



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des P.****, vertreten durch StB-GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes XY betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2004 und 2005 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (idF Bw) ist beherrschender Gesellschafter der N***** GmbH und war bis Ende März 2007 Geschäftsführer dieser GmbH sowie der P***** GmbH.

Bei der N***** GmbH sowie beim Bw fanden zeitgleich abgabenbehördliche Prüfungen statt.

In der den Bw betreffenden Niederschrift über die Schlussbesprechung wird ausgeführt, bei der Prüfung der N***** GmbH sei festgestellt worden, dass eine „Rückstellung Geschäftsführerbezüge“ gebildet worden sei. Die Rückstellung sei in der Bilanz 2004 erstmalig mit 60.000 € dotiert worden und per 31.12.2005 um 60.000 € erhöht worden. Die Rückstellung scheine daher in der Bilanz der N***** GmbH wie folgt auf:

31.12.2004: 60.000 €

31.12.2005: 120.000 €.

Laut Auskunft des Bw handle es sich bei der Rückstellung um Ansprüche von seiner Seite an die N**** GmbH für die ausgeübte Tätigkeit als Geschäftsführer. Der frühere Geschäftsführer sei laut Protokoll vom 11.6.2001 von seiner Geschäftsführerfunktion enthoben worden, seit diesem Zeitpunkt nehme diese Agenden zum größten Teil der Bw war. Ein Umlaufbeschluss über die Entlohnung des Geschäftsführers sei trotz mehrmaliger Aufforderung nicht vorgelegt worden.

Im Frühjahr 2007 sei die Auszahlung der ersten 60.000 € an den Bw erfolgt.

Daraus ergebe sich folgende Prüferfeststellung:

Bei den Einkünften des Bw in den Jahren 2004 und 2005 sei kein Ansatz des Geschäftsführerbezuges erfolgt.

§ 19 Abs 1 EStG normiere, dass Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen würden, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen seien.

Ein Betrag sei dann als zugeflossen anzusehen, wenn der Empfänger über diesen rechtlich verfügen könne. Entscheidend sei die objektive Verfügungsmöglichkeit und nicht der tatsächliche Zahlungsfluss. Sei der Abgabepflichtige gleichzeitig Mehrheitsgesellschafter jener GmbH, die sein Schuldner (hinsichtlich seiner Geschäftsführerbezüge) sei, sei der Zufluss grundsätzlich anzunehmen, sobald die Forderung fällig sei, vorausgesetzt, die GmbH sei nicht zahlungsunfähig. Diese Sicht gebiete der beherrschende Einfluss des Mehrheitsgesellschafters der GmbH. Der Bw sei an der N**** GmbH zu 24% direkt, durch die P**** GmbH, deren Geschäftsführer er ebenfalls sei, indirekt zu 58% beteiligt.

Die N**** GmbH habe im Prüfungszeitraum Gewinne von rund 250.000 € bis 360.000 € erzielt. Im Prüfungszeitraum seien Gewinnausschüttungen vorgenommen worden. Von einer Zahlungsunfähigkeit könne somit nicht gesprochen werden. Laut Auskunft des Bw sei „ihm bewusst, dass er sich die Bezüge jederzeit auszahlen lassen könne, allerdings benötige er momentan das Geld nicht“.

Ein Gläubiger verfüge über einen Geldbetrag, wenn die Auszahlung des Betrages auf seinen Wunsch verschoben werde, obwohl der Schuldner zahlungswillig und zahlungsfähig sei.

Es erfolge daher die Versteuerung des Geschäftsführerentgeltes als Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 60.000 € jeweils in den Jahren 2004 und 2005. Das Betriebsausgabenpauschale von 3.600 € jährlich werde jeweils zum Ansatz gebracht.

Die Einkünfte des Bw erhöhten sich somit jeweils um 56.400 €.

Das Finanzamt nahm die Verfahren wieder auf und erließ entsprechende Einkommensteuerbescheide.

Gegen diese Bescheide wenden sich die Berufungen. Zusammengefasst bringt der Bw in der das Jahr 2004 betreffenden Berufung vor, für die Frage des Zuflusses von Geschäftsführerbezügen sei der Zeitpunkt der Verfügungsmöglichkeit über die Geschäftsführerhonorare entscheidend. Der VwGH gehe in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass Geschäftsführerbezüge in jenem Kalenderjahr zugeflossen seien, in welchem der Gläubiger (= Gesellschafter-Geschäftsführer) über diese rechtlich und wirtschaftlich verfügen könne (VwGH 26.9.2000, 99/13/0193; Doralt, EStG, § 19 Tz 10). Ein Zufluss erfolge demnach nicht nur bei erhaltenen Vorauszahlungen, sondern etwa auch dann, wenn die Beträge dem Verrechnungskonto des Geschäftsführers gutgeschrieben würden und damit zB ein negativer Kontostand verringert oder ausgeglichen werde (sogenannter „verkürzter Zahlungsfluss“) (zB VwGH 23.12.1995, 95/13/0246; 20.6.1990, 89/13/0202).

