



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, Adresse, vertreten durch Dr. Roland Pfleger, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, 1060 Wien, Mariahilferstraße 27/4/16, vom 23. Dezember 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 22. November 2004 betreffend Einkommensteuer für die Kalenderjahre 2000, 2001 und 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers (in Folge: Bw.) hat die Einkommensteuerklärungen für die Kalenderjahre 2000, 2001 und 2002 dem Finanzamt übermittelt. In den Erklärungen wurden jeweils Geschäftsführerbezüge des Bw. abzüglich pauschaler Betriebsausgaben (§ 17 EStG 1988) und abzüglich Zahlungen zur Pflichtversicherung (GSVG) als Einkünfte aus selbständiger Arbeit erklärt. Das Finanzamt hat die Einkommensteuerveranlagungen für die Kalenderjahre 2000, 2001 und 2002 erklärungsgemäß durchgeführt und mit Bescheiden vom 10. Oktober 2001 (für 2000), vom 18. November 2002 (für 2001) und vom 31. Oktober 2003 (für 2002) die Einkommensteuer festgesetzt.

Anlässlich einer im Unternehmen, deren Geschäftsführer der Bw. in den Berufungsjahren war und einer beim Bw. durchgeführten Außenprüfung, wurde in der Niederschrift gemäß § 149 Abs. 1 BAO vom 9. November 2004 vom Prüfungsorgan Folgendes festgehalten:

Der Bw. ist seit Jänner 2000 Geschäftsführender Gesellschafter der Firma S. und die Geschäftsführerbezüge stellen sonstige selbständige Einkünfte dar. Die S. hat gemäß dem Geschäftsführer – Werkvertrag vom 12. Jänner 2000 folgende Bezüge verrechnet:

1-12/2000 S 890.131,00 (€ 64.688,34)

1-12/2001 S 900.000,00 (€ 65.405,55)

1-12/2002 S 981.452,00 (€ 71.324,91)

Diese in der GesmbH als Aufwand verbuchten Beträge sind beim Geschäftsführer in vollem Umfang als Einnahmen anzusetzen. Die nicht ausbezahlten Bezüge, die auf ein Verrechnungskonto gebucht wurden (Forderung des GF an die GesmbH), gelten als zugeflossen, da der Bw. sowohl rechtlich als auch wirtschaftlich über diese Beträge verfügen konnte und eine Zahlungsunfähigkeit der S. in den Kalenderjahren 2000 bis 2002 nicht vorgelegen ist.

Vom Prüfungsorgan wurden die nicht entnommenen Beträge den Geschäftsführerbezügen laut Erklärung hinzugerechnet und von diesem Betrag das Betriebsausgabenpauschale (6%) und die GSVG – Zahlungen in Abzug gebracht. Die selbständigen Einkünfte laut Betriebsprüfung wurden mit S 811.860,67 (Kalenderjahr 2000), S 821.731,64 (Kalenderjahr 2001) und € 57.297,87 (Kalenderjahr 2002) ermittelt.

Das Finanzamt hat sich den Prüfungsfeststellungen angeschlossen und mit Bescheiden vom 22. November 2004 die Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen und mit gleichem Datum neue Sachbescheide erlassen.

Gegen diese Bescheide erhob der steuerliche Vertreter des Bw. Berufung. In der Begründung wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass bisher die Aconti – Auszahlungen versteuert worden seien, deren Höhe von der Liquidität der Firma abhängig gewesen seien. Durch Kreditverträge und auf Grund rechtlicher und vertraglicher Verpflichtungen konnte und durfte in den geprüften Jahren nicht mehr ausbezahlt werden. In der vom Bw. selbst geführten Buchhaltung der S. sei als Aufwand monatlich 1/12 eines fiktiven Geschäftsführerhonorars verbucht worden, damit in der Kostenrechnung mit den Kosten für die Geschäftsführung auch während des Jahres gearbeitet werden konnte.

