

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Richter V, den Richter R sowie die fachkundigen Laienrichter L1 und L2 in der Beschwerdesache Bf, Anschrift1, vertreten durch StB in Anschrift2, gegen die Bescheide des FA Spittal Villach, dieses vertreten durch Amtsvertr., vom 31.3.2011 betreffend Einkommensteuer 2007 sowie Anspruchsverzinsung für 2007 nach der am 11.4.2014 durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 wird Folge gegeben.
Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.
Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden diese einen Bestandteil dieses Erkenntnisses.
2. Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Anspruchsverzinsung für 2007 wird abgewiesen.
Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß § 25a VwGG - soweit es sich auf Punkt 1. des Spruches bezieht - eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer beim Beschwerdeführer (Bf) abgeführten abgabenbehördlichen Außenprüfung (§ 147ff BAO) traf der Prüfer in Tz. 1 seines Bp-Berichtes nachstehende Feststellungen:

„Tz 1. Einkünfte aus selbständiger Arbeit

Der Abg.pfl. ist mit 50% an der A GmbH [Anm.: NNN] beteiligt und für diese GmbH als Geschäftsführer tätig. In den Bilanzen der A GmbH wurden mit Stichtag (abweichendes Wirtschaftsjahr) 31.5.2006 und 31.5.2007 jeweils 24.000,00 an Geschäftsführerbezügen aufwandsmäßig geltend gemacht und in Form einer Rückstellung ausgewiesen.

Der Zufluss rückgestellter Geschäftsführerbezüge setzt die rechtliche und faktische Verfügungsmacht voraus. Die rechtliche Verfügungsmacht über die Geschäftsführerbezüge ist bei einem Mehrheitsgesellschafter gegeben. Die tatsächliche Verfügungsmacht ist nur dann nicht anzunehmen, wenn die Kapitalgesellschaft zahlungsunfähig ist. Da bei der A GmbH keine Zahlungsunfähigkeit gegeben ist, sind die Geschäftsführerbezüge beim Abg.pfl. nach Ansicht der Bp. zugeflossen.

Für das Jahr 2006 erfolgte eine punktuelle Wiederaufnahme außerhalb des Prüfungszeitraumes.

Einkünfte aus selbst. Arbeit	2006 (in Euro)	2007 (in Euro)
Einnahmen lt. Erkl.	30.000,00	0,00
Erhöhung lt. Bp.	24.000,00	24.000,00
Einnahmen lt. Bp.	54.000,00	24.000,00
Abz. 6% BA	-3.240,00	-1.440,00
Einkünfte lt. Bp.	50.760,00	22.560

Steuerliche Auswirkung

Zeitraum	2007
Einkommensteuer: [320] Einkünfte aus selbständiger Arbeit	22.560,00

[...]

Das Finanzamt folgte den Ausführungen des Prüfers und erließ im wiederaufgenommenen Verfahren einen entsprechenden Einkommensteuerbescheid 2007. Ebenso erging ein akzessorischer Anspruchszinsenbescheid betreffend denselben Zeitraum.

Mit **Beschwerde vom 12.5.2011** (vor In-Kraft-Treten des FVwGG 2012, BGBl I Nr. 14/2013, Berufung genannt) wandte der Bf ein, dass die von der Abgabenbehörde vertretene Auffassung, wonach die in der Bilanz zum 31.5.2007 gebildete Rückstellung für Geschäftsführervergütungen für das Jahr 2007 als zugeflossen gelte, unrichtig sei. So seien Jahresabschluss und Steuererklärungen 2007 erst im Jahre 2009 fertiggestellt und mit Datum 28.5.2009 beim Finanzamt eingereicht worden. Da die Geschäftsführerbezüge im Rahmen einer Einnahmen-/Ausgabenrechnung der Versteuerung zu Grunde zu legen seien, gelte das Zuflussprinzip; ein Zufluss der von der Behörde in Ansatz gebrachten Geschäftsführervergütungen lasse sich allerdings weder aus den Bilanzen noch aus dem tatsächlichen Zahlungsverkehr für das Jahr 2007 herleiten. Damit sei

die steuerliche Erfassung im Jahr 2007 vorzeitig erfolgt. Darüber hinaus sei bis zum Ergehen der am 18.11.2010 beschlossenen Bilanz für 2010 ersichtlich, dass ein Zufluss und somit eine Verrechnung mit dem Darlehen an das Einzelunternehmen Bf ("P") nicht erfolgt sei. Ein finanzieller Zufluss habe zumindest bis zum Jahr 2010 (abgesehen von einem einmaligen Zufluss an Geschäftsführervergütungen iHv 2.900 Euro im Jahre 2008) nicht stattgefunden.

