



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 28. April 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Vöcklabruck, vertreten durch FA, vom 26. März 2003 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1999, 2000 und 2001 sowie Festsetzung von Anspruchszinsen 2000 und 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber war im berufungsgegenständlichen Zeitraum einer von zwei Geschäftsführern und Gesellschafter (Beteiligung 50%) der Firma PR.

Mit Datum 28. August 2003 wurde das Ausgleichsverfahren gegenüber dieser Gesellschaft eingestellt und die Gesellschaft ist infolge Eröffnung des Konkursverfahrens aufgelöst. Mit Datum 3. September 2004 wurde der Konkurs nach rechtskräftiger Bestätigung des angenommenen Zwangsausgleiches aufgehoben.

Der Berufungswerber hat in den berufungsgegenständlichen Jahren Konsulentenhonorare (1999 bis 2001) sowie Geschäftsführerbezüge (2000 und 2001) von dieser Gesellschaft bezogen.

Zu Beginn des Jahres 2003 wurde beim Berufungswerber eine **Prüfung der Aufzeichnungen** der Jahre 1999 bis 2001 durchgeführt.

Im gemäß § 151 Abs. 3 BAO verfassten Bericht über das Ergebnis der Prüfung der Aufzeichnungen vom 25. März 2003 wurden folgende berufungsgegenständlichen

Feststellungen getroffen:

Tz. 12 Betriebseinnahmen – Umsätze:

Die von der Firma PR an den Berufungswerber auf dessen Verrechnungskonto gutgeschriebenen Erfolgshonorare, Veröffentlichungskosten etc. würden zum Zeitpunkt der Buchung als zugeflossen gelten.

Diese seien bisher erst bei Zahlung als Einnahmen erfasst worden.

Bei der Betriebsprüfung der Firma PR sei festgestellt worden, dass die von den beiden Geschäftsführern rückwirkend beschlossenen Stornierungen der noch unbezahlten Rechnungen (Gutschriftanzeige vom 3. Juli 2001 über brutto 1.324.516,60 ATS) aus oben angeführtem Grund nicht als solche anerkannt würden.

Es wurden folgende Umsatzerhöhungen bzw. Einnahmen festgesetzt (in ATS):

1999: 532.825,41

2000: 471.623,61

2001: 199.312,30

Die pauschalen Vorsteuern (1,8%) sowie die pauschalen Betriebsausgaben (6%) wurden entsprechend angepasst.

In den wieder aufgenommenen Verfahren (§ 303 Abs. 4 BAO) wurden die **Umsatz- und Einkommensteuerbescheide** der Jahre 1999, 2000 und 2001 entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung erlassen (26. März 2003); ebenso Bescheide über die Festsetzung von **Anspruchszinsen** für die Jahre 2000 und 2001.

Mit Eingabe vom 28. April 2003 wurde innerhalb offener Berufungsfrist **Berufung** gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1999, 2000 und 2001 sowie gegen die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2000 und 2001 eingebbracht.

Begründend wurde ausgeführt, dass im Betriebsprüfungsbericht zur Prüfung der Firma PR der Verzicht auf die als Aufwand verbuchten Honorare als Einlage in die Gesellschaft bewertet worden sei. Der Grund für den Forderungsverzicht sei jener gewesen, dass die Gesellschaft zu diesem Zeitpunkt nicht in der Lage gewesen wäre, die Forderungen des Berufungswerbers in absehbarer Zeit zu begleichen. Der Berufungswerber hätte sich daher entschlossen, auf diese offenen Forderungen zu verzichten und damit die weitere Zusammenarbeit abzusichern. Es würde im Wirtschaftsleben nichts Außergewöhnliches darstellen, dass ein Geschäftspartner einem anderen durch einen Forderungsverzicht entgegen komme, um die Geschäftsbeziehungen insgesamt aufrechterhalten zu können.

Die angefochtenen Bescheide werden darüber hinaus auch als deshalb für mangelhaft erachtet, weil sich die Begründung (der BP-Bericht) nicht mit dem bereits im Verfahren vorgebrachtem Argument auseinandergesetzt hätte, dass eine Zahlung der offenen Beträge der Gesellschaft zu diesem Zeitpunkt nicht möglich gewesen sei und auch keine Verbesserung

dieser Situation absehbar gewesen wäre. Diese Argumente seien in der Zwischenzeit insoweit erhärtet worden, als es auch durch andere Gläubiger zu Schuldnachlässen gegenüber der Gesellschaft gekommen sei.