Die Höhe des tatsächlichen Geschäftsführerhonorars könne erst mit Erstellung der Bilanz auf Grund des Umsatzes sowie des Gewinns und des Cash – Flow ermittelt werden. Die S. finanziere sich mit teils übernommenen Bankkrediten, die getilgt werden müssten. Im Rahmen der Firmenübernahme sei der übernommene Kredit umgeschuldet und ein neuer Betriebsmittelkredit aufgenommen worden. Der übernommenen Kredit müsse binnen 9 Jahren zurückbezahlt werden und über den Kreditrahmen hinaus können die Kredite nicht ausgenützt werden.

Der Geschäftsführervertrag erlaube eine Akontierung des Honorars, welche aber nur bei ausreichender Liquidität der Firma erlaubt sei. Es müsse daher auch immer ein finanzieller Spielraum für die Abdeckung der gesetzlichen Zahlungsverpflichtungen an Finanzamt, Gebietskrankenkasse und Stadtkasse vorhanden sein. Wenn die Zahlungsverpflichtungen erfüllt werden können, dann erst könne der Bw. einen Vorschuss auf sein Honorar entnehmen.

Eine Entnahme in der von der Betriebsprüfung angenommenen Höhe sei aus Gründen der Liquidität nicht möglich und auch nicht erlaubt. Es habe weder eine Gutschrift auf einem Verrechnungskonto des Geschäftsführers stattgefunden, noch seien diese Beträge tatsächlich dem Geschäftsführer zugute gekommen.

Der von der Betriebsprüfung der Besteuerung unterzogene Betrag sei nur der aus Kostenrechnungsgründen in der Buchhaltung eingesetzte, kalkulatorische Unternehmerlohn. Diese Buchung solle es dem Geschäftsführer ermöglichen, jederzeit über die finanzielle Lage der Firma informiert zu sein.

Der während des Jahres gebuchte Aufwand stimme auch nicht mit dem in der Bilanz als Geschäftsführerbezug geltend gemachten Aufwand überein.

Gemäß § 2 Abs. 1 EStG 1988 sei der Einkommensteuer das innerhalb eines Kalenderjahres bezogenen Einkommen zu Grunde zulegen. Nur ein erhaltenes Einkommen sei auch bezogen worden, keinesfalls eine Forderung, die ein gewissenhafter Geschäftsführer nicht auszahlen dürfe, weil er sonst gesetzliche Zahlungsverpflichtungen gefährden würde. Auch § 19 Abs. 1 EStG 1988 bezeichne als Einnahmen nur jene Beträge, die dem Steuerpflichtigen zugeflossen seien und über die er verfügen könne.

Der Berufung waren Kreditverträge der Bank B Konto Nr. XX und XY über jeweils S 1,500.000,00 angeschlossen.

Vom Finanzamt wurde die Berufung zur Stellungnahme an das Prüfungsorgan übermittelt. Mit Schreiben vom 28. Februar 2005 hat das Prüfungsorgan folgende Stellungnahme an das Finanzamt gerichtet:

Die S. bilanziert jeweils zum 31. 1. jeden Jahres. Sämtliche in der GesmbH verbuchten Geschäftsführeraufwendungen wurden auf dem Konto 2230 Verrechnungskonto des Geschäftsführers als Verbindlichkeit der Gesellschaft verbucht. Außerdem wurde dieses Verrechnungskonto noch mit Spesenabrechnungen (Diäten, LKW), sowie mit anderen vom Geschäftsführer getragenen betrieblichen Aufwendungen belastet. Der Ausgleich des Verrechnungskontos erfolgte durch Barentnahmen für privat bzw. Abhebungen und Überweisungen für privat, wobei jedoch folgende Beträge als VB der GesmbH offen geblieben sind:

31. 1. 2001 S 352.585,20 (31. 12. 2000 S 274.411,10)

31. 1. 2002 S 552.185,98 (31. 12. 2001 S 494.131,62)

Der als Verrechnungsverbindlichkeit der GesmbH offen gebliebene Betrag, kann keinem bestimmten Aufwand zugeteilt werden, da am Konto 2230 sämtliche Aufwendungen des Geschäftsführers verbucht wurden.

