort € 53.000,-- und der Restbetrag von € 73.100,-- (richtig € 70.100,--) voraussichtlich

erst 2006 zur Auszahlung kommen werden. An die übrigen Geschäftsführer wurde der gesamte Gf-Bezug (15.500,-- bzw 17.000,--) umgehend ausbezahlt.

Auf dem Verrechnungskonto Bw. (S37720) wurde der Restbetrag von € 70.100,-- als Belastung gebucht und in weiterer Folge auch in der Bilanz zum 30.9.2005 als sonstige Verbindlichkeit – Verrechnung Bw. ausgewiesen. Das Unternehmen wies in dieser Bilanz einen Jahresüberschuss von rd. € 184.000,-- und einen Bilanzgewinn von rd. € 325.000,-- aus, wobei der weitaus größte Anteil aus Wertpapier – und Beteiligungserträgen sowie aus Fremdwährungskursgewinnen resultierte.

In der Bilanz zum 30.9.2005 waren keine Ansätze ersichtlich, die eine Verschiebung der Auszahlung der restlichen Gf-Vergütung auf das Kalenderjahr 2006 erforderlich machten.

Das Bankguthaben bei der X. Sparkasse betrug zum Bilanzstichtag € 24.605,--. Das RAIKA Girokonto Nr. 1. war zum Bilanzstichtag mit € 4.287,-- positiv. Ab 23.11.2005 wies dieses Girokonto durchgehend einen positiven Saldo von zumindest € 87.000,-- aus.

Am 2.1.2006 erfolgte von Bw. per Fax an die RAIKA die Anweisung zur Auszahlung der restlichen Gf.-Vergütung, welche lt. Bankauszug Nr. 2 v. 3.2006 auch durchgeführt wurde. In der Einkommensteuererklärung 2006 von Bw. wurde diese Gf-Vergütung iHv € 73.100,-- (richtig: € 70.100,--) erklärt.

Rechtliche Würdigung:

Ein Betrag ist gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 dann als zugeflossen anzusehen, wenn der Empfänger über ihn tatsächlich und rechtlich verfügen kann. Ist der Abgabepflichtige gleichzeitig Mehrheitsgesellschafter jener GmbH, die sein Schuldner ist, ist der Zufluss grundsätzlich anzunehmen, sobald die Forderung fällig ist, vorausgesetzt, dass die GmbH nicht zahlungsunfähig ist (VwGH 2002/13/0175).

Wird die Auszahlung eines fälligen Betrages auf Wunsch des Empfängers verschoben, obwohl der Schuldner zahlungswillig ist, dann verfügt der Empfänger bereits ab diesem Zeitpunkt über den Betrag und gilt gleichzeitig als zugeflossen (VwGH 2000/14/0132).

Im Zeitpunkt der Fassung des Umlaufbeschlusses wiesen zwar die betrieblichen Girokonten nicht die erforderlichen Guthabensstände aus, es war aber auch keine Zahlungsunfähigkeit ersichtlich, dass die Verbindlichkeit nicht zeitnah beglichen hätte werden können. Wie bereits vorher angeführt wäre zumindest ab 23.11.2005 die Begleichung ganz ohne Fremdmittel möglich gewesen. Der Geschäftsführer Bw., hätte mit dem Überweisungsauftrag von der GmbH auf sein persönliches Bankkonto keinesfalls bis 2.1.2006 zuwarten müssen.

Der Hinweis im Umlaufbeschluss, "**Der Restbetrag wird voraussichtlich erst 2006 zur Auszahlung kommen**", rechtfertigt keinesfalls beim Empfänger die Verfügungsmacht über den ausstehenden Betrag in das Jahr 2006 zu verlagern.

Aus der oben angeführten Höhe der Gf-Vergütung kann nach Ansicht des FA unterstellt werden, dass Bw., der zwar rechtlich gesehen nur Minderheitsgesellschafter ist, in wirtschaftlicher Sicht aber entscheiden kann wie ein Mehrheitsgesellschafter. Eine genauere Begründung, warum der Schuldner den Restbetrag voraussichtlich erst 2006 auszahlen wird (die Liquidität war jedenfalls noch 2005 ausreichend gegeben) wurde nicht bekanntgegeben, es wurde lediglich auf den Umlaufbeschluss verwiesen. Es liegt daher aus den bisherigen Umständen nahe, dass die spätere Auszahlung im Interesse von Bw. erfolgte.

Folgendes weiteres Indiz bekräftigt die vorhin getroffene Vermutung.

Bw. war bis zur Umwandlung der D. Speditions-GmbH (kurz: GmbH) in die D. Speditions-GmbH Nfg OEG im Jahre 2005 Geschäftsführer und 25%iger Gesellschafter in diesem und auch zu gleichen Teilen im Nachfolgeunternehmen beteiligt.