In einer **Stellungnahme** zur gegenständlichen Berufung führte die Betriebsprüferin aus, dass laut Auskunft des Prüfers der Firma PR im Prüfungszeitraum (bis 2001) keine Schuldnachlässe, außer gegenüber den Gesellschaftern, festgestellt worden seien („... *Im Prüfungszeitraum wurden von mir keine Schuldennachlässe festgestellt [außer die Verzichtserklärungen der beiden Geschäftsführer, Herr L (Anm: Berufungswerber) und Herrn K, hinsichtlich der bereits abgerechneten, aber noch nicht ausbezahlten, Honorare]*“).

Gegen die Prüfungsfeststellungen bei der Firma PR sowie beim Gesellschafter Herrn K sei ebenfalls berufen worden. Der entscheidungsrelevante Sachverhalt sei in der Firma PR (St.Nr. XXX) zu sehen.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 9. September 2003 wurde die Berufung der Firma PR als unbegründet abgewiesen.

Als Begründung wurde ausgeführt, dass der Berufungswerberin die Stellungnahme der Betriebsprüfung mit dem Ersuchen um Gegenäußerung nachweislich zugestellt worden sei. Da eine Gegenäußerung bis dato nicht erfolgt sei, seien die Ausführungen der BP-Stellungnahme unwidersprochen geblieben, weshalb auf diese Begründung verwiesen werde. In Ergänzung werde noch darauf hingewiesen, dass gem. § 8 KStG eine Einlage auch mittelbar durch einen dem Gesellschafter Nahestehenden erfolgen könne. Da im vorliegenden Fall Frau G zu 50% an der Berufungswerberin beteiligt und diese Gesellschafterin die Mutter von Herrn K (Anm.: Geschäftsführer) sei, würde hier ein Naheverhältnis vorliegen.

Mit Datum 21. November 2003 wurde gegenständliche Berufung dem **Unabhängigen Finanzsenat** zur Entscheidung vorgelegt.

In einem Telefonat mit dem zuständigen Finanzamt des zweiten Geschäftsführers (Herr K) wurde ersucht, die Berufungserledigung in diesem Berufungsfall zu übermitteln.

Mittels **Fax wurde die Bescheidbegründung** zur abweisenden Berufungsvorentscheidung sowie eine Stellungnahme des Betriebsprüfers der Firma PR übermittelt.

Der Begründung ist zu entnehmen, dass vom Steuerpflichtigen mit 3. Juli 2001 eine Gutschrift betreffend noch nicht bezahlter Erfolgshonorare und Veröffentlichungskosten ausgestellt worden sei.

Nach laufender Rechtsprechung würden Rückzahlungen von Arbeitslohn eines Geschäftsführers einer GmbH zwecks Sanierung der Gesellschaft den Charakter eine Einlage aufweisen. Der rückwirkende Verzicht weise daher Einlagencharakter auf, da die Absicht zur Sanierung der Gesellschaft die Gesellschaftssphäre betreffe und nicht die bereits erbrachten

und abgerechneten Leistungen. Die rückwirkend beschlossene Gutschrift des Geschäftsführers würde daher eine erfolgsneutrale Einlage darstellen.

Die **Stellungnahme des Betriebsprüfers** beschränkte sich auf den Hinweis auf Tz 20 vom Bericht über das Ergebnis der Prüfung der Firma PR und der Bemerkung, dass es sich hierbei um eine Rechtsfrage handle.

Mittels **Vorhalt** vom 9. Mai 2006 wurde der Berufungswerber seitens des zuständigen Referenten des Unabhängigen Finanzsenates aufgefordert, noch weitere Angaben zur gegenständlichen Berufung nachzureichen:

In der Berufung wurde erwähnt, dass die Gesellschaft (PR) zum Zeitpunkt des Forderungsverzichtes nicht in der Lage gewesen sei, die Forderungen in absehbarer Zeit zu begleichen.