Dem Argument, dass es sich bei den monatlich verbuchten Beträgen lediglich um einen kalkulatorischen Unternehmerlohn handeln würde, der nur aus Kostenrechnungsgründen eingesetzt wurde und der während des Jahres gebuchte Aufwand nicht mit dem Geschäftsführerbezug laut Bilanz übereinstimmen würde, wird entgegengehalten:

Im Jänner 2000 wurde ein Geschäftsführer – Aufwand von S 62.131,00 verbucht. Dieser Betrag stimmt auch mit der G und V – Rechnung 2/1999 – 1/2000 überein.

Im Zeitraum 2/2000 – 1/2001 wurde ein Betrag von monatlich S 75.000,00 gebucht, ergibt insgesamt eine Jahressumme von S 900.000,00. Auch dieser Betrag stimmt mit der G und V - Rechnung 2/2000 – 1/2001 überein.

Zum jeweiligen 31. 1. hätte die GesmbH bei Erstellung der Bilanz die Möglichkeit gehabt die Geschäftsführungsaufwendungen entsprechend der Ergebniszahlen der GesmbH nach unten zu korrigieren.

Die anschließende Tabelle zeigt auf, dass die bei der GesmbH monatlich verbuchten Aufwendungen mit den tatsächlich jährlichen Geschäftsführer – Aufwendungen übereinstimmen bzw. das Geschäftsführergehalt im Wirtschaftsjahr 1. 2. 2001 – 31. 1 2002 bei Bilanzerstellung sogar noch um € 5.374,45 nachgebessert wurde.

Konto 6300 Aufwand GF – Bezüge

	ATS	€
GuV 2/1999-1/2000 S 62.131		
2/99-12/99	0	0
1/2000	62.131,00	4.515,24
GuV 2/2000-1/2001 S 900.000		
2-12/2000	825.000,00	59.955,09
Summe 2000	887.131,00	64.470,32
1/2001	75.000,00	5.450,46
GuV 2/2001-1/2002 € 70.780		0
2-12/2001	825.000,00	59.955,09
Summe 2001	900.000,00	65.405,55
1/2002	75.000,00	5.450,46
Nachbuchung für 1/2002	73.954,04	5.374,45
GuV 2/2002-1/2002 noch nicht erstellt		
Verbuchter monatlicher Aufwand 2/2002-12/2002	832.498,15	60.500,00
Summe 2002	981.452,19	71.324,91

Gemäß § 19 EStG 1988 stellt die Gutschrift von Einnahmen auf einem Verrechnungskonto nur dann keinen Zufluss dar, wenn sie auf einer Zahlungsunfähigkeit des Arbeitgebers beruht. Keine Zahlungsunfähigkeit liegt vor, wenn lediglich vorübergehend ein Zahlungsmittelmangel besteht.

Bei der am Konto 2230 bei der GesmbH verbuchten Verrechnungsverbindlichkeit, die nicht ausschließlich aus VB aus Geschäftsführer – Gehälter besteht, handelt es sich lediglich um eine Verbindlichkeit aufgrund kurzfristiger Liquiditätsengpässe.

Der Geschäftsführervertrag war der Stellungnahme angeschlossen.

Mit Schreiben vom 21. März 2005 hat das Finanzamt die Stellungnahme der Betriebsprüfung dem Bw. zur Gegenäußerung übermittelt und gebeten die Cash – Flow Berechnungen hinsichtlich der Ermittlung des zustehenden Geschäftsführerentgeltes laut § 7 des Geschäftsführer – Werkvertrages vorzulegen.

