



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Dkfm. Werner Sturm, Steuerberater, 4050 Traun, Im Nösnerland 14, vom 31. Jänner 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 5. Dezember 2002 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 1997 bis 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Bw. war in den berufsgegenständlichen Jahren geschäftsführender Gesellschafter der ZG (in der Folge ZG).

Anlässlich einer Betriebsprüfung wurden Zinsen, die ihm die ZG auf seinem Geschäftsführer-Verrechnungskonto gutgeschrieben hatte, als steuerlich relevante Einkünfte qualifiziert und das Einkommen der berufsgegenständlichen Jahre um diese Beträge erhöht.

Gegen die in der Folge ergangenen Einkommensteuerbescheide wurde rechtzeitig Berufung eingebracht und im Wesentlichen ausgeführt, dass sich die finanzielle Lage der ZG seit 1994 verschlechtert habe und keine Fremdmittel mehr aufgebracht werden konnten. Der Bw. habe 1994 Einlagen getätigt, eine Maschine im Jahr 2000 bezahlt und zum Teil Gehälter und Zinsen nicht entnommen. Eine Auszahlung der Zinsen in Höhe von insgesamt 117.900,00 S oder Rückzahlung des Kapitals sei aufgrund der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens nicht möglich gewesen, der Bw. habe weder rechtlich noch wirtschaftlich über sein Verrechnungskonto verfügen können.

Das Stehen lassen der Gehaltsansprüche und die Einlage aus 1994 sei als Eigenkapital ersetzende Gesellschafterleistung zu qualifizieren. Es wird auf die Judikatur des VwGH verwiesen, wonach der Zufluss einer Leistung an den Abgabepflichtigen bei bloß gutgeschriebenen Beträgen nur dann erfolge, wenn der Abgabepflichtige darüber auch tatsächlich rechtlich und wirtschaftlich verfügen könne.

In einer dazu ergangenen Stellungnahme der Betriebsprüfung wurde ausgeführt, dass der Stand am Verrechnungskonto nur im Wirtschaftsjahr 2001 anstieg (499.000,00 S im Vergleich zu 171.000,00 S/2000, 179.000,00 S/1999, 397.000,00 S/1998, 364.000,00 S/1997), wobei der Schuldenanstieg am Bilanzstichtag 28.2.2001 auf Grund einer privat vorfinanzierten Investition erfolgte. Am Bilanzstichtag 28.2.2001 war auch das Umlaufvermögen (insbesondere Forderungen) höher als in den Vorjahren (1997: Umlaufvermögen 2.534.000,00 S, davon Vorräte 1.327.000,00 S 1998: Umlaufvermögen 1.805.000,00 S, davon Vorräte 1.317.000,00 S 1999: Umlaufvermögen 1.906.000,00 S, davon Vorräte 1.491.000,00 S 2000: Umlaufvermögen 1.784.000,00 S, davon Vorräte 1.309.000,00 S 2001: Umlaufvermögen 1.934.000,00 S, davon Vorräte 1.088.000,00 S).

Von einer dauernden Zahlungsunfähigkeit könne nicht gesprochen werden, da auch die Gehaltszahlungen (u.a. der Geschäftsführerbezug des Bw.) tatsächlich erfolgten. Es sei nicht glaubhaft, dass in dieser Situation Zahlungsunfähigkeit hinsichtlich der Zinsen bestanden habe.

In einer dazu ergangenen Stellungnahme führte der Bw. aus, dass das "verschwindend geringe freie Umlaufvermögen in Form von Kassenbeständen und Bankguthaben" nicht dargestellt worden sei. Dies habe betragen:

Am 28.2.1997 9.107,00 S
am 28.2.1998 2.171,00 S
am 28.2.1999 41.855,00 S
am 29.2.2000 9.903,00 S
am 28.2.2001 3.075,00 S.