Es werde um eine Darstellung der Zahlungsunfähigkeit zu diesem Zeitpunkt ersucht. Seien Einbringungsmaßnahmen gesetzt worden um die ausstehenden Forderungen zu erlangen? Hätte es zu einem späteren Zeitpunkt noch Forderungsverzichte gegeben? Inwiefern hätte der Forderungsverzicht zur Sanierung des Unternehmens beigetragen? Für welche Tätigkeiten seien die Forderungen entstanden (Erfolgshonorar, Veröffentlichungskosten)? Beschreibung der Tätigkeiten.

Seien auch Forderungsverzichte von anderen Gläubigern bekannt (neben dem zweiten Geschäftsführer)?

Sei es auch zu Forderungsverzichten anderer Gläubigern gekommen?

Welche Tätigkeit werde gegenwärtig ausgeübt?

Mit **Eingabe vom 22. Juni 2006** wurde diesem Schreiben wie folgt geantwortet:

1. Darstellung der Vermögens- und Ertragslage der PR:

Jahresabschluss 31.3.2000	EUR	ATS
Jahresfehlbetrag	- 42.163,14	- 580.177,42
Eigenkapital	6.139,84	84.486,00
Jahresabschluss 31.3.2001		
Jahresfehlbetrag	- 119.475,88	- 1.644.023,93
negatives Eigenkapital	- 120.257,62	- 1.654.780,93
Jahresabschluss 31.3.2002		
Jahresfehlbetrag	- 366.942,98	

negatives Eigenkapital	- 483.402,21	
------------------------	--------------	--

Diese Zahlen würden belegen, dass bereits ab dem Geschäftsjahr 1. April 1999 bis 31. März 2000 eine negative Ertragslage im Ausmaß von – 42.163,14 € vorgelegen sei, welche sich in den folgenden beiden Geschäftsjahren drastisch zunächst auf – 119.475,88 €, sodann schließlich auf – 366.942,98 € verschlechtert hätte.

Hinsichtlich der Kapitalsituation würde der Jahresabschluss zum 31. März 2000 noch ein geringfügig positives Eigenkapital aufweisen, in den Jahresabschlüssen zum 31. März 2001 bzw. 31. März 2002 würde eine Überschuldung von 120.257,62 € und in weiterer Folge 483.402,21 € ausgewiesen.

Damit werde deutlich, dass die PR bereits zwei Jahre vor Konkursöffnung in beträchtlichem Ausmaß buchmäßig überschuldet gewesen sei.

## 2. Liquiditätssituation:

Laut dem beiliegenden Auszug aus dem Exekutionsregister vom 23. Mai 2006 seien aktuell gegen die Firma PR 23 Exekutionen anhängig. Das Einbringungsdatum dieser exekutiven Maßnahmen würde sich über einen Zeitraum von 11. Mai 2001 bis 26. April 2006 strecken. Zu berücksichtigen sei, dass in diesem Auszug bereits erledigte Exekutionen nicht mehr aufscheinen würden. Würde man darüber hinaus in Kalkül ziehen, dass in der Regel ca. 6 Monate vergehen, bevor Gläubiger versuchen ihre Forderungen auf exekutivem Weg einzutreiben, und die jetzt noch aufscheinenden Exekutionen ab einem Einbringungsdatum 11. Mai 2001 beantragt worden seien, so sei davon auszugehen, dass sich die Gesellschaft spätestens ab Anfang 2001 in Zahlungsschwierigkeiten befunden haben müsse.

## 3. Forderungsverzichte anderer Gläubiger:

Im Dezember 2002 sei von der PR ein außergerichtlicher Ausgleich mit einer Quote von 40% in die Wege geleitet worden. In diesem Rahmen würden zahlreiche Einverständniserklärungen diverser Gläubiger betreffend diese Forderungsverzichte vorliegen, welche diesem Schreiben beigelegt sind.

## 4. Entstehen der Forderungen gegenüber dem Berufungswerber:

Die aushaftenden Honorare würden einerseits aus der Vereinbarung vom 5. Juli 1998 in Bezug auf Marktforschung bzw. –analyse beruhen, sowie aus der Vereinbarung Veröffentlichungskosten vom 1. September 1998.

Die beiden angesprochenen Vereinbarungen sowie eine vom Berufungswerber an die Firma PR gelegte Rechnung in exemplarischer Form würden diesem Schreiben beiliegen.