Im Antwortschreiben vom 10. Mai 2005 wurde vom steuerlichen Vertreter des Bw. Folgendes mitgeteilt:

Wie sich aus § 7 des Geschäftsführer – Werkvertrages ergibt, darf das Honorar nur unter Beachtung einer ausreichenden Liquidität akontiert werden. In den Einkommensteuerrichtlinien Rz 4603 führen Gutschriften in den Büchern des Schuldners nur dann zu einem Zufließen beim Gläubiger, wenn der Schuldner zu erkennen gibt, dass der Betrag zur tatsächlichen Verfügung steht. Gerade das schließt § 7 aus. Der Erlass betreffend § 19 EStG 1988 Zufluss von Geschäftsführerbezügen, der sich auf die Lohnsteuerprüfungspraxis bezieht, ist auf fällige Beträge anzuwenden.

Die Bezüge des Bw. werden nicht mit Gutschrift sondern erst mit Einreichung des Jahresabschlusses beim Finanzamt fällig (§ 7 letzter Satz). Vorherige Auszahlungen, die nur bei ausreichender Liquidität erlaubt und möglich sind, sind nur Akonti auf das noch nicht feststehende Entgelt. Diese sind für das Unternehmen keine Verpflichtung und können daher auch nicht fällig sein.

Unabhängig von dem als Geschäftsführerhonorar eingebuchten bzw. den endgültig als Honorar in der Bilanz geltend gemachten Beträgen erscheint daher der zugeflossenen Betrag in einem Kalenderjahr als Grundlage des zu versteuernden Einkommens.

Berechnungsunterlagen hinsichtlich des Cash – Flows sind vom steuerlichen Vertreter nicht übermittelt worden.

Vom Finanzamt wurde die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt. Im Vorlagebericht hat das Finanzamt ausgeführt, dass die im § 7 enthaltene Fälligkeitsregelung – „Fälligkeit des Honorars ist spätestens bei Einreichung des Jahresabschlusses an das Finanzamt“ – einem Fremdvergleich nicht Stand hält. Im Rahmen dieser Vertragsbestimmung hätte die GesmbH die Möglichkeit, die Fälligkeit nach eigenem Ermessen zu bestimmen. Auch die Vereinbarung „das Entgelt darf akontiert werden unter Beachtung der ausreichenden Liquidität des Unternehmens“ ist zu unbestimmt, um einem Fremdvergleich Stand zu halten, zumal sie keinen Rechtsanspruch des Bw. auf Akontierung des Entgelts einräumt. Nach den

Bestimmungen des Geschäftsführer – Werkvertrages könnte der Bw. über mehr als drei Jahre (Quotenregelung und abweichendes Wirtschaftsjahr) Geschäftsführerbezüge nicht geltend machen und somit einkommenslos sein.

In § 7 des Vertrages ist vereinbart, dass ertragsabhängig nur in Gewinnjahren und nur bei positivem Cash –Flow, der mindestens die Höhe der Jahresgeschäftsführerhonorierung beträgt, dieses mit circa S 900.000,00 vereinbarte Honorar zur Gänze auszahlbar ist. Weiters ergibt sich aus der Vereinbarung ein Mindesthonorar von S 450.000,00 und dass das darüber hinaus das Ausmaß des Honorars erst nach Ablauf des Wirtschaftsjahres der GesmbH ermittelbar ist. Ungeachtet dessen wurden im Jahr 2000 unterjährig Bezüge ausgezahlt, die über das Mindesthonorar hinausgehen.

In Ansehung dessen und dass eine Illiquidität der GesmbH nicht nachgewiesen wurde ist in Anbetracht der beherrschenden Stellung des Bw. in der GesmbH von einem laufenden Zufluss der auf dem Verrechnungskonto des Bw. verbuchten Geschäftsführer – Bezüge auszugehen.

Am 18. April 2007 übermittelte der steuerliche Vertreter des Bw. dem Unabhängigen Finanzsenat ein Schreiben mit folgendem Inhalt:

Stellungnahme zum Beiblatt der bescheiderlassenden Behörde:

Die GesmbH hat nicht die Möglichkeit, die Fälligkeit nach eigenem Ermessen zu bestimmen. Im Gesetz ist eindeutig festgelegt, wann der Jahresabschluss spätestens beim Finanzamt eingereicht sein muss.

