



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Gesellschafter-Geschäftsführer, Adresse, gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels betreffend

**Einkommensteuer 2001** entschieden:

Der Berufung wird stattgegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2001	Einkommen	€ 8.338,41	Einkommensteuer	€ 155,08
		ATS 114.739		ATS 2. 134,00

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe sind dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber war Gesellschafter—Geschäftsführer bei der Firma E\_ GmbH mit Sitz in W. .

Über das Vermögen des ehemaligen Arbeitgebers wurde am 15.2.2002 beim Landesgericht XY das Konkursverfahren eröffnet.

Strittig ist im vorliegenden Fall, inwieweit eine Zahlungsunfähigkeit des Unternehmens im Jahre 2001 gegeben war ,sodass die am Verrechnungskonto des Geschäftsführers (=Berufungswerber, im Folgenden mit Bw. abgekürzt) verbuchten Aufwandsersätze (Kilometergelder bzw. Diäten) mangels Auszahlung keine zu versteuernden Einnahmen darstellen.

Durch die Zurückziehung des Berufsbegehrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr **2000** (vgl. Schriftsatz der steuerlichen Vertretung vom 5.7.2007) wird auf die Ausführungen zum Verfahren für das Jahr 2000 nicht näher eingegangen (Gegenstandsloserklärungsbescheid hinsichtlich Einkommensteuer 2000).

### **Einkommensteuer 2001:**

Im Rahmen der Geltendmachung der Sonderausgaben für das Jahr 2001 wurde vom Abgabepflichtigen Folgendes bekannt gegeben:

Sein ehemaliger Arbeitgeber im Kalenderjahr 2001 , die Firma E\_ GmbH , habe im Jahre 2001 für Dienstreisen und Dienstfahrten weder angefallene Reisekosten noch angefallenen Kilometergelder ausbezahlt. Das Unternehmen meldete per 15. Februar 2002 die Insolvenz an, sodass nicht davon auszugehen sei, dass die offenen Reisekosten noch bezahlt würden. Er ersuche daher darum, die angefallenen Reisekosten gemäß beiliegender Auflistung im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung zu berücksichtigen. Die Reisekosten für das Jahr 2001 betragen:

Taggelder vom 1.1. bis 31.12.:	ATS 44.615
Kilometergeld	ATS 153.830
Summe:	ATS198.445

Vom Abgabepflichtigen wurde ein Excel-Daten-Fahrtenbuch im Zeitraum 1. Jänner 2000 bis 31. Dezember 2001 vorgelegt.

Mit Schriftsatz vom 3. Juli 2002 wurde ein Ergänzungsauftrag betreffend Einkommensteuererklärung 2001 gestellt.

Es werde um Nachreichung der Aufstellung der Einkünfte für das Jahr 2001 (Einnahmen Firma E;/Ausgaben z.B. Sozialversicherung, Reisekosten) ersucht.

Folgender Geschäftsführerbezug wurde ausbezahlt:

	<b>ATS</b>
Geschäftsführerbezug brutto	346.000,00
abzüglich Sozialversicherung	59.136,50
Summe	286.863,50
<b>VERANLAGUNG 2001</b>	Erstbescheid 2001
Geschäftsführerbezug	25.144,80 €
abzüglich Sozialversicherung	<u>4.293,62 €</u>
Zwischensumme:	20.847,18 € (= 286.863,50 ATS)
abzüglich Diäten	3.242,30 € (= 44.615,00 ATS)
abzüglich Kfz. Kosten für 31.394 km überwiegend betriebliche Fahrten Schätzungsansatz vom tatsächlichen Kfz- Kosten	- 8.720,74 € (= -120.000,00 ATS)  - 8.884,14 € (= 122.248,50 ATS)
Gewinne:	

Im **Einkommensteuerbescheid vom 19. August 2002** wurde die Einkommensteuer 2001 erklärungsgemäß veranlagt.

