



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adr.Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2002, entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2002 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den Berufungsvorentscheidungen betreffend die Jahre 1999 bis 2002 jeweils datiert vom 23. Mai 2006 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielte in den streitgegenständlichen Jahren als wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer der A.GmbH Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit. Der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten wird gemäß § 4 Abs 3 EStG 1988 ermittelt. Ebenso erzielte der Bw Einkünfte (Verluste) aus Gewerbebetrieb.

Im Zuge einer gemäß § 151 Abs 3 BAO durchgeführten Prüfung der Aufzeichnungen beim Bw. wurden nachstehende Feststellungen getroffen (s. BP-Berichtes ABg. Nr. Z. vom 14. Jänner 2004):

"Umsatzsteuer

Tz 14: Im Jahr 1999 wurde vom Bw eine Ausgangsrechnung an die A.GmbH in Höhe von ATS 960.000,-- zuzüglich 192.000,-- USt betreffend Honorare Geschäftsführer für die Jahre 1997 und 1998 gestellt. Vom Pflichtigen wurde lediglich der Betrag in Höhe von ATS 960.000,-- einkommensteuerlich erfasst. Die Umsatzsteuer in Höhe von ATS 192.000,00 wurde bis dato weder erklärt noch bezahlt:

	<i>1999 ATS</i>
<i>Ust Honorare 97+98</i>	<i>192.000,00</i>

Tz 15: Für die vereinbarten Geschäftsführerbezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers des Bw in der A.GmbH wurden für die Jahre 1999 bis 2002 Rückstellungen für Honorare eingestellt.

Da die Verpflichtung für die Bezahlung der vereinbarten Geschäftsführerhonorare von vornherein sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach gegeben war, bleibt für eine Rückstellung kein Raum (siehe A.GmbH, St. Nr. X.; AB Nr. Y.).

Gemäß § 19 EStG 1988 sind Einnahmen dann als zugeflossen anzusehen, wenn der Empfänger über sie rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann. Der Vertreter einer juristischen Person hat grundsätzlich auch die tatsächliche Verfügungsmacht über zu seinen Gunsten ausgestellten Gutschriften inne. Wirtschaftlich begründete Überlegungen, aus denen der Geschäftsführer die Auszahlung an sich in der Folge nicht vorgenommen hat, sind dabei von keiner Bedeutung.

Ein fremder Geschäftsführer hätte auf die Auszahlung der Bezüge nach allgemeiner wirtschaftlicher Erfahrung bestanden.

Im Zuge der Betriebsprüfung der A.GmbH wurden die dem Geschäftsführer zustehenden Geschäftsführerbezüge als Verrechnungsverbindlichkeiten im Rechenwerk der A.GmbH erfasst.

Es wurden bisher keine Honorarnoten gelegt und auch die Umsätze nicht erklärt. Diese werden vom BPr wie folgt festgesetzt:

	1999 ATS	2000 ATS	2001 ATS	2002 ATS
<i>Einnahmen netto</i>	<i>480.000,00</i>	<i>360.000,00</i>	<i>180.000,00</i>	<i>10.000,00</i>
<i>Umsatzsteuer</i>	<i>96.000,00</i>	<i>72.000,00</i>	<i>36.000,00</i>	<i>2.000,00</i>

Tz 16 Darstellung der Entgelte:

	<i>1999</i>	<i>2000</i>	<i>2001</i>	<i>2002</i>
<i>steuerbare Umsätze lt. Erkl.</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
<i>+ Tz 14</i>	<i>960.000,00</i>			
<i>+ Tz 15</i>	<i>480.000,00</i>	<i>360.000,00</i>	<i>180.000,00</i>	<i>10.000,00</i>
<i>steuerbare Umsätze lt BP</i>	<i>1.440.000,00</i>	<i>360.000,00</i>	<i>180.000,00</i>	<i>10.000,00</i>

<i>Normalsteuersatz lt. BP</i>	<i>288.000,00</i>	<i>72.000,00</i>	<i>36.000,00</i>	<i>2.000,00</i>
------------------------------------	-------------------	------------------	------------------	-----------------

Gewinnermittlung:

Tz 21 Bezugnehmend auf die Kontrollmitteilung des Finanzamtes f.d. 23 Bezirk, 1031 Wien anlässlich der GPLA 2000-2001 werden die Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit betreffend Firma B. als Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit gem. § 22 Abs 2 EStG erfasst.

Im Jahr 2002 wurden Werbungskosten in Höhe von € 2.511,57 geltend gemacht. Diese werden direkt als Betriebsausgabe im Jahr 2002 wie folgt vom BPr berücksichtigt:

		<i>1999 ATS</i>	<i>2000 ATS</i>	<i>2001 ATS</i>	<i>2002 €</i>
<i>Eink. Nichts. Tätig. B.</i>	<i>210</i>	<i>570.985,00</i>	<i>580.770,00</i>	<i>875.245,00</i>	<i>83.065,37</i>
	<i>215</i>	<i>6.974,00</i>	<i>7.078,00</i>	<i>7.080,00</i>	<i>516,00</i>
	<i>220</i>	<i>69.922,00</i>	<i>71.533,00</i>	<i>113.985,00</i>	<i>11.028,59</i>
<i>Fests. als Eink. Selbst. Tätig.</i>		<i>647.771,00</i>	<i>659.381,00</i>	<i>996.310,00</i>	<i>94.609,96</i>
					<i>-2.511,57</i>
<i>Werbungskosten lt. E1</i>		<i>-100.060,00</i>	<i>-101.769,00</i>	<i>-108.824,00</i>	<i>-8.014,83</i>
	<i>225</i>	<i>-11.642,00</i>	<i>-11.910,00</i>	<i>-14.785,00</i>	<i>-1.088,91</i>
		<i>- 111.702,00</i>	<i>- 113.679,00</i>	<i>- 123.609,00</i>	<i>-11.615,31</i>
<i>Pauschal. Ausgaben 6%</i>		<i>-38.866,26</i>	<i>-39.562,86</i>	<i>-59.778,60</i>	<i>-5.676,60</i>
<i>Eink. aus selbst. Tätigkeit</i>		<i>497.202,74</i>	<i>506.139,14</i>	<i>812.922,40</i>	<i>77.318,05</i>