Ferner sei auch die im bekämpften Sachbescheid erfolgte betragliche Erfassung des Zuflusses unrichtig. Die Rückstellung sei zwar mit 24.000 Euro in der Bilanz 2007 ausgewiesen, tatsächlich gebildet worden sei diese erst im Zuge der Bilanzerstellung im Jahre 2009. Im April 2008 sei ein Teil dieser Rückstellung mit 2.900 Euro (Auszahlungstermin 30.4.2008) als Geschäftsführervergütung zur Auszahlung gebracht worden. Der Versteuerungsbetrag von 22.560 Euro sei somit um 2.726 Euro [Anm: 2.900 Euro abzüglich Betriebsausgabenpauschale von 6%] zu hoch in Ansatz gebracht worden. Sonach sei der bekämpfte Einkommensteuerbescheid jedenfalls auch in betraglicher Hinsicht unrichtig. Hinsichtlich des Zeitpunktes der Erfassung des Zuflusses werde ersucht, die tatsächliche Faktenlage der Nichtauszahlung entsprechend zu würdigen.

Die **Beschwerde** gegen den **Anspruchszinsenbescheid** begründete der Bf sinngemäß mit der Argumentation, dass dieser Bescheid mangels Zuflusses an Geschäftsführervergütungen im Jahre 2007 nicht ergehen hätte dürfen.

In einer **Replik** zur vorliegenden Beschwerde führte der Betriebsprüfer aus, dass das Vorbringen, wonach mit Buchungsdatum 31.5.2008 die Rückstellung der Geschäftsführerbezüge mit einem Betrag von 2.900 Euro durch eine Ausbuchung gegen das Verrechnungskonto "P" vermindert worden sei und dieser Betrag im Jahre 2008 als Geschäftsführerbezug zur Versteuerung gelangt sei, zutreffe. Im Falle des Ergehens einer abweislichen Rechtmittelerledigung wäre im Rahmen einer amtswegigen Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens für 2008 diese Versteuerung zu egalisieren bzw. rückgängig zu machen.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 22.7.2011** wies das Finanzamt die Beschwerden gegen den Einkommensteuerbescheid sowie gegen den Anspruchszinsenbescheid 2007 als unbegründet ab.

In der Bescheidbegründung wurde konkret ausgeführt:

„Der Bw. ist Gesellschaftergeschäftsführer der Fa. A GesmbH (50% Beteiligung). Als Geschäftsführerhonorar wurde mündlich ein Betrag von € 2.000,-/mtl. vereinbart, welcher im Streitzeitraum nicht ausgezahlt wurde, sondern von der Gesellschaft in Höhe von € 24.000,- rückgestellt wurde. Wirtschaftliche Schwierigkeiten bzw. finanzielle Engpässe der Fa. A GesmbH im Wirtschaftsjahr 2006/2007 sind dem Akteninhalt ebenso wenig zu entnehmen, wie Umstände, die den Honoraranspruch des Bw. aus Sicht der A GmbH ungerechtfertigt erscheinen lassen.

Vorerst muss festgestellt werden, dass die Bildung der Rückstellung dem Grunde nach nicht gerechtfertigt erscheint, zumal dem Geschäftsführer kraft Gesetzes eine

angemessene Entlohnung gebührt und von der Gesellschaft nicht dargelegt wurde, dass der Geschäftsführer mit dem vereinbarten Honorar nicht angemessen entlohnt gewesen sei und daher allenfalls mit einer zur Dotierung einer Rückstellung berechtigenden Nachforderung, aus welchem Titel immer, zu rechnen gewesen sei (VwGH 25.9.2002, 98/13/0155).