Im wiederaufgenommenen Verfahren betreffend das Jahr 2001 wurden die Einkünfte wie folgt ermittelt:

Bruttobezug	ATS 346.000,00
Kilometergeld	ATS 152.869,50
Diäten	<u>ATS + 25.821,00</u>
Zwischensumme	ATS: 524.690,50
- Sozialversicherung	ATS 59.136,50
- Kilometergeld:	ATS 153.830,60
- <u>Diäten:</u>	<u>ATS 17.450,00</u>
- <u>Einkünfte aus selbständiger Arbeit</u>	ATS 294.273,40

Bisher Einkünfte aus selbständiger Arbeit	ATS 122.248,00
---	----------------

Mit **Schriftsatz vom 19.9.2002** wurden ergänzend zu der Einkommensteuererklärung des Jahres 2001 Folgendes bekannt gegeben:

Betreffend Einkommensteuererklärung 2001 bitte er mitzuteilen, ob die im Jahre 2001 geleisteten Einkommensteuervorauszahlungen im Rahmen des Einkommensteuerbescheides 2001 bereits berücksichtigt worden seien. Des weiteren seien im Rahmen der Einkommensteuererklärung Sonderausgaben für Aufschließungsbeiträge eines Baugrundstückes im Ausmaß von ATS 10.888,66 bzw. € 768,95 nicht berücksichtigt worden. Eine Kopie über die Vorschreibung der Aufschließungsbeiträge würden sie im Anhang finden. Er bitte daher auf Grund der geänderten Situation einen neuen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 auszustellen. In der Anlage finde sich das Fahrtenbuch (Excel Daten gegliedert in Abreise, Uhrzeit, Ankunft, Zielort, Ziel der Reise, Zweck der Fahrt, Kilometerstand, gefahrene Kilometer, Kilometerstand, Fahrtenende, Aufstellung Inland/Ausland).

Mit **Schreiben vom 12.11.2002** wurde von der steuerlichen Vertretung das **Verrechnungskonto für das Jahr 2001** für den Abgabepflichtigen vorgelegt.

Aus dieser Aufstellung ist Folgendes ersichtlich:

Datum		Euro
28.2.2001	KMG Bw. 1.1. bis 2.2.	911,61
28.2.2001	Diäten Bw. 1.1. bis 2.2. Inland	143,89
28.2.2001	Diäten Bw. 1.1. bis 2.2. Ausland	34,88
30.4.2001	Diäten Bw. 21.2. bis 12.4. Inland	111,19
30.4.2001	Diäten Bw. 21.2. bis 12.4. Ausland	200,14
30.4.2001	Diäten Bw. 21.2. bis 12.4. KMG	1.471,39
31.5.2001	Bw. Reisekosten Inland	74,13
31.5.2001	Bw. Reisekosten Ausland	35,32
31.5.2001	Bw. KMG	674,80
31.7.2001	KMG Bw.	2178,24

31.7.2001	Bw. Diäten Inland	671,50
31.7.2001	Bw. Diäten Ausland	117,73
30.9.2001	Bw. Berechnung RK Inland 5-7	340,11
30.9.2001	Bw. Kilometergelder 7	299,83
30.9.2001	Bw. Reisekosten 8 Inland	10,90
30.9.2001	Bw. RK 8 Ausland	70,64
30.9.2001	Bw. Reisekosten 8 Kilometergelder	1.152,33
30.9.2001	Bw. Reisekosten 9 Inland	71,95
30.9.2001	RK 9 Ausland	105,96
30.9.2001	RK 9 KMG	1.607,07
1.11.2001	RK Inland 10	19,62
1.11.2001	KMG 10	1.335,36
31.12.2001	RK Inland 11	80,67
31.12.2001	KMG 11	1.152,33
31.12.2001	RK 12 Inland	8,72
31.12.2001	RK 12 KMG	666,61

Daraus ergeben sich im Jahre 2001 nach Ansicht des Finanzamtes folgende zusätzliche Einnahmen :

Kilometergelder	11.109,46 € = 152.869,50 ATS
Diäten Inland	1.192,57 € = 16.410,12 ATS
Diäten Ausland	564,67 € = 7.770,00 ATS

Die Abgabenbehörde I. Instanz ist davon ausgegangen, dass die Firma E\_ GmbH zu St.Nr. XX frühestens im Zeitpunkt November 2001 zahlungsunfähig gewesen sein müsse.