Tz 21 Die im Zuge der Betriebsprüfung der A.GmbH festgestellten Einnahmen aus der Tätigkeit als wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer werden wie folgt vom BPr der Einkommensteuer unterzogen:

	<i>1999 ATS</i>	<i>2000 ATS</i>	<i>2001 ATS</i>	<i>2002 ATS</i>
<i>Eink. a. s. Arbeit</i>	<i>480.000,00</i>	<i>360.000,00</i>	<i>180.000,00</i>	<i>10.000,00</i>

Aufgrund der Ergebnisse der abgabenbehördlichen Prüfung nahm das Finanzamt die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2002 gem. § 303 Abs 4 BAO datiert vom 12. Februar 2004 wieder auf und erließ mit gleichem Datum, den ua oben angeführten Feststellungen der Betriebsprüfung folgend, entsprechende neue Sachbescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2002.

Mit Bescheid vom 10. März 2004 betreffend Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 2004 wurden diese in Höhe von € 33.995,70 festgesetzt. Begründend wurde ausgeführt, dass die für die Festsetzung der Vorauszahlungen maßgebliche Veranlagung das Jahr 2002 betreffe. Gemäß § 45 Abs 1 EStG 1988 sei daher die maßgebliche Abgabenschuld in Höhe von € 31.188,72 um 9% erhöht worden.

Mit Eingabe vom 12. März 2004 erhob der Bw gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide betreffend die Jahre 1999 bis 2002 sowie gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuervorauszahlung für das Jahr 2004 Berufung. Begründend wurde Nachstehendes ausgeführt:

"a) Einkommensteuer 1999 bis 2002:

aa) Umbuchung der Rückstellungen Honorare auf VK Bw:

Hier ersuche ich um Fristerstreckung bis 17.3.2004, da die Ausarbeitung bei der steuerlichen Vertretung noch im Gange ist bzw. Ihre Unterlagen auch erst am 17.2.2004 ausgefertigt wurden und uns zwei Tage später zugegangen sind.

ab) Ansatz der pauschalierten Ausgaben:

Beim Ansatz der Ausgabenpauschalierung wurden lediglich die umgewidmeten Einkünfte aus selbständiger Arbeit (ehemals Einkünfte nichtselbständige Tätigkeit) berücksichtigt und die im Zuge der BPr festgestellten Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit fanden keine Berücksichtigung.

ac) GSVG-Versicherungsbeiträge/Werbungskosten:

Die GSVG-Beiträge zum Einkommen in 1999 über 960.000 ATS in Höhe von ATS 108.045,48 fanden keine Berücksichtigung.

Zudem wurden im Rahmen der Einkommensteuererklärungen für 1999, 2000 und 2001 Werbungskosten geltend gemacht, welche keine Berücksichtigung fanden.

b) Umsatzsteuer 1999 bis 2002:

Hier verweise ich auf die Darlegung in Punkt aa) bzw auf die Berufung der A.GmbH - St. Nr. X. betreffend der im Amt besprochenen amtsseitigen Berücksichtigung der Umsatzsteuer Bw. als Vorsteuer bei der A.GmbH und deren steuerneutrale Aufrechnung.

c) Anspruchszinsen:

Gegen diese abgeleiteten Bescheide wird im Sinne vorgenannter Argumente berufen und entsprechend korrigierte Neuausstellung beantragt.

d) Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2004:

Da ich am 1. Mai 2004 die Geschäftsleitung der D. übernehme, wird mein Einkommen in Österreich 2004 sich wie folgt entwickeln:

<i>Selbständige Tätigkeit</i>	<i>Jänner bis April</i>	<i>24.745,--</i>	<i>6.186,25 x 4</i>
	<i>Mai bis Dezember</i>	<i>8.069,68</i>	<i>1.008,71 x 8</i>

		32.814,68	
SV Beiträge	rd.	-6.500,00	
Pauschal. Ausgaben		-1.968,88	
Einkünfte aus selbst. Tätigkeit		24.345,80	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		-8.000,--	
Einkommen		16.345,80	
	3.630,-- mit 21%		
	9.075,80 mit 31%		
Einkommensteuer	ohne Berücksichtigung Sonderausgaben	3.575,80	

Ich beantrage deshalb die Einkommensteuervorauszahlung für 2004 auf Basis 3600 Euro festzusetzen.

e) Aussetzung:

Bis zur Klärung der Berufung beantrage ich die Aussetzung der mit vorgenannten Bescheiden vorgenommenen Steuervorschreibungen."

In einem weiteren Schreiben datiert vom 17. März 2004 reichte der Bw nachstehende Ergänzungen nach:

aa) Umbuchung der Rückstellungen Honorare auf VK Bw:

Bw ist Istversteurer und der Gesetzgeber sieht vom Prinzip her vor, dass mit den Zuflüssen an liquiden Mittel der Steuerpflichtige seine steuerlichen Verbindlichkeiten (in diesem Falle USt und ESt) bezahlt.