Unumstritten sei auch, dass sofern eine Abrechnung erst aufgrund der Genehmigung des Jahresabschlusses durch die Generalversammlung erfolge, der Bezug oder im Falle von Vorauszahlungen ein Differenzbetrag zu Gunsten der zu Lasten des Empfängers erst im Jahr der Beschlussfassung zu- oder abgeflossen sei (*Doralt*, EStG, § 19 Tz 11 ff).

Im Fall der Geschäftsführerbezüge des Bw sei Anfang 2006 die Beschlussfassung über das Jahresergebnis 2004 und auch die endgültige Höhe des Geschäftsführerbezuges sowie die Bildung einer Rückstellung in der Bilanz 2004 beschlossen worden, wobei dies sowohl aus steuerrechtlicher als auch aus handelsrechtlicher Sicht zur Erzielung eines periodengerechten Ergebnisausweises geboten gewesen sei.

In dem von der Betriebsprüfung offensichtlich als Jahr des Zuflusses angenommenen Kalenderjahr 2004 sei keine Buchung auf irgend einem Verrechnungskonto des Geschäftsführers, durch welche seine Verfügungsmöglichkeit objektiv gegeben gewesen wäre, sondern überhaupt keine diesbezügliche Buchung erfolgt. Ebensowenig sei eine Zahlung an den Bw erfolgt und sei dieser aufgrund der geltenden Beschlüsse auch rechtlich nicht in der Lage gewesen, alleine eine Auszahlung vor Genehmigung des Jahresabschlusses und Beschlussfassung durch die Generalversammlung (welcher dies entsprechend vorbehalten sei) vorzunehmen.

Zur verbleibenden Frage, ob eine Auszahlung somit schon 2006 (Jahr der Beschlussfassung, Verfügungsmacht) oder erst im tatsächlichen Auszahlungsjahr 2007 erfolgt sei, vertrete er entsprechend der Judikatur die Ansicht, dass unabhängig vom tatsächlichen Zufluss jedenfalls die Entgelte 2004 im Jahr 2006 zugeflossen seien. In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006 seien diese Bezüge bereits erklärt worden.

In seiner das Jahr 2005 betreffenden Berufung bringt der Bw vor, im Jahr 2005 sei kein Zufluss erfolgt und verwies zum Zuflusszeitpunkt auf die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004. Die Gesellschafter der N**** GmbH hätten

beschlossen, nach den Geschäftsführerbezügen für das Jahr 2004 keine weiteren Geschäftsführerbezüge auszubezahlen, weshalb die Rückstellung wieder aufzulösen gewesen sei, was in der Bilanz der N**** GmbH für das Jahr 2006 erfolgt sei. Somit komme es auch in Zukunft zu keiner Zahlung bzw keinem Zufluss.

Das Finanzamt erließ abweisende Berufungsvorentscheidungen, wobei es zusammengefasst ausführte, strittig sei die Frage des zeitlichen Zuflusses des Geschäftsführerbezuges des Bw. Dazu werde grundsätzlich auf die Ausführungen in der Niederschrift über die Schlussbesprechung verwiesen.

Wie auch in der Berufung ausgeführt sei der Zufluss anzunehmen, wenn der Gläubiger über die Geschäftsführerbezüge rechtlich und wirtschaftlich verfügen könne, zB wenn die Beträge auf dem Verrechnungskonto gutgeschrieben würden.

In der Berufung werde weiters vorgebracht, es „erfolgte 2004 nicht nur keine Buchung auf irgendeinem Verrechnungskonto des Gesellschafters, sondern überhaupt keine diesbezügliche Buchung.“ Diesen Ausführungen könne nicht zugestimmt werden. Denn bei der GmbH seien eine Buchung auf dem Konto „Rückstellung Geschäftsführerbezüge“ sowie die dementsprechende Aufwandsbuchung erfolgt. Eine Änderung der Bezeichnung des gebuchten Kontos (hier Rückstellungskonto anstelle Verrechnungskonto) reiche nicht aus, um den Sachverhalt und nachfolgend die rechtliche Würdigung abzuändern. Der Vollständigkeit halber werde darauf hingewiesen, dass eine Kürzung gemäß § 9 Abs 5 EStG auf 80% des Teilwertes der „Rückstellung“ nicht vorgenommen worden sei.

