

GZ. RV/0179-W/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Merkur Treuhand GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13., 14. Bezirk und Purkersdorf in Wien betreffend Einkommensteuer für 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. ist unter anderem Gesellschafter/Geschäftsführer der K u. D. GmbH, deren Anteile sich im Streitjahr zu 100% in seinem Vermögen befanden. Der auf Basis der Erklärung für 1999 erlassene Einkommensteuerbescheid erging vorläufig. Nach Abschluss einer Lohnsteuerprüfung bei der K u. D. GmbH langte beim Finanzamt eine Kontrollmitteilung ein,

aus der hervorgeht, dass dem Bw. seitens der K u. D. GmbH an Bezügen öS 435.000,00 und an Sachbezügen (Firmen-PKW) öS 42.000,00 zugeflossen seien.

Aus der Beilage zur Einkommensteuererklärung für 1999 ergaben sich dagegen nur Einnahmen aus der Tätigkeit als wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer in Höhe von öS 145.000,00.

Auf einen offenbar telefonisch erfolgten Vorhalt teilte der steuerliche Vertreter des Bw. dem Finanzamt Folgendes mit:

"Seitens des Lohnsteuerprüfers wurde im Rahmen der für die Jahre 1995 bis 1999 stattgefundenen Lohnsteuerprüfung fälschlicherweise die Feststellung getroffen, unser Mandant hätte im Jahre 1999 einen Betrag in Höhe von öS 435.000,00 an Geschäftsführerbezügen ausbezahlt bekommen. Tatsächlich wurde aber lediglich unterjährig ein Anspruch auf GF-Bezüge jeweils mit der Buchung Konto 6280 (Aufwand GF-Bezug) gegen Konto 3481 Verrechnung Mag. D. vorab verbucht, tatsächlich zur Auszahlung gelangte aber ein um öS 290.000,00 niedrigerer Betrag, da unser Mandant jeweils unter Berücksichtigung der Liquiditätslage des Unternehmens auf die Überweisung seiner Ansprüche verzichtete. Für das Jahr 1999 gelangten daher - wie auch in der eingereichten Steuererklärung dargestellt, lediglich öS 145.000,00 zur Auszahlung bzw. wurden auch nur öS 145.000,00 im Jahresabschluss der K u. D. GmbH aufwandsmäßig berücksichtigt. Wir verweisen hiezu auch auf beiliegende Kontenausdrucke mit den entsprechenden Abschlussbuchungen, aus welchen insbesondere das unterjährige "Stehenlassen" der Ansprüche und die schlussendliche Berichtigung ersichtlich sein möge..."

Dem Schreiben angeschlossen waren die Ablichtungen von 3 Kontoblättern:

Blatt 1 des Kontos "Vergütung Gesellschaft.Geschäftsführer (KtoNr. 6280) weist nur 2 Buchungen, jeweils mit 31.12. 1999, auf:

"SL" im Soll öS 435.000,00 und BU 29 (nichtausbez. GF öS 290.000,00, Saldo öS 145.000,00

Blatt 1 des Kontos "Verr. Mag. B. D." (KtoNr. 2301) weist einen Bestand lt. EB in Höhe von 27.864,93, eine Kontensaldierung mit der Belegnummer BU 29 per 31.12. 1999 in Höhe von öS 23.637,22 und einen Saldo in Höhe von öS 4.227,71 auf.

Blatt 1 des Kontos "Verr. Mag. B. D." (KtoNr. 3481) weist einen Bestand lt. EB in Höhe von öS 80.322,36 und 3 Buchungen jeweils zum 31.12.1999 auf.

SL im Haben öS 393.959,58,

BU 29 im Soll öS 290.000,00 und

BU 29 im Soll öS 23.637,22. (Der Saldo beträgt öS 0,00.)

Das Finanzamt erließ einen endgültigen Einkommensteuerbescheid, in dem es die erklärten Einnahmen bzw. Einkünfte aus der Geschäftsführertätigkeit um öS 290.000,00 erhöht; dies mit folgender Begründung:

"Gemäß Verwaltungsgerichtshof-Erkenntnis vom 20.06.1990, 89/13/0202, hat ein Geschäftsführer einer GmbH aufgrund seiner Eigenschaft bereits in dem Zeitpunkt die Verfügungsmacht über den ihm zustehenden Geschäftsführerbezug, in dem ihm dieser Bezug gutgeschrieben wird. Wirtschaftlich begründete Überlegungen, aus denen der Geschäftsführer die Auszahlung an sich in der Folge nicht vorgenommen hat, sind dabei von keiner Bedeutung. Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit wurden daher mit öS 353.675,00 angesetzt (öS 477.000 Bezüge minus öS 123.325,00 SV-Beiträge)."

