



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Erwin Luggauer und die weiteren Mitglieder OR Mag. Gerhard Verderber, Gerhard Raub und KR Monique Weinmann über die Berufungen des Bw., L, vertreten durch G Wirtschaftstreuhand GmbH, Steuerberatung in Z, vom 14. Februar 2006 bzw. 22. Jänner 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs, dieses vertreten durch RR Walter Spreitz, vom 10. Jänner 2006 betreffend Einkommensteuer 2001 bis 2003 sowie vom 20. Dezember 2006 betreffend Einkommensteuer 2004 nach der am 2. Dezember 2008 am Unabhängigen Finanzsenat, Außenstelle Wien, 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

- 1) Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

- 2) Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

- 3) Die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2003 und 2004 werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Alleingesellschafter eines in der Rechtsform einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung geführten Tischlereiunternehmens. In den berufungsverfangenen Zeiträumen erklärte der Bw. als Gesellschafter-Geschäftsführer Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von S 2.625.992,15 (2001), € 20.185,75 (2002), € 21.801,84 (2003) und € 21.801,84 (2004). In denselben Zeiträumen erzielte der Bw. weiters auch Verluste aus Vermietung und Verpachtung, welche er in den bezughabenden Erklärungen mit öS 2.537.00,02 (2001), € 15.678,26 (2002), € 16.179,40 (2003) und € 4.717,53 (2004) auswies.

Das Finanzamt veranlagte die angeführten Zeiträume zunächst erklärungsgemäß.

Im Gefolge einer vor Durchführung der Veranlagung betreffend das Jahr 2004 abgeföhrten abgabenbehördlichen Prüfung stellte der Prüfer in Tz. 1 seines Betriebsprüfungsberichtes Nachstehendes fest:

Tz. 1: Vorauszahlung der GF-Bezüge für die Jahre 2001 bis 2005

Zum 31.6.2001 wurde beschlossen, die GF-Bezüge wesentlich (von ATS 300.000 auf ATS 800.000) zu erhöhen. Dies sollte für die Wirtschaftsjahre der GesmbH 2001 bis 2005 gelten. Herr B ist Alleingesellschafter der GesmbH und hier als Geschäftsführer tätig. Abgesehen von der wesentlichen Beteiligung an der GesmbH weist diese Tätigkeit die Merkmale eines Dienstverhältnisses auf. Neben der hinzuzudenkenden Weisungsgebundenheit ist Herr B in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft eingegliedert (er übt die Geschäftsführung seit Beginn der GesmbH aus) und hat laufende sowie gleich bleibende Bezüge aus seiner Tätigkeit, wodurch auch das Unternehmerwagnis fehlt. Von Bedeutung ist auch die laufende Entlohnung seiner Tätigkeit.

Im Dezember des Jahres 2001 wurde die Erhöhung der GF-Bezüge für den Zeitraum 7/2001 bis 6/2005 von zusammen ATS 2.500.000 zur Auszahlung gebracht. Dieser Betrag wurde im Jahr 2001 bei Herrn B als zugeflossener Arbeitslohn einkommensteuerlich erfasst. Der Rest der laufenden GF-Bezüge wurde wie bisher (monatlich ATS 25.000,00) ausbezahlt.

Der Umlaufbeschluss beinhaltet die Klausel, dass Herr B bei vorzeitigem Ausscheiden aus dem Unternehmen (Zurücklegung der Geschäftsführung) die noch nicht zustehenden jedoch bereits ausbezahlten Geschäftsführerbezüge wieder zurückzuzahlen hat.

Der VwGH normiert für Vorauszahlungen von Arbeitslohn Folgendes: (VwGH 95/15/0202)

Maßgebendes Kriterium für die in wirtschaftlicher Betrachtungsweise vorzunehmende einkommensteuerliche Abgrenzung eines gewährten Vorschusses als Zahlung von Arbeitslohn oder als Hingabe eines Darlehens ist der Umstand, ob der Vorschuss zu den seiner Hingabe unmittelbar nachfolgenden Lohnzahlungszeitpunkten zurückzuzahlen ist; ist dies nicht der Fall, kommt dem Vorschuss in Wahrheit der Charakter eines Darlehens zu. Soll der Vorschuss erst mit weiter in der Zukunft liegenden Lohnansprüchen verrechnet werden, ist er sohin beim Empfänger nicht bereits zum Zeitpunkt der tatsächlichen Auszahlung, sondern erst in dem Zeitpunkt einkommensteuerlich zu erfassen, in dem der Anspruch auf den Teil des Arbeitslohnes entsteht.

