



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch Senat im Beisein der Schriftführerin I. über die Berufung des Bw., vertreten durch Stb., gegen den Bescheid des FA, vertreten durch H., betreffend Einkommensteuer 2001, nach der am 3. März 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

### Entscheidungsgründe

Der Bw. bezieht neben Einkünften aus selbständiger Arbeit als Geschäftsführer der S. GmbH und aus Gewerbebetrieb, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Rahmen einer Hausgemeinschaft (mit seiner Ehegattin).

Am 2. Juni 2004 erging ein gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderter Einkommensteuerbescheid 2001, in dem der Verlust aus Vermietung und Verpachtung unter Bezugnahme auf die bescheidmäßigen Feststellungen des FA zur StNr. Z, statt wie bisher mit S 439.108,00 mit S 241.445,00 festgesetzt wurde.

Gegen diesen Bescheid wurde Berufung erhoben und in dieser beantragt, eine Berichtigung der steuerlichen Einkünfte wie folgt durchzuführen:

Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit	S 419.492,00
Gewerbliche Einkünfte (Beteiligung)	S 144.910,00 (lt. Tangente)
Vermietung und Verpachtung	S -226.762,00 (lt. Tangente)

Begründend wurde ausgeführt, dass in der ursprünglichen Steuererklärung ein Geschäftsführungshonorar von S 720.000,00 ausgewiesen worden sei, wobei darin berücksichtigt sei, dass ein Teilbetrag von S 243.824,76 durch Kompensation mit einer Gegenrechnung der S. GmbH kompensiert werde. Diese Gegenrechnung sei in der Vermietungsgemeinschaft R. als Sonderwerbungskosten geltend gemacht worden. Diese Ausgaben habe das FA trotz Berufung nicht anerkannt, da der Abfluss dieser Ausgaben bestritten worden sei. Dementsprechend habe mangels Abflusses der Ausgaben für die Vermietung auch kein Zufluss von Geschäftsführereinnahmen im Wege der Kompensation mit diesen Ausgaben stattgefunden. Eine Kompensation könne nur stattfinden, wenn diese beidseitig erfolge. Daher werde beantragt, die abgerechneten Geschäftsführungskosten um den nicht zugeflossenen Anteil zu kürzen, sodass sich die Einnahmen aus selbständiger Tätigkeit, wie oben dargestellt, entsprechend vermindern.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 13. Dezember 2005 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen:

*„Nach Sichtung des Aktes der Hausgemeinschaft R. hat sich herausgestellt, dass sowohl die Investitionen als auch die Mieteinnahmen (lt. Rechnung AR 12-36 v. 31.12.2001) im Zuge der Berufungsvorentscheidung für das Jahr 2001 (betreffend Hausgemeinschaft) Berücksichtigung gefunden haben.*

*Die Investitionen in der Höhe von insgesamt ATS 86.922,08 wurden im Wege der AfA berücksichtigt (Halbjahres-AfA ATS 4.341,--) sowie die Vorsteuern in Höhe von ATS 17.384,-- als Werbungskosten anerkannt. Den Werbungskosten für übernommene Mietenzahlungen 1-8/2001 sind Mieteinnahmen in derselben Höhe entgegengesetzt, was somit Null ergibt.*

*Die Vermietung Josefstädter Str. Top X findet im Akt der Hausgemeinschaft R. volle Berücksichtigung. Gegenständliche Rechnung "AR 12-36" vom 31.12.2001 kann nicht noch einmal in Ihrem Einkommensteuerakt berücksichtigt werden, indem sie mit den Einnahmen aus der Geschäftsführertätigkeit gegengerechnet wird.“*

Dagegen stellte der Bw. den Antrag auf Vorlage seiner Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Der Bw. habe in seiner ursprünglichen Steuererklärung S 720.000,00 als Geschäftsführerhonorar erklärt. Dies sei ein Irrtum gewesen, da dieser Betrag nicht zur Gänze zugeflossen sei. Ein Teilbetrag von S 243.824,76 sei durch Gegenrechnung der S. GmbH in Abzug gebracht worden. Daher sei nur der Differenzbetrag zugeflossen. Mit dieser

Gegenrechnung seien hauptsächlich die von der S. GmbH bezahlten Mietkosten für das Büro J. dem Geschäftsführer angelastet worden, da der Bw. gemeinsam mit seiner Frau Hauptmieter dieses Büros sei und das Büro von der S. GmbH nicht benutzt worden sei. Somit wären der Gesellschaft unnötige Kosten entstanden.