Durch die Aufnahme mehrerer osteuropäischer Länder per 1.5.2004 war der Aufgabenbereich der bisherigen GmbH bis auf ein Minimum eingeschränkt worden. Es wurden ab diesem Zeitpunkt nur mehr geringfügige Umsätze erzielt und das Betriebsgebäude vermietet. Die GmbH erwirtschaftete per 30.9.2005 bedingt durch Umsatzeinbruch und den erzielten Verlust beim Betriebsgrundstücksverkauf ein hohes steuerliches Betriebsergebnis. Laut Umwandlungsbeschluss vom 2.11.2005 wurde die GmbH unter Inanspruchnahme der umgründungssteuerrechtlichen Begünstigung des Art. II UmgrStG unter Verzicht der Liquidation an die gleichzeitig durch den Umwandlungsbeschluss errichtete D. Speditions-GmbH Nfg OEG übertragen. Die Beteiligungsverhältnisse an dieser OEG entsprachen den Beteiligungsverhältnissen der GmbH. Die OEG beendete in weiterer Folge per 31.12.2005 die gewerbliche Tätigkeit und wurde mit gleichem Stichtag gelöscht.

Die in der GmbH entstandenen Verluste waren gem. UmgrStG im Folgejahr beim Gesellschafter abzugsfähig und wurden auch dort beantragt.

Es bestand daher nach Ansicht des Finanzamtes sehr wohl bereits im September 2005 ein Interesse von Bw., einen Teil der Geschäftsführervergütung in das Jahr 2006 zu verschieben und mit erst 2006 möglichen Verlustvorträgen auszugleichen.

Im Zuge der Außenprüfung gelten daher die in der C. GmbH im Wirtschaftsjahr 2005 als Aufwand abgesetzten Geschäftsführervergütungen beim Empfänger zur Gänze als ertragsteuerlich zugeflossen.

Folgende Änderungen bei der Ermittlung der Höhe der Einkünfte aus selbständiger Arbeit wurden durchgeführt.

	2005	2006
Erlöse Geschäftsführerbezug lt. Erklärung	80.386,55	78.560,90
Verschiebung Zuflusszeitpunkt lt AP	70.100,00	-70.100,00
Änderung Betriebsausgabenpauschale 6%	-4.206,00	4.206,00
Gewinn bisher	68.176,81	64.035,81
Gewinn lt AP	134.070,81	-1.858,19
Geschäftsführerbezüge		
Zeitraum	2005	2006
	Euro	Euro
Vor Bp	68.176,81	64.035,81
Nach Bp	134.070,81	-1.858,19
Differenz	65.894,00	-65.894,00

Mit Bescheid vom 11. April 2008 nahm das Finanzamt das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2005 vom 8. Mai 2006 gem. § 303 Abs 4 BAO wieder auf. Begründend wurde ausgeführt, dass die Wiederaufnahme aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw dem Prüfbericht zu entnehmen sei, erfolgt sei. Daraus sei auch die Begründung für die Abweichung

vom bisherigen Bescheid zu ersehen. Mit gleichem Datum erließ das Finanzamt den oa Feststellungen der Betriebsprüfung folgend einen neuen Sachbescheid.

Mit Eingabe vom 8. Mai 2008 (eingelangt beim Finanzamt am 14. Mai 2008) erhob der steuerliche Vertreter des Bw gegen den wiederaufgenommenen Einkommensteuerbescheid 2005 Berufung. Begründend wurde ausgeführt:

"Beim Bw wurde eine Außenprüfung gemäß § 150 BAO durchgeführt. Der Bw ist Geschäftsführer der C. Chemikalienhandles-GmbH und bezieht von dieser Gesellschaft Geschäftsführervergütung im Sinne des § 22 EStG.

Die C. Chemikalienhandels-GmbH hat ein abweichendes Wirtschaftsjahr mit Bilanzstichtag 30.09. Mit Umlaufbeschluss vom September 2005 wurden die Geschäftsführerbezüge sämtlicher Geschäftsführer der C. Chemikalienhandels-GmbH festgelegt (gesamtes Geschäftsführergehalt für den Bw € 123.100,00), wobei ein Teil des Geschäftsführergehaltes vom Bw in Höhe von € 53.000,00 noch im Kalenderjahr 2005 ausbezahlt wurde, der Restbetrag von € 70.100,00 Anfang Jänner 2006 zur Auszahlung gelangt ist. Der Bw hat den ersten Teilbetrag des Geschäftsführerbezugs in Höhe von € 53.000,00 in seine Einkommensteuererklärung für das Jahr 2005 als Geschäftsführerbezug aufgenommen, der im Jahr 2006 zugeflossene Betrag von € 70.100,00 wurde in der Steuererklärung 2006 erklärt.

Der gesamte Geschäftsführeraufwand vom Bw von € 123.100,00 wurde im Wirtschaftsjahr 2004/2005 bei der C. Chemikalienhandels-GmbH als Aufwand gebucht und somit € 70.100,00 als Verbindlichkeit gegenüber den Bw zum Bilanzstichtag 30.09.2005 ausgewiesen.

Im Zuge der Außenprüfung kam die Behörde nunmehr zur rechtlichen Würdigung (siehe dazu Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gemäß § 150 BAO vom 1. April 2008), dass der Geschäftsführerbezug von € 70.100,00 bereits im Kalenderjahr als zugeflossen gilt, weil der Empfänger über ihn tatsächlich und rechtlich verfügen hat können.