Die Bestimmung des § 7 Geschäftsführer - Werkvertrag erlaubt dem Geschäftsführer, das Honorar bei ausreichender Liquidität zu akontieren. Da das Honorar des Geschäftsführers nach einem %Satz des Umsatzes berechnet wird, ist mit der Realisierung der einzelnen Umsätze die erste Grundlage für das Honorar des Geschäftsführers vorhanden. Beim Fremdvergleich mit Provisionsvertretern wird die Provision nach erzielten Umsätzen abgerechnet. Die gleiche Möglichkeit sollte durch den § 7 des Vertrages geschaffen werden. Damit ist einerseits sichergestellt, dass der Geschäftsführer bereits vor Fälligkeit des Honorars Geld erhält und durch die Bedingung der Liquidität der GesmbH soll die Gefährdung einer Schädigung der GesmbH ausgeschlossen werden.

Da der Geschäftsführer die Buchhaltung selbst tagfertig führt, ist schon während des laufenden Geschäftsjahres eine relativ genaue Kalkulation des Ergebnisses möglich. Auf jeden Fall kann bereits im letzten Quartal durch die Kalkulation der vorhandenen Aufträge der Jahresgewinn und die Liquidität vorausberechnet werden. Es war daher im Dezember 2000

der Gewinn des Wirtschaftsjahres 2001 weitgehendst bekannt, sodass auch sein Honorar weitgehendst abschätzbar war.

Die S. hat einen Investitionskredit von € 109.000,00, der laufend rückzuzahlen ist und einen Betriebsmittelkredit mit einem Kreditrahmen von maximal € 109.000,00. Diese Kredite sind für eine Firma dieser Größenordnung sehr hoch, und nur durch Jungunternehmerförderung und die damit zusammenhängenden Haftungsübernahmen überhaupt gewährt worden und sind auch nicht erweiterbar.

Von der Finanzverwaltung wird zur Begründung immer ein Erlass zum § 19 EStG 1988 herangezogen, der sich mit der Lohnsteuerprüfungspraxis beschäftigt. Anders als bei Arbeitnehmern, wo im Gesetz eine sehr strikte Fälligkeit der Bezüge normiert ist, wird zwischen Unternehmern in der Gestaltung der Zahlungsvereinbarungen auch auf die Liquidität Rücksicht genommen, um eine weitere Zusammenarbeit und die Existenz der Geschäftspartner nicht zu gefährden.

Durch die Absicht der Finanzbehörde, entgegen § 4 Abs. 3 EStG 1988 aus Liquiditätsgründen nicht ausgezahlte Honorare zu besteuern, würde der Geschäftsführer für seine Zurückhaltung zugunsten der Verpflichtung der GesmbH bestraft.

Außerdem wurde mit dem Schreiben der Antrag gestellt, eine mündliche Verhandlung durchzuführen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Mündliche Verhandlung:

Nach § 284 Abs. 1 BAO hat über die Berufung eine mündliche Verhandlung ua. stattzufinden, wenn es in der Berufung (§ 250 BAO), oder im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2 BAO) beantragt wird. Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies, da vom steuerlichen Vertreter eine Berufung eingebracht worden ist, dass in der Berufung der Antrag auf mündliche Verhandlung gestellt werden muss. Aus den Berufungsausführungen vom 23. Dezember 2004 kann eine Antragstellung auf mündliche Verhandlung nicht entnommen werden. Ein in einem späteren Schreiben, das zwar als Berufungsergänzung anzusehen ist, gestellter Antrag auf mündliche Verhandlung ist nicht zulässig (vgl. Ritz Kommentar BAO 3. Auflage § 284, Tz 2). Dem Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung war daher nicht nachzukommen.