## 5. Beitrag des Forderungsverzichtes zur Sanierung des Unternehmens:

Der Forderungsverzicht seitens des Berufungswerbers hätte insofern erheblich zur Sanierung

der PR beigetragen, als durch diesen Verzicht letztlich ein Abschluss des Konkursverfahrens durch einen Zwangsausgleich möglich geworden sei, welcher die Voraussetzung für das bis heute andauernde Weiterbestehen des Unternehmens dargestellt hätte. Der Forderungsverzicht hätte sich laut Betriebsprüfungsbericht auf rund 96.000,00 € belaufen, was in Bezug auf die unter Punkt 1 dargestellte Überschuldung einen wesentlichen Betrag darstellen würde.

#### 6. Gegenwärtige Tätigkeit des Berufungswerbers:

Der Berufungswerber sei gegenwärtig bei der PR auf selbständiger Basis als Agenturleiter für Oberösterreich beschäftigt.

Zu den beigelegten Forderungsverzichten anderer Gläubiger ist anzumerken, dass sämtliche Gläubiger sich mit außergerichtlichen 40%igen Abschlagszahlung einverstanden erklären würden.

Die oben erwähnte Vereinbarung des Berufungswerbers mit der Firma PR in Bezug auf Marktforschung bzw. -analyse per 5. Juli 1998 hat folgenden Inhalt:

Die Tätigkeit des Berufungswerbers liege darin, die Publikationen zeit- wie auch gebietsmäßig einzustufen, um den bestmöglichen Absatz erwirtschaften zu können.

Für diese Tätigkeit werde kein Fixhonorar vereinbart, sollte jedoch aufgrund dieser Forschung ein positives Feedback bzw. ein zufriedenstellender Absatz erzielt werden, würde der Berufungswerber ab dem 2. Jänner 1999 eine monatliche Umsatzbeteiligung von 4% auf den Nettogesamtumsatz erhalten. Diese Vereinbarung werde auf fünf Jahre abgeschlossen.

Die ebenfalls oben erwähnte Vereinbarung über Veröffentlichungskosten sei in Bezug auf die Betreuung und Einschulung neuer Mitarbeiter geschlossen worden.

Für diese Agenden würden in den ersten drei Monate keinerlei Kosten ersetzt werden.

Sollten jedoch nach drei Monaten die Agenturen nach Vorstellungen der Geschäftsleitung der PR positiv besetzt sein (Mindestaufnahme zehn Mitarbeiter), werde ab 2. Jänner 1999 ein Pauschalbetrag von 25.000,00 ATS pro Ausgabe an Veröffentlichungskosten ausbezahlt werden.

Diese Vereinbarung werde für drei Jahre abgeschlossen, sofern mindestens zehn Mitarbeiter pro Jahr eingestellt würden.

Diesem Schreiben wurden folgende Rechnungen über Veröffentlichungskosten und Erfolgshonorare im Gesamtausmaß von 1.324.513,60 ATS (inkl. MwSt) beigelegt:

18.05.2000: 180.000,00 ATS (Veröffentlichungskosten)

31.05.2000: 135.860,09 ATS (Erfolgshonorar)

30.06.2000: 120.000,00 ATS (Veröffentlichungskosten)

31.07.2000: 137.809,20 ATS (Erfolgshonorar)

31.07.2000: 120.000,00 ATS (Veröffentlichungskosten)  
09.11.2000: 120.000,00 ATS (Veröffentlichungskosten)  
30.11.2000: 110.145,40 ATS (Erfolgshonorar)  
31.01.2001: 210.000,00 ATS (Veröffentlichungskosten)  
28.02.2001: 87.459,36 ATS (Erfolgshonorar)  
30.03.2001: 103.239,55 ATS (Erfolgshonorar)

Mit **Schreiben vom 7. Juli 2006** wurde das zuständige Finanzamt hinsichtlich der oben angeführten Ermittlungsergebnisse informiert.

Angemerkt wurde hierzu, dass aufgrund des VwGH-Erkenntnisses vom 23.9.2005, 203/15/0078, auf die Werthaltigkeit der Forderung ankomme. Es sei also die Werthaltigkeit der Forderung zum Zeitpunkt des Verzichtes im Jahr 2001 zu untersuchen.