Im Fall des Herrn B entsteht der Anspruch auf den ausbezahlten GF-Bezug erst in den folgenden Jahren (siehe Umlaufbeschluss und Rückzahlungsvereinbarung). Es handelt sich bei o.a. Auszahlungsbetrag daher um eine Vorauszahlung von zukünftigen Entgelten aus einer bestehenden GF-Tätigkeit. Die einkommensteuerliche Erfassung der GF-Erhöhungsbeträge ist daher wie folgt vorzunehmen:

Entsprechend der oben zitierten Judikatur, werden die vorausbezahlten Ansprüche der GF-Tätigkeit für das jeweilige Wirtschaftsjahr, in dem Kalenderjahr versteuert, in dem das Wirtschaftsjahr der GesmbH beginnt. Das bedeutet, dass die VZ jeweils für ein halbes Jahr im Voraus, einkommensteuerlich dem Vorjahr zugeordnet werden.

		2001	2002	2003	2004
Auszahlung für 7/2001 bis 6/2002		1.000.000,-			
Auszahlung für die einzelnen WJ			500.000,-	500.000,-	500.000,-
bisher versteuert		2.500.000,-	0,-	0,-	0,-
Änderung lt BP	ATS €	-1.500.000,00	500.000,00	500.000,00	500.000,00
			36.336,42	36.336,42	36.336,42

Das Finanzamt schloss sich den Ausführungen der Betriebsprüfung an und erließ im wiederaufgenommenen Verfahren entsprechende Sachbescheide (Einkommensteuerbescheide) für die Zeiträume 2001 bis 2003. Ebenso legte das Finanzamt bei Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2004 (Erstbescheid) die Rechtsansicht der Bp in Bezug auf die Verteilung der zur Auszahlung gelangten Vorauszahlung zugrunde.

Mit der gegen die Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2003 eingebrochenen Berufung wandte sich der Bw. gegen die vom Finanzamt vorgenommene rechtliche Qualifikation der erhaltenen Bezugsvorauszahlungen als Darlehen und – damit einhergehend – gegen deren Verteilung.

Konkret brachte der Bw. vor, dass der dem verwaltungsgerichtlichen Erkenntnis ZI. 95/15/0202 zugrunde liegende Sachverhalt in keiner Weise mit dem hier vorliegenden korrespondiere. Während er (Bw.) als Alleingesellschafter (Beteiligungsausmaß 100%) die Geschicke seiner Gesellschaft eigenverantwortlich und aufgrund seiner eigenen Leistungen bestimme, handle es sich bei dem im zitierten Erkenntnis genannten Geschäftsführer um einen solchen, dessen Beteiligungsausmaß an der Gesellschaft lediglich 10% betrage. Aus diesem Grunde seien dessen Einkünfte auch Diensteinkünfte nach § 25 EStG. Eine Vergleichbarkeit eines solcherartigen Rechtsverhältnisses mit dem hier vorliegenden sei bereits unter dem Blickwinkel des Beteiligungsausmaßes sowie der daraus resultierenden Einstufung der Einkünfte in keiner Weise gegeben.

Das Finanzamt habe jedoch in Tz. 1 seines Bp-Berichtes versucht, aus dem Rechtsverhältnis zwischen Gesellschaft und Bw. ein Dauerschuldverhältnis zu konstruieren, welches, „bis auf die Weisungsgebundenheit, sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses“ aufweise. Ein derartiges Vorgehen entbehre allerdings jedweder sachlichen Grundlage, zumal das seitens

der Abgabenbehörde angezogene Argument des Zutreffens von "sonst allen Merkmalen eines Dienstverhältnisses" etwa für die Frage der Entstehung einer Kommunalsteuerpflicht relevant sei, keinesfalls aber für die hier anzustellende Betrachtung hinsichtlich der Begründung einer Steuerpflicht von Bezugsvorauszahlungen.

So sei aus den Ausführungen bzw. dem Begründungsteil des genannten verwaltungsgerichtlichen Erkenntnisses (Zl. 95/15/0202) eindeutig die Bezugnahme auf den Arbeitslohn als Entlohnungsanspruch für Dienstnehmer zu ersehen. Während bei einem Dienstverhältnis die Aufnahme einer Rückzahlungsvereinbarung im Fall des Unterbleibens der Arbeitsleistung für den Arbeitgeber ein unverzichtbares Element in der Vertragsgestaltung darstelle, erweise sich eine vergleichbare Formulierung für den Alleingesellschafter und Geschäftsführer als unwesentlich, da ein Unterbleiben seiner Arbeitsleistung ohnedies zu einer Beendigung des Geschäftsführungsverhältnisses führe und praktisch mit einer Liquidation der Kapitalgesellschaft einhergehe. Bezugsgestaltungen für Alleingesellschafter- Geschäftsführer seien demnach als Art Risikoprämie für eine wirtschaftlich gute und beständige Fortentwicklung der Kapitalgesellschaft anzusehen.