Die Beweiswürdigung der Behörde lässt sich wie folgt zusammenfassen:

1. *Im Jahr 2005 betrug der Anteil des Geschäftsführerbezuges vom Bw an den gesamten Geschäftsführerbezügen, die die C. GmbH zu zahlen hatte, rd. 80%.*
2. *Aus der angeführten Höhe der Geschäftsführervergütung kann daher nach Ansicht des Finanzamtes angenommen werden, dass der Bw zwar rechtlich gesehen nur Minderheitsgesellschafter ist, in wirtschaftlicher Sicht aber entscheiden kann wie ein Mehrheitsgesellschafter.*
3. *Bei einem Mehrheitsgesellschafter einer GmbH, die sein Schuldner ist, ist der Zufluss grundsätzlich anzunehmen, sobald die Forderung fällig ist, vorausgesetzt die GmbH ist nicht zahlungsunfähig.*
4. *Die betrieblichen Girokonten haben zwar zum Bilanzstichtag nicht die erforderlichen Guthabensstände ausgewiesen, es war aber auch keine Zahlungsunfähigkeit ersichtlich, sodass die Verbindlichkeit nicht hätte zeitnah beglichen werden können.*
5. *Der oben bereits angeführte Umlaufbeschluss gemäß § 34 GmbH-Gesetz, in dem nominiert wird, dass der Restbetrag voraussichtlich im Jahr 2006 zur Auszahlung kommt, rechtfertigt keinesfalls die Verschiebung des Zuflusszeitpunktes ins Jahr 2006.*
6. *Aufgrund bestehender Verlustvorträge in der D. Speditions- Nachfolge OEG ist das Interesse des Bw evident, einen Teil der Geschäftsführervergütung zu verschieben, um einen Verlustausgleich zu erreichen.*

Entgegnung

An der C. Chemikalienhandels-GmbH waren im Prüfungszeitraum die 3 Gesellschafter zu je 1/3 beteiligt:

Herr A. geb. am ZZ.ZZ.ZZZZ

Herr Mag. B. geb. am XX.XX.XXXX

Herr Bw., geb. am YY.YY.YYYY

Geschäftsführer der Gesellschaft mit jeweils Einzelzeichnungsberechtigungen waren ebenfalls die drei vorhin genannten Personen (siehe dazu auch beiliegenden Firmenbuchauszug).

Die Betriebsprüfung der Behörde führt aus, dass ein Betrag gem. § 19 Abs. 1 EStG 1988 dann als zugeflossen anzusehen ist, wenn der Empfänger tatsächlich und rechtlich über ihn verfügen kann. Ist der Abgabepflichtige gleichzeitig Mehrheitsgesellschafter jener GmbH, die sein Schuldner ist, ist der Zufluss grundsätzlich anzunehmen, sobald die Forderung fällig ist, vorausgesetzt die GmbH nicht zahlungsunfähig ist (VwGH 2002/13/0175).

Der Verwaltungsgerichtshof spricht hier eindeutig aus, dass lediglich der Mehrheitsgesellschafter über einen Betrag, den ihm seine GmbH schuldet, rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann (unter der Voraussetzung der Zahlungsfähigkeit der GmbH). Diese Judikatur bleibt selbstverständlich unwidersprochen.

Wenn man die Beteiligungsverhältnisse betrachtet, ist der Bw zu einem Drittel an dieser GmbH beteiligt, er ist daher nicht Mehrheitsgesellschafter dieser GmbH. Wenn nun die Behörde ausführt, dass aufgrund der Höhe der Bezüge des Bw im Verhältnis zu den Bezügen der anderen beiden Geschäftsführer in wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine Stellung als Mehrheitsgesellschafter vorliegt, so ist es nach unserer Ansicht eine völlige Verkennung der tatsächlichen rechtlichen Verhältnisse. Der Bw ist nur zu einem Drittel beteiligt und die Höhe der Geschäftsführerbezüge spiegelt den unterschiedlichen Arbeitseinsatz als Geschäftsführer für die Gesellschaft wieder. Der Bw hatte tatsächlich als Geschäftsführer für die GmbH einen größeren Arbeitsaufwand als die anderen beteiligten Geschäftsführer und ist durch entsprechend mit höheren Bezügen entlohnt worden. Der Arbeitseinsatz des Geschäftsführers kann sich jedoch nie auf die rechtliche Stellung als Gesellschafter auswirken. Würde man diesen Gedanken weiterfolgen, so hätte ein nicht beteiligter Fremdgeschäftsführer, der entsprechend "hohe" Bezüge erhält, auch die wirtschaftliche Stellung eines Mehrheitsgesellschafters.

Ein zu einem Drittel beteiligter Gesellschafter ist daher Mindergesellschafter, der daher nicht jedem ihm genehmen Beschluss durchsetzen kann und daher weder wirtschaftlich noch rechtlich über einen offenen Betrag, den ihm die Gesellschaft schuldet, verfügen kann.

Es ist evident, dass der Bw als geschäftsführender Gesellschafter der GmbH nie wie ein alleiniger Geschäftsführer-Gesellschafter hat handeln können, sondern das sämtliche Beschlüsse in Angelegenheit der Geschäftsführung bzw in Angelegenheiten der Gesellschaft stets verpflichtend im Einvernehmen zwischen den beteiligten Gesellschaftern/Geschäftsführern beschlossen wurden. Die beiden anderen Gesellschafter Geschäftsführer A. bzw Mag. B. wurden zu diesem Thema nie befragt.