Da der Bw. den abgezogenen Betrag in der gemeinschaftlichen Hausabrechnung als Sonderwerbungskosten geltend gemacht habe, habe er in seiner persönlichen Steuererklärung zunächst den vollen Geschäftsführergehalt einschließlich der nicht zugeflossenen Anteile berücksichtigt, wobei sich der nicht zugeflossene Teil durch eine entsprechende Verlusttangente aus der Vermietung kompensiert hätte.

Nun sei im Zuge der Veranlagung der Vermietungsgemeinschaft R. laut Bescheidebegründung vom 24. Mai 2005 der Abzug dieser Ausgaben nicht anerkannt worden, weil die Rechnungen an den Bw. persönlich ausgestellt seien und auch der Abfluss der Werbungskosten im Wege der Kompensation nicht akzeptiert worden sei. Die S. GmbH jedoch habe den gegenständlichen Mietaufwand auch nicht als Aufwand berücksichtigt, sondern – wie erwähnt – dem Gesellschafter-Verrechnungskonto angelastet. Der Geschäftsführer sei nämlich dafür verantwortlich gewesen, dass die Gesellschaft Miete für ein Büro zu zahlen hatte, welches sie dann doch nicht benötigte. Nach der derzeitigen Bescheidlage seien die gegenständlichen Ausgaben- bzw. Einnahmenverminderungen nirgends gewinn- bzw. einkünftermindernd berücksichtigt worden.

Im Hinblick auf die Bescheidebegründung werde das Berufungsbegehren dahingehend präzisiert, dass im Rahmen der Veranlagung des Bw. keine Werbungskosten aus V+V zu berücksichtigen seien.

Der Bescheidebegründung werde auch dahingehend zugestimmt, dass sich bei der Hausgemeinschaft Einnahmen und Ausgaben kompensieren, da von der Hausgemeinschaft keine Mietzahlungen getätigt worden seien.

Anders stelle sich die Situation jedoch beim Bw. dar. Hier sei die Bescheidebegründung offensichtlich falsch, da die Einkünfte lt. Bescheid in Wirklichkeit nicht zugeflossen seien. Die S. GmbH habe die Mietausgaben zwar bezahlt, jedoch wirtschaftlich nicht getragen. Sie habe um diesen Betrag das Geschäftsführungshonorar des Bw. vermindert. In rechtlicher und wirtschaftlicher Betrachtungsweise könne jedoch nur das tatsächlich verfügbare und zugeflossene Einkommen der Besteuerung zugrunde gelegt werden. Zugestimmt könne der Bescheidebegründung jedoch noch dahingehend werden, dass die bei der Vermietungsgemeinschaft berücksichtigten Investitionen und Vorsteuern berücksichtigt werden, sodass die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit (Geschäftsführergehalt) mit S 580.481,32 zu berichtigen seien:

	ATS	
nicht zugeflossener Betrag	-243.824,76	
Investition	86.922,08	Kompensation
VSt	17.384,00	Kompensation
Sollbezug	720.000,00	
tatsächlicher Bezug	580.481,00	

In der Folge erging ein Ergänzungsersuchen des UFS:

*„Sie haben dargelegt, dass das in der ursprünglichen Steuererklärung für 2001 erklärte Geschäftsführungshonorar von S 720.000,00 nicht zur Gänze zugeflossen sei, sondern ein Teilbetrag von S 243.824,76 in Abzug gebracht worden sei. Mit dieser Gegenrechnung habe Ihnen die S. GmbH die von ihr bezahlten Mietkosten für das Büro J. angelastet, da dieses Büro nicht benutzt worden sei.*

*Sie werden ersucht*

- darzulegen, aufgrund welchen Rechtsgrundes bzw. welcher Vereinbarungen diese Mietkosten Ihnen angelastet wurden und diese Vereinbarungen vorzulegen. Insoweit keine schriftlichen Verträge existieren, werden Sie ersucht, den Inhalt der mündlichen Vereinbarungen zu erläutern;*
- den Zahlungsfluss im Zusammenhang mit der von Ihnen geschilderten Kompensation durch Vorlage geeigneter Unterlagen darzulegen – Zufluss der Geschäftsführerbezüge, Abfluss des Betrages von S 243.824,76;*
- weiters den Geschäftsführervertrag vorzulegen bzw. falls dieser in Schriftform nicht existiert, den Inhalt der mündlichen Vereinbarung zu erläutern.“*