Der Geschäftsführer der GmbH erwerbe bereits aufgrund seiner Eigenschaft in dem Zeitpunkt die Verfügungsmacht über den ihm zustehenden Geschäftsführerbezug, in dem ihm dieser Betrag gutgeschrieben werde. Ein (vorläufiger) Verzicht auf bestehende Forderungen behindere nicht den Zufluss beim Verfügungsberechtigten.

Wie bereits in der Niederschrift über die Schlussbesprechung ausgeführt, habe der Bw aufgrund seiner gesellschaftlichen Position bei der N**** GmbH jederzeit die Möglichkeit gehabt, sich die Bezüge auszahlen zu lassen. Diese Aussage sei auch vom Bw anlässlich der Betriebsprüfung der N**** GmbH beim Erstgespräch über diesen Umstand getroffen worden: „Ich kann mir das Geld jederzeit auszahlen lassen, allerdings benötige ich es derzeit nicht“ (Aktenvermerk vom 22.11.2006). Der dementsprechende Umlaufbeschluss der N**** GmbH sei auch nur vom Bw unterzeichnet.

Der Bw beantragte die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. In der Begründung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2004 bringt der Bw unter teilweiser Wiederholung seines Berufungsvorbringens vor, für die Frage des Zuflusses sei der Zeitpunkt der Verfügungsmöglichkeit entscheidend. Es sei unverständlich, dass das Finanzamt unrichtigerweise behaupte, im Jahr 2004 sei bereits eine Buchung erfolgt, aufgrund

welcher sich der Bw die Geschäftsführerbezüge hätte auszahlen lassen können. Richtig sei, dass es im Jahr 2004 keine Buchung auf irgendeinem Verrechnungskonto des Bw, durch welche seine Verfügungsmöglichkeit objektiv gegeben gewesen wäre, erfolgt sei.

Ebensowenig sei eine diesbezügliche Zahlung an den Bw erfolgt. Der Bw sei aufgrund der geltenden Beschlüsse der N**** GmbH auch rechtlich nicht in der Lage gewesen, alleine eine Auszahlung vor Genehmigung des Jahresergebnisses und Beschlussfassung durch die Generalversammlung (der das entsprechend vorbehalten sei) vorzunehmen, was auch durch den Mitgesellschafter H**** zu beweisen sei.

Die Beschlussfassung über das Jahresergebnis 2004 und die endgültige Höhe des Geschäftsführerbezuges des Bw sei ebenso wie die Buchung einer Rückstellung für das Jahr 2004 erst Anfang 2006 erfolgt.

Wie durch eine erst im Jahr 2006 erfolgte Buchung eine Entnahmemöglichkeit bereits im Jahr 2004 entstanden sein solle, gehe aus der Berufungsvorentscheidung nicht hervor.

Die in der Berufungsvorentscheidung angeführte Aussage des Bw, wonach er sich das Geld jederzeit auszahlen lassen könne, sei zu diesem Zeitpunkt richtig gewesen, da sowohl die Beschlussfassung durch die Generalversammlung als auch die Buchung der Rückstellung im Jahr 2006 bereits erfolgt gewesen seien.

Daher seien die Geschäftsführerbezüge auch in der Einkommensteuererklärung 2006 erklärt worden.

Hinsichtlich der nicht erfolgten Kürzung der Rückstellung auf 80% des Teilwertes werde vorgebracht, korrekterweise hätte eine Verbindlichkeit gebucht werden müssen, da Rechtsgrund und Höhe im Zeitpunkt der Bilanzerstellung bereits festgestanden seien.

Er beantrage erforderlichenfalls die Einvernahme des Zeugen F**** H**** sowie eines informierten Vertreters der Kanzlei des steuerlichen Vertreters des Bw zum Beweis für das gesamte Vorbringen, insbesondere den Zeitpunkt der Verfügungsmöglichkeit des Bw.

Betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 brachte der Bw vor, die gesamten Ausführungen im Verfahren betreffend das Jahr 2004 würden auch zum Jahr 2005 vorgebracht und beantragt wie dort. Ebenso wurde der Beweisantrag betreffend den Zeugen F**** H**** wiederholt.