In der Anlage erhalten Sie dazu eine Erklärung dieser beiden Gesellschafter, in denen unter anderem von Ihnen dazu Stellung genommen und klar ausgeführt wird, dass selbstverständlich sämtliche Entscheidungen betreffend der Gesellschaft stets einvernehmlich und immer in Absprache, sei es mündlich oder schriftlich, getroffen worden sind. Dies wird auch klar aufgezeigt durch den in der Beilage befindlichen Umlaufbeschluss gemäß § 34 GmbH-Gesetz, in dem die Geschäftsführervergütungen festgelegt wurden. Wozu hätte es

eines solchen Beschlusses bedurfte, wenn der Bw ohnehin de facto Mehrheitsgesellschafter dieser GmbH ist wie ein Alleingesellschafter handeln kann?

Aus dem Vorhergesagten ist unserer Ansicht nach klar ersichtlich, dass der Bw eben nicht Mehrheitsgesellschafter dieser GmbH ist. Er ist Minderheitsgesellschafter und kann durch diese Stellung als Minderheitsgesellschafter daher nicht wie ein Mehrheitsgesellschafter handeln und offene Bezüge können ihm nicht wie einen Mehrheitsgesellschafter tatsächlich zugerechnet werden (VwGH 2002/13/0175).

Aus diesem Grund geht auch die Begründung der Behörde ins Leere, dass die GmbH laut Erhebungen tatsächlich nicht zahlungsunfähig ist. Dies wurde auch nie behauptet. Das Argument der Zahlungsunfähigkeit hat nur dort seinen Sinn, wenn der Gesellschafter an der GmbH derart beteiligt ist, dass er jeden beliebigen Beschluss von selbst herbeiführen kann. Dazu war aber der Bw auf Grund der gegebenen Beteiligungshöhe nie in der Lage. Ob die betrieblichen Mittel ausgereicht hätten, um schon vorzeitig diesen Geschäftsführergehalt auszuzahlen, ist daher kein Argument für die Annahme des Zuflusses bereits im Jahr 2005.

Es ist daher zu untersuchen, ob aus anderen Gründen der Bw bereits im Jahr 2005 tatsächlich und rechtlich über diesen Betrag verfügen hätte können. Hier ist genauer auf dem Umlaufbeschluss gemäß § 34 GmbH-Gesetz vom September 2005 einzugehen.

Gerade in diesem Umlaufbeschluss wurde festgelegt, dass der Restbetrag € 70.100,00 voraussichtlich erst 2006 zur Auszahlung kommt. Nach Ansicht der Behörde ist dieser Umlaufbeschluss nicht geeignet, die Verfügungsmacht über den ausstehenden Betrag in das Jahr 2006 zu verlagern. Dieser Argumentation kann ebenfalls nicht gefolgt werden. Der Umlaufbeschluss wurde vom obersten Gesellschaftsorgan, der Gesellschafterversammlung der GmbH, gefasst. Im Rahmen dieses Gesellschafterbeschlusses wurden sowohl die Höhe als auch die Auszahlungsmodalitäten festgelegt. Gemäß Gesellschaftervertrag (auszugsweise in Kopie beiliegend) werden Beschlüsse der Gesellschafterversammlung mit einfacher Mehrheit gefasst. Dieser Beschluss vom obersten Gesellschaftergremium ist natürlich für sämtliche Geschäftsführer und sämtliche beteiligte Personen verbindlich einzuhalten.

Es ist daher zu untersuchen, wie die Aussage der Gesellschafterversammlung, der Restbetrag wird voraussichtlich 2006 zur Auszahlung kommen, zu verstehen ist. In der Anlage erhalten Sie dazu die Erklärung der beiden weiteren Gesellschafter, Herr A. und Herr Mag. B., wie die Interessenlage anlässlich dieses Beschlusses war. Tatsache ist, dass aufgrund der Höhe der Geschäftsführervergütung des Bw und in Anbetracht der wirtschaftlichen Verhältnisse der GmbH und deren Liquiditätslage die Auszahlung für die GmbH liquiditätsschonend gestaltet werden sollte. Ein Teilbetrag sollte sofort, der restliche erst dann, wenn die Liquiditätslage sich wiederum deutlich verbessert hat, ausbezahlt werden sollte (Die GmbH war zum Zeitpunkt des Beschlusses nicht in der Lage den Restbetrag von € 70.100,0 sofort auszuzahlen, da die vorhandenen Mittel einerseits in Veranlagungen gebunden waren und andererseits auch durch die in der Vergangenheit getätigten Veranlagungen hohe Verluste entstanden sind (siehe auch Ergebnis C. 5/6). Der Betriebsprüfungsbericht führt selbst aus, dass die GmbH im Zeitpunkt der Beschlussfassung nicht über die notwendigen Mittel verfügt hat. Die Aussage, der Restbetrag wird voraussichtlich im Jahr 2006 ausbezahlt, bedeutet daher nichts anderes, als dass die Gesellschafterversammlung über die Restauszahlungen von € 70.100,-- nicht endgültig entschieden hat und daher die Auszahlung erst zu einem späteren Zeitpunkt im Einvernehmen der Gesellschafter erfolgen sollte. Dieser Umlaufbeschluss ist daher als Weisung an die Geschäftsführer so zu verstehen, dass mit der Auszahlung zur Schonung der Liquiditätssituation in der GmbH noch zu warten ist. Aufgrund dieses Gesellschafterbeschlusses war der Bw schon rechtlich nicht in der Lage, über diesen Betrag zu verfügen, da diesbezüglich einvernehmlich zwischen den Gesellschaftern über den Auszahlungszeitpunkt neu zu entscheiden war. Der Bw war daher nicht in der Lage ohne vorherige Absprache mit den Gesellschaftern diese Überweisung zu seinen Gunsten tatsächlich vorzunehmen.