In seiner Berufungseingabe brachte der Bw. ua. vor, in Rz. 4608 der EStR 2000 werde explizit festgehalten, dass Vorauszahlungen, wie insbesondere Bezugsvorschüsse und Mietvorauszahlungen, grundsätzlich nach den allgemeinen Zuflussgrundsätzen, und zwar unabhängig von ihrer Fälligkeit, nach Maßgabe der Erlangung der Verfügungsmacht, zu beurteilen seien. In der gleichen Randziffer werde hinsichtlich der Bezugsvorschüsse auf die Lohnsteuerrichtlinien 2002 verwiesen, in welchen auch das vom Finanzamt relevierte Erkenntnis Zl. 95/15/0202 (unter Rz 633) enthalten sei. Ferner halte die Rz 4607 der EStR 2000 unter Hinweis auf die einschlägige verwaltungsgerichtliche Judikatur fest, ein steuerlich wirksamer Zufluss liege weiters bei Anzahlungen auf noch nicht erbrachte Leistungen, Akontozahlungen oder Vorauszahlungen vor. Für den gegenständlichen Fall ebenfalls von Relevanz erweise sich auch die Rz 5268 der EStR 2000, welche bestätige, dass Unternehmerwagnis lediglich dann gegeben sei, wenn der Steuerpflichtige sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich beeinflussen und damit den materiellen Erfolg seiner Tätigkeit selbst gestalten könne. Wesentlich sei daher nicht die äußere Form, sondern vielmehr der wirtschaftliche Gehalt des Rechtsverhältnisses.

Das Unternehmerwagnis bestehe darin, dass die Höhe der Einkünfte des Steuerpflichtigen weitgehend vom Erfolg seines Tätigwerdens abhänge (VwGH 13.12.1989, 88/13/0209, VwGH 22.02.1989, 84/13/0001). Gegenständlich sei der Erfolg des Tätigwerdens als Alleingesellschafter und die daraus resultierende Belohnungsgestaltung eindeutig erkennbar und resultiere aus der Notwendigkeit das betriebliche Risiko allein zu bestimmen und alle Folgen des unternehmerischen Tätigwerdens alleine zu tragen. Dies alles seien

Voraussetzungen, welche ein Dienstverhältnis auch nicht einmal annähernd zu erfüllen vermöge.

Festzuhalten sei, so der Bw., dass der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 9.12.1990, Slg. NF 5535/F, in Abkehr von seiner früheren Rechtsprechung ausgeführt habe, dass ein Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH dann nicht in einem Dienstverhältnis zu dieser Gesellschaft stehe, wenn er die Tätigkeit aufgrund der Höhe seiner Beteiligung am Stammkapital – eine Beteiligung in Höhe von 50% sei bereits ausreichend – oder aufgrund einer gesellschaftsvertraglichen Regelung („Sperrminorität“) nicht nach den Weisungen eines anderen ausüben müsse.

Einkünfte gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 seien also dann gegeben, wenn – bei Hinzudenken einer aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Beziehung fehlenden Weisungsgebundenheit – nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ein Dienstverhältnis vorliege. Diesbezüglich verweise die genannte Norm durch Ersetzen eines Klammerausdruckes auf die Bestimmung des § 47 Abs. 2 EStG. Darin werde bestimmt, dass ein Dienstverhältnis dann vorliege, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schulde. Dies sei dann der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers stehe oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet sei. Ein Dienstverhältnis sei weiters auch dann anzunehmen, wenn bei einer Person, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 beteiligt sei, die Voraussetzungen des § 25 Abs. 1 Z 1 lit b EStG vorlägen.

Im gegenständlichen Fall könne er (Bw.) in seiner Funktion als Geschäftsführer der B GmbH aufgrund seiner 100%-igen Beteiligung an der Kapitalgesellschaft den betrieblichen Organismus alleine bestimmen. Allein dieser Umstand schließe eo ipso die Qualifikation des gegenständlichen Rechtsverhältnisses als Dienstverhältnis aus.

Demnach gelange im vorliegenden Fall die Bestimmung des § 19 Abs. 1 EStG 1988 zur Anwendung, wonach Einnahmen innerhalb jenes Kalenderjahres als "bezogen" gelten, in welchem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen seien. Der Zufluss müsse sich wirtschaftlich in einer Vermögensvermehrung des Steuerpflichtigen niederschlagen und zwar dergestalt, dass dieser rechtlich und auch wirtschaftlich über seine Einnahme verfügen könne. Im gegenständlichen Fall sei der gesamte Vorauszahlungsbetrag bereits im Dezember 2001 am Konto des Bw. gutgeschrieben worden, weshalb dieser auch im Veranlagungszeitraum 2001 zu erfassen sei. Vorausgezahlte Einnahmen seien nämlich nicht aufzuteilen, sondern seien diese zur Gänze im Zeitpunkt des Zufließens steuerlich zu erfassen (VwGH 24.10.1995, 95/14/0057).