Im gegenständlichen Fall wurde ein Zufluss von Seiten der BP dahingehend konstruiert, dass eine steuerbilanzseitige Umbuchung zwischen dem Passivkonto Rückstellungen auf Verrechnungskonto Bw erfolgte und eine Zuflussfiktion unterstellt wurde.

Aus den beiden, in der Schlussbesprechung von Seiten der BP zitierten VwGH-Entscheidungen konnte keine gerechtfertigte Ableitung einer Zuflussfiktion unsererseits ersehen werden.

Dies deshalb, da die Gesellschaft über den Betrachtungszeitraum nicht ausreichend zahlungsfähig war (Beweis: laufende Kontoauszüge) bzw Kreditaufnahme zur Finanzierung dieser Honorare mangels Eigenfinanzierungskraft der Gesellschaft (Beweis: Sicherungsleistung gegenüber der Raiffeisenbank E. in 2000 durch Bw : Sparbuch mit 500.000 ATS, Lebensversicherung und pers. Haftung für einen Refinanzierungskredit Anlagegut F.) nicht möglich war.

Des Weiteren wurde bereits in der BP dargestellt, dass die Gesellschaft zukünftig aus den liquiden Mitteln, kommend aus den Mieterträgen abzüglich Zinsen und Tilgungen, die Honorare soweit liquiditätsmäßig möglich, bezahlen wird. Dies war mit dem geschäftsführenden Gesellschafter vereinbart und die Honorarvereinbarungen kommen damit zu einer entsprechenden Versteuerung.

Weiters wurde bereits in der BP ausgeführt, dass ein Fremdvergleich mit einem anderen geschäftsführenden Gesellschafter zu einem gleichen Ergebnis führen würde. Auch er würde die Honorare nicht fällig stellen und so eine Insolvenz infolge Zahlungsunfähigkeit herbeiführen.

Ein Fremdvergleich mit einem angestellten Geschäftsführer ist u.E nicht zulässig, da der Gesetzgeber die Sonderstellung eines geschäftsführenden Gesellschafters in verschiedensten Regelungen ausreichend dargelegt hat.

Eine missbräuchliche Gestaltung kann uE ebenfalls nicht behauptet werden, da die liquiden Mittel konform dem Geschäftsgegenstand laut Firmenbuch verwendet wurden.

Die auf vorgenannter Begründung beruhende Berufung umfasst sohin die Umsatzsteuer 1999 (USt Honorare 97+98 -192.000 ATS und 96.000 ATS), sowie die folgenden Jahre 2000 (USt 72.000), 2001 (USt 36.000) und 2002 (USt 2000 Euro).

Weiters wird gegen die Einkommensteuer 1999 (hier die unter Tz 14 -960.000 ATS und Tz 15 -480.000 ATS ausgewiesenen Einkünfte) bzw die in 2000 (360.000 ATS), 2001 (180.000 ATS) und 2002 (2000 Euro) durch die Zuflussfiktion ausgewiesenen Einkünfte mit Hinweis auf vorgenannte Begründung berufen."

Mit Schreiben vom 8. Oktober 2005 wurde dem Bw die schriftliche Stellungnahme der Prüferin zur Berufung übermittelt:

"Einkommensteuer 1999 -2002

1999: Tz 14 des Bp-Berichtes

Die Geschäftsführerhonorare für die Jahre 1997 und 1998 wurden in der Jahreserklärung 1999 als Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von S 960.000,-- erklärt. Diese Erklärung wurde von Ihnen unterschrieben. Es wurde im Jahr 1999 in einer Rechnung mit Umsatzsteuerausweis über diese erbrachte Leistung angerechnet. In der A.GmbH wird diese Verrechnungsverbindlichkeit an den Geschäftsführer ausgewiesen.

1999 – 2002 Tz 15 des BP-Berichtes:

Vereinbarte Geschäftsführerbezüge:

<i>1999:</i>	<i>S 480.000,--</i>
<i>2000:</i>	<i>S 360.000,--</i>
<i>2001:</i>	<i>S 180.000,--</i>
<i>2002:</i>	<i>€ 10.000,--</i>

Im Prüfungsverfahren wurde vom Zufluss der vereinbarten Geschäftsführerbezüge ausgegangen und wurden daher als Einkünfte aus selbständiger Arbeit angesetzt.

Ein Betrag ist gemäß § 19 EStG dann als zugeflossen anzusehen, wenn der Empfänger über ihn tatsächlich und rechtlich verfügen kann. Der Bw ist Geschäftsführer und gleichzeitig Mehrheitsgesellschafter der A.GmbH, die auch sein Schuldner ist. Hier ist ein Zufluss lt. ständiger Rechtsprechung grundsätzlich anzunehmen. Diese Sicht gebietet der beherrschende Einfluss des Mehrheitsgesellschafters der GmbH.

Nicht ausreichende Zahlungsfähigkeit im Prüfungszeitraum wurde im Prüfungsverfahren nicht vorgebracht. Sie haben jetzt im Berufungsverfahren Gelegenheit Ihrer Mitwirkungspflicht nachzukommen und jene wirtschaftliche Situation nachvollziehbar darzustellen, welche in dem maßgebenden Zeitraum, eine Verfügung des Geschäftsführers über die gutgeschriebenen Beträge nicht zugelassen hätten.