Keinesfalls ist der Umlaufbeschluss so zu verstehen, dass auf Wunsch vom Bw die Auszahlung auf das Jahr 2006 verlagert werden sollte.

Ob Verluste aus anderen Einkunftsquellen im Jahr 2006 zum Verlustausgleich mit Geschäftsführerbezügen vorhanden sind, spielt nach unserer Ansicht beim gegenständlichen Sachverhalt keine Rolle. Es ist lediglich aufgrund des gegebenen Sachverhaltes zu beurteilen, ob der Zufluss wirtschaftlich und rechtlich im Jahr 2005 oder im Jahr 2006 erfolgt ist. Auch ein Interesse des Bw wie im Betriebsprüfungsbericht angeführt, können wir nicht erkennen, da der Bw noch andere Einkünfte bezieht, die einen Verlustausgleich zugänglich wären. Aus dem Auftreten von Verlusten kann unseres Erachtens daher nicht auf den Zufluss von Geschäftsführerbezügen geschlossen werden.

Wir ersuchen Sie daher, unserer Berufung statzugeben und die Geschäftsführerbezüge in Höhe von € 70.100,00 abzüglich Betriebsausgabenpauschale wie bereits ursprünglich erklärt dem Jahr 2006 zuzuordnen und dort der Besteuerung zuzuführen...."

Der Berufung beigelegt wurde nachstehende Erklärung datiert vom 8. Mai 2008:

"Erklärung der Gesellschafter der C. Chemikalienhandels-GmbH, Herr Mag. B. und Herr A. bezüglich des Berufungsverfahrens Einkommensteuer 2005 des Bw und bezüglich des Zustandekommens des Umlaufbeschlusses der C. Chemikalienhandels-GmbH aus September 2005 betreffend der Festlegung des Geschäftsführerbezüge und deren Auszahlung:

1. Sämtliche wesentliche Beschlüsse seit Bestehen der C. Chemikalienhandels GmbH wurden von den beteiligten Geschäftsführer-Gesellschafter stets einvernehmlich vorgenommen, dies gilt insbesondere auch für die Geschäftsführerentlohnung jetzt und in der Vergangenheit. Der Bw hatte nie ein alleiniges Entscheidungsrecht bezüglich Angelegenheit der C. Chemikalienhandels-GmbH.

2. Der Umlaufbeschluss vom September 2005, in dem unter anderem die Geschäftsführerbezüge für den Bw festgelegt und die Auszahlungsmodalitäten geregelt wurden, basierte alleine auf der Tatsache, dass die GmbH zu diesem Zeitpunkt nicht über genügend finanzielle Mittel verfügte, um den vollen Geschäftsführerbezug des Bw sofort auszubezahlen. Aus diesem Grund wurde ein Restbetrag von € 70.100,00 auf einen späteren Zahlungszeitpunkt verschoben. Anfang des Jahres 2006 wurde im Einvernehmen dann mit dem Bw anlässlich einer Besprechung die restliche Auszahlung des Geschäftsführerhonorars an den Bw aufgrund verbesserter Liquiditätslage beschlossen. Es war nie Wunsch des Bw, diesen Zahlungsbetrag in das Jahr 2006 zu verschieben.

Weiters beigelegt wurde ein Umlaufbeschluss gem. § 34 GmbH Gesetz:

1. Es wird unter Hinweis auf bestehende Geschäftsführerverträge beschlossen, dass nachfolgende Geschäftsführervergütungen für den Bilanzzeitraum vom 1.10.2004 bis 30.9.2005 zur Auszahlung gelangen:

<i>für den Bw</i>	<i>€ 123.100,-</i>
<i>für Herrn B.</i>	<i>€ 17.000,-</i>
<i>für Herrn A.</i>	<i>€ 15.500,-</i>

2, Es wird vereinbart, dass dem Bw vorläufig € 53.000,00 ausbezahlt werden. Der Restbetrag wird voraussichtlich erst 2006 zur Auszahlung kommen.

3. Die Geschäftsführer-Werkverträge werden bis 30.09.2006 verlängert."

Diese Erklärung wurde von den drei Geschäftsführern handschriftlich (datiert vom 22.9.2005, 28.09.2005 und 26.09.2005) unterfertigt.

Weiters beigelegt wurde ein Auszug aus dem Gesellschaftsvertrag der C. Chemikalienhandels GmbH:

§ 5 Geschäftsführer und Firmenbezeichnung:

"Die Generalversammlung bestellt einen oder mehrere Geschäftsführer.