Zur Neugestaltung der Geschäftsführerbezüge führte der Bw. aus, dass die Erhöhung derselben mit Umlaufbeschluss vom 30. Juni 2001 beschlossen und im selben Wirtschaftsjahr umgesetzt worden sei. Eine Anhebung der Bezüge sei aus dem Grunde erfolgt, da sein bisheriger Geschäftsführerbezug von ATS 25.000,- (€ 1.816,82) keinen äußereren Fremdvergleich standhalten würde, zumal seine Arbeitsleistung weit mehr als 40 Wochenstunden betrage. Die befristet Erhöhung der Geschäftsführerbezüge auf den Betrag von € 58.138,27 per anno sei ausschließlich für die Wirtschaftsjahre 2001 bis 2005 festgelegt worden.

Entscheidend sei zudem die Feststellung, dass mit dieser befristeten Geschäftsführerbezugserhöhung auch sämtliche Mehrleistungen bis zum Ende der Befristung abgegolten seien. Mit dieser Regelung werde die mit Zeitpunkt 30. Juni 2001 auch rückwirkende Komponente der Bezugsgestaltung ersichtlich und sei der Vorgang unter dem Aspekt der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des § 21 BAO zu beurteilen.

In den vom Finanzamt zur Vorlage gebrachten Verwaltungsakten befindet sich ua. der vom Bw. als Gesellschafter der Firma B GmbH verfasste Umlaufbeschluss vom 30. Juni 2001, welcher die Bezugsvorauszahlung und den Modus der Auszahlung wie folgt regelt:

[..]

1. Neugestaltung der Geschäftsführerbezüge

Der Geschäftsführer, Bw., hat seit der Gründung der B GmbH monatliche Geschäftsführerbezüge von ATS 25.000,00 (€ 1.816,82) erhalten. Die GSVG-Beiträge werden vom Unternehmer bezahlt.

Unter Berücksichtigung, dass Herr Bw. weit mehr als 40 Stunden pro Woche an Arbeitsleistung erbringt, ergibt sich bei einem Fremdvergleich, dass diese Geschäftsführerbezüge wesentlich zu niedrig sind.

Es wird daher, befristet für die Wirtschaftsjahre 2000/01 bis 2004/05 der Jahresgeschäftsführerbezug mit ATS 800.000,-- (€ 58.138,27) festgelegt. Die GSVG-Beiträge werden vom Unternehmen bezahlt.

Mit dieser befristeten Geschäftsführerbezugserhöhung sind auch sämtliche Mehrleistungen des Geschäftsführers ab Gründung der GmbH bis zum Ende der Befristung abgegolten.

Ab dem Wirtschaftsjahr 2005/06 wird die Geschäftsführerentlohnung neu gestaltet. Dabei soll eine erfolgsabhängige Komponente berücksichtigt werden.

Auszahlung Geschäftsführerbezüge:

Damit Herr Bw. aufgrund der verspäteten Auszahlung der erhöhten Geschäftsführerbezüge keinen Zinsnachteil erleidet, wird der Erhöhungsbetrag der Geschäftsführerbezüge für die Wirtschaftsjahre 2000/01 bis 2004/05 von jährlich ATS 500.000,-- (€ 36.336,42) im Dezember 2001 zur Auszahlung gebracht.

Scheidet Herr Bw. als Geschäftsführer der B GmbH aus, so sind die noch nicht zustehenden jedoch bereits ausbezahlten Geschäftsführerbezüge zurückzubezahlen.[..]

In ihrer Stellungnahme zur Berufungseingabe brachte die Betriebsprüfung vor, der Verwaltungsgerichtshof vertrete zur Thematik von Dienstverhältnissen von Gesellschafter-Geschäftsführern mit einem Beteiligungsausmaß von über 25% die Auffassung, dass die genannten Dienstverhältnisse – außer der steuerlichen Zuordnung der daraus erwachsenen Bezüge zu den „Sonstigen selbständigen Einkünften“ iSd § 22 Abs. 2 EStG – echten Dienstverhältnissen gleich gestellt seien. Derselbe Gerichtshof unterstelle auch, dass derartige Geschäftsführerbezüge DB- und DZ-pflichtig seien. In diesem Zusammenhang sei darauf hinzuweisen, dass auch im Zuge einer bei der B GmbH erfolgten GPLA-Prüfung für den Dienstnehmer B der Dienstgeberbeitrag sowie der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag entsprechend der gängigen Verwaltungspraxis rechtskräftig vorgeschrieben worden seien.