In Beantwortung dieser Anfrage gab der Bw. bekannt, dass er seit 22. Mai 2000 Alleingesellschafter und seit 8. August 2000 Geschäftsführer der S. GmbH sei. Diese Gesellschaft sei beim Einstieg des Bw. als Gesellschafter und Geschäftsführer mit der Geschäftsführung und Verwaltung der Y. KG beauftragt gewesen. Dafür sei ein Monatshonorar von S 200.000,00 vereinbart worden, sodass die Gesellschaft eine gute Ertragslage aufgewiesen habe. Dementsprechend habe sich der Bw. als Geschäftsführer auch ein großzügiges Geschäftsführungshonorar von S 720.000,00 p. a. vorbehaltlich gleich bleibender wirtschaftlicher und finanzieller Situation zugestanden. Im Jahr 2001 sei es jedoch zu Problemen mit der Y. KG gekommen, sodass das vereinbarte Honorar nicht mehr laufend bezahlt worden sei.

Aus gleichem Grunde sollte auch die S. GmbH aus der alten Bürogemeinschaft ausscheiden und übersiedeln. Da sich zunächst nichts anderes angeboten habe, seien vom Ehepaar R. zwei Büros in der J. angemietet worden, wobei eines für die S. GmbH vorgesehen war. Alle mit der Anmietung und Adaptierung des Büros verbundenen Kosten seien von Anfang an von der S. GmbH bezahlt worden, was einem faktischen Anerkenntnis des Mietverhältnisses entspreche und eine Bestätigung der mündlichen Zusage darstelle. Die Zahlungen seien dem Verrechnungskonto des Bw. angelastet und die ausbezahlten Geschäftsführungskosten um den gleichen Betrag vermindert worden. Ein endgültiger schriftlicher Mietvertrag sollte im Zuge der Übersiedlung ausformuliert werden, wobei die bereits bezahlten Kosten darauf

angerechnet werden sollten. Dies sei sachverhaltsmäßig auch vom FA zu StNr. XY festgestellt worden.

Von den Vorgängersteuerberatern sei die Meinung vertreten worden, dass das vorgesehene, jedoch nicht bezahlte Geschäftsführungshonorar insgesamt als Einnahme dargestellt werden sollte und die davon in Abzug gebrachten Zahlungen für das Büro J. sollten im Rahmen der Vermietung als Sonderwerbungskosten des Bw. aufwandswirksam berücksichtigt werden. Eine Darstellung, die im Rahmen eines Rechtsmittelverzichts bei der Vermietungsgemeinschaft vom FA nicht anerkannt worden sei. Somit sei nun der Fall eingetreten, dass die Zahlungen für die Anmietung des Büros weder vom Bw. noch von der Vermietungsgemeinschaft und auch nicht von der S. GmbH bisher als Aufwand bzw. Werbungskosten berücksichtigt wurden und somit doppelt versteuert worden seien.

Die Rechtsgrundlage sei, dass der Bw. als Geschäftsführer für die S. GmbH tätig war und diese hinsichtlich der Anmietung der Büroräumlichkeiten verpflichtet habe. In der Folge habe er besser geeignete Räumlichkeiten für die S. GmbH gefunden, sodass die Büroräumlichkeiten in der J. anderweitig weiter vermietet worden seien. Damit sei die S. GmbH aus ihrer Mietverpflichtung entbunden worden. *„Rechtsgrundlage der Anmietung ist daher die mündlich erteilte Zusage des Geschäftsführers, dass die S. GmbH an das Ehepaar R. mit der Anmietung eines Büros im Wege einer Untervermietung einverstanden zu sein. Wie bereits erwähnt, ist dies durch die von Anfang an geleisteten Zahlungen der GmbH schlüssig und konkludent bestätigt.“*

Hinsichtlich der Frage nach dem Zufluss des Geschäftsführerbezuges sei darauf hinzuweisen, dass es dafür keinen Beleg gebe, weil der bisher versteuerte Betrag nämlich nicht zugeflossen sei. Die bisherige Besteuerung beruhe einzig auf der oben dargestellten Fiktion des Vorgängersteuerberaters.