Die Gesellschaft wird durch die Geschäftsführer vertreten und gezeichnet, wobei die Generalversammlung zu beschließen hat, ob die Vertretung der Gesellschaft durch einen Geschäftsführer allein oder durch zwei oder mehrere Geschäftsführer, oder durch einen Geschäftsführer in Gemeinschaft mit einem Prokuristen zu erfolgen hat.

Die Zeichnung der Firma geschieht in der Weise, dass die Geschäftsführer unter den wie immer wiedergegeben Firmenwortlaut ihre Unterschrift setzen. Allenfalls bestellte Prokuristen unterschreiben mit einem auf ihre Prokura hinweisenden Zusatz.

Die vertragsschließenden Parteien bestellen hiemit die Gesellschafter Herrn Bw. und Herrn A., jedoch nur für die Dauer ihres Gesellschaftsverhältnisses, zu Geschäftsführer mit je selbständigen zeichnungs- und Vertretungsrecht.

Die Bestellung der durch diesen Vertrag bestellten Geschäftsführer kann nur aus wichtigen Gründen widerrufen werden. Die Geschäftsführer beziehen für ihre Dienstleistungen zu Lasten des Gehalts- und Lohnkontos der Gesellschaft ein Gehalt, dessen Höhe jeweils von der Generalversammlung in dem von dieser zu beschließenden Dienstvertrag festgesetzt wird. In diesem Dienstvertrag sind auch die Bestimmungen über Urlaub, Auflösung des Dienstvertrages und so weiter aufzunehmen.

Die Geschäftsführer erhalten neben ihren Bezügen eine jährliche Umsatzbeteiligung, die jeweils von der ordentlichen Generalversammlung festzusetzen ist.

Den Geschäftsführern obliegt die Leitung des gesellschaftlichen Unternehmens und die Entscheidung und Verfügung in allen gesellschaftlichen Angelegenheiten, die nach dem Gesetz, dem Gesellschaftsvertrag oder einem Gesellschafterbeschluss nicht der Generalversammlung vorbehalten sind. Der Geschäftsführer ist an die Beschlüsse der Gesellschafter gebunden und der Gesellschaft gegenüber verpflichtet, alle Beschränkungen einzuhalten, die von den Gesellschaftern für den Umfang der Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnis festgesetzt sind.

Dritten gegenüber hat eine etwaige Beschränkung der Vertretungsbefugnis jedoch keine Wirkung.

Für die Geschäftsführer gilt volles Konkurrenzverbot. Sie dürfen unter den Rechtsfolgen des § 24 GmbH Gesetz ohne beschlussmäßige Einwilligung der Gesellschaft im Geschäftszweig der Gesellschaft weder Geschäfte für eigene oder fremde Rechnung machen, noch sich bei einer Gesellschaft des gleichen Geschäftszweiges beteiligen. Die Geschäftsführer sind verpflichtet, die ihnen nach dem Gesetz, dem Gesellschaftsvertrag oder einem Gesellschafterbeschluss zukommenden Obliegenheiten mit der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes (§ 1 GmbH-Gesetz) zu erfüllen. Sie sind verpflichtet, die Zustimmung der Gesellschafter einzuholen:

1) vor Bestellung eines Prokuristen und Handlungsbevollmächtigten unter Vorlage eines Dienstvertragsentwurfes,

2) vor dem Erwerb, der Veräußerung oder Verpachtung von Liegenschaften.

- 3) vor der Errichtung oder Auflösung von Zweigniederlassungen und Betriebsstätten und
 4) überhaupt vor Verträgen, die über den Umfang des laufenden Geschäftsbetriebes hinausgehen oder für die Gesellschaft von grundsätzlicher Bedeutung sind.

§ 6 Generalversammlung

Die durch das Gesetz und den Gesellschaftsvertrag den Gesellschaftern vorbehaltenen Beschlüsse werden in der Generalversammlung gefasst, es sei denn, dass sämtliche Gesellschafter sich in einzelnen Fällen mit der Abstimmung auf schriftlichem Wege einverstanden erklären.

Die Generalversammlung findet mindestens einmal jährlich und zwar innerhalb der ersten fünf Monate des Kalenderjahres statt. Die Einberufung einer Generalversammlung kann von jedem Gesellschafter oder Geschäftsführer ausgehen. Jeder Gesellschafter hat für S 1.000,-- (Schilling eintausend) einer Stammeinlage eine Stimme, doch steht jedem Gesellschafter ohne Rücksicht auf die Höhe seiner Stammeinlage mindestens eine Stimme zu.

Die Beschlüsse in der Generalversammlung werden mit einfacher Stimmenmehrheit gefasst, ausgenommen jene Fälle, in welchen das Gesetz oder der Vertrag eine qualifizierte Mehrheit vorsieht.

Die Einberufung jeder Generalversammlung erfolgt mittels eingeschriebenen Briefes an die Gesellschafter unter der der Gesellschaft zuletzt bekannt gegebenen Anschrift. Zwischen dem Tag der Aufgabe des Einberufungsschreibens zur Post und dem Tage der Generalversammlung muss mindestens ein Zeitraum von vierzehn Tagen liegen.

Zweck und Beratungsgegenstand (Tagesordnung) sind ihrem wesentlichen Inhalte nach gleichzeitig mit der Einladung den Gesellschaftern mitzuteilen."