Ab diesem Zeitpunkt seien nämlich keine ausreichenden Zahlungen mehr an das Finanzamt geleistet worden.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 6. Dezember 2002** wurde der Einkommensteuerbescheid vom 19.9.2002 **betreffend Einkommensteuer 2001** abgeändert....Auf die **Begründung zum Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000** werde verwiesen".

Die **Vorjahresbegründung (Einkommensteuer 2000)** wird aus Gründen der Übersicht an dieser Stelle dargestellt:

*„Einnahmen seien dem Steuerpflichtigen dann zugeflossen, wenn er über sie rechtlich und wirtschaftlich verfügen könne. Dies sei bei Geschäftsführervergütungen bereits dann der Fall, wenn die Gutschriften auf dem Verrechnungskonto verbucht worden seien. Da die Reisekosten am Verrechnungskonto verbucht worden seien, seien diese als Einnahme anzusetzen. ...*

In der dagegen rechtzeitig erhobenen **Berufung vom 20.12.2002** wurde Folgendes ausgeführt :

*Er sei an der Firma E\_ GmbH mit 28,24 % am Stammkapital beteiligt. Im Wirtschaftsjahr 2001 habe er als Geschäftsführer Einkünfte aus selbständiger Arbeit bezogen. Über das Vermögen der Fa. E\_ GmbH sei am 15.2.2002 das Konkursverfahren eröffnet worden. In der Bescheidbegründung des Finanzamtes sei festgehalten worden, dass die Einkünfte bei einer Geschäftsführervergütung dann als zugeflossen gelten würden, wenn der Steuerpflichtige rechtlich und wirtschaftlich verfügen könne, das heißt ,wenn sie auf das Verrechnungskonto gebucht worden seien. Diese Meinung sei grundsätzlich richtig, setze aber voraus, dass das Unternehmen **zahlungsfähig** sei (VwGH vom 20.6.1990 Zl. 89/13/0231).Im Jahre 2000 weise die Firma E\_ GmbH einen Verlust von € 114.088,19 und im Jahre 2001 einen Verlust von € 86.288,25 aus. Auf Grund dieses Umstandes konnte die GmbH **Kilometergelder und Reisekosten** nicht mehr an die Geschäftsführer ausbezahlen. Er sei somit der Meinung, dass ein Zufluss durch eine Buchung auf dem Verrechnungskonto nicht mehr gegeben gewesen sei und stelle daher den Antrag auf Berücksichtigung der Kilometergelder und Reisekosten als Werbungskosten im Jahr 2001. Sollten Reisekosten und Kilometergelder nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden können, ersuche er um Berücksichtigung als Forderungsverluste und somit ebenfalls als Werbungskosten. Er ersuche um Ausstellung neuer Einkommensteuerbescheide für 2001. Mit Schriftsatz vom 21.3.2003 stellte er den Antrag auf Aussetzung der Einhebung auf seinem Abgabenkonto bis zur Erledigung der Berufung".*

Im Antrag auf **Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen vom 18.3.2002** wurde mitgeteilt:

Wie bereits im Schreiben vom 11.3.2002 erörtert, müsse die Firma E\_ GmbH, bei welcher er als Geschäftsführer tätig gewesen sei, am 15. Februar 2002 Insolvenz beim **Landesgericht XY** anmelden. Am 28. Februar 2002 sei sein Dienstverhältnis vom zuständigen Masseverwalter aufgelöst worden, seit 4.3.2002 sei er beim AMS G. als arbeitssuchend gemeldet. Er werde, sobald es die Abwicklung der Insolvenz zulasse, wieder einer unselbstständigen Beschäftigung nachgehen. Es werde daher der Antrag gestellt die Einkommensteuervorauszahlung für 2002 auf null zu stellen.