Ein Forderungsausweis am Verrechnungskonto würde aber ebenso wenig die in der Berufung beantragte Gewichtung des reinen Zahlungsflusses stützen, zumal ein Betrag gem. § 19 EStG 1988 auch dann als zugeflossen gilt, wenn der Gläubiger über diesen rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann, mag er ihm auch vom Schuldner gutgeschrieben worden sein (Doralt EStG § 19 Tz 8). Da im gegenständlichen Verfahren auch keine permanente Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft als mögliches Hindernis für den Zufluss des Honorars eingewendet wurde, besteht keine Veranlassung, am Zufluss der (allenfalls am Verrechnungskonto der GmbH zu buchenden Rückstellungssumme) zu zweifeln. Diesbezüglich wird auf die UFS Entscheidung RV/0058-F/07, RV/0061-F/08 und RV/1154-W/04 ergänzend verwiesen.

Punkt 2 des Rechtsmittelbegehrens wird insoweit Rechnung getragen, als die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage 2008 um die Ausbuchung "P" im Wege einer Wiederaufnahme gekürzt wird.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Die Berufung gegen den Anspruchszinsenbescheid teilt mangels separatem Vorbringen das Schicksal der Ertragssteuerberufung und war daher ebenfalls spruchgemäß zu entscheiden.“

Mit Eingabe vom 26.8.2011 beantragte der Bf die **Vorlage** seiner Beschwerde an den Unabhängigen Finanzsenat als damalige Abgabenbehörde zweiter Instanz. Der Bf ergänzte sein bisheriges Vorbringen und brachte vor, dass weder das GmbH-Gesetz noch sonstige unternehmensrechtliche Bestimmungen eine Geschäftsführerentlohnung vorsehen würden. Unbestritten sei, dass im Auftrag des Geschäftsführers für das Bilanzjahr 2006/2007 eine Geschäftsführerentlohnungsrückstellung in die Bilanz zum 31.5.2007 eingestellt worden sei. Im Jahr 2008 sei ein Teilbetrag von 2.900 Euro an Geschäftsführervergütung zur Auszahlung gebracht worden. Außer Streit stehe zudem, dass bis zum 18.10.2010 eine Beschlussfassung über die Gewährung der verfahrensgegenständlichen, de facto nicht zugeflossenen Geschäftsführerbezüge im Unternehmen nicht getroffen worden sei. Die Entscheidung des Finanzamtes gehe auf diese beiden Sachverhaltsaspekte in keiner Weise ein. Die Behörde argumentiere indessen, dass die Geschäftsführervergütung jederzeit mit dem gleichzeitig in den beiden Bilanzen „Bf.“ bzw. „A-GmbH“ ausgewiesenen Darlehenspositionen verrechnet werden hätte können. Evident sei allerdings, dass bis zum 31.5.2010 eine solche Verrechnung nicht erfolgt sei. Die einkommensteuerliche Erfassung der im Jahr 2007 rückgestellten Geschäftsführervergütungen stelle nicht nur einen Eingriff in

Rechtsbereiche der Gesellschafter, sondern auch einen Eingriff in Parteiendispositionen dar, zumal festgelegt werde, ob ein Darlehensstand aushaftend sei oder nicht. Die in der Beschwerdevorentscheidung vertretene Auffassung nehme somit den Gesellschaftern die Möglichkeit über Ausschüttungen steuerbegünstigt die Darlehensrückführung vorzunehmen. Ein derartiger Eingriff stehe allerdings der Abgabenbehörde nicht zu; die Entscheidung über diese Frage obliege einzig und allein den Gesellschaftern als Ausfluss ihrer Gesellschafterrechte.