Das restliche Umlaufvermögen (Kunden- und sonstige Forderungen) sei genauso gebunden und daher nicht verfügbar gewesen wie die gesondert dargestellten Vorräte. Der Vollständigkeit halber sollten auch die nicht unbeträchtlichen Verbindlichkeiten erwähnt werden:

	1997	1998	1999	2000	2001
Bankverbindlichkeit	2.437.000,00	2.125.000,00	2.155.000,00	2.079.000,00	2.212.000,00

Verbindlichkeiten	126.000,00	138.000,00	53.000,00	31.000,00	60.000,00
Sonstige	936.000,00	685.000,00	317.000,00	286.000,00	819.000,00
	3.499.000,00	2.994.000,00	2.525.000,00	2.396.000,00	3.091.000,00

Die Situation sei vergleichbar mit einer Termineinlage oder Festgeld, wo die Verfügungsmacht über den Zinsertrag erst zum Ende der Laufzeit erreicht werde. Dies könnte der Fall sein, wenn 2004 der PSK-Kredit getilgt sei. Wirtschaftlich gesehen sei es egal, ob dem Geschäftsführer entweder das Gehalt oder die Zinsen nicht ausbezahlt würden.

Auf einen Vorhalt der Abgabenbehörde erster Instanz teilte der Bw. mit, dass die Zahlungsunfähigkeit des Unternehmens während des gesamten Prüfungszeitraums am Limit war. Hätte er auf der Auszahlung der Zinsen bestanden, wäre die Zahlung von Löhnen und Abgaben sowie Materialbeschaffung nicht mehr gewährleistet gewesen und die Insolvenz eingetreten. Kaufmännische Vorsicht bedinge, dass erst die Verbindlichkeiten abgedeckt werden, deren Nichterfüllung den Unternehmensbestand gefährden würde. Erst dann könnten die eigenen Ansprüche befriedigt werden. Der Behauptung, Zahlungsunfähigkeit liege vor, wenn der Schuldner mangels flüssiger Mittel dauernd unfähig sei, binnen angemessener Frist alle seine fälligen Schulden zur Gänze oder zumindest im Wesentlichen zu begleichen, also ein dauerndes Nichtzahlenkönnen vorausgesetzt sei, könne nicht uneingeschränkt zugestimmt werden, da sie nicht zwischen Verpflichtungen gegenüber Außenstehenden und Gesellschaftern unterscheide.

Laut Akteninhalt betragen die berufungsgegenständlichen Zinsen, die dem Bw. als Gesellschafter der ZG wohl auf seinem Verrechnungskonto gutgeschrieben, von ihm aber nicht erklärt wurden:

1997: 27.900,00 S, 1998: 29.000,00 S, 1999: 22.100,00 S, 2000: 13.100,00 S,
2001: 25.700,00 S

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Es ist nun grundsätzlich zu klären, wann Zinsen als zugeflossen zu qualifizieren sind.

Laut Doralt, EStG, Kommentar, Band II, § 19 Tz 30 fließen Zinsen entsprechend den allgemeinen Regeln zu. Wird vereinbart, dass die Zinsen bei Fälligkeit dem Kapital zuzuschlagen sind, so sind sie mit der Fälligkeit zugeflossen. Zinsen gelten daher am Ende des jeweiligen Kalenderjahres als zugeflossen (selbiges in Hofstetter-Reichel, Kommentar, Band III B, § 19 Tz 3.3 unter Verweis auf VwGH vom 11.12.1990, 89/14/0040). Zinsen, die

erst mit der Kapitalrückzahlung fällig werden, sind nicht jährlich zugeflossen. Bestehen die Kapitaleinkünfte aus dem Unterschiedsbetrag zwischen der geleisteten Einlage und dem am Ende der Laufzeit zurückzuerhaltenden höheren Betrag, fließen die Früchte erst am Ende der Laufzeit zu.

Laut Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch, § 19 Tz 13 bedeutet eine Gutschrift auf dem Empfängerkonto grundsätzlich einen Zufluss.

Laut Doralt, a.a.O., spricht eine Verzinsung gutgeschriebener Beträge für den Zufluss, wenn die Verzinsung eher dem Interesse des Gläubigers entspricht als die sofortige Auszahlung. Der VwGH spricht in seinem Erkenntnis vom 13.12.1995, 95/13/0246 sogar aus, dass der Geschäftsführer einer GmbH grundsätzlich die tatsächliche Verfügungsmacht über die zu seinen Gunsten ausgestellten Gutschriften hat.