In einem weiteren **Vorhalt seitens des Referenten** des Unabhängigen Finanzsenates vom 7. Juli 2006 an den Berufungswerber wurden noch folgende Fragen gestellt:

*"Warum wurden die Forderungen relativ lange Zeit auf dem Verrechnungskonto belassen. So datiert die erste Rechnung bereits vom 18. Mai 2000 (ATS 180.000,00). Der Verzicht erfolgte im Juli 2001. Es erscheint ungewöhnlich über derart hohe Beträge nicht zu verfügen, wenn sich das Unternehmen (Schuldner) in einer schwierigen wirtschaftlichen und finanziellen Lage befindet.*

*Wurde eine Verzinsung des Verrechnungskontos vorgenommen?*

*Warum wurde gerade im Juli 2001 auf diese Forderungen verzichtet (Eröffnung des Ausgleichsverfahrens im Juli 2003)?*

*Nach welchen Kriterien erfolgt die Auswahl der Forderungen auf die verzichtet wurde (die gesamten Forderungen waren viel höher).*

*Wurden irgendwelche Einbringungsmaßnahmen getätigt um die offenen Forderungen zu erhalten?"*

Mit **Schreiben vom 1. August 2006** wurde diesem Ersuchen wie folgt entsprochen:

1. Stehenlassen der Forderungen:

Zu diesem Zeitpunkt sei festgestanden, dass ein Stehenlassen von Forderungen von knapp über zwölf Monaten bei einer aufrechten Geschäftsbeziehung im Wirtschaftsleben nicht unüblich sei. Gerade in schwieriger, wirtschaftlicher und finanzieller Lage sei im Hinblick auf die Hoffnung auf Besserung der Situation die Gewährung eines längeren Zahlungszieles, um die Geschäftsbeziehung insgesamt aufrecht halten zu können, sehr verbreitet.

Ergänzend sei angeführt, dass selbst nach den im HGB geregelten Bilanzierungsgrundsätzen Forderungen bis zu einer Laufzeit von einem Jahr als kurzfristig zu betrachten seien.

## 2. Verzinsung des Verrechnungskontos:

Hinsichtlich des Verrechnungskontos sei keine Verzinsung vorgenommen worden, da es sich ausdrücklich um kein Darlehen des Gesellschafters, sondern um ein laufendes Verrechnungskonto (d.h. de facto eine Verbindlichkeit aus Lieferungen und Leistungen) gehandelt hätte. Auch bei gesellschaftsfremden Lieferanten würden Lieferverbindlichkeiten in der Bilanz grundsätzlich seitens des bilanzierenden Unternehmens in dessen Jahresabschluss nicht verzinst.

## 3. Zeitpunkt des Forderungsverzichtes:

Der Berufungswerber hätte aufgrund seiner Geschäftsführertätigkeit gegenüber den anderen Gläubigern einen Wissensvorsprung der wahren finanziellen Situation gehabt und hätte daher naturgemäß als Erster die Entscheidung treffen müssen, ob er seine Forderungen einklagen, stehen lassen oder mit Zielsetzung einer Aufrechterhaltung der Geschäftsbeziehung erlassen würde.

In Kenntnis der wirtschaftlichen Umstände der PR hätte jeder fremde Gläubiger ebenso diese Grundsatzentscheidung zu treffen gehabt und dies werde auch dadurch bestätigt, dass bereits im Dezember 2002, d.h. deutlich vor Eröffnung des Ausgleichsverfahrens im Juli 2003, auch Forderungsverzichte anderer Gläubiger erfolgt seien.

## 4. Kriterien der Forderungsauswahl:

Hinsichtlich der Auswahl der Forderungen seien keine bestimmten Kriterien angewendet worden. Vielmehr seien mit allen Gläubigern Gespräche aufgenommen worden, letztlich hätten jedoch nur die im Schreiben vom 22. Juni 2006 angeführten Gläubiger zu einem Forderungsverzicht bewegt werden können. Daraus ergebe sich die Tatsache, dass die gesamten Forderungen höher gewesen seien als jene, auf die verzichtet worden sei.

## 5. Getätigte Einbringungsmaßnahmen:

Eine konkrete Setzung von formalen Einbringungsmaßnahmen seitens des Berufungswerbers sei aus diesem Grund nicht nötig gewesen, da der Berufungswerber als Verantwortlicher, wenn es angesichts der wirtschaftlichen Situation des Unternehmens möglich gewesen wäre, jederzeit die Begleichung der offenen Forderungen veranlassen hätte können.