Der Bw. sei zu einem Zeitpunkt als Geschäftsführer bestellt worden, als er bereits Alleingesellschafter gewesen sei. Die schriftliche Unterlage dazu sei die Firmenbucheintragung. Es gebe daher keinen Geschäftsführervertrag, er habe daher lediglich das ihm angemessen erscheinende Honorar nach Maßgabe der liquiden Mittel der Gesellschaft entnommen. Er habe demnach auch keinen definitiven Anspruch auf einen bestimmten Betrag gehabt.

Angesichts der Zahlungsverzögerungen durch die Y. KG und die sich bereits abzeichnende Kündigung des Vertrags, welche schließlich im Folgejahr schriftlich fixiert worden sei und die zusätzlichen Kosten für die Anmietung neuer Büros, habe sich die wirtschaftliche Situation der S. GmbH verschlechtert und hätten auch die liquiden Mittel für die Auszahlung einer höheren Geschäftsführervergütung gefehlt.

Zu der am 3. März 2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung erschien die Gattin des Bw. mit ausgewiesener Vollmacht und führte ergänzend aus, dass der Ehegatte den Betrag im strittigen Umfang nicht erhalten habe. Sein Einkommen sei um den Betrag von S 243.824,00 vermindert worden. Die S. GmbH habe nicht eingesehen, aus welchem Grund sie diese Mietaufwendungen tragen sollte, zumal das Büro nicht verwendet wurde. Die S. GmbH sei dort nie eingezogen.

Die Vertreterin des FA verwies auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung und merkte an, dass die Investitionen im Wege der AfA im Zuge der Hausgemeinschaftserklärung berücksichtigt worden seien. Ihres Erachtens seien die Mietzahlungen, die ohnehin von der S. GmbH beglichen worden seien, auch bei dieser aufwandswirksam zu berücksichtigen. Ein Nachweis für eine Gegenverrechnung sei nicht erbracht worden.

Die Ehegattin des Bw. verwies auf die Ausführungen des Steuerberaters. Dieser sei aus Kostengründen nicht persönlich erschienen, habe aber alles schriftlich dargelegt. Sie habe im Jahr 2000 gemeinsam mit ihrem Ehegatten die S. GmbH übernommen. Bei der steuerlichen Darstellung hätten sie sich auf den Steuerberater verlassen. Es werde auf die bisherigen Schriftsätze hingewiesen und um Stattgabe der Berufung ersucht.

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

Der Bw. war im Berufszeitraum Gesellschafter und Geschäftsführer der S. GmbH und erklärte u. a. Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit als Geschäftsführer in Höhe von S 648.687,03 sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus der Hausgemeinschaft R.

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren die Frage, ob ein mit nachstehender Belastungsnota der S. GmbH vom 31. Dezember 2001 dem Bw. in Rechnung gestellter Betrag für Aufwendungen des Büros J. Top X in Höhe von S 243.824,76 (im Vorlageantrag eingeschränkt auf S 139.518,68), beim Geschäftsführerbezug in Abzug gebracht werden kann.

.....

*Rechnung AR 12-36*

*Belastungsnota für Aufwendungen J. Top X*

<i>Fliesen, Fa. B. (Skonto)</i>	<i>ATS</i>	<i>23.085,84</i>
<i>div. Materialeinkauf für Umbau</i>	<i>ATS</i>	<i>4.642,33</i>
<i>Fa. C. Verkleidung Heizung</i>	<i>ATS</i>	<i>18.000,00</i>
<i>Fa. D. Verlegung EDV etc.</i>	<i>ATS</i>	<i>24.405,00</i>
<i>Fa. E. Anschluss Waschtisch</i>	<i>ATS</i>	<i>5.080,58</i>
	<i>ATS</i>	<i>75.213,75</i>

<i>Kika Küchenblock</i>	<i>ATS</i>	<i>11.708,33</i>
<i>lt. Kto. 0250</i>	<i>ATS</i>	<i>86.922,08</i>
<i>übernommene Mietenzahlungen I-VIII/2001 lt. Kto 7404</i>	<i>ATS</i>	<i>115.566,72</i>
<i>Stromzahlungen lt. Kto 5756</i>	<i>ATS</i>	<i>698,50</i>
	<i>ATS</i>	<i>203.187,30</i>
<i>+ 20 % MWSt.</i>	<i>ATS</i>	<i>40.637,46</i>
<b><i>GESAMT</i></b>	<b><i>ATS</i></b>	<b><i>243.824,76</i></b>
	<i>EUR</i>	<i>17.719,44</i>

*Zahlung: Gegenverrechnung mit Geschäftsführerhonorar.*

.....