Im Zuge der am 11.4.2014 durchgeführten **Senatsverhandlung** nach § 272 BAO ergänzte der für die steuerliche Vertretung anwesende Steuerberater Mag. NN sein bisheriges Vorbringen und führte aus, dass der Gesellschaftsvertrag der A GmbH keine vom Gesetz (§ 39 GmbHG) her abweichenden Regelungen in Bezug auf die Willensbildung in der Gesellschaft enthalte. So werde vertraglich festgehalten, dass für die Beschlussfassung eine einfache Mehrheit ausreiche. In der vorliegenden Beschwerdesache seien im Streitjahr (und auch in den nachfolgenden Zeiträumen bis 4.1.2011) der Bf sowie M als Zweitgesellschafter zu gleichen Teilen an der A GmbH beteiligt gewesen. Fakt sei, dass die A GmbH im Oktober 2006 ein Gästehaus in der Gemeinde F um einen Kaufpreis von 400.000 Euro erworben habe; dieses Rechtsgeschäft sei mit 300.000 Euro fremdfinanziert worden. Aufgrund der Darlehenshöhe seien die Gesellschafter übereingekommen, dass die Geschäftsführerentlohnung beim Bf so lange rückgestellt werden solle, bis die Darlehensverbindlichkeiten aus dem Liegenschaftsankauf unter dem Betrag von 150.000 Euro gesunken seien. Diese Vorgangsweise sei auch in einer Bilanzbesprechung gegenüber der steuerlichen Vertretung erklärt worden, worüber auch eine Besprechungsnotiz existiere. Der Grund für die Rückstellung der Geschäftsführervergütung sei darin gelegen, die Liquidität in der durch die Darlehensaufnahme für das Gästehaus belasteten A GmbH zu bewahren. Der steuerliche Vertreter betonte, dass aufgrund der vorliegenden Beteiligungsverhältnisse jedenfalls ein Konsens des Bf mit dem in Deutschland wohnhaften Zweitgesellschafter M erforderlich gewesen sei. Tatsache sei, dass lediglich im Jahre 2008 einmalig eine Geschäftsführervergütung iHv 2.900 Euro an den Bf zur Auszahlung gelangt sei. Da sich die beiden Gesellschafter im Laufe der Zeit zerstritten hätten, habe der Bf im Jahr 2010 seinen Anteil über eine Treuhänderin an den Zweitgesellschafter abgetreten. Im Jahr der Auseinandersetzung sei es zu einem weiteren Zahlungszufluss aus dem Titel der Geschäftsführervergütung gekommen; so sei am 23.12.2010 ein Betrag von 7.856 Euro an den Bf zur Auszahlung gelangt.

Der steuerliche Vertreter brachte zum Nachweis seiner Ausführungen diverse Urkunden bzw. Unterlagen zur Vorlage. Konkret wurden dem Gericht vorgelegt:

1. Gesellschaftsvertrag A GmbH (Bgl ./1)
2. Bericht über den Jahresabschluss der A GmbH (Blg ./2)
3. Beleg betreffend Auszahlung der Geschäftsführervergütung iHv 2.900 Euro vom 30.4.2008 (Blg ./3)

4. Darstellung des Verrechnungssaldos A GmbH – Bf. mit ausgewiesenem Saldo von 7.819,56 Euro zugunsten Bf samt Überweisungsbeleg vom 23.12.2010 (Blg ./4)
5. Handschriftlich erstellte Notiz der steuerlichen Vertretung vom 26.7.2007 über die Bilanzbesprechung der A GmbH; darin wird ua. festgehalten: „GF Vergütung 1.6.2006 bis 31.5.2007 wie 2006 Rückstellung, aber keine Auszahlung solange der Hauskredit nicht unter 150.000,- ! Tel. abgestimmt mit Hr. M. am 25.7. – keine Ausschüttung wegen Hauskredit“ (Blg ./5)
6. Entwurf über den Jahresabschluss der A GmbH zum 31.5.2007 mit handschriftlichem Vermerk: „Besprechung am 26.7.07 mit GF und Chef“ (Blg ./6)
7. Bericht über den Jahresabschluss der A GmbH zum 31.5.2008 mit ausgewiesener „Rückstellung Tantiemen 21.100 Euro“ (Blg ./7)
8. Bericht über den Jahresabschluss der A GmbH zum 31.5.2009 mit ausgewiesener „Rückstellung Tantiemen 21.100 Euro“ (Blg ./8)
9. Bericht über den Jahresabschluss der A GmbH zum 31.5.2010 mit ausgewiesener „Rückstellung Tantiemen 21.100 Euro“ (Blg ./9)