In einem weiteren Schreiben vom 3. August 2002 teilte er mit , dass er bis Februar 2002 als Geschäftsführer der E\_ GmbH beschäftigt gewesen sei, jedoch für das Jahr 2002 keine Gehälter mehr bezogen habe.

### **Ermittlungen des Unabhängigen Finanzsenates:**

Mit Schriftsatz vom 19.3.2007 wurde über Ermittlungsauftrag des Unabhängigen Finanzsenates vom Berufungswerber Folgendes bekannt gegeben:

Das Unternehmen E\_ GmbH sei im Jahre 2000 gegründet worden. Es sei von den Gesellschaftern ein Betrag von € 35.000,00 als Eigenkapital (Stammkapital) einbezahlt worden. Zusätzlich seien von den Gesellschaftern Sachwerte in der Höhe von € 77.744,00 eingebracht worden.

Zur Finanzierung des Aufbaues, vor allem des Standortes M. , sei eine stille Beteiligung mit der Unternehmensbeteiligungsgesellschaft yx abgeschlossen worden (Stand Verbindlichkeiten 31.12.2000: € 109.009,00). Auf Grund der sehr frühzeitig auftretenden Liquiditätsprobleme haben die Geldgeber laufende Informationen **und die Nichtauszahlung der Reisekosten (Diäten und Kilometergelder)** verlangt . Eine von der Unternehmensbeteiligungsgesellschaft yx im Jahre 2000 zugesagte Auszahlung im Jahre 2001 von € 54.504,50 sei wegen Verfehlens der Planziele nicht eingehalten worden, sodass auch die Sparkasse yx keiner Krediterweiterung zustimmte. Alle Sanierungsmaßnahmen im 2. Halbjahr 2001 (Schließung Standort M., Personalabbau, Nichtauszahlung der Reisekosten) führten nicht zur Erhöhung der Kreditwürdigkeit des Unternehmens, auch nicht bei anderen Banken und somit musste der Konkurs angemeldet werden. In dieser schwierigen Phase bestimme die kreditgebende Bank, welche Rechnungen bezahlt würden. **Aufwandsersätze an die Geschäftsführer seien nicht mehr genehmigt worden.**

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

### **Einkommensteuer 2001:**

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

Taucher führt im Band 18, Das Zufluss-Abfluss-Prinzip im Einkommensteuerrecht, Schriften zum österreichischen Abgabenrecht, Herausgeber Stoll, Orac-Verlag, Wien, 1983, S 26 aus:

„b) Gutschriften in den Büchern des Schuldners:

*Eine Gutschrift in den Büchern des Schuldners bedeutet beim Gläubiger immer dann ein Zufließen, wenn die Gutschrift nicht nur das buchmäßige Festhalten einer Schuldverpflichtung darstellt- gewissermaßen als Anerkennung einer Zahlungsverpflichtung zu werten ist- sondern darüber hinaus zum Ausdruck gebracht werden soll, dass ein Betrag dem Berechtigten von nun an zur tatsächlichen Verwendung zur Verfügung steht (mit Verweisen auf BFH 9.4.1968, BStBl II 525 ua.).*