Wie bereits im Betriebsprüfungsbericht unmissverständlich dargestellt worden sei, sei der Bw. in den betrieblichen Organismus eingegliedert gewesen. Diese Eingliederung sei durch die auf Dauer angelegte, nach außen hin erkennbare Tätigkeit eindeutig gegeben. Zu dem sei dessen Entlohnung laufend in gleich hohen Beträgen erfolgt.

In der Berufungseingabe gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 wiederholte der Bw. im Wesentlichen seine im Berufungsschreiben gegen die Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2003 dargelegten Ausführungen.

In der am 2. Dezember 2008 abgeführten mündlichen Berufungsverhandlung ergänzte der Bw. sein bisheriges Vorbringen und brachte vor, der VwGH habe in zahlreichen Erkenntnissen ausgesprochen, dass das in § 19 EStG verankerte Zuflussprinzip auch für Akontozahlungen gelte und eine mögliche Rückzahlungsvereinbarung auf den Zuflusszeitpunkt prinzipiell keine Auswirkung zeitige. So etwa habe der Gerichtshof in seinem am 7.6. 2002, Zi. 95/15/0012, ergangenen Erkenntnis unmissverständlich dargelegt, dass Akontozahlungen, die ein Steuerpflichtiger erhalte, nicht erst mit ihrer tatsächlichen Verrechnung, sondern bereits im Zeitpunkt ihrer Bezahlung zufließen. Diesem Erkenntnis liege ein Sachverhalt zugrunde, der dem gegenständlichen entspreche. Weiters behandle das Erkenntnis Zi. 92/15/0048 einen ähnlich gelagerten Sachverhalt; allerdings sei dabei die Gesellschaft, welche an ihren Gesellschafter kumulierte Bezüge zur Auszahlung gebracht habe, überschuldet gewesen.

Der Amtsvertreter wandte ein, der VwGH judiziere in ständiger Rechtsprechung, dass steuerlich anzuerkennende Konstruktionen zwischen einer (Kapital)Gesellschaft und ihren wesentlich beteiligten Gesellschaftern das Element der Fremdüblichkeit aufzuweisen hätten. Eine Gestaltung in der hier vorliegenden Art und Weise, nämlich die für mehrere Jahre hindurch kumulierte Auszahlung von Geschäftsführerbezügen und zwar gerade in einem Veranlagungszeitraum, in welchem hohe Verlustzuweisungen aus Vermietung und Verpachtung anfielen, würde nach finanzamtlicher Ansicht einem Fremdvergleich nicht

standhalten. Das Finanzamt vertrete überdies die Ansicht, dass die im verwaltungsgerichtlichen Erkenntnis Zl. 95/15/0202 dargelegten Ausführungen sehr wohl auch für den gegenständlichen Fall relevant seien. Die darin angestellten Erwägungen betreffend Darlehenscharakter von Bezugsvorauszahlungen würden per analogiam auch bei Beurteilung des vorliegenden Falles gelten.

Die steuerliche Vertretung wandte indes ein, dass eine Erhöhung des Geschäftsführergehaltes von S 300.000,- auf S 800.000,- p.a. im gegenständlichen Fall durchaus angemessen sei und – in Ansehung der Umsatz- und Gewinnsituation der Gesellschaft – einer fremdüblichen Bezahlung entspräche.

Im Zuge der Berufungsverhandlung führte der Bw. ins Treffen, dass es grundsätzlich dem Steuerpflichtigen anheim gestellt bleiben müsse, im Rahmen des rechtlich Zulässigen eine für ihn steuerschonende Gestaltungsmöglichkeit zu wählen. Für die steuerliche Beurteilung von kumulierten Bezugsvorauszahlungen sei das Beteiligungsausmaß des Gesellschafter-Geschäftsführers essentiell, zumal der VwGH sehr wohl differenziere, ob der Gesellschafter-Geschäftsführer Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2 EStG oder aber Lohneinkünfte nach § 25 leg.cit. beziehe.

In den Lohnsteuerrichtlinien werde festgehalten, dass der Geschäftsführerbezug in jenem Zeitpunkt zu versteuern sei, in welchem der Bezugsempfänger die Verfügungsmacht über die zur Auszahlung gebrachten Geldbeträge erhalte. Daraus folge, dass ein Zufluss lediglich dann nicht eintrete, wenn die Kapitalgesellschaft zahlungsunfähig wäre. Eine derartige Zahlungsunfähigkeit wäre etwa dann gegeben, wenn der Gesellschaft aufgrund ihrer (schlechten) Bonität eine Fremdmittelaufnahme versagt bliebe.