Aus dem Inhalt der Abgabenerklärungen und der Ihnen angeschlossenen Bilanzen konnte nicht entnommen werden, dass die wirtschaftliche Unmöglichkeit einer Verfügung des Geschäftsführers über seine Bezüge vorläge.

Im Lagebericht zu den Bilanzen für die Jahre 1999 – 2002 wird sogar ausdrücklich daraufhin gewiesen, dass es keine Vorgänge gibt, welche gem. § 243 Abs 2 HGB von besonderer Bedeutung wären.

Die Beweislast, die Gründe für die in der Berufung behauptete Zahlungsunfähigkeit der A.GmbH darzustellen, trifft jedenfalls den Steuerpflichtigen (VwGH vom 13.12.1995, 95/13/0246).

Ansatz der pauschalierten Ausgaben:

Das Betriebsausgabenpauschale in Höhe von 6% wird in der Berufungserledigung von den gesamten Einkünften aus selbständiger Arbeit berücksichtigt.

GSVG-Versicherungsbeiträge in Höhe von ATS 108.045,48

Hier ist ein Nachweis der Zahlung (wann, wie) zu erbringen – Kontoauszug! Auch ist der Nachweis zu erbringen, dass diese Zahlung nicht schon als Betriebsausgabe (anderes Jahr bzw ein einer anderen Firma) berücksichtigt wurde.

Werbungskosten in den Einkommensteuererklärungen für 1999, 2000, 2001

Weder in den Erklärungen noch im Prüfungsverfahren wurden welche beantragt. Sie haben jetzt im Berufungsverfahren Gelegenheit Werbungskosten zu beantragen und die Nachweise dafür vorzulegen.

Umsatzsteuer 1999-2002

1999: Tz 14 des Bp-Berichtes:

Im Jahr 1999 wurde über die Geschäftsführungshonorare 97/98 in Höhe von S 960.000,-- eine Rechnung mit Umsatzsteuerausweis S 192.000,-- an die A.GmbH gelegt. Wer in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweist, schuldet diesen Betrag aufgrund der Inrechnungstellung.

In der A.GmbH wurde im Jahr 1999 aufgrund dieser Rechnung ein Vorsteuerabzug in Höhe von S 192.000,-- geltend gemacht.

1999-2002: Tz 15 des BP-Berichtes

Vereinbarte Geschäftsführerbezüge:

<i>1999:</i>	<i>S 480.000,--</i>
<i>2000:</i>	<i>S 360.000,--</i>
<i>2001:</i>	<i>S 180.000,--</i>
<i>2002:</i>	<i>€ 10.000,--</i>

In Anlehnung an die Inrechnungstellung der Geschäftsführerbezüge 97/98 mit Umsatzsteuerausweis, wurden auch die Bezüge 1999-2002 der Umsatzbesteuerung unterzogen.

Für diese Geschäftsführerbezüge wurden bisher noch keine Rechnungen ausgestellt.

In Ihrer Berufung ersuchen Sie die umsatzsteuerliche Behandlung der Geschäftsführerhonorare darzustellen.

Es sind zwei Varianten denkbar:

1. Der Gesellschafter-Geschäftsführer wird als Unternehmer behandelt:

- Rechnungslegung des Gesellschafter-Geschäftsführers mit Umsatzsteuerausweis und Abfuhr der Umsatzsteuer

- Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers (A.GmbH) zum Zeitpunkt der Rechnungslegung.

Gem. § 12 (1) UStG 1994 kann ein Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Bei Vorlage von Rechnungen im Sinne des § 11 UStG, die über diese Leistungen abrechnen, können die Vorsteuern in Abzug gebracht werden. Bisher wurden keine Rechnungen vorgelegt.

2. Gesellschafter-Geschäftsführer wird hinsichtlich der Geschäftsführertätigkeit als Nichtunternehmer angesehen (Vereinfachungsmaßnahme)

- Die Abrechnung über die Leistung erfolgt ohne Umsatzsteuernachweis. Rechnungslegung des Gesellschafter-Geschäftsführers erfolgt ohne Umsatzsteuernachweis

- Leistungsempfänger (A.GmbH) hat keinen Vorsteuerabzug."

Mit Berufungsvorentscheidungen betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1999 bis 2002 jeweils datiert vom 15. Mai 2006 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde jeweils ausgeführt, dass entsprechend der Berufungsbesprechung vom 12. Mai 2006 der Gesellschafter –Geschäftsführer (Bw) hinsichtlich der Geschäftsführertätigkeit als Nichtunternehmer behandelt werde. Die Abrechnung über seine Leistung erfolge ohne Umsatzsteuerausweis. Die Feststellungen der BP zu St. Nr. X würden analog berichtigt werden. Die A.GmbH (Leistungsempfänger) hätte daher keinen Vorsteuerabzug.

Mit Berufungsvorentscheidungen betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999 – 2002 jeweils datiert vom 23. Mai 2006 wurde der Berufung vom 12. März 2004 teilweise stattgegeben. Begründend wurde ausgeführt:

"Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit wurden neu berechnet und einbehaltene Lohnsteuerbeträge angerechnet. In der Beilage wird die Berechnung der Einkünfte 1999 – 2004 dargestellt.

Der Bw ist Geschäftsführer und Mehrheitsgesellschafter der A.GmbH. Die in der A.GmbH als Aufwand verbuchten Geschäftsführerbezüge für 1999 -2000 sind gemäß § 19 EStG als zugeflossen anzusehen, da der Bw auf Grund seiner Eigenschaft als Mehrheitsgesellschafter auch die Verfügungsmacht über die ihm zustehenden Geschäftsführerbezüge hatte.