In seiner – ohne Datum versehenen - schriftlichen Stellungnahme zur Berufung (siehe E-Akt 2005/S 31) hielt der Prüfer lediglich fest, dass in der Berufungsschrift keine Neuerungen vorgebracht worden seien. Sämtliche Argumente seien bereits im Zuge der Außenprüfung bei der Fa. C. Chemikalienhandels-GmbH ausführlich besprochen worden.

Mit Bericht vom 17. Juli 2008 wurde die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Sachverhaltsmäßig ist festzuhalten, dass der Bw gemeinsam mit Mag. B. und A. jeweils zu einem Dritteln an der Fa. C. Chemikalienhandels GmbH beteiligt und auch jeder selbstständig zur Vertretung als Geschäftsführer befähigt gewesen ist.

Im Umlaufbeschluss gemäß § 34 GmbH Gesetz (jeweils handschriftlich unterfertigt am 22.9.2005, 28.09.2005 und 26.09.2005) wurde unter Hinweis auf die bestehenden Geschäftsführerverträge beschlossen, dass folgende Geschäftsführervergütungen für den Bilanzzeitraum vom 1.10.2004 bis 30.09.2005 zur Auszahlung gelangen:

für den Bw	€ 123.100,-
------------	-------------

für Herrn B.	€ 17.000,--
für Herrn A.	€ 15.500,--

Weiters wurde vereinbart, dass der Bw vorläufig € 53.000,-- ausbezahlt bekommt und der Restbetrag voraussichtlich erst 2006 zur Auszahlung kommt. An die übrigen Geschäftsführer wurde jeweils der gesamte Geschäftsführerbezug (€ 15.500,-- bzw € 17.000,--) umgehend ausbezahlt.

Der gesamte Geschäftsführeraufwand des Bw in Höhe von € 123.100,-- ist im Wirtschaftsjahr 2004/2005 bei der Fa. C. Chemikalienhandels-GmbH als Aufwand gebucht und somit € 70.100,-- als Verbindlichkeit Verrechnung gegenüber dem Bw zum Bilanzstichtag 30.09.2005 ausgewiesen worden.

Am 2. Jänner 2006 erfolgte vom Bw per Fax an die RAIKA die Anweisung zur Auszahlung der restlichen Geschäftsführervergütung, welche lt. Bankauszug auch durchgeführt wurde.

Im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung kam das Finanzamt zu der Ansicht, dass die in der C. GmbH im Wirtschaftsjahr 2005 als Aufwand abgesetzten Geschäftsführervergütungen beim Empfänger zur Gänze auch 2005 als ertragsteuerlich zugeflossen gelten.

Strittig ist daher, ob der Zufluss der Geschäftsführerbezüge für den Bw im Jahr 2005 oder im Jahr 2006 zu unterstellen ist.

Rechtliche Ausführungen:

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

Die Verfügungsmöglichkeit muss objektiv und tatsächlich bestehen. 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 (s. *Doralt*, EStG 10, § 19 Tz 10).

Zugeflossen ist eine Einnahme, sobald der Empfänger über sie "rechtlich und wirtschaftlich" (VwGH 19.6.02, 98/15/0142; 19.3.02, 98/14/0056) bzw "tatsächlich und rechtlich" (VwGH 28.6.06, 2002/13/0175) verfügen kann (VwGH 26.9.00, 99/13/0193). In diesem Sinne ist auch bei einem geschäftsführenden Gesellschafter eine durch eine Kapitalgesellschaft auf dessen Verrechnungskonto verbuchte Gutschrift als Zufluss im Sinne des EStG anzusehen, ausgenommen jene Fälle, in denen Illiquidität der Gesellschaft gegeben ist.

Auch Doralt führt im Kommentar zum Einkommensteuergesetz unter § 19, Tz 30 unter "Gutschriften" aus, dass der Geschäftsführer einer GmbH grundsätzlich die tatsächliche

Verfügungsmacht über die zu seinen Gunsten ausgestellten Gutschriften hat; Bezüge des Geschäftsführers fließen daher mit der Gutschrift zu, wenn die GmbH zahlungsfähig ist; ein Zufluss mit der Gutschrift erfolgt auch dann, wenn sie mit einer Gegenforderung verrechnet wird (VwGH 24.11.1970, 1573/68).

Im Hinblick darauf, dass der Bw Geschäftsführer der zur Zahlung verpflichteten Gesellschaft war, stand der Verfügung über die Bezüge kein tatsächliches Hindernis entgegen. Dass die Gesellschaft zahlungsunfähig gewesen wäre, behauptet der Bw nicht.

Vorübergehende Zahlungsstockungen, für die aber keinerlei Nachweise vorliegen, hindern aber die Annahme des Zuflusses der Geschäftsführerbezüge im Jahr 2005 nicht.

Seitens der steuerlichen Vertretung wurde die Höhe der Geschäftsführerbezüge des Bw mit dem größeren Arbeitsaufwand als die anderen beteiligten Geschäftsführer begründet. Dieser Arbeitseinsatz des Bw könnte sich jedoch nie auf seine rechtliche Stellung als Gesellschafter auswirken und der Bw hätte nicht wie ein alleiniger Geschäftsführer-Gesellschafter handeln können.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse geht der UFS jedoch davon aus, dass dem Bw aufgrund seines erhöhten Arbeitseinsatzes gegenüber den anderen Geschäftsführern, welcher sich auch in der Höhe der Geschäftsführerbezüge niedergeschlagen hat, auch bei den Entscheidungen faktisch und tatsächlich ein größeres Gewicht zugekommen ist.