Der Amtsvertreter wandte im Zuge der Verhandlung ein, dass die Rückstellung bereits in den Vorjahren bilanzmäßig ausgewiesen sei. Darüber hinaus seien in den Vorjahren Geschäftsführerbezüge mit Darlehensverbindlichkeiten gegenverrechnet worden. Wenn von dieser Vorgangsweise nunmehr im Streitjahr abgegangen worden sei, so stelle sich in diesem Zusammenhang die Frage nach der Fremdüblichkeit des vom Bf. eingeschlagenen Weges. Fakt sei jedenfalls, dass die A GmbH weder notleidend noch zahlungsunfähig gewesen sei. Die seitens der Gesellschaft gebildete Rückstellung habe durch die Aufwandsbuchung zu einer nicht unerheblichen Steueroptimierung geführt. Eine derartige Vorgangsweise sei nur möglich, wenn sich die Gesellschafter einig seien. In diesem Zusammenhang stelle sich folglich auch die Frage des Vorliegens eines Missbrauches von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts iSd § 22 BAO. Jedenfalls könne die in Punkt 4 des Gesellschaftsvertrages ausgewiesene Klausel, wonach bei Abschluss von Geschäften, welche die A GmbH mit Verbindlichkeiten von über 10.000 Euro belaste, der Geschäftsführer die Zustimmung der Gesellschafter einzuholen habe, für den Geschäftsführerbezug nicht gelten, wenn die Vereinbarung fremdüblich sein soll.

Der steuerliche Vertreter replizierte, dass gegenständlich ein Missbrauch nach § 22 BAO bereits aus dem Grunde nicht vorliege, da es Aufgabe und Pflicht der Gesellschafter sei, das Vermögen der Gesellschaft zu bewahren. Geschäftsführerbezüge für den Bf. seien im Streitjahr und auch in den Folgejahren weder vereinbart noch bilanziert worden. Den Gesellschaftern stehe es frei, ihren Gesellschafter-Geschäftsführern Vergütungen auszuzahlen oder etwa mit einer Gewinnausschüttung zu operieren.

Der steuerliche Vertreter beantragte, das Gericht möge bei seiner Entscheidungsfindung auf den tatsächlichen Zahlungszufluss abstellen und der Beschwerde Folge geben.

Der Amtsvertreter verwies in seinen Schlussausführungen auf die Entscheidung des UFS vom 22.10.2012, RV/0339-L/09, und führte aus, dass in dieser Entscheidung nicht einmal der Umstand, wonach keine Buchungen auf dem Verrechnungskonto des Gesellschafter-

Gf erfolgt seien, als zuflussschädlich angesehen worden sei. Er beantragte die Abweisung der Beschwerde als unbegründet.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Einkommensteuer

Gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 sind Einnahmen innerhalb des Kalenderjahres bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Ein steuerlich beachtlicher Zufluss liegt vor, wenn der Steuerpflichtige rechtlich und wirtschaftlich über die Einnahmen verfügen kann (bspw. VwGH 20.6.1990, 89/13/0202).

Grundsätzlich hat sich zur Thematik des Zuflusses von Zahlungen für Leistungen, die ein Gesellschafter-Geschäftsführer für seine Gesellschaft erbracht hat, folgende verwaltungsgerichtliche Judikatur herauskristallisiert: Ist der Abgabepflichtige gleichzeitig Mehrheitsgesellschafter jener Gesellschaft, die sein Schuldner ist, ist der Zufluss grundsätzlich anzunehmen, sobald die Forderung fällig ist, vorausgesetzt, dass die GmbH nicht zahlungsunfähig ist (VwGH 30.11.1993, 93/14/0155). Diese Sicht gebietet der beherrschende Einfluss des Mehrheitsgesellschafters der GmbH, weil die Gesellschafterversammlung dem Geschäftsführer gegenüber weisungsbefugt ist (vgl. Reich-Rohrwig, Das österreichische GmbH, 125); andernfalls hätte es der Mehrheitsgesellschafter in der Hand, den Gewinn der Gesellschaft zu kürzen, ohne die entsprechenden Beträge selbst versteuern zu müssen. Im Übrigen fließen etwa einem Alleingesellschafter bzw. einem beherrschenden Gesellschafter auch Gewinnansprüche bereits mit der Beschlussfassung über die Gewinnverteilung zu (VwGH, aaO, unter Hinweis auf Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar 2, Tz 30 zu § 19 unter „Gewinnanteile“).