Der Bw. erhab durch seinen steuerlichen Vertreter Berufung und beantragte erklärungsgemäße Festsetzung der Einkommensteuer mit folgender Begründung:

"Seitens der Finanzbehörde wird in der ergänzenden Begründung zum Bescheid vom 12. April 2002 festgehalten, dass hinsichtlich der Bezüge unseres Mandanten als Geschäftsführer nach dem Verwaltungsgerichtshoferkenntnis vom 22.06.1990, 89/13/0202 ein Geschäftsführer einer GmbH aufgrund seiner Eigenschaft bereits in dem Zeitpunkt die Verfügungsmacht über den ihm zustehenden Geschäftsführerbezug hat, in dem ihm dieser Bezug gutgeschrieben wird. Wirtschaftlich begründete Überlegungen, aus denen der Geschäftsführer die Auszahlung an sich in der Folge nicht vorgenommen hat, sind dabei von keiner Bedeutung. Die Finanzverwaltung übersieht hierbei folgende grundsätzliche Unterschiede in zwischen im angezogenen Verwaltungsgerichtshof zugrunde gelegten Sachverhalt zu dem hier vorliegenden Sachverhalt: Während der Beschwerdeführer im vorliegendem Verwaltungsgerichtshofserkenntnis sichtlich eine Honorarnote über einen bestimmten Geschäftsführerbzus gelegt hat und die Auszahlung dieses Geschäftsführerbezuges in der Folge begründet mit Liquiditätsüberlegungen verschoben, d.h. nicht zum Zeitpunkt der Vorlage der Honorarnote ausbezahlt hat, hat unser Mandant gänzlich auf einen Teil des vorab buchhalterisch berücksichtigten Geschäftsführerbezuges verzichtet, soll heißen, der Differenzbetrag in Höhe von öS 290.000,00 ist tatsächlich niemals zur Auszahlung gelangt und wird tatsächlich auch niemals zur Auszahlung gelangen. Es besteht

bereits seit 31.12.1999 keine Forderung unseres Mandanten gegenüber der GmbH. Während im angezogenen Vergleichsfall ja zum Bilanzstichtag tatsächlich eine Forderung des Gesellschafter-Geschäftsführers gegenüber der Gesellschaft bestand.

Es würde dementsprechend in Falle des Bw. seitens der Finanzbehörde eine Versteuerung fiktiver, d.h. niemals unserem Mandanten zustehenden bzw. auch niemals unserem Mandanten ausbezahlter Bezüge vorgenommen werden, was aber auch durch das angezogene VwGH-Erkenntnis vom 20.06.1990, 89/13/0202 in keinster Weise gedeckt ist.

Dass die Ansprüche vorab unterjährig "stehen geblieben" sind und unser Mandant schlussendlich die genaue Höhe seines zustehenden Geschäftsführerbezuges mit Jahresende bestimmte, kann wohl nicht dazu führen, dass ein wie bereits eingangs erwähnt, niemals zur Auszahlung gelangender Betrag der Einkommensteuer zu unterwerfen sein wird. Wir verweisen in diesem Zusammenhang auch auf den § 19 Abs. 1 EStG 1988, in welchem ausgeführt wird, dass Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen sind, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Laut Hofstätter-Reichel - zitiert auch im oben genannten Verwaltungsgerichtshofurkenntnis - liegt ein steuerlich beachtlicher Zufluss dann vor, wenn der Steuerpflichtige rechtlich und wirtschaftlich über die Einnahmen verfügen kann. Über Einnahmen, die ihm nicht auf sein Verrechnungskonto gutgebucht wurden, bzw. Einnahmen, welche nicht als Forderungen des Gesellschafters gegen die GmbH berücksichtigt wurden, kann wohl der Steuerpflichtige in keinster Weise rechtlich oder wirtschaftlich weder im Jahre 1999, noch später verfügen. Es steht unserem Mandanten nicht zu, eine Forderung, welche nicht entstanden und dementsprechend auch nicht in den Büchern vermerkt ist, gegenüber der Gesellschaft durchzusetzen..."

Das Finanzamt ersuchte den Bw. um Vorlage des Verrechnungskontos "M. B. D." (Name des Bw.) sowie um Erläuterung, wieso (eine) aufwandswirksame Verbuchung der gesamten Geschäftsführerbezüge bei der GmbH erfolgt sei.

Der steuerliche Vertreter des Bw. legte zwei Kopien der bereits Ende 2000 vorgelegten Kontoauszüge (neuerlich) vor und wies darauf hin, dass dem Bw. der fragliche Betrag von öS 290.000,00 weder im Jahre 1999 zugeflossen sei, noch in Zukunft, wie aus dem Verrechnungskonto ersichtlich, zur Auszahlung gelangen könne, da bereits per 31.12.1999 keine Forderung gegenüber der GmbH aus dem Titel Gesellschafter-Geschäftsführerbezüge bestanden habe.