Wirtschaftlich begründete Überlegungen eher zu investieren als die Geschäftsführerhonorare auszubezahlen haben keine Bedeutung. Auch im Hinblick auf die erforderliche Fremdüblichkeit hätten im Falle eines fremden Geschäftsführers Maßnahmen gesetzt werden müssen, um die fälligen Bezüge zu begleichen.

Die Gründe für die in der Berufung behaupteten, nicht ausreichende Zahlungsfähigkeit der A.GmbH wurde nicht ausreichend glaubhaft dargelegt. Somit konnte auch nicht glaubhaft

gemacht werden, dass die wirtschaftliche Verfügungsmacht des Geschäftsführers über seine Bezüge nicht gegeben war."

Beilage: Berechnung der Einkünfte 1999 -2004:

Bw.	1999 ATS	2000 ATS	2001 ATS	2002 €	2003 €	2004 €
Brutto G. GmbH	570.875,00	580.770,00	875.245,00	83.065,37	85.129,32	34.605,74
GF Bezüge lt. Bp	480.000,00	360.000,00	180.000,00	10.000,00		
GF Bezüge lt. Erkl.	960.000,00	0,00	0,00			
	2.010.875,00	940.770,00	1.055.245,00	93.065,37	85.129,32	34.605,74
-GSVG lt. Berufg.	-108.045,48					
-ASVG- Beiträge	-100.060,00	-101.769,00	-108.824,00	-8.014,83	-8.235,36	-1.661,88
-6% Pauschale Ausg.	-120.652,50	-56.446,20	-63.314,70	-5.583,92	-5.107,76	-2.076,34
Eink. aus selbst. Tätigk.	1.682.117,02	782.554,80	883.106,30	79.466,62	71.786,20	30.867,52
anzur. Lohnsteuer G.	94.906,60	91.345,70	204.984,30	22.751,94	23.543,17	0,00

Mit Berufungsvorentscheidung vom 5. Mai 2004 wurde der Berufung vom 15. März 2004 gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuervorauszahlung für das Jahr 2004 vom 10. März 2004 stattgegeben und die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2004 und Folgejahre mit € 3.600,00 festgesetzt.

Mit Eingabe vom 23. Juni 2006 erhob der Bw mit nachfolgender Begründung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2002 Berufung (richtig wohl: stellte der Bw einen Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz):

"a) Stand der bisherigen erarbeiteten Sachlage:

Es wurde seitens des Steuerpflichtigen nachgewiesen, dass ihm keine Mittel aus der Gesellschaft zugeflossen sind.

Es wurde seitens des Steuerpflichtigen weiters nachgewiesen, dass die Investitionstätigkeit neben den geringen eigenen verfügbaren Mittel wesentliche Fremdfinanzierungen erforderte und sohin keine Mittel für die Bezahlung der Geschäftsführergehälter vorhanden waren.

b) Ableitungen daraus seitens der Finanzverwaltung bzw Berufung dagegen

Die Setzung, dass die Geschäftsführerbezüge als zugeflossen zu betrachten sind, wird nach Drittstudium der OGH-Entscheidungen und Gegenprüfung mit zwei Steuerberatungsgesellschaften (TPA H. und B.) bestritten.

Die Zuflussfiktion dient dazu, missbräuchlichen Gestaltungen (einerseits Bildung einer Rückstellung, andererseits Mittelzufluss via Verrechnungskonten) zum einen, aber auch bei ausreichender, vorhandener Liquidität und ordnungsgemäßer Geschäftsführung (Mittelveranlagung in Investgüter) ebenfalls ein Zufluss unterstellt werden kann.

Vielmehr ist davon auszugehen, dass zur Erzielung eines Geschäftserfolges eben diese Investitionen notwendig waren und es im Geschäftsverkehr sehr wohl üblich ist Veranlagungen mit Endfälligkeiten in einigen Jahren seitens Investoren vorzunehmen.

Auch der angeführte Fremdvergleich mit einem angestelltem Geschäftsführer ist unseres Erachtens nicht zulässig, da nicht einerseits auf die besondere Stellung eines Geschäftsführenden Hauptgesellschafters hingewiesen und als Begründung für die Zuflussfiktion verwendet werden kann und andererseits eben diese besondere Stellung beim Drittvergleich nicht in Ansatz kommt. Als Drittvergleich kommt hier zB ein Investor in Frage.

Im konkreten Fall wäre dies anzuwenden, da meine Person seine laufenden Ausgaben aus Einkünften aus Geschäftsführungstätigkeiten bei dritten Gesellschaften abdeckt und sohin nicht wie bei einem angestellten Geschäftsführer ein laufendes Salär notwendig ist.

Es ist legitim und marktüblich, wenn ein Investor oder geschäftsführender Investor für seine Unternehmung ein Modell wählt, wo nach mehreren Jahren der Gewinn zur Realisierung und Versteuerung kommt und er zwischenzeitlich keine Erträge mangels Ertrag/Liquidität ausgeschüttet bekommt.

Ergänzend dazu kommt die vorgelegte Cash-Flow-Darstellung für den Betrachtungszeitraum nicht auf einen freien Cash-Flow, mit dem die Rückstellungen von rd. 93.000 Euro in größerem Ausmaß bedient werden hätten können.

Der operative Cash-Flow lag 2000 bei 24.000 Euro, 2001 bei 18.000 Euro, 2002 bei minus 6.000 Euro; sohin gesamthaft bei 36.000 Euro.