Der Amtsvertreter entgegnete, dass der in Streit stehende Vorschuss nicht aus Eigenmitteln der Gesellschaft getragen worden sei. Die Gesellschaft sei vielmehr dazu verhalten gewesen, die gegenständliche Bezugsvorauszahlung im Wege einer Darlehensaufnahme zu finanzieren.

Der steuerliche Vertreter replizierte, der Umstand, ob die Vorschussleistung aus Eigen- oder Fremdmitteln der leistenden Gesellschaft stamme, erweise sich letztendlich für die Beurteilung des Zeitpunktes des Zahlungzuflusses als unerheblich. Tatsache sei, dass der Bw. mit der kumulierten Auszahlung des Bezuges bestenfalls einen Zinsvorteil lukriert habe. Die hier vorliegende Gestaltungsform, nämlich einen Teil der Bezüge rückwirkend für vergangene Zeiträume, einen anderen Teil für künftige Perioden in einer Summe zur Auszahlung zu bringen, erweise sich als eine durchaus fremdübliche Praxis. So würden – wie aus zahlreichen zur Zuflussthematik ergangenen verwaltungsgerichtlichen Erkenntnissen zu ersehen sei – etwa auch Provisionszahlungen an Handelsvertreter im vorhinein zur Auszahlung gelangen.

Der Amtsvertreter setzte dem entgegen, dass Bezugsvorauszahlungen für einen Zeitraum von nahezu drei Jahren wohl kaum als fremdüblich zu qualifizieren seien. Die vereinnahmte Vorauszahlung wäre, insbesondere aus Gründen der Fremdüblichkeit, auf jene Zeiträume aufzuteilen, für welche diese geleistet worden sei. Eine Vertragsgestaltung in der hier vorliegenden Art und Weise wäre mit Sicherheit nicht erfolgt, hätte der Bw. keine Verluste aus Vermietung und Verpachtung auszugleichen gehabt.

Der steuerliche Vertreter monierte, dass die nunmehrige Argumentationslinie der Amtspartei, welche sich mitunter auf eine mangelnde Fremdüblichkeit bei der vorliegenden Gestaltung des Auszahlungsbeschlusses stütze, erst in der Berufungsverhandlung vorgebracht worden sei. Im Zuge des Prüfungsverfahrens habe diese Überlegung, so der steuerliche Vertreter, keine Rolle gespielt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bestimmung des § 19 Abs. 1 EStG 1988 behandelt die zeitliche Zuordnung von Einnahmen wie folgt:

Einnahmen sind in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die dem Steuerpflichtigen kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zugeflossen sind, gelten als in diesem Kalenderjahr bezogen. Nachzahlungen von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, sowie Nachzahlungen im Insolvenzverfahren gelten in dem Kalenderjahr als zugeflossen, für das der Anspruch besteht. Bezüge gemäß § 79 Abs. 2 gelten als im Vorjahr zugeflossen. Die Lohnsteuer ist im Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung einzubehalten.[..].

Kern des gegenständlichen Berufungsfalles bildet die Frage, ob die aufgrund des Umlaufbeschlusses vom 30. Juni 2001 im Dezember 2001 kumuliert zur Auszahlung gelangte Erhöhung der Geschäftsführerbezüge (S 2.500.000,-) als (echter) Gehaltsvorschuss zu qualifizieren ist, oder aber, ob diesem Betrag unter dem Blickwinkel einer wirtschaftlichen Betrachtung vielmehr der Charakter eines Darlehens anhaftet.

Der VwGH hat in seinem von der Amtspartei angezogenen Erkenntnis vom 20.11.1996, 95/15/0202, welches diese Thematik bei einem nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer (Beteiligungsausmaß am Stammkapital: 10%) behandelt, unmissverständlich klar gestellt, dass das maßgebliche Kriterium für die in wirtschaftlicher Betrachtung vorzunehmende einkommensteuerrechtliche Abgrenzung eines gewährten Gehaltsvorschusses als Zahlung von Arbeitslohn oder als Hingabe eines Darlehens in dem Umstand zu erblicken sei, ob der Vorschuss zu dem seiner Hingabe unmittelbar nachfolgendem(-n) Lohnzahlungszeitpunkt(-en) zurückzuzahlen sei. Sollte eine Rückzahlung nicht in den unmittelbar nachfolgenden Lohnzahlungszeitpunkten stattfinden, so würde dem Vorschuss in Wahrheit der Charakter eines Darlehens anhaften. In einem solchen Fall, so der Gerichtshof,

wäre der Vorschuss nicht bereits im Auszahlungszeitpunkt beim Empfänger zu versteuern, sondern vielmehr in jenen Zeitpunkten einkommensteuerlich zu erfassen, in welchen der Anspruch auf den (äquivalenten) Teil des Arbeitslohnes entstehe.