Auf Grund der vorhandenen Unterlagen wird folgender Sachverhalt als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Laut einer vom Unabhängigen Finanzsenat eingeholten Firmenbuchabfrage ist der Bw. Alleingesellschafter der S. und auch deren Geschäftsführer. In den Einkommensteuererklärungen der Kalenderjahre 2000, 2001 und 2002 wurden als Einkünfte aus selbständiger Arbeit die Geschäftsführerbezüge erklärt. Aus den Beilagen zu den Erklärungen war die Ermittlung der Höhe der Geschäftsführerbezüge dargestellt. Demnach betrug der Geschäftsführerbezug im Kalenderjahr 2000 S 887.131,00, im Kalenderjahr 2001 S 900.000,00 und im Kalenderjahr 2002 € 71.324,91. Diesen Beträgen wurde der Saldo des Verrechnungskonto zum 1. 1. hinzugerechnet und der Saldo des Verrechnungskonto zum 31. 12. abgezogen. Nach Abzug der pauschalen Betriebsausgaben und der Pflichtversicherungsbeiträgen wurde das steuerpflichtige Einkommen im Kalenderjahr 2000 mit S 553.914,24, im Kalenderjahr 2001 mit S 615.194,35 und im Kalenderjahr 2002 mit € 47.478,28 angegeben.

Im Zuge einer bei der S. durchgeführten Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass die Geschäftsführerbezüge des Bw. nach Zufluss versteuert worden sind. Im Rahmen der Prüfung wurde dem steuerlichen Vertreter schriftlich die Rechtsansicht des Finanzamtes, dass auch ein nicht ausbezahlter Geschäftsführerbezug als zugeflossen gilt, außer die Gesellschaft wäre zahlungsunfähig, mitgeteilt und um Stellungnahme ersucht. In der Stellungnahme hat der steuerliche Vertreter angeführt, dass die S. ein Wirtschaftsjahr vom 1. 2. bis 31. 1. habe. Aus diesem Grund entsprächen die Geschäftsführerbezüge laut Bilanz, die bei Bilanzerstellung aufgrund des Umsatzes festgestellt werden, nicht den für das Kalenderjahr erklärten Einkünften.

Im Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung wurde festgehalten, dass die S. nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr, jeweils zum 31. 1. eines Jahres, bilanzieren und aufgrund des Geschäftsführer - Werkvertrages folgende Beträge S 887.131,00/€ 64.470,32 (Kalenderjahr 2000). S 900.000,00/€ 65.405,55 (Kalenderjahr 2001) und S 981.452,16/€ 71.324,91 (Kalenderjahr 2002) verrechnet hat. Die nicht ausbezahlten Beträge des Geschäftsführerbezeuges, welche auf ein Verrechnungskonto gebucht worden sind, gelten als zugeflossen, da der Bw. sowohl rechtlich als auch wirtschaftlich über diese Beträge verfügen konnte und eine Zahlungsunfähigkeit der S. nicht vorgelegen sei.

Das Finanzamt hat sich den Feststellungen der Betriebsprüfung angeschlossen und die Verfahren betreffend der Einkommensteuer für die Kalenderjahre 2000, 2001 und 2002 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen. In den neuen Sachbescheiden wurden die Einkünfte aus selbständiger Arbeit des Bw. laut Ergebnis der Betriebsprüfung angesetzt.

Nach den Berufungsausführungen wird vom steuerlichen Vertreter des Bw. im Wesentlichen die Auffassung vertreten, dass der Einkommensteuer nur das innerhalb eines Kalenderjahres

tatsächlich bezogene und erhaltene Einkommen zugrunde gelegt werden dürfen und nicht auch die auf einem Verrechnungskonto aufscheinenden aber nicht ausbezahlten Beträge.

Das Finanzamt vertritt die Rechtsansicht, dass von einem laufenden Zufluss der auf dem Verrechnungskonto des Bw. verbuchten Geschäftsführerbezügen auszugehen ist und außerdem die Zahlungsunfähigkeit nicht nachgewiesen worden sei.