Der Bescheid, dass im Betrachtungszeitraum ausreichend Liquidität zur Abdeckung der Rückstellungen in Höhe von 93.000 Euro gegeben war, ist auch aus diesem Grund nicht richtig und daher ist auch aus diesem Grund dagegen zu berufen.

Mit Bericht vom 8. Juni 2007 wurde die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide betreffend die Jahre 1999 bis 2002 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Festzuhalten ist, dass sich im ArbG. Nr. Y. A.GmbH nachstehende nicht datierte Vereinbarung befindet:

"Vertrag zwischen dem Bw und der A.GmbH (s. ArbG.Nr. Y. A.GmbH, S 39)

Für die Ausführung der Geschäftsführung und die Verwaltungstätigkeit bei B. wurden nachfolgende Honorare vereinbart:

<i>bis 1999</i>	<i>40.000,00 ATS/Monat</i>
<i>für 2000 und 2001</i>	<i>30.000,00 ATS/Monat</i>
<i>für 2002</i>	<i>10.000,00 €</i>

Die Honorare werden nur ausbezahlt, wenn entsprechende Liquidität vorhanden ist und dies wird jeweils mit dem Jahresabschluss festgelegt."

Zudem nahm der UFS Einsicht in folgende Geschäftsberichte der A.GmbH betreffend die Jahre 1999 bis 2002:

Lagebericht zum 31. Dezember 2000:

„1. Geschäftsverlauf:

.... Der Geschäftsverlauf kann als kontinuierlich wachsend bezeichnet werden und wird auch im kommenden Geschäftsjahr unverändert weitergeführt.

2. Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss des Geschäftsjahres eingetreten sind

Bis zum 30. Juni 2000 gab es keine Vorgänge, welche gemäß § 243 Abs. 2 HGB von besonderer Bedeutung wären.

3. Die voraussichtliche Entwicklung des Unternehmens

Die Entwicklung der Gesellschaft wird von einer vorsichtigen Wachstumspolitik, zukünftig ausschließlich aus Eigenmittel finanziert, im genannten Geschäftsfeld geprägt sein."

Lagebericht zum 31. Dezember 2000:

"....1. Geschäftsverlauf und Lage der Gesellschaft

....Im Geschäftsjahr wurde eine Großanlage angekauft und verleast, sodass für 2001 keine weitere Ausweitung des Geschäftes geplant ist, sondern 2001 als Konsolidierungsphase gesehen wird.

...

2. Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss des Geschäftsjahres eingetreten sind

Bis zum 17. April 2001 gab es keine Vorgänge, welche gemäß § 243 Abs. 2 HGB von besonderer Bedeutung wären.

3. Die voraussichtliche Entwicklung des Unternehmens

Die Entwicklung der Gesellschaft wird für das Geschäftsjahr 2001 auf Konsolidierung gestellt und zukünftig in 20002 von einer vorsichtigen Wachstumspolitik, zukünftig ausschließlich aus Eigenmittel finanziert, im genannten Geschäftsfeld geprägt sein."

Lagebericht zum 31. Dezember 2001

„1. Geschäftsverlauf und Lage der Gesellschaft

"... Der Geschäftsverlauf wurde stabilisiert und wird auch im kommenden Geschäftsjahr unverändert weitergeführt.

2. Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss des Geschäftsjahres eingetreten sind

Bis zum 19. Juni 2002 gab es keine Vorgänge, welche gemäß § 243 Abs. 2 HGB von besonderer Bedeutung wären.

3. Die voraussichtliche Entwicklung des Unternehmens

Die Entwicklung der Gesellschaft wird auf jetziger Basis gehalten und nur bei Vorliegen von verfügbaren Eigenmittel im Bereich Rohstoffhandel weiterentwickelt."

Lagebericht zum 31. Dezember 2002

„1. Geschäftsverlauf und Lage der Gesellschaft

....Der Geschäftsverlauf kann durch Fortführung die bestehenden Verträge als stabil bezeichnet werden und wird auch im kommenden Geschäftsjahr unverändert weitergeführt.

2. Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss des Geschäftsjahres eingetreten sind

Bis zum 30. Juni 2003 gab es keine Vorgänge, welche gemäß § 243 Abs. 2 HGB von besonderer Bedeutung wären.

3. Die voraussichtliche Entwicklung des Unternehmens

Die Entwicklung der Gesellschaft wird von einer vorsichtigen Wachstumspolitik, zukünftig ausschließlich aus Eigenmittel finanziert, im genannten Geschäftsfeld geprägt sein."

Festzuhalten ist, dass lt. Firmenbuchauszug (H.) die A.GmbH bis dato nicht wegen Konkurs aufgelöst worden ist.

Über die Berufung wurde erwogen:

Vorweg ist festzuhalten, dass aus dem Vorlageantrag festzustellen war, dass ausschließlich die Einkommensteuerbescheide betreffend die Jahre 1999 bis 2002 im gegenständlichen Berufungsverfahren angefochtenen waren.

1. Zufluss von Geschäftsführerhonoraren in den Jahren 1999 bis 2002:

Der rechtlichen Beurteilung wird folgender Sachverhalt zugrundegelegt:

Der Bw ist Geschäftsführer und Mehrheitsgesellschafter der A.GmbH. Bei der GmbH wurden für die Jahre 1999 bis 2002 Rückstellungen für Honorare eingestellt.