Der Bw. hat diese Aufwendungen zunächst im Rahmen der Hausgemeinschaft R. als Sonderwerbungskosten geltend gemacht, diese wurden jedoch seitens des FA mit dem Hinweis auf fehlende Nachvollziehbarkeit und fehlenden Zusammenhang mit den Einkünften der Hausgemeinschaft nicht anerkannt.

Im gegenständlichen Verfahren geht der Senat aufgrund der Ausführungen des Bw. und der Aktenlage von folgendem Sachverhalt aus:

Der Bw. ist Gesellschafter und Alleingeschäftsführer der S. GmbH. Dahingestellt bleiben kann, ob der Bw. – wie im Vorlageantrag bzw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 6. November 2008 ausgeführt wird – Alleingesellschafter ist oder – wie sich aus dem Firmenbuchauszug und der mit diesem übereinstimmenden Körperschaftsteuererklärung der S. GmbH ergibt – am Stammkapital mit 51% beteiligt ist und seine Gattin die restlichen 49% der Anteile hält. Fest steht jedenfalls, dass der Bw. in der Fa. S. GmbH eine beherrschende Stellung innegehabt und als Alleingeschäftsführer im Jahr 2001 einen Geschäftsführerbezug in Höhe von S 720.000,00 erklärt hat. Dieser Betrag wurde vom Bw. laut der am 1. April 2003 beim Finanzamt eingelangten Beilage zur Einkommensteuererklärung 2001 als Betriebseinnahmen aus selbständiger Arbeit ausgewiesen und nach Abzug des 6%igen Betriebsausgabenpauschales (S 43.200,00) und der Sozialversicherungsbeiträge (S 28.112,97) mit S 648.687,03 in der KZ 320 der Einkommensteuererklärung erfasst. Aus den Ausführungen in der vorerwähnten Vorhaltsbeantwortung ergibt sich in diesem Zusammenhang, dass der Bw. sich „als Geschäftsführer auch ein großzügiges Geschäftsführungshonorar von ATS 720.000,- pA vorbehaltlich gleichbleibender wirtschaftlicher und finanzieller Situation zugestanden“ hat. Aus der Bilanz der S. GmbH zum 31. Dezember 2001 geht diesbezüglich hervor, dass unter der Position Personalaufwand/Gehälter (Kto 6250) ein Geschäftsführerentgelt iHv S 720.000,00 aufwandswirksam verbucht wurde.

Die S. GmbH hat dem Bw. im Zusammenhang mit der Anmietung und der Adaptierung eines Büros verbundene Kosten in Höhe von insgesamt 243.824,76 mit oben dargestellter AR 12-36 vom 31. Dezember 2001 („*Belastungsnota für Aufwendungen J. Top X*“) in Rechnung gestellt.

Laut Vorbringen des Bw. im Vorlageantrag ist ihm das iHv S 720.000,00 in seiner ursprünglichen Einkommensteuererklärung ausgewiesene Geschäftsführerhonorar nicht zur Gänze zugeflossen, weil der vorerwähnte Teilbetrag von S 243.824,76 durch eine Gegenrechnung der S. GmbH vom Geschäftsführerbezug in Abzug gebracht wurde, weshalb nur vom Zufluss des Differenzbetrages auszugehen sei. Diese Argumentation findet sich auch in der Vorhaltsbeantwortung vom 6. November 2008 wieder, wonach die Zahlungen dem Verrechnungskonto A. angelastet und die ausbezahlten Geschäftsführungskosten um den gleichen Betrag vermindert wurden.