Dass dies nicht erfolgt sei, wie wohl die Begleichung der Forderung für den Berufungswerber von großem Interesse gewesen sein hätte müssen, würde die tatsächliche Uneinbringlichkeit der Forderung mangels ausreichender liquider Mittel des Unternehmens untermauern.

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

### **Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1999, 2000 und 2001:**

Der Verwaltungsgerichtshof hat Kriterien entwickelt, unter welchen Voraussetzungen Verträge zwischen nahen Angehörigen steuerlich berücksichtigt werden können:

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Diese in der Rechtsprechung aufgestellten Kriterien gelten auch für Verträge zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren beherrschenden Gesellschaftern (vgl. VwGH 23.6.1998, 97/14/0075).

Im Rahmen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (§ 21 BAO) ist zu prüfen, ob aufgrund des fehlenden Interessensgegensatzes, rechtliche Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten von steuerlichen Folgen entsprechend beeinflusst werden könnten (vgl. VwGH 31.3.2003, 98/14/0164).

Im gegenständlichen Fall war der Berufungswerber als Geschäftsführer tätig und auch zu 50% an der Firma PR beteiligt. Es liegt also jedenfalls eine Nahebeziehung im oben genannten Sinne vor.

Der Berufungswerber hat rückwirkend auf noch nicht bezahlte Rechnungen verzichtet (Gutschriftanzeige vom 3. Juli 2001).

In der Berufungsschrift wird angeführt, dass der Grund für den Forderungsverzicht darin gelegen sei, dass die Gesellschaft zu diesem Zeitpunkt nicht in der Lage gewesen wäre, die Forderungen in absehbarer Zeit zu begleichen. Es sei auf die Forderung verzichtet worden, um damit die weitere Zusammenarbeit mit Gesellschaft abzusichern. Eine Verbesserung sei auch nicht absehbar gewesen. Zwischenzeitig hätten auch andere Gläubiger Schuld nachlässe gewährt.

Zu den weiteren Schuld nachlässen ist anzumerken, dass diese lt. Aktenlage (Stellungnahme Betriebsprüfer) auch vom zweiten Geschäftsführer gewährt wurden. Auch hier kommt die Judikatur betreffend Naher Angehöriger zur Anwendung (Geschäftsführer ist der Sohn der zu 50% beteiligten Gesellschafterin).

Betrachtet man nun den gegenständlichen Berufungsfall im Lichte der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in Bezug auf die Angehörigenjudikatur, so sind keine der Voraussetzungen erfüllt, die eine Anerkennung dieses Forderungsverzichtes als betrieblich veranlasst rechtfertigen würden.

Der Berufungswerber hat durch eine Gutschrift vom 3. Juli 2001 auf erhebliche Forderungen gegenüber der Gesellschaft verzichtet.

Einbringungsmaßnahmen oder ähnliche Schritte wurden nicht getätigt.

Es gab auch keinerlei Vereinbarungen über die Bedingungen zum Forderungsverzicht.

Nach Ansicht der Referenten des Unabhängigen Finanzsenates erscheint es unglaublich und unwahrscheinlich, dass unter Fremden ein Schuld nachlass (Forderungsverzicht) zu den gleichen Bedingungen wie im vorliegenden Fall abgeschlossen worden wäre.

Der Verzicht auf offene Forderungen steht nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit der Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers, sondern ist als Einlage zu werten. Ein Abzug als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten kommt nicht in Betracht, weil die Einlagen des Gesellschafters primär dem Fortbestand einer in ihrer Existenz gefährdeten Kapitalgesellschaft dienen und die Sicherung der Geschäftsbeziehungen erst eine weitere Folge des Fortbestandes der Gesellschaft ist (vgl. VwGH 24.1.1990, 86/13/0162).

Dass im gegenständlichen Fall die Gesellschaft mittlerweile vom Konkurs betroffen ist, ändert an dieser Beurteilung nichts.

Ein wesentliches Entscheidungskriterium liegt aber auch darin, ob überhaupt auf eine Forderung verzichtet wurde, oder ob nicht eine Einkommensverwendung des Berufungswerbers vorliegt.

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 Gesellschafter (hier 50%) jener GmbH, die sein Schuldner ist, ist der Zufluss grundsätzlich dann anzunehmen, sobald die Forderung fällig ist, vorausgesetzt, dass die GmbH nicht zahlungsunfähig ist.