Rechtliche Erwägungen:

Gemäß § 19 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH vom 29. Juli 1997, Zl. 95/14/0014, VwGH vom 30. November 1993, Zl. 93/14/0155, VwGH vom 28. Juni 2006, 2002/13/0175) ist ein Betrag dem Abgabepflichtigen dann als gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 zugeflossen anzusehen, wenn er über den Betrag rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann, mag er ihm vom Schuldner auch nur gutgeschrieben worden sein. Ist der Abgabepflichtige gleichzeitig Mehrheitsgesellschafter jener GesmbH, die sein Schuldner ist, ist der Zufluss grundsätzlich anzunehmen, sobald die Forderung fällig ist, vorausgesetzt, dass die GesmbH nicht zahlungsunfähig ist. Diese Sicht gebietet der beherrschende Einfluss des Mehrheitsgesellschafters der GesmbH, weil die Gesellschafterversammlung dem Geschäftsführer gegenüber weisungsbefugt ist (vgl. Reich – Rohrwig, das österreichische GmbH – Recht, 125); andernfalls hätte es der Mehrheitsgesellschafter, der auch Gläubiger der Gesellschaft ist, in der Hand, den Gewinn der Gesellschaft zu kürzen, ohne die entsprechenden Beträge selbst versteuern zu müssen (vgl. in diesem Sinn die Ausführungen in Hermann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer – und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar 20, Rz 62 zu §11 dEStG). Zu diesem Ergebnis führt auch die notwendige Gleichbehandlung mit Verhältnissen eines Steuerpflichtigen, dem ein für ihn fremder Gläubiger gegenübersteht. Einem solchen gegenüber wird der Abgabepflichtige in der Regel auf der Einräumung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über die ihm zustehenden Beträge bestehen. Im Übrigen fließen etwa einem Alleingesellschafter bzw. einem beherrschenden Gesellschafter auch Gewinnansprüche bereits mit der Beschlussfassung über die Gewinnverteilung zu (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar², Tz 30 zu § 19 unter Gewinnanteile, mit weiteren Nachweisen).

Die Höhe der Geschäftsführerbezüge ist im vorliegenden Berufungsfall im Geschäftsführer - Werkvertrag, abgeschlossen am 12. Jänner 2000 zwischen der S. und dem Bw. festgehalten. Im § 7 (Entgelt) des Vertrages ist folgendes angeführt:

Die Honorierung des Auftragnehmers wird mit einem Bruttopauschalhonorar pro Jahr von ca. S 900.000,00 per anno vereinbart. Das Entgelt darf akontiert werden unter Beachtung der ausreichenden Liquidität des Unternehmens.

Ertragsabhängig wird vereinbart, dass in Gewinnjahren und nur bei positivem Cash – Flow, der mindestens die Höhe der Jahresgeschäftsführerhonorierung beträgt, diese zur Gänze auszahlbar ist. Bei geringerem Jahresergebnis nimmt der Geschäftsführer eine Kürzung bis zur Hälfte des Honorars unter Bedachtnahme auf den Jahres – Cash – Flow vor. Geschäftsführerhonorar 50% des geringeren Cash – Flows zur Kürzung des Honorars dienen und zwar maximal bis zur Halbierung des Geschäftsführerhonorars.

Fälligkeit des Honorars ist spätestens bei Einreichung des Jahresabschlusses an das Finanzamt gegeben.

Dem Akteninhalt ist zu entnehmen, dass das Buchungsjournal für die streitanhängigen Zeiträume sowie die Ablichtung der Bilanz zum 31. Jänner 2002 der S. übermittelt worden sind. Aus dem Buchungsjournal ist ersichtlich, dass der Geschäftsführerbezug des Bw. regelmäßig akontiert worden ist. Als Höhe ist ein monatlicher Betrag von S 75.000,000 bzw. € 5.500,00, angeführt. Die Summe dieser Beträge entspricht den im § 7 des Geschäftsführer - Werkvertrages ausgewiesenen Bruttopauschalhonorares von S 900.000,00.