Dem Einwand des Bw., wonach ihm ein Betrag von S 243.824,76 (dieser Betrag wurde lt. Vorlageantrag auf S 139.518,68 eingeschränkt) nicht zugeflossen sei, vermag der Berufungssenat aus nachstehenden Gründen nicht zu folgen:

Vorauszuschicken ist, dass der Bw. mit Schreiben des UFS vom 9. September 2008 u. a. aufgefordert wurde, den Zahlungsfluss im Zusammenhang mit der von ihm geschilderten Kompensation – und zwar den Zufluss der Geschäftsführerbezüge und den Abfluss des Betrages von S 243.824,76 – durch Vorlage geeigneter Unterlagen darzulegen. Dieser Aufforderung ist der Bw. nicht nachgekommen.

Festzuhalten ist überdies, dass das Vorbringen des Bw. in Bezug auf das Zufließen bzw. Nichtzufließen des Geschäftsführerbezeuges in den von ihm eingebrachten Schriftsätzen, und zwar insbesondere in der Vorhaltsbeantwortung vom 6. November 2008, widersprüchlich und uneinheitlich ist, wenn dort einmal davon die Rede ist

*„...Die Zahlungen wurden dem Verrechnungskonto Rajetzky angelastet und die **ausbezahlten** Geschäftsführungskosten um den gleichen Betrag vermindert...“ (Seite 2, 1. Absatz)*

und in den nächsten Absätzen ausgeführt wird

*„...Von unseren Vorgängersteuerberatern wurde die Meinung vertreten, dass das **vorgesehene, jedoch nicht bezahlte**, Geschäftsführungshonorar insgesamt als Einnahme dargestellt werden sollte...“ (Seite 2, 2. Absatz)*

.....

*„...Hinsichtlich der Frage nach dem Zufluss des Geschäftsführerbezeuges ist darauf hinzuweisen, dass es dafür keinen Beleg gibt, weil **der bisher versteuerte Betrag nämlich nicht zugeflossen ist**“ (Seite 2, 4. Absatz)....*



*„....Es gibt daher keinen Geschäftsführungsvertrag, er [Anm.: der Bw.] hat daher lediglich das ihm angemessen erscheinende Honorar nach Maßgabe der liquiden Mittel der Gesellschaft entnommen..“ (Seite 2, 5. Absatz)*

Im gegenständlichen Fall wurden keine klaren Vereinbarungen zwischen dem Bw. und der S. GmbH getroffen bzw. trotz Aufforderung nicht vorgelegt und zwar weder in Bezug auf das mit der Hausgemeinschaft eingegangene Mietverhältnis noch was den Geschäftsführervertrag des Bw. bzw. dessen konkrete Abwicklung (Darstellung des Zahlungsflusses) betrifft.

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

Zugeflossen ist eine Einnahme, sobald der Empfänger über sie rechtlich und wirtschaftlich bzw. tatsächlich und rechtlich verfügen kann. Ein Betrag ist auch dann zugeflossen, wenn er dem Steuerpflichtigen bloß gutgeschrieben wurde, vorausgesetzt, dass er über den Betrag rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann, wobei die Verfügung auch durch ein „Stehenlassen“ erfolgen kann (*Jakoml/Baldauf*, EStG, § 19 RZ 8).

Der Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft hat grundsätzlich die tatsächliche Verfügungsmacht über die zu seinen Gunsten ausgestellten Gutschriften. 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 (*Doralt*, EStG<sup>10</sup>, § 19 TZ 30 „Gutschriften“ und die dort zitierte Judikatur).

Dass die S. GmbH im Jahr 2001 nicht zahlungsfähig war, wird vom Bw. nicht behauptet. Auch bietet die Einsichtnahme in den Steuerakt der S. GmbH keinen Anhaltspunkt für eine derartige Annahme. So betrug im Jahr 2001 der Jahresgewinn rd. 1 Mio. S bzw. der Bilanzgewinn – unter Berücksichtigung der Gewinnvorträge – rd. 2,1 Mio. S. Im Hinblick auf das in der Bilanz ausgewiesene positive Kapital, kann von einer Überschuldung im Jahr 2001 keine Rede sein. Auch im Jahr 2002 ist ein Bilanzgewinn von rd. € 80.000,00 ausgewiesen. Dass über das Vermögen dieser Firma im Juli 2007 der Konkurs eröffnet wurde, vermag an der Beurteilung des Jahres 2001 nichts zu ändern.

Wie bereits vorstehend erwähnt, hat die GmbH ein Geschäftsführerentgelt iHv S 720.000,00 aufwandswirksam verbucht. Die Feststellung, dass dem Bw. – entgegen seiner Darstellung in der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2001 – nur ein um S 139.518,68 verminderter Geschäftsführerbezug zugeflossen ist, kann nicht getroffen werden.