Der Berufungswerber hat mit der GmbH per 5. Juli 1998 eine Vereinbarung in Bezug auf Marktforschung bzw. -analyse geschlossen.

Darin wurde vereinbart, dass dem Berufungswerber ab dem 2. Jänner 1999 eine monatliche Umsatzbeteiligung von 4% auf den Nettoprofitmonatsumsatz gewährt wird, wenn ein zufriedenstellender Absatz bewirkt wird.

Diese Vereinbarung wurde auf fünf Jahre abgeschlossen.

Eine weitere Vereinbarung wurde per 1. September 1998 in Bezug auf die Betreuung und Einschulung neuer Mitarbeiter geschlossen. Sollten nach drei Monaten die Agenturen nach Vorstellung der Geschäftsleitung der GmbH positiv besetzt sein (Mindestaufnahme zehn Mitarbeiter), wird ab 2. Jänner 1999 ein Pauschalbetrag von ATS 25.000,00 pro Ausgabe an Veröffentlichungskosten ausbezahlt.

Aufgrund dieser Vereinbarungen stellte der Berufungswerber folgende Abrechnungen:

18.05.2000: 180.000,00 ATS (Veröffentlichungskosten)

31.05.2000: 135.860,09 ATS (Erfolgshonorar)

---

30.06.2000: 120.000,00 ATS (Veröffentlichungskosten)  
31.07.2000: 137.809,20 ATS (Erfolgshonorar)  
31.07.2000: 120.000,00 ATS (Veröffentlichungskosten)  
09.11.2000: 120.000,00 ATS (Veröffentlichungskosten)  
30.11.2000: 110.145,40 ATS (Erfolgshonorar)  
31.01.2001: 210.000,00 ATS (Veröffentlichungskosten)  
28.02.2001: 87.459,36 ATS (Erfolgshonorar)  
30.03.2001: 103.239,55 ATS (Erfolgshonorar)  
insgesamt also : 1.324.513,60 ATS.

Diese Beträge wurden mit gleichem Datum auf dem jeweiligen Verrechnungskonto des Berufungswerbers verbucht.

Die streitgegenständliche Gutschrift der Erfolgshonorare und Veröffentlichungskosten wurde mit 3. Juli 2001 ausgestellt.

Bei dieser Konstellation der Vorkommnisse stellt sich die Frage, ob überhaupt von einem Forderungsverzicht auszugehen ist. Nach den oben angeführten Vereinbarungen hat der Berufungswerber die verrechneten Leistungen bereits erbracht. Der GmbH wurden diese Leistungen auch konkret in Rechnung gestellt. Die GmbH hat diese Leistungen auch in ihr Rechenwerk aufgenommen und entsprechend verbucht.

Nach der dargestellten Sachlage ist hier keineswegs mehr von einer Forderung zu sprechen, sondern diese Beträge sind dem Berufungswerber mit Verbuchung auf dem Verrechnungskonto auch zugeflossen.

Durch seine gesellschaftsrechtliche Stellung (Geschäftsführer, Gesellschafter mit einem Beteiligungsausmaß von 50%) ist es dem Berufungswerber sicherlich möglich gewesen über diese Beträge auch zu verfügen. Die Beträge sind ihm also tatsächlich zugeflossen.

Der Berufungswerber hat über diese Beträge derart verfügt, dass er sie der GmbH erlassen hat. Von einer „Gutschrift“ kann nicht gesprochen werden, da die GmbH keine Leistung gegenüber dem Berufungswerber erbracht hat, mit der mittels Gutschrift abgerechnet wurde. Es ist also jedenfalls von einer Einkommensverwendung bereits zugeflossener Beträge durch den Berufungswerber auszugehen.

Von einem Zufluss ist allerdings nur dann auszugehen, wenn die Gesellschaft nicht zahlungsunfähig war; zum Zeitpunkt der Verrechnung und nicht zum Zeitpunkt des Verzichtes. Richtig ist, dass auch andere Gläubiger auf Forderungen verzichtet haben (laut Vorhaltsbeantwortung vom 22. Juni 2006). Die vorgelegten Forderungsverzichte datieren aber durchwegs aus den Jahren 2002 bzw. 2003.