Der hier zu beurteilenden Sachverhalt ist allerdings anders gelagert und deckt sich nicht mit jenem, welcher den soeben genannten Ausführungen zugrunde liegt. Im vorliegenden Beschwerdefall ist der Bf. mit einem Anteil von 50% an der A GmbH zwar wesentlich, aber nicht mehrheitlich beteiligt. M hält seit 7.7.2004 als zweiter Gesellschafter weitere 50% der GmbH-Anteile inne. Aufgrund seines Beteiligungsverhältnisses bedurfte der Bf. für eine Beschlussfassung - der Gesellschaftsvertrag sah hinsichtlich der Willensbildung nichts anderes als eine einfache Stimmenmehrheit vor - stets der Zustimmung des Zweitgesellschafters.

In der vorliegenden Beschwerdesache gab der steuerliche Vertreter zu Protokoll, dass für das Streitjahr kein Beschluss in Bezug auf die Auszahlung einer Geschäftsführervergütung erfolgt sei. Die Gesellschaft habe vielmehr beschlossen, ihre durch den Ankauf einer Immobilie (Gästehaus) strapazierte Liquiditätsslage nicht übergebührlich zu belasten und demnach eine Geschäftsführervergütung für das Streitjahr und für nachfolgende Zeiträume so lange nicht zur Auszahlung zu bringen, bis die aushaftenden mit der Anschaffung der besagten Immobilien im Zusammenhang stehenden Darlehensverbindlichkeiten auf unter 150.000 Euro abgesunken seien. Diese

Entscheidung trafen der Bf und der Zweitgesellschafter als Gesellschafter der A GmbH. Der Bf. vermochte dieses Vorbringen durch die zur Vorlage gebrachten Aufzeichnungen der steuerlichen Vertretung über eine am 26.7.2007 geführte Bilanzbesprechung nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen. Das Gericht fand auch keine Veranlassung die Authentizität der vorgelegten Aktennotiz über die Bilanzbesprechung vom 26.7.2007 in Zweifel zu ziehen. Auch der Amtsvertreter gab diesbezüglich keine Erklärung ab, welche Bedenken an der Echtheit dieser Urkunde aufkommen lassen würden. Aus dieser Aktennotiz wie auch aus den nachfolgenden faktischen in den Bilanzen der A GmbH zum Ausdruck gebrachten Gegebenheiten sowie handschriftlichen Anmerkungen (vgl. Blg ./6) geht das Abgehen der Gesellschafter von der ursprünglichen Vereinbarung in Bezug auf die Geschäftsführervergütung unzweifelhaft hervor.

Bei Beantwortung der anstehenden Frage nach dem Fremdvergleich ist nach Auffassung des Gerichtes nicht darauf abzustellen, ob bei einer Fremdorganschaft ein Geschäftsführer einen Verzicht auf seine Geschäftsführervergütung leisten würde, sondern ob dieser Verzicht ceteris paribus von einem zu 50% beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer ebenso abgegeben werden würde. Dass der vom Bf eingeschlagene Weg bei einem im selben Ausmaß beteiligten Gesellschafter-Gf im Blickwinkel der Aufrechterhaltung von Liquidität in der Gesellschaft als nicht fremdunüblich zu qualifizieren ist, ergibt sich bereits aus allgemeinen wirtschaftlichen Überlegungen. Die Vorgehensweise, die Liquiditätssituation der A GmbH durch einen temporären Verzicht der Geschäftsführervergütung zu verbessern, erweist sich als nachvollziehbar und verstößt gegen keine zwingenden gesetzlichen Regelungen. Inwieweit dieser Vorgang eine verdeckte Einlage darstellt – eine solche liegt vor, wenn der Gesellschafter seiner Gesellschaft Vermögensvorteile zuwendet, die äußerliche nicht als Einlage in Erscheinung treten, ihre Ursache aber im Gesellschaftsverhältnis haben – war im Rahmen des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens weder zu prüfen noch zu beurteilen.

Das Gericht folgt dem Vorbringen des Bf, wonach es in der Disposition der Gesellschafter stehe, zu entscheiden, ob und in welchem Umfang diese ihrem Geschäftsführer (bei Selbstorganschaft) eine Vergütung für seine Tätigkeit (in Form eines Bezuges bzw. von Tantiemen) zukommen lasse. Eine gesetzliche Regelung über eine bestimmte Mindestvergütung (Mindestbezug, Mindesttantiemen, odgl.) existiert nicht.