In einer im Zuge der Prüfung der N**** GmbH erstatteten Stellungnahme vom 27.7.2007 zum Zeitpunkt des Zuflusses betreffend die Jahre 2004 und 2005 hatte der Bw ein mit den Berufungen bzw den Vorlageanträgen übereinstimmendes Vorbringen erstattet und vorgebracht, Anfang 2006 sei die Beschlussfassung über das Jahresergebnis und die endgültige Höhe des Geschäftsführerbezuges sowie die Bildung der Rückstellung in der Bilanz 2004 erfolgt.

In den Jahren 2004 und 2005 sei weder eine Buchung noch eine Zahlung erfolgt. Der Bw sei

aufgrund der geltenden Beschlüsse der GmbH rechtlich nicht in der Lage gewesen, alleine eine Auszahlung vor Genehmigung des Jahresergebnisses und Beschlussfassung durch die Generalversammlung vorzunehmen.

Einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch den Berufungssenat sowie auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung zog der Bw mit Datum vom 23.4.2012 mit Telefax zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt steht fest:

Der Bw war in den Streitjahren 2004 und 2005 (seit 25.6.2001) Alleingeschäftsführer der N**** GmbH in Linz. Diese Funktion wurde am 22.11.2007 im Firmenbuch gelöscht.

Der vormalige Geschäftsführer der N**** GmbH wurde laut Protokoll am 11.6.2001 von seiner Funktion enthoben. Seit diesem Zeitpunkt nahm der Bw diese Aufgaben zum größten Teil wahr.

Geschäftsführer der P**** GmbH war seit 23.12.1983 ebenfalls der Bw. Diese Funktion wurde am 21.11.2007 im Firmenbuch gelöscht.

Gesellschafter der N**** GmbH sind die P**** GmbH mit einer Beteiligung von 76% sowie der Bw mit einer Beteiligung von 24%.

An der P**** GmbH ist der Bw mit 76% und F**** H**** mit 24% beteiligt.

Der Bw ist somit an der N**** GmbH unmittelbar zu 24% und mittelbar zu rund 58% (zusammen rund 82%) beteiligt, F**** H**** ist mittelbar zu rund 18% beteiligt.

Die N**** GmbH erzielte in den Jahren 2004 und 2005 erhebliche Gewinne; die N**** GmbH war zahlungsfähig, Gewinnausschüttungen wurden vorgenommen.

Über die Entlohnung des Bw für seine Geschäftsführertätigkeit bestand keine schriftliche Vereinbarung.

In der Bilanz der N**** GmbH wurde per 31.12.2004 und per 31.12.2005 unter „sonstige Rückstellung“ eine „Rückstellung GF-Bezüge“ in folgender Höhe ausgewiesen:

31.12.2004: € 60.000

31.12.2005: € 120.000

Diese Rückstellung wurde in der Bilanz 2004 erstmalig dotiert und per 31.12.2005 um € 60.000 erhöht.

Eine Buchung dieser Geschäftsführerbezüge auf einem Verrechnungskonto des Bw erfolgte nicht. Vielmehr erfolgte insoweit im Laufe der Jahre 2004 und 2005 überhaupt keine Buchung zu Gunsten des Bw.

Ebenso erfolgte in den Jahren 2004 und 2005 keine Auszahlung dieser Geschäftsführerbezüge an den Bw.

Erst im Zuge der Erstellung der Jahresabschlüsse (für das Jahr 2004 im Jänner 2006, für das Jahr 2005 entsprechend später) wurde die „Rückstellung GF-Bezüge“ jeweils im Umfang von € 60.000 dotiert und erfolgte eine entsprechende Buchung.

Der Beschluss über den Geschäftsführerbezug des Bw für das Jahr 2004 wurde im Jänner 2006 mit Umlaufbeschluss der Gesellschafter der N***** GmbH getroffen.

In diesem Beschluss wird ausgeführt, dass aufgrund des vorläufigen Jahresabschlusses zum 21.12.2004 für den Bw ein Geschäftsführerentgelt von € 60.000 festgesetzt wird, sowie dass dieser Betrag in der Bilanz 2004 in Form einer Rückstellung zu berücksichtigen ist.

Weiters wurde der Jahresabschluss 2004 genehmigt, der Bilanzgewinn von € 814.701,42 zur Kenntnis genommen und dem Bw als Geschäftsführer die Entlastung erteilt.

Die Beschlussfassung über den Geschäftsführerbezug für das Jahr 2005 erfolgte zu einem späteren Zeitpunkt (nach dem Jänner 2006).

Im Frühjahr 2007 wurde der Geschäftsführerbezug von € 60.000 betreffend das Jahr 2004 an den Bw ausbezahlt.