Der jüngste Zufluss auf den der Berufungswerber „verzichtet“ hat, wurde am 30.3.2001 verbucht.

Weiters hätte ein „Fremder“ Gläubiger nicht noch Leistungen bis März 2001 (letzte „Forderung“ auf die verzichtet wurde) für die GmbH erbracht, wenn diese Gesellschaft bereits im Mai 2000 (erste „Forderung“ auf die verzichtet wurde) zahlungsunfähig gewesen wäre. Die Weiterarbeit ist also jedenfalls aus dem Gesellschaftsverhältnis begründet.

Gerade auch der Wissensvorsprung des Berufungswerbers durch seine gesellschaftsrechtliche Stellung hätte ihn dazu bewegen müssen, allenfalls über diese Beträge anderweitig zu verfügen als sie auf dem Verrechnungskonto stehen zu lassen.

Es ist auch nie erwähnt bzw. aktenkundig aufgezeichnet worden, dass sich die GmbH geweigert hätte, dass der Berufungswerber über diese Beträge nicht verfügen hätte dürfen bzw. können.

Zahlungsunfähigkeit liegt vor, wenn der Schuldner objektiv generell mangels bereiter Mittel nicht nur vorübergehend außerstande ist, 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. Ein Zufluss beim Gesellschafter wäre im Übrigen selbst dann anzunehmen, wenn sich die GmbH die zur Zahlung an den Gesellschafter erforderlichen Mittel nur auf dem Kreditweg beschaffen hätte können (vgl. VwGH 19.5.1993, 89/13/0252; 30.12.1993, 93/14/0155; 13.12.1995, 95/13/0246).

Die vom Berufungswerber dargestellte Ertrags- und Vermögensentwicklung der GmbH deutet zwar auf eine schlechte Geschäftslage hin, eine **Zahlungsunfähigkeit** zum Zeitpunkt der Verrechnungen kann allerdings nicht erkannt werden.

Eine Kreditunwürdigkeit der GmbH wurde ebenfalls nicht dargestellt bzw. behauptet.

Auch wenn man vom Bestehen einer Forderung ausgehen würde, wäre eine Wertberichtigung bzw. Abschreibung der Beträge nicht zulässig, wenn der Steuerpflichtige wegen seines Interesses an der Weiterführung des Betriebes seines Schuldners keine Schritte zur zwangsweisen Einbringung seiner Forderung durchführt. Vorteilszuwendungen eines Gesellschafters, welche die Gesellschaft zum Beispiel vor Insolvenz bewahren sollen, sprechen in der Regel für eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung.

### **Anspruchszinsen 2000 und 2001:**

*Gem. § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für Zeiträume ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehen des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).*

Entscheidend ist hier die objektive Möglichkeit der Erzielung von Zinsvorteilen bzw. Zinsnachteilen. Für die Anwendung des § 205 ist daher bedeutungslos, aus welchen Gründen die Abgabenfestsetzung früher oder später erfolgte.

Bei der Verzinsung, die sich aus Abänderungen von Bescheiden ergibt, ist bedeutungslos, aus welchen Gründen die ursprüngliche Abgabenfestsetzung unrichtig war, Anspruchszinsen mit Abgabenbescheid (§ 198) festzusetzen. Der Zinsenbescheid ist an die im Spruch des zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheides ausgewiesenen Nachforderung bzw. Gutschrift gebunden. Eine Anfechtung des Zinsenbescheides wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit des Einkommensteuerbescheides führt nicht zum Erfolg.

Eine Abänderung (Aufhebung) des Stammabgabenbescheides führt zu einem neuen, an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen, Anspruchszinsenbescheid. Es erfolgt also keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides, sondern es ergeht ein weiterer Zinsenbescheid.

Mit Datum 26. März 2003 wurde der Einkommensteuerbescheid 2000 sowie 2001 erlassen. An die **Existenz** dieser Sachbescheide knüpft sich der Bescheid über die Festsetzung der Anspruchszinsen 2000 und 2001.

Gemäß oben genannter gesetzlicher Bestimmung erfolgte also die Festsetzung der Anspruchszinsen zu Recht.

In Anbetracht all dieser angeführten Gegebenheiten war daher der Ansicht des zuständigen Finanzamtes zu folgen und spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 26. Juni 2008