Der vom Amtsvertreter ventilierte Einwand des Vorliegens eines Missbrauches nach § 22 BAO vermag gegenständlich nicht zu verfangen. Dem Bf gelang es, den Grund für die Nichtgewährung der Vergütung in schlüssiger Weise darzulegen. Demnach war der mit der Bilanzerstellung betrauten steuerlichen Vertretung spätestens zu dem auf der Notiz ausgewiesenen Zeitpunkt (26.7.2007) bekannt, dass eine Geschäftsführervergütung für den Zeitraum 1.6.2006 bis 31.5.2007 vorerst (bis zum Absinken der aus dem Liegenschaftserwerb resultierenden Darlehensverbindlichkeiten auf unter 150.000 Euro) nicht anfallen solle. Dies bedeutet im Ergebnis nicht anderes, als dass künftig Geschäftsführervergütungen unter einer aufschiebenden Bedingung zur Auszahlung gelangen. Eine derartige rechtliche Konstruktion erweist sich für

die Annahme einer Zuflussfiktion allerdings als nicht ausreichend. Das Gericht ging bei seiner Entscheidungsfindung per analogiam von jenen in der einschlägigen Fachliteratur im Zusammenhang mit der Gewinnrealisierung von aufschiebend bedingten Rechtsgeschäften aufgestellten Grundsätzen aus. Sonach geht die hL beispielsweise bei einem Kauf auf Probe – ein derartiges Rechtsgeschäft stellt ein aufschiebend bedingtes Rechtsgeschäft dar – davon aus, dass eine Gewinnrealisierung erst bei Eintritt der Bedingung erfolgt (vgl. Jakom, EStG, 7. Auflage, § 6 Tz 54 mit weiteren Nachweisen).

Zusammenfassend bleibt festzuhalten: Die Möglichkeit der Gesellschafter über wirtschaftliche Belange ihrer Gesellschaft innerhalb der gesetzlich abgesteckten Grenzen zu disponieren, ist von der Abgabenbehörde im Rahmen der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlagen zu beachten, sollten dem nicht besondere Umstände, wie Fremdunüblichkeit der Handlungsweise oder Missbrauch iSd § 22 BAO entgegenstehen. Wenn nämlich die Gesellschafter übereinkommen, dass eine Geschäftsführervergütung für einen Gesellschafter-Gf für einen gewissen Zeitraum bis zum Eintritt einer aufgrund der wirtschaftlichen Situation begründeten Bedingung nicht auszuzahlen sei, so stellt dies eine unternehmerische Disposition der Anteilseigner dar. Da eine Verbuchung der als Vergütung in Aussicht gestellten Beträge (24.000 Euro im Streitjahr, in den nachfolgenden Jahren 21.100 Euro) lediglich unter dem Titel „Rückstellung“ erfolgt ist und die besagten Beträge nicht bereits auf dem Verrechnungskonto des Bf. gutgeschrieben waren, kann nicht davon ausgegangen werden, dass eine Verfügung des Bf über diese Beträge rechtlich oder wirtschaftlich möglich gewesen wäre.

Wenn sich der Amtsvertreter auf die Entscheidung des UFS vom 22.10.2012, Gz RV/0339-L/09, stützt und ein Gutschreiben der Geschäftsführervergütung auf das Verrechnungskonto des Gesellschafter-Gf für die Annahme eines Zuflusses als nicht erforderlich ansieht, so vermag dieser Einwand nicht zu überzeugen. Die UFS-Entscheidung betrifft einen Alleingesellschafter (Beteiligungsausmaß von 100%), welcher auf seine unstrittigerweise dem Grunde und der Höhe nach zustehende Geschäftsführervergütung verzichtet hatte, ohne allerdings nachzuweisen bzw. näher darzulegen, dass wirtschaftliche Gründe in der Gesellschaft für diese Maßnahme ursächlich gewesen wären. Die Kernaussage dieser UFS-Entscheidung zielt darauf ab, dass ein Alleingesellschafter es in der Hand habe, sich die von seiner GmbH geschuldeten Beträge auszahlen zu lassen, oder auf eine faktische Auszahlung (Barauszahlung, Überweisung oder Verbuchung auf dem Verrechnungskonto) zu verzichten. Trotz des Umstandes, dass kein Zufluss in der üblichen Form vorliege, sei ein solcher anzunehmen, wenn der Anspruch des Alleingesellschafters hinsichtlich Geschäftsführerbezug und Gewinntantiemen eindeutig feststehe, unbestritten und fällig sei und sich letztlich gegen eine solvent Gesellschaft richte.