Im Jahresabschluss der N***** GmbH für das Jahr 2006 wurde die verbliebene Rückstellung in Höhe von € 60.000 gewinnerhöhend aufgelöst.

Beweiswürdigung:

Diese Feststellungen gründen sich auf die Verwaltungsakten (Veranlagungsakten und Arbeitsbögen betreffend den Bw und die N***** GmbH) sowie auf das Firmenbuch.

Rechtlich folgt daraus:

Im Verfahren steht in Streit, ob dem Bw in den Jahren 2004 und 2005 jeweils ein Geschäftsführerbezug in Höhe von € 60.000 zugeflossen ist.

Ein Betrag ist dem Abgabepflichtigen dann als gemäß § 19 Abs 1 EStG zugeflossen anzusehen, wenn er über den Betrag rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann, mag er ihm vom Schuldner auch nur gutgeschrieben worden sein.

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.

Diese Sicht gebietet der beherrschende Einfluss des Mehrheitsgesellschafters der GmbH, weil die Gesellschafterversammlung dem Geschäftsführer gegenüber weisungsbefugt ist; andernfalls hätte es der Mehrheitsgesellschafter, der auch Gläubiger der Gesellschaft ist, in der Hand, den Gewinn der Gesellschaft zu kürzen, ohne die entsprechenden Beträge selbst versteuern zu müssen.

Zu diesem Ergebnis führt auch die notwendige Gleichbehandlung mit Verhältnissen eines Steuerpflichtigen, dem ein für ihn fremder Gläubiger gegenübersteht. Einem solchen gegenüber wird der Abgabepflichtige in der Regel auf der Einräumung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über die ihm zustehenden Beträge bestehen. Im Übrigen fließen etwa einem Alleingesellschafter bzw einem beherrschenden Gesellschafter auch Gewinnansprüche bereits mit der Beschlussfassung über die Gewinnverteilung zu (VwGH 30.11.1993, 93/14/0155 mwN).

Rückwirkende Rechtsgeschäfte sind ungeachtet ihrer zivilrechtlichen und handelsrechtlichen Zulässigkeit steuerlich grundsätzlich nicht anzuerkennen, es sei denn, der Gesetzgeber selbst durchbricht diesen Grundsatz durch besondere Vorschrift ausdrücklich oder schlüssig (VwGH 25.1.1995, 93/15/0027 mwN).

Kein Zufluss liegt beim Ausweis einer echten Rückstellung vor. Aber auch entstandene Verbindlichkeiten einer Kapitalgesellschaft gegenüber einem beherrschenden Gesellschafter sind diesem dann noch nicht zugeflossen, wenn die Höhe der Verbindlichkeit zur Zeit ihrer Entstehung dem Gesellschafter noch nicht bekannt ist. Deshalb ist eine vom Jahresergebnis abhängige Tantieme frühestens mit der Feststellung des Jahresabschlusses durch das zuständige Organ der Kapitalgesellschaft zugeflossen und erst dann zu versteuern, es sei denn, dass eine zivilrechtlich wirksame und fremdübliche Vereinbarung über einen anderen Fälligkeitszeitpunkt vorliegt (*Kister in Herrmann/Heuer/Raupach*, § 11 EStG Anm 62).

Im Streitfall lag keine schriftliche Vereinbarung über die Vergütung der Geschäftsführertätigkeit des Bw vor. In den Streitjahren erfolgte weder eine Buchung (auf einem Verrechnungskonto oder einem anderen Konto) zu Gunsten des Bw noch eine Auszahlung von Geschäftsführerbezügen. Beschlussfassung und Buchung erfolgten erst nach Ablauf der Streitjahre im Nachhinein im Rahmen der Abschlussbuchungen bei Erstellung der Jahresabschlüsse und damit rückwirkend. Die Höhe der zu erwartenden Geschäftsführerbezüge stand in den Streitjahren noch nicht fest. In den Vorjahren war keine Vergütung an den Bw erfolgt.

Von einer in den Streitjahren fälligen Geschäftsführervergütung ist bei dieser Sachverhaltskonstellation nicht auszugehen. Denn weder stand in den Streitjahren die Höhe der Geschäftsführervergütung fest noch war eine Buchung erfolgt. Daher konnte der Bw über die Geschäftsführerbezüge in den Streitjahren auch noch nicht verfügen. Es erfolgte damit in den Streitjahren noch kein Zufluss. Die Berufung erweist sich somit als berechtigt.

Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide sind daher gemäß § 289 Abs 2 BAO abzuändern.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 4. Mai 2012