Wirtschaftlich gesehen erfolgt somit eine fiktive Aufrechnung der Rückzahlung mit den Lohn- bzw. Gehaltsansprüchen des Bezugsempfängers aus dem bestehenden Arbeitsverhältnis. Erst im Zeitpunkt des Entstehens des jeweiligen Anspruches auf Entgelt gilt somit der Vorschuss im Ausmaß des bestehenden Entgeltanspruches (fiktiv) als zugeflossen.

Die Rechtsansicht, dass eine wirtschaftlich als Darlehen zu qualifizierende Zahlung in Gestalt eines Vorschusses, Zuschusses, etc. nicht bereits im Zeitpunkt ihres Zuganges als zugeflossen iSd § 19 EStG anzusehen ist, stellt – entgegen dem Vorbringen des Bw. – kein Spezifikum dar, welches ausschließlich bei Lohneinkünften (§ 25 EStG) zur Anwendung gelangt. Eine derartige Betrachtung erstreckt sich – wie dies auch zahlreiche höchstgerichtliche Erkenntnisse erkennen lassen – auch auf andere Einkunftsarten. So etwa hatte der VwGH in seinem Erkenntnis vom 13.9.1994, 90/14/0172, die Frage zu beurteilen, ob und zu welchem Zeitpunkt der einem Gastwirt aufgrund einer eingegangenen Bierbezugsverpflichtung von Seiten der Brauerei gewährte Zuschuss als Einnahme zu versteuern sei. Unter Bezugnahme auf sein in sachverhaltsmäßiger Hinsicht korrelierendes Erkenntnis vom 29.9.1987, 87/14/0086, führte der Gerichtshof aus, dass vorab zu prüfen sei, ob der Zuwendungsbetrag der Brauerei tatsächlich zur Gänze oder teilweise nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt ein Darlehen darstelle. Nur in dem Fall, so der Gerichtshof, dass es sich bei dem Zuwendungsbetrag einer Brauerei – ungeteilt der Verwendung des Ausdruckes "nicht rückzahlbar" – dem wahren wirtschaftlichen Gehalt nach um ein Darlehen (zur Gänze oder teilweise) handle, sei keine Betriebseinnahme gegeben. Ein Darlehenscharakter sei insbesondere dann anzunehmen, wenn der Gastwirt bei Erhalt der Zuwendung anlässlich eines Getränkelieferungsvertrages auf Rabatte, sonstige Vergütungen oder Zuwendungen verzichte, die ihm von der Brauerei sonst üblicherweise gewährt worden wären und der "Zuwendungsbetrag" (soweit nicht "amortisiert") von der Zuschussgeberin bei Verletzung der Abnahmepflicht zurückfordert werden könne. Die Kreditgewährung sei sonach in der Bevorschussung der ansonsten üblichen Rabatte zu sehen und im Ausmaß der Summe dieser Rabatte der Zuwendungsbetrag als Darlehen zu behandeln.

In den beiden angeführten Erkenntnissen stellte der VwGH klar, dass grundsätzlich die Einnahmen im Zeitpunkt bzw. nach Maßgabe ihres Zufließens anzusetzen seien, es sei denn, es handle sich bei dem Zuschuss bzw. der Vorauszahlung – wirtschaftlich gesehen – um ein Darlehen. In einem derartigen Fall wäre der Zufluss der Einnahmen erst nach Maßgabe des Zeitpunktes der (fiktiven) Aufrechnung des Zuschusses mit jenen im Rahmen des Dauerrechts(-schuld)verhältnisses ent- bzw. bestehenden (marktüblichen) Ansprüchen

(Rabatte, sonstige Vergütungen, etc.) anzusetzen. Diese Betrachtung gelte unabhängig von der rechtlichen Qualität der Einkünfte bzw. des zugrunde liegenden Rechtsverhältnisses.

Im gegenständlichen Berufungsfall wurde eine Erhöhung der Geschäftsführerbezüge um jährlich S 500.000,- und zwar – teilweise rückwirkend – für die Dauer von insgesamt fünf Jahren beschlossen. Gleichzeitig wurde der Beschluss gefasst, dass der gesamte Erhöhungsbetrag im Ausmaß von S 2,500.000,- (€ 181.682,09) kumuliert im Dezember 2001 an den Gesellschafter-Geschäftsführer zur Auszahlung gelangen soll.