Abgesehen davon, dass eine am 31. Dezember 2001 von der GmbH ausgestellte Belastungsnote nicht geeignet ist, den bis dahin erfolgten Zufluss von Geschäftsführerbezügen rückgängig zu machen, kommt auch noch hinzu, dass rückwirkende Vereinbarungen ungeachtet

ihrer zivilrechtlichen Zulässigkeit steuerlich grundsätzlich nicht anzuerkennen sind (vgl. z. B. VwGH 23.10.1997, 94/15/0160).

Im gegenständlichen Fall ist vielmehr von folgenden Überlegungen auszugehen:

Trägt ein Gesellschafter-Geschäftsführer – ohne mit der GmbH klare, unmissverständliche und einem Fremdvergleich standhaltende Vereinbarungen getroffen zu haben und ohne ersichtlichen Rechtsgrund – die GmbH betreffende Aufwendungen – wie im gegenständlichen Fall Mietzahlungen für Büroräumlichkeiten der GmbH – aus eigenem, so kürzen diese nicht die ihm für seine Tätigkeit zugeflossenen Geschäftsführerhonorare, sondern handelt es sich vielmehr um Zahlungen, die nach Auffassung des Berufungssenates der Gesellschaftersphäre zuzuschreiben sind. Daran vermag auch das Vorbringen des Bw., wonach er als Geschäftsführer dafür verantwortlich gewesen sei, dass die GmbH Miete für ein Büro bezahlt habe, das sie dann nicht benötigt habe, nichts zu ändern. Dies deshalb, weil es wohl kaum einer fremdüblichen Vorgangsweise entspricht, dass der Alleingeschäftsführer einer GmbH, der gleichzeitig – gemeinsam mit der Ehegattin im Rahmen einer Hausgemeinschaft – als Vermieter an die GmbH tätig wird, die von der GmbH ursprünglich getätigten Aufwendungen für Mietzahlungen dieser wiederum im Rahmen seiner Geschäftsführerfunktion nachträglich ersetzt. Ein derartiges Verhalten hält dem im Verhältnis Gesellschaft – Gesellschafter vorzunehmenden Fremdvergleich weder in Ansehung der Fremdüblichkeit noch der Klarheit und Eindeutigkeit der zugrunde liegenden Vereinbarungen stand. Der Bw. hat auch keinen Nachweis dafür erbracht, dass der dargestellten Vorgangsweise eine steuerlich anzuerkennende schuldrechtliche Leistungsbeziehung zugrunde liegt, weshalb davon auszugehen war, dass die vom Bw. übernommenen Mietaufwendungen nicht durch seine Geschäftsführerfunktion und damit betrieblich, sondern durch seine Gesellschafterstellung veranlasst waren. Es ist auch nach der allgemeinen Lebenserfahrung nicht üblich, dass ein GmbH-Geschäftsführer bereits geleistete Mietaufwendungen für Büroräumlichkeiten der GmbH im nachhinein deshalb übernimmt, nur weil die GmbH besser geeignete Mieträumlichkeiten – noch dazu desselben Vermieters – gefunden hat. Die Tragung von Aufwendungen der GmbH durch den Gesellschafter stellt ebenso wie die direkte Einbringung von Geld eine Kapitaleinlage dar. Derartige Stützungsmaßnahmen sind regelmäßig durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, vor allem wenn der Steuerpflichtige Gesellschafter-Geschäftsführer und seine Beteiligung nicht nur unwesentlich ist.

Hinsichtlich der Einkünfte aus der Beteiligung an der Hausgemeinschaft R. (StNr. Z) liegt eine geänderte Mitteilung über die gesonderte Feststellung vom 23. Mai 2005 vor, die das FA bislang noch nicht berücksichtigt hat. Im Rahmen der gegenständlichen Entscheidung war daher der auf den Bw. entfallende Anteil laut dieser Mitteilung von S 51.475,00 statt bisher

S 36.792,00 in Ansatz zu bringen. Der Gesamtverlust aus Vermietung und Verpachtung beläuft sich daher im Jahr 2001 auf S 226.762,00 statt bisher S 241.445,00.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 17. März 2009