*Bei der Beantwortung der Frage, ob ein Steuerpflichtiger über gutgeschriebene Beträge bereits die tatsächliche Verfügungsmöglichkeit erlangt hat, wird häufig darauf Rücksicht genommen, in wessen Interesse anstatt der Auszahlung eine Gutschrift erfolge. Das (subjektive ) Interesse deutet nämlich darauf hin, wer (objektiv) die wirtschaftliche Verfügungsmöglichkeit besitzt, es ist also ein Indiz dafür, wer über den Betrag zu verfügen in der Lage ist. Ist die Gutschrift im überwiegenden Interesse des Schuldners erfolgt, **weil er nicht über ausreichende Barmittel zur sofortigen Begleichung der gutgeschriebenen Beträge verfügt , so spricht dies dafür, dass der Gläubiger nicht die wirtschaftliche Verfügungsmacht über diese Beträge erlangt hat.** Erfolgt die Gutschrift dagegen im überwiegenden Interesse des Gläubigers, insbesondere weil er sich durch das Stehen lassen der Beträge eine Kapitalanlage schaffen wollte, ist davon auszugehen, dass er über die gutgeschriebenen Beträge verfügt hat, sie ihm zugeflossen sind. Die Gründe, die zur Gutschrift geführt haben- also das Interesse- zeigen somit regelmäßig an, wer über den gutgeschriebenen Betrag wirtschaftlich verfügen konnte und gegebenenfalls wer verfügt hat... "*

Aus dem **SWK- Sonderheft , Der GmbH-Geschäftsführer, Juni 1999, S 181**, wird zum „Krisenfall Insolvenz“ ausgeführt:

1. Allgemeines:

*„Wann sich ein Unternehmen in der Krise befindet, ist eine Frage betriebswirtschaftlicher und nicht rechtlicher Natur.*

*Die Erstellung eines Finanzplanes, in dem die zu zahlenden Verbindlichkeiten den zeitgleich verfügbaren Mitteln für die nähere und mittlere Zukunft gegenübergestellt und so allfällige*



*Liquiditätslücken sichtbar gemacht werden können, ist unerlässlich. Aus diesem Grunde schreibt § 22 GmbHG i.d.F. IRÄG, BGBl. I 114/1997, nunmehr vor, dass „ die Geschäftsführer dafür zu sorgen haben, dass ein Rechnungswesen und ein internes Kontrollsystem geführt werden, die den Anforderungen des Unternehmens entsprechen.*

*Zahlungsunfähigkeit: S 183 Punkt 2.1.2.:*

*...Die Zahlungsunfähigkeit ist nicht nur ein zentrales Tatbestandsmerkmal für die den Konkursantrag betreffenden §§ 66 KO,...*

**Zahlungsunfähigkeit kann auch** vorliegen, wenn keine Gläubiger andrängen, keine Exekutionsverfahren laufen, **der Schuldner die Forderungen einzelner Gläubiger ganz oder teilweise zu befriedigen vermag**, oder wenn zwar ausreichendes, aber nicht liquides Vermögen vorhanden ist.

*Ein bloß vorübergehender Mangel an Liquidität, der voraussichtlich alsbald behoben wird, reicht für den Tatbestand der Zahlungsunfähigkeit nicht aus.*

Die Abgabenbehörde I. Instanz hat aus der Verbuchung von Kilometergeldern und Diäten am Verrechnungskonto des Geschäftsführers (=Bws) einen Zufluss der Reisekosten angenommen - dies allerdings ohne näherer Überprüfung in Richtung Zahlungsunfähigkeit des Arbeitgebers des Bws.

Wie aus der Beantwortung des **Ergänzungsauftrages der Abgabenbehörde II. Instanz** vom 19.3.2007 hervorgeht, wurde beispielsweise die von der Unternehmensbeteiligungsgesellschaft OÖ. im Jahre 2000 zugesagte Auszahlung von € 54.504,50 im Jahre 2001 wegen Verfehlens der Planziele nicht eingehalten, sodass auch die Sparkasse OÖ. keiner Krediterweiterung zustimmte.