"Wir wiederholen nochmals, dass im Falle unseres Mandanten (Name des Bw.) seitens der Finanzbehörde eine Versteuerung fiktiver, niemals unserem Mandanten zustehenden und

niemals unserem Mandanten ausbezahlter Bezüge vorgenommen würde, was auch durch das angezogene Verwaltungsgerichtshof-Erkenntnis vom 20.06.1990, 89/13/0202 in keiner Weise gedeckt wäre.

Zur Frage nach der aufwandswirksamen Verbuchung unterjährig muss festgehalten werden, dass im besonderen aufgrund des Budgets und die (Anmerkung: der?) Planungsrechnung des Unternehmens für das Jahr 1999 an sich geplant war, dass unser Mandant einen höheren Geschäftsführergehalt hätte erhalten sollen, aber wie bereits in der Berufung ausgeführt, sich aufgrund des Ergebnisses des Jahres 1999 und der weiteren wirtschaftlichen und insbesondere liquiditätsmäßigen Entwicklung im Jahre 2000 abzeichnet hat, dass ein solcher Geschäftsführerbezug gemessen am Jahresgewinn aus der Sicht unseres Mandanten nicht zur Auszahlung gelangen sollte und konnte. Dementsprechend wurde, wie es wohl in der freien unternehmerischen Entscheidung liegt, der Geschäftsführerbezug aufgrund der wirtschaftlichen Lage der Gesellschaft gekürzt."

In den Akten liegt weiters die Ablichtung der beim damals zuständigen Finanzamt für den 23. Bezirk eingereichten Bilanz der K u. D. GmbH für 1999 auf. Auf Grund der darin ausgewiesenen Bilanzpositionen (Eigenkapital: rd. öS 488.000,00, unversteuerte Rücklagen 236.000,00) kann von einer Überschuldung, die eine künftige Zahlungsunfähigkeit befürchten lassen könnte, keine Rede sein.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob das Finanzamt aufgrund der erfolgten Verbuchung der Geschäftsführerbezüge auf den entsprechenden Konten von einem Zufluss der gesamten, also auch der im Jahr 1999 nicht auch ausbezahlten Bezüge, ausgehen konnte oder ob durch die aus liquiditätsmäßigen Überlegungen unterbliebene Auszahlung und im Zuge der Bilanzierung erfolgte Ausbuchung der offenen Bezüge von keinem Zufluss dieser Geschäftsführerbezüge auszugehen ist.

Im Gegensatz zu dem von beiden Parteien des Berufungsverfahrens für ihren jeweiligen Standpunkt herangezogenen Verwaltungsgerichtshoferkenntnisses vom 20.06.1990, 89/13/0202, wurde vom Bw. nie auch nur behauptet, die Auszahlung der strittigen Gesellschafterbezüge sei wegen Zahlungsunfähigkeit der K u. D. GmbH unterblieben. Wie

bereits im Sachverhalt erwähnt, ergeben sich aus der in den Akten aufliegende Ablichtung der Bilanz der K u. D. GmbH keinerlei Anzeichen für insolvenzbedingte Zahlungsschwierigkeiten, die einer Auszahlung der Bezüge des Bw. entgegengestanden wären.

Der erst im Zuge der Bilanzierung erfolgte Verzicht des Bw., der wie eingangs erwähnt, an der K u. D. GmbH zu 100% beteiligt ist, auf die Auszahlung der Bezüge ist daher nur aus der Sicht des Alleineigentümers der K u. D. GmbH zu erklären, zumal ein fremder Geschäftsführer auf die laufende Auszahlung der Bezüge nach allgemeiner wirtschaftlicher Erfahrung ohne Notwendigkeit sicher nicht endgültig verzichtet hätte.

Konnte aber der Bw. über seine Bezüge im Jahr 1999 unbeschränkt verfügen, war jedenfalls von einem Zufluss auch dann auszugehen, wenn er eine Ausbezahlung der Bezüge im Interesse der Gesellschaft unterjährig unterließ und schließlich im Zuge der Bilanzierung endgültig auf die verbuchten Bezugsforderungen verzichtete und sie ausbuchen ließ (wie sich aus den Buchungsbelegen ersehen lässt).

Ob, wie der Bw. unterstellt, der Beschwerdeführer im vom Finanzamt zitierten Erkenntnis gegenüber seiner GmbH über seiner Geschäftsführerbezüge eine Honorarnote legte oder nicht, hatte für den damals zu beurteilenden Fall keinerlei Bedeutung hinsichtlich des Zuflusses und hat sie auch nicht für den vorliegenden Fall.

Das Finanzamt ist daher zurecht von einem Zufluss der strittigen Bezüge im Jahr 1999 ausgegangen.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, 3. Oktober 2003