Wie der VwGH im Erkenntnis vom 13. Dezember 1995, Zl. 95/13/0246 ausgesprochen hat, hat der Geschäftsführer einer Gesellschaft auf Grund seiner Eigenschaft grundsätzlich auch die tatsächliche Verfügungsmacht über zu seinen Gunsten ausgestellten Gutschriften inne. Dass der Verfügungsmacht des Bw. über die gutgeschriebenen Bezüge ein rechtliches Hindernis entgegengestanden wäre, läßt sich aus den Berufungsausführungen nicht entnehmen. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes würde nur eine permanente Zahlungsunfähigkeit der GesmbH als Grund für die Nichtauszahlung der gutgeschriebenen Gehälter darstellen. Zahlungsunfähigkeit (§ 66 KO) liegt nur vor, wenn der Schuldner objektiv generell mangels bereiter Mittel nicht nur vorübergehend außerstande ist, seine fälligen Geldschulden 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 Zahlungsmitteln besteht, der durch alsbaldige Mittelbeschaffung (wie etwa durch kurzfristig mögliche Verwertung vorhandener Aktiva oder Aufnahme eines Überbrückungskredites) wieder behebbbar ist (VwGH vom 29. Juli 1997, Zl. 95/14/0014 unter Verweis auf OGH vom 29. Juni 1993, 14 Os 61/93; VwGH vom 13. Dezember 1995, Zl. 95/13/0246, VwGH vom 19. Mai 1993, Zl. 89/13/0252, JAKOM/Baldauf

ESStG § 19 Rz 26 – Stichwort „Mehrheitsgesellschafter“, zur Zahlungsunfähigkeit vgl. auch Dellinger in Konecny/Schubert, KO § 66 Rz 4 f).

Als für außenstehende Dritte erkennbare Indizien für eine Zahlungsunfähigkeit gelten ua. gehäuft auftretende Versäumungsurteile 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 64 f).

Unterlagen über die wirtschaftliche Situation der S. welche eine Verfügung des Bw. über die gutgeschriebenen Beträge im konkreten Zeitraum nicht zugelassen hätte, sind während des Verfahrens nicht vorgelegt worden. Auch aus den übermittelten Ablichtungen der Bilanzen lassen sich keinerlei Anzeichen für insolvenzbedingte Zahlungsschwierigkeiten ableiten. Wie der VwGH im Erkenntnis vom 30. November 1993, Zl. 93/14/0155 ausgeführt hat, ist ein Zufluss beim beherrschenden Gesellschafter selbst dann anzunehmen, wenn sich die GesmbH die zur Zahlung an den Gesellschafter erforderlichen Mittel nur auf dem Kreditweg beschaffen kann. Unter dem Gesichtspunkt steuerrechtlicher Beurteilung des Verhältnisses zwischen nahen Angehörigen, dem das zwischen beherrschenden Gesellschaftern einer GesmbH und dieser gleichzuhalten ist, ist es den Behörden nicht verwehrt, der GesmbH die Aufnahme von Krediten zuzumuten, also der steuerlichen Beurteilung einen Sachverhalt zu unterstellen, wie er unter Fremden üblicherweise vorläge. Gegenüber einem Fremden Gläubiger wäre die GesmbH als Schuldner nämlich in vergleichbarer Situation zur Benützung von Kredit gezwungen, um fällige Schulden tatsächlich bezahlen zu können, sollte sie im gegebenen Zeitpunkt nicht über genügend bare Mittel verfügen oder nicht in der Lage sein, sich durch Vermögensumschichtung Barmittel zu beschaffen.

Es ist daher davon auszugehen, dass es ausschließlich im Entscheidungsbereich des Bw. lag, ob die gutgeschriebenen Geschäftsführerbezüge auch zur Auszahlung gelangten. Da der Bw. mit der Gutschrift der Beträge auf seinem Verrechnungskonto darüber nach seinem Gutdünken verfügen konnte, ist zu diesem Zeitpunkt von einem Zufluss der betreffenden Beträge auszugehen.

Die angefochtenen Bescheide entsprechen der Sach – und Rechtslage, sodass wie im Spruch zu entscheiden war.

Wien, am 11. Juni 2010