Es ergeben sich aus dem aktenkundigen Sachverhalt keine Hinweise, wonach vereinbart worden wäre, dass die Zinsen erst mit der Kapitalrückzahlung fällig wären. Daraus und aus dem Umstand, dass die Zinsen jährlich auf dem Verrechnungskonto des Bw. gutgeschrieben wurden, ist zu entnehmen, dass die Zinsen am Ende des jeweiligen Kalenderjahres zufließen.

-

Die Qualifizierung als Zufluss am Ende des jeweiligen Kalenderjahres ergibt sich aus den oben angeführten Kommentarmeinungen: Ein Hinweis, wonach der Grundsatz, dass die Gutschrift auf dem Empfängerkonto einen Zufluss bedeutet, hier nicht gelten könne, ergibt sich aus dem Akteninhalt und Vorbringen des Bw. nicht, ja es ist sogar auf Grund seiner Vorbringen, wonach er ja die Zinsen auf dem Verrechnungskonto stehen lassen wollte und nicht ausgezahlt haben wollte, davon auszugehen, dass die Zinsen auf dem Verrechnungskonto als zugeflossen zu qualifizieren sind; - dies umsomehr, wenn laut Kommentarmeinung Doralts die Verzinsung gutgeschriebener Beträge dann für einen Zufluss spricht, wenn die Verzinsung eher dem Gläubigerinteresse entspricht als die Auszahlung (wie - wie oben angeführt - hier ja sogar durch die Vorhaltsbeantwortung des Bw. bestätigt).

Es ist im berufsgegenständlichen Fall in der Folge davon auszugehen, dass die Zinsen in den jeweiligen Jahren zugeflossen sind; - die Nichtbehebung der Zinsen bzw. Nichtauszahlung ist als eine Verfügung des Bw. über ihm zugeflossene Beträge zu verstehen: Er befand es in Ausübung seiner wirtschaftlichen Verfügungsmacht als Geschäftsführer für wirtschaftlich sinnvoller und verantwortungsvoller, die Zinsen auf seinem Verrechnungskonto stehen zu lassen und vorerst den anderen geschäftlichen Bedarf zu decken. Diese Entscheidung ist jedoch kein Verzicht auf Einnahmen, sondern – wie oben angeführt – eine Verfügung über Einnahmen.

Diese Verfügung traf der Bw. in Ausübung seiner Geschäftsführertätigkeit; er wog dabei in freier Entscheidung die Vor- und Nachteile diverser geschäftlicher Transaktionen – auch das Stehen lassen oder Auszahlen der auf seinem Verrechnungskonto gutgeschriebenen Zinsen – ab, um so die wirtschaftlich beste Lösung für den Betrieb – und damit auch seine Geschäftsführereinkünfte und Gesellschaftereinkünfte zu erreichen. Es mag dem Bw. durchaus zugestanden werden, dass sich die ZG in einer schwierigen wirtschaftlichen Situation befand, doch ist es ja gerade Aufgabe des Geschäftsführers, auch in diesen Situationen optimale Lösungen zu erarbeiten, die der Bw. eben in den berufsgegenständlichen Verhaltensweisen als subjektiv beste Lösung sah (dass sie dies offenkundig auch war, spiegelt sich in der wirtschaftlichen Präsenz der ZG in den wirtschaftlich schlechten Jahren wieder). Eine "Unterscheidung zwischen Verpflichtungen gegenüber Außenstehenden und Gesellschaftern" wie in der Vorhaltsbeantwortung gefordert ist schon allein aus der Funktion des Bw. als Gesellschafter – wie oben angeführt – nicht möglich. Dieses Verfügen über die ihm auf dem Verrechnungskonto gutgeschriebenen Zinsen entspricht der im bezogenen VwGH-Erkenntnis vom 13.12.1995, 95/13/0246 beschriebenen tatsächlichen Verfügungsmacht über die zu Gunsten des Bw. (als Geschäftsführer) ausgestellten Zinsgutschriften.

Es ist in der Folge die Berufungsbehauptung, wonach der Bw. weder rechtlich noch wirtschaftlich über sein Verrechnungskonto verfügen konnte, weder durch den vorliegenden Sachverhalt bestätigt noch entspricht sie bei gegenständlicher Aktenlage der oben angeführten Rechtsmeinung des VwGH.

Es war aus den angeführten Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 15. März 2006