Damit ist klargestellt, dass die besagte UFS-Entscheidung aufgrund der abweichenden Sachlage in vorliegender Beschwerdesache nicht dienlich sein kann.

Aufgrund des nach Würdigung der angebotenen Beweismittel vom Gericht als erwiesen angenommenen Sachverhaltes sowie der daraus gezogenen rechtlichen Schlussfolgerungen war der Beschwerde in diesem Punkte Folge zu geben.

2. Anspruchsverzinsung

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommen- und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Nach Abs. 2 dieser Gesetzesstelle betragen die Anspruchszinsen pro Jahr 2 Prozent über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 42 Monaten festzusetzen. Abs. 4 der zitierten Gesetzesnorm regelt, dass die Bemessungsgrundlage für Anspruchszinsen zu Lasten des Abgabepflichtigen (Nachforderungszinsen) durch Anzahlungen in ihrer jeweils maßgeblichen Höhe vermindert wird.

Der angefochtene Zinsenbescheid basiert auf der im bekämpften Einkommensteuerbescheid für 2007 ausgewiesenen Nachforderung. Der Bw. tritt den Zinsenvorschreibungen ausschließlich mit Einwendungen bezüglich der Rechtmäßigkeit des Stammabgabenbescheides entgegen.

Anspruchszinsenbescheide sind zwar mit Beschwerde anfechtbar. Der Festsetzung von Anspruchszinsen kann aber nicht mit dem Grunde einer allfälligen Rechtswidrigkeit des jeweiligen Stammabgabenbescheides entgegen getreten werden, weil eine Überprüfung der Rechtsrichtigkeit dieses Bescheides im Verfahren betreffend Anspruchszinsen nicht stattfindet. Vielmehr ist der Zinsenbescheid an die Höhe der im Bescheidspruch des Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung gebunden (vgl. Ritz, BAO-Handbuch, S 128). Sollte der Stammabgabenbescheid sich nachträglich als rechtswidrig erweisen und im Zuge des Berufungsverfahrens entsprechend geändert oder aufgehoben werden, so wäre die Abgabenbehörde erster Instanz dazu verhalten, einen diesen Abänderungs- bzw. Aufhebungsbescheid Rechnung tragenden neuen Zinsenbescheid zu erlassen. Insofern sind Anspruchszinsenbescheide akzessorisch gegenüber den jeweiligen Stammabgabenbescheiden.

Aus den genannten Gründen war dem diesbezüglichen Begehren keine Folge zu geben.

Begründung gemäß § 25a Abs 1 VwGG

In Spruchpunkt 1. dieses Erkenntnisses werden Rechtsfragen iSd Art 133 Abs 4 B-VG berührt, denen grundsätzliche Bedeutung zukommt. Grundsätzliche Bedeutung kommt einer Rechtsfrage ua. dann zu, wenn eine höchstgerichtliche Rechtsprechung

zu der im Erkenntnis behandelten Rechtsfrage fehlt und darüber hinaus die zu lösende Rechtsfrage nicht nur für die beschwerdeführende Partei von Wichtigkeit ist, sondern auch im Interesse der Allgemeinheit an einer einheitlichen Judikatur liegt. Es muss sich um eine aus rechtssystematischen Gründen bedeutsame und auch für die einheitliche Rechtsanwendung wichtige Frage des materiellen oder formellen Rechts handeln.

Diese Voraussetzungen liegen gegenständlich zu Spruchpunkt 1. vor.

In Bezug auf Spruchpunkt 2. dieses Erkenntnisses ist eine ordentliche Revision unzulässig, da keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu beurteilen war. Weder weicht die gegenständliche Entscheidung in diesem Punkt von der bisherigen Judikatur des VwGH ab noch fehlt es an einer einheitlichen Rechtsprechung.

Klagenfurt am Wörthersee , am 28. April 2014