Der erkennende Senat vermag nicht zu ersehen, weshalb die im verwaltungsgerichtlichen Erkenntnis Zl. 95/15/0202 zur Abgrenzung zwischen einem Darlehen und einem Bezugsvorschuss geäußerten Rechtsausführungen nicht auch für den gegenständlichen Fall relevant wären. Bei Beurteilung der Abgrenzungskriterien in Bezug auf das Vorliegen eines Darlehens bzw. einer echten Vorschussleistung erweist sich nämlich – wie ausgeführt – die (steuerliche) Qualifikation der zugrunde liegenden Einkünfte als unerheblich. Fakt ist, dass an den Bw. ein monatlicher Geschäftsführerbezug in gleich bleibender Höhe zur Auszahlung gelangt ist und dieser somit in Bezug auf die Höhe seiner Entlohnung kein typisches Unternehmerrisiko zu tragen hatte. Bereits aus diesem Grunde sind die im genannten verwaltungsgerichtlichen Erkenntnis dargelegten Ausführungen per analogiam auf den gegenständlichen Sachverhalt übertragbar.

In dem hier zu beurteilenden Fall betraf die Bezugsvorauszahlung einen längeren, und zwar Jänner 2002 bis Juni 2005 umfassenden Zeitraum. Angesichts dieser Sachlage kann grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass der gegenständlichen Vorauszahlung der Charakter eines Darlehens anhaftet. Die Vorauszahlung gilt sonach nach Maßgabe der entsprechenden Bezugsauszahlungszeitpunkte anteilmäßig zwischen Jänner 2002 und Juni 2005 als zugeflossen.

Der erkennende Senat sieht es allerdings als (noch) vertretbar an, jenen Teil der Vorschussleistung, welcher auf das dem Jahr der Auszahlung unmittelbar folgenden Wirtschaftsjahr entfällt (sohin bis Juni 2003), als echten Bezugsvorschuss zu qualifizieren und demzufolge als im Dezember 2001 zugeflossen zu betrachten. Maßgeblich für diese Beurteilung erweist sich das hier vorliegende Gesamtbild der Verhältnisse. Wie vom steuerlichen Vertreter substantiiert dargestellt wurde, verlief die Umsatz- und Gewinnentwicklung des Unternehmens B GmbH aufgrund des überaus großen Engagement des Bw., insbesondere im Jahr der Auszahlung des Vorschusses sowie in dem darauf folgenden Jahr, äußerst positiv. So etwa belaufen sich die bescheidmäßig ausgewiesenen Bemessungsgrundlagen für die Umsatzsteuer auf € 859.147,25 (2001), € 915.505,73 (2002) und € 789.322,- (2003). In den (aktenkundigen) Körperschaftssteuerbescheiden werden an

Einkünften aus Gewerbebetrieb € 49.733,11 (2002), € 56.393,73 (2003) und € 26.601,78 (2004) ausgewiesen.

Aufgrund dieser Faktenlage im Zusammenhang mit dem Umstand, dass der Bw. als Alleingesellschafter-Geschäftsführer sein Unternehmen eigenverantwortlich und erfolgreich leitete, anerkennt der Senat die Qualifikation jener bis Juni 2003 aliquot angefallenen Beträge als echte Vorauszahlungen auf den Geschäftsführerbezug als noch sachgerecht und fremdüblich. Bei einer Vorauszahlung bis zu dem genannten Zeitpunkt tritt auch der Darlehenscharakter der Zahlung in den Hintergrund.

Jener Teil der Vorschussleistung allerdings, welcher über den genannten Zeitraum hinausgeht, ist nach Auffassung des Senates – wirtschaftlich betrachtet – jedenfalls als Darlehen zu qualifizieren und demzufolge auf die verbleibenden Zeiträume – gegenständlich sind dies die Jahre 2003 und 2004 – verteilt in Ansatz zu bringen.

Wie bereits dargelegt wurde, hat diese Rechtsansicht zur Konsequenz, dass jener Teil der Vorauszahlung (S 500.000,-), welcher seitens der Betriebsprüfung dem Veranlagungszeitraum 2002 zugeordnet wurde, nunmehr bereits im Wirtschaftsjahr 2001 als zugeflossen gilt und demnach auch in dieser Periode zur Versteuerung gelangt. Für die Wirtschaftsjahre 2003 und 2004 ergeben sich durch die vorliegende Berufungsentscheidung indessen keine Änderungen.

Zusammenfassend stellt sich – ausgehend von der im Bp-Bericht (Tz 1) einliegenden Darstellung – die periodengerechte Zuordnung der strittigen Vorschussleistung wie folgt dar:

	2001	2002	2003	2004
Auszahlung für Zeiträume 7/2000 bis 6/2003	S 1.500.000,-/ € 109.009,25	--	--	--
Auszahlung für die einzelnen WJ	--	S 0,00,-	S 500.000,- (€ 36.336,42)	S 500.000,- (€ 36.336,42)

Klagenfurt, am 11. Februar 2009