Eine genaue Begründung, warum der Schuldner den Restbetrag voraussichtlich erst 2006 auszahlen wird, wurde nicht gegeben. Es wurde lediglich auf den Umlaufbeschluss des Jahres 2005 verwiesen. Liquidität wäre jedenfalls im Jahr 2005 nach den Feststellungen der Betriebsprüfung noch ausreichend vorhanden gewesen.

Auch eine Begründung, warum im Jahr 2005 € 53.000,-- zur Auszahlung gelangt sind und € 70.100,-- ins Jahr 2006 verlagert worden sind, wurde nicht vorgebracht. An die anderen beteiligten Geschäftsführer wurden die Bezüge im Jahr 2005 umgehend ausbezahlt.

§ 34 GmbH-Gesetz eröffnet den Gesellschaftern die Möglichkeit, Beschlüsse anstatt in der Generalversammlung auf schriftlichem Wege zu fassen. Nach richtiger Auffassung haben die Gesellschafter ihre Stimme grundsätzlich gegenüber dem Initiator des schriftlichen Beschlussverfahrens abzugeben.

Nach Ansicht des UFS lässt sich daraus für den gegenständlichen Fall ableiten, dass es einen Initiator des Umlaufbeschlusses gegeben hat und aufgrund der zeitlichen Reihenfolge der Unterfertigungen auf dem Umlaufbeschluss ist davon auszugehen, dass der Bw sehr wohl der Initiator des Beschlusses "*Der Restbetrag wird voraussichtlich erst 2006 zur Auszahlung*

"kommen" war, zumal ja auch ein wesentlicher Teil seiner Bezüge ins Jahr 2006 verlagert worden ist.

Der Erklärung der beiden anderen Gesellschafter, dass der Bw nie ein alleiniges Entscheidungsrecht bezüglich Angelegenheiten der C. Chemikalienhandels-GmbH hatte und die Auszahlungsmodalität allein auf der Tatsache basiere, dass die GmbH zu diesem Zeitpunkt nicht über genügend finanzielle Mittel verfügt habe, muss entgegengehalten werden, dass zwar die betrieblichen Girokonten im Zeitpunkt der Erfassung des Umlaufbeschlusses nicht die erforderlichen Guthabensstände ausgewiesen haben, doch permanente Zahlungsunfähigkeit liegt damit nicht vor.

Zahlungsunfähigkeit setzt ein dauerndes Nichtzahlenkönnen voraus, während eine bloße Zahlungsstockung im allgemeinen dann anzunehmen ist, wenn lediglich vorübergehend und kurzzeitig ein Mangel an Zahlungsmittel besteht, der durch alsbaldige Mittelbeschaffung (wie etwa durch kurzfristig mögliche Verwertung vorhandener Aktiva oder Aufnahme eines Überbrückungskredites) wieder behebbar ist.

Dass bereits am 2. Jänner 2006 der Restbetrag auf Anweisung des Bw per Fax überwiesen worden ist, spricht nach Ansicht des UFS dafür, dass die Verlagerung der Auszahlung auf Grund der Initiative des Bw erfolgt ist.

Dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters des Bw in der Berufung, dass der Bw schon rechtlich nicht in der Lage sei über diesen Betrag zu verfügen, da diesbezüglich einvernehmlich zwischen den Gesellschaftern über den Auszahlungszeitpunkt neu zu entscheiden gewesen sei, ist entgegenzuhalten, dass offensichtlich die anderen Gesellschafter nicht noch einmal per Umlaufbeschluss befragt worden sind und der Bw allein die Anweisung am 2. Jänner 2006 per Fax an die Bank zur Auszahlung der restlichen Geschäftsführervergütung auf sein persönliches Bankkonto gegeben hat.

Wenn der steuerliche Vertreter des Bw in der Berufung vorbringt, dass es für den gegenständlichen Sachverhalt keine Rolle spielen würde, ob Verluste aus anderen Einkunftsquellen des Bw im Jahr 2006 zum Verlustausgleich mit den Geschäftsführerbezügen vorhanden seien, dann muss dem entgegengehalten werden, dass diese von der Betriebsprüfung geäußerte Vermutung sehr wohl als Motiv für die Verlagerung der Geschäftsführerbezüge gewertet werden kann. Eine andere Begründung wurde seitens des Bw nicht geäußert.

Einer Auszahlung der Geschäftsführerbezüge standen keine rechtlichen und tatsächlichen Hindernisse entgegen. Mit dem Beschluss einen Teil der Geschäftsführerbezüge nicht im Jahr 2005 sondern voraussichtlich erst 2006 auszahlen zu lassen, hat der Bw über die Bezüge

verfügt. Aufgrund dieser Verfügung über die Geschäftsführerbezüge ist der Zufluss im Jahr 2005 zu unterstellen.

Es war daher aus oa Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Ergeht auch an Finanzamt

Wien, am 11. Jänner 2012