Da die Verpflichtung für die Bezahlung der vereinbarten Geschäftsführerhonorare von vornherein sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach gegeben war, wurden die Rückstellungen für die Honorare im Zuge der Betriebsprüfung storniert und die Honorarverbindlichkeiten auf dem Verrechnungskonto des Bw angesetzt.

Strittig ist daher, ob dieser Sachverhalt zu einem einkommensteuerlich relevanten Zufluss der Honorare an den Bw im Sinne des § 19 Abs 1 EStG 1988 geführt hat.

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

Ein Betrag ist dann als gemäß § 19 Abs 1 EStG 1988 zugeflossen (Einnahme) anzusehen, wenn der Gläubiger über diesen rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann, mag er ihm vom Schuldner auch nur gutgeschrieben worden sein (*Doralt*, EStG 10, § 19 Tz 30 "Einzelfälle"-Gutschriften; VwGH 26.9.2000,99/13/0193).

Den tatsächlichen Übergang sind jene Fälle gleichgestellt, in denen die Verwirklichung eines Anspruchs derart nahe gerückt und gesichert ist, dass dies wirtschaftlich der tatsächlichen Realisierung des Anspruchs gleichkommt. Ein Eigentumsübergang nach bürgerlichem Recht ist daher nicht Voraussetzung für einen Zufluss, ebensowenig muss der zivilrechtliche Anspruch dem Grunde und der Höhe nach dem gezahlten Betrag entsprechen (*Doralt*, EStG 10, § 19 Tz 10, VwGH 19.5.1992,92/14/0011).

Wie der VwGH im Erkenntnis vom 23.12.1995,95/13/0246, ausgesprochen hat, hat der Geschäftsführer einer Gesellschaft auf Grund seiner Eigenschaft grundsätzlich auch die tatsächliche Verfügungsmacht über zu seinen Gunsten ausgestellte Gutschriften inne (vgl. auch VwGH 20.6.1990,89/0202; VwGH 22.2.1993,92/15/0048, *Jakom/Baldauf* EStG § 19 Rz 26 "ABC der Einnahmen und Ausgaben - Stichwort "Gesellschaftergeschäftsführer").

Daher erfolgt bei ihm der Zufluss mit der Gutschrift, etwa auf einem Verrechnungskonto, sofern die ihm seine Bezüge schuldende Gesellschaft zahlungsfähig ist.

Eine permanente Zahlungsunfähigkeit der GmbH als Grund für die Nichtauszahlung der Honorare würde tatsächlich der Beurteilung, die strittigen Honorare seien mit deren Gutschrift dem Bw in den Jahren 1999 – 2002 zugeflossen, entgegenstehen (vgl. VwGH 13.12.1995, 95/13/0246; VwGH 22.2.1993, 92/15/0048).

Zahlungsunfähigkeit (§ 66 KO) liegt nur vor, wenn der Schuldner objektiv generell mangels bereiter Mittel nicht nur vorübergehend außerstande ist, seine fällige Geldschuld 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, während eine bloße Zahlungsstockung im allgemeinen dann anzunehmen ist, wenn lediglich vorübergehend und kurzzeitig ein Mangel an Zahlungsmittel besteht, der durch alsbaldige Mittelbeschaffung (wie etwa durch kurzfristig mögliche Verwertung vorhandener Aktiva oder Aufnahme eines Überbrückungskredites) wieder behebbar ist (VwGH 29.7.1997, 95/14/0014 unter Verweis auf OGH vom 29. Juni 1993, 14 Os 61/93; VwGH 13.12.1995, 95/13/0246; VwGH 19.5.1993, 89/13/0252; *Jakom/Baldauf* EStG § 19 Rz 26-Stichwort "Mehrheitsgesellschafter", zur Zahlungsunfähigkeit vgl. auch *Dellinger* in *Konecny/Schubert*, KO § 66 Rz 4f).

Als für außenstehende Dritte erkennbare Indizien für eine Zahlungsunfähigkeit gelten ua gehäuft auftretende Versäumnungsurteile oder Exekutionsverfahren, vor allem solche wegen kleinerer Beträge, die ein nicht zahlungsfähiger Schuldner in aller Regel schon deswegen rasch zahlt, um das Anlaufen unverhältnismäßig hoher Exekutionskosten zu vermeiden, ebenso Sozialversicherungsrückstände, die sehr schnell zu einer Exekutionsführung aufgrund vollstreckbarer Rückstandsausweise führen; ferner die Nichtzahlung von Löhnen und Gehältern, Wechselproteste bzw Wechselzahlungsaufträge, gegen die der Schuldner keine Einwendungen erhoben hat (*Dellinger* in *Konecny/Schubert*, KO § 66 Rz 64f).

Da im gegenständlichen Verfahren permanente Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft als mögliches Hindernis für den Zufluss von Geldern nicht eingewendet wurde, besteht keine Veranlassung, am Zufluss der auf dem Verrechnungskonto der GmbH verbuchten Beträge in der von der Betriebsprüfung in den einzelnen Berufungsjahren festgestellten Höhe zu zweifeln. Zudem wurde die vom Bw behauptete nicht ausreichende Zahlungsunfähigkeit der GmbH erst im Berufungsverfahren vorgebracht.