Alle Sanierungsmaßnahmen im zweiten Halbjahr 2001 (Schließung Standort M. , Personalabbau, **Nichtauszahlung Reisekosten**) führten nicht zur Erhöhung der Kreditwürdigkeit des Unternehmens, auch nicht bei anderen Banken und somit musste der Konkurs angemeldet werden. In dieser schwierigen Phase bestimmte die kreditgebende Bank, welche Rechnungen bezahlt würden. Aufwandsätze an die Geschäftsführer sind daher nicht mehr genehmigt worden.

Die Verbuchung der Reisekosten am Verrechnungskonto des Bws. war für den rechtlichen Standpunkt der Abgabenbehörde I. Instanz (Zufluss) ausschlaggebend.

In freier Beweiswürdigung geht der Unabhängige Finanzsenat davon aus, dass die Reisekosten im Jahre 2001 nicht ausbezahlt wurden. Die im Jahr zuvor (2000) beginnende

Zahlungsunfähigkeit hat sich im Jahre 2001 soweit verstärkt, dass es zur Nichtauszahlung der Aufwandsersatzes gekommen war.

Diese Umstände kamen durch das Ermittlungsverfahren der Abgabenbehörde II. Instanz hervor (vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 14.02.2007 bzw. vom 19.03. 2007).

Im Einkommensteuer-Handbuch EStG 1988 führt Quantschnigg zu § 19, TZ 16, S 754 aus:

*„Geschäftsführender Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft:*

*Zufließen des Gehaltes mit Gutschrift außer bei Zahlungsunfähigkeit des Gesellschaft (unter Hinweis auf VwGH v. 20.06.1990, 89/13/0202; BFH, BStBl 1957 III, 289). Auch bei Arbeitnehmern, die zugleich Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft sind, führt aber eine Gutschrift von Umsatzprovisionen **aus wirtschaftlichen Gründen, welche eine Auszahlung nicht ermöglichen, zu keinem Zufließen** (VwGH 25.06.1962, 926/59 sowie v. 25.02.1964, 1906/63*

*oder*

*Doralt im Kommentar zum EStG 1988 zu § 19 ,TZ 30, 10.Auflage, Stand 1.1.2006:*

*„Der Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft hat grundsätzlich die tatsächliche Verfügungsmacht über die zu seinen Gunsten ausgestellte Gutschriften (E 13.12.1995, 95/13/0246, 1997 ,12 zu einem Geschäftsführer einer GmbH;... Bezüge des Geschäftsführers **fließen daher mit der Gutschrift zu, wenn die GmbH zahlungsfähig ist** (E 20.06.1990, 89/13/0202, 1991 40; 24.09.2002, 200/14/0132, 2003,15.*

Aus dem Erkenntnis des VwGH v. 20.06.1990, 89/13/0202 geht diesbezüglich Folgendes hervor:

*„Ein steuerlich beachtlicher Zufluss liegt vor, wenn der Steuerpflichtige rechtlich und wirtschaftlich über Einnahmen verfügen kann (siehe Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer., III B, TZ 3, S 2 zu § 19 und die dort zitierte Rechtsprechung).Im Hinblick darauf, dass der Beschwerdeführer Geschäftsführer der zur Zahlung verpflichteten Gesellschaft war, stand der Verfügung kein tatsächliches Hindernis entgegen. **Dass die Gesellschaft zahlungsunfähig gewesen wäre, behauptet der Beschwerdeführer nicht.**“*

Im konkreten Fall wird aber für das Jahr 2001 Zahlungsunfähigkeit eingewendet , welche auch vom Unabhängigen Finanzsenat –wie die nachträglichen Ermittlungen ergaben- als glaubhaft angenommen wird.

Der Vollständigkeit halber wird erwähnt, dass die Sonderausgaben für Aufschließungsbeiträge eines Baugrundstückes im Ausmaß von ATS 10.888,66 bzw. € 768,95 bereits im Rahmen der Berufungsvorentscheidung 2001 berücksichtigt wurden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 10. Juli 2007