Es wäre überdies Aufgabe des Bw gewesen, zwecks Abgrenzung einer vorübergehenden Zahlungsstockung von einer permanenten Zahlungsunfähigkeit darzulegen und durch entsprechende Unterlagen zu belegen, dass es der GmbH nicht möglich gewesen wäre bzw. war, sich durch Vermögensumschichtungen alsbald Barmittel zu beschaffen bzw. dass sie mangels Kreditwürdigkeit keine Fremdmittel (Aufnahme eines Überbrückungskredites) aufnehmen hätte können, um die strittigen Honorare zu finanzieren – vgl. dazu VwGH 29.7.97, 95/14/0014 unter Verweis auf VwGH 30.11.1993, 93/14/0155, *Dellinger* in *Konecny/Schubert*, KO § 66 Rz 41 f).

Dem Vorbringen des Bw im Schreiben vom 17. März 2004, dass die Gesellschaft über den Beobachtungszeitraum nicht ausreichend zahlungsfähig gewesen sei bzw. eine Kreditaufnahme zur Finanzierung dieser Honorare mangels Eigenfinanzierungskraft der Gesellschaft (Beweis: Sicherungsleistung gegenüber der Raiffeisenbank P. in 2000 durch den Bw: Sparbuch mit ATS 500.000, Lebensversicherung und persönliche Haftung für einen Refinanzierungskredit Anlagegut F.) nicht möglich gewesen sei, muss entgegengehalten werden, dass wäre die GmbH zur Überwindung ihrer Zahlungsschwierigkeiten (fällige Honorare nicht begleichen zu können) tatsächlich in angemessener Frist (vgl. *Konecny/Schubert*, KO § 66 Rz 42 f) nicht in der Lage gewesen, wäre er nach Ansicht der Referentin verpflichtet gewesen, wegen Eintritts der Zahlungsunfähigkeit gem. § 68 Abs 2 KO die Konkurseröffnung zu beantragen bzw. ein Ausgleichsverfahren sorgfältig zu betreiben. Da solche Anträge nicht gestellt wurden, ist ebenfalls davon auszugehen, dass in den Berufungsjahren eine permanente Zahlungsunfähigkeit nicht bestanden hat, die Grund für die Nichtauszahlung der strittigen Honorare sein hätte können. Vorübergehende Zahlungsstockungen, für die allerdings auch keinerlei Nachweise vorliegen, hindern aber die Annahme des Zuflusses der Honorare in den Jahren 1999 bis 2002 mit erfolgter Gutschrift nicht.

Laut nicht datierter Vereinbarung zwischen dem Bw und der A.GmbH werden die Honorare für die Geschäftsführung und Verwaltungstätigkeit bei der B. nur ausbezahlt, wenn entsprechende Liquidität vorhanden ist und dies mit dem Jahresabschluss festgelegt wird.

Da die A.GmbH Vertragspartner war, war zu prüfen, ob die entsprechende Liquidität bei der A.GmbH vorhanden war und mit dem jeweiligen Jahresabschluss der GmbH festgelegt wurde.

Diese Prüfung führte zu folgendem Ergebnis:

Aus dem Firmenbuchauszug (H.) der A.GmbH ist ersichtlich, dass diese GmbH eine bis dato bestehende Gesellschaft ist und in Folge dessen in den Streitjahren nicht in Konkurs gewesen ist. Dies spricht gegen permanente Zahlungsschwierigkeiten.

Weder aus dem Inhalt der Abgabenerklärungen noch aus den angeschlossenen Bilanzen der A.GmbH kann entnommen werden, dass eine wirtschaftliche Unmöglichkeit einer Verfügung des Bw über seine Bezüge vorliegt.

Die Ausführungen in den Lageberichten zusammenfassend wird eine positive Entwicklung des Geschäftsverlaufes und der Lage der GmbH dargestellt. Offenbar sind Eigenmittel vorhanden, da die A.GmbH beabsichtigte Eigenmittel für Konsolidierungsmaßnahmen zu verwenden.

Auch finden sich keine Hinweise in den Lageberichten, dass die A.GmbH Liquiditätsschwierigkeiten hatte. Allfällige Liquiditätsschwierigkeiten müssten in den Lageberichten bekanntgegeben werden, da in einem Lagebericht der Geschäftsverlauf und die Lage des Unternehmens so darzustellen sind, dass ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt wird.

§ 243 Abs 2 UGB (vormals Handelsgesetzbuch) lautet:

„Der Lagebericht hat auch einzugehen auf:

- 1. Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss des Geschäftsjahrs eingetreten sind;*
- 2. die voraussichtliche Entwicklung des Unternehmens;*
- 3. den Bereich Forschung und Entwicklung;*
- 4. bestehende Zweigniederlassungen der Gesellschaft."*

Festzustellen ist:

Einer Auszahlung der Geschäftsführerhonorare standen keine rechtlichen und tatsächlichen Hindernisse entgegen. Mit seiner Entscheidung sich die Geschäftsführerhonorare nicht auszahlen zu lassen, hat der Bw über die Honorare verfügt. Mit der Verfügung über die Geschäftsführerhonorare fand der Zufluss beim Bw statt.

Das Finanzamt hat richtigerweise festgestellt, dass der Zufluss der Geschäftsführerhonorare stattfand. Die der Entscheidung – die Geschäftsführerhonorare aus wirtschaftlichen Überlegungen „stehen zulassen“ - zugrunde liegende Motivlage ist irrelevant.

2. Neuberechnung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit 1999-2004:

Der UFS schließt sich hinsichtlich der in den Berufungsvorentscheidungen vom 23. Mai 2006 in der Beilage dargestellten Neuberechnung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit und Anrechnung der einbehaltenen Lohnsteuerbeträge der Rechtsansicht des Finanzamtes an.

Es war daher aus oa Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Ergeht auch an Finanzamt

Wien, am 23. September 2011