

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R

in der Beschwerdesache BF vertreten durch Stb

gegen die Bescheide des Finanzamtes Braunau Ried Schärading vom 18.11.2011 zu StNr. StNr.1, betreffend Einkommensteuern für die Jahre 2007, 2008, 2009 und 2010 zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den beigeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Der Beschwerdeführer hatte laut Zentralem Melderegister von 28.8.2006 bis 25.2.2014 seinen Hauptwohnsitz in Adr.1. Seit dem 25.2.2014 befindet sich dort einer seiner Nebenwohnsitze, sein Hauptwohnsitz befindet sich derzeit in Adr.2; das Veranlagungsverfahren des Beschwerdeführer wird (nach erfolgter Aktenabtretung) nunmehr beim Finanzamt Linz zur StNr.2 geführt.

Im Jahr 2011 stellte das Finanzamt Braunau Ried Schärading (bei dem das Veranlagungsverfahren des Beschwerdeführers zur St.Nr.1 geführt worden war) fest, dass in den Jahresabschlüssen der Firma P-GmbH (FN001), deren Gesellschafter-Geschäftsführer der Beschwerdeführer mit einer Beteiligung von 52 % war, nicht unerheblicher Personalaufwand für Geschäftsführerbezüge ausgewiesen wurde, der Beschwerdeführer jedoch keine Einkünfte aus selbständiger Arbeit erklärt hatte. Der Sitz dieser Gesellschaft befand sich in Adr.1, somit am ehemaligen Hauptwohnsitz bzw. nunmehrigen Nebenwohnsitz des Beschwerdeführers. Die Gesellschaft wurde beim Finanzamt Braunau Ried Schärading zur St.Nr. StNr.3 geführt, das abweichende

Wirtschaftsjahr umfasste dabei jeweils den Zeitraum 1.2. eines Jahres bis 31.1. des Folgejahres.

Diese Gesellschaft war mit Gesellschaftsvertrag vom 31.1.2007 gegründet worden. Gegenstand des Unternehmens war die Beratung, Planung, Entwicklung, Produktion, der Handel und die Montage von technischer Gebäudeausrüstung, insbesondere von energietechnischen Anlagen sowie Lüftungsanlagen.

Mit Gesellschafterbeschluss vom 19.1.2011 wurde die Auflösung und Liquidation dieser Gesellschaft beschlossen, und die Liquidation am 24.6.2011 beendet. Am 15.6.2012 wurde die Firma im Firmenbuch aufgrund eines bereits am 1.7.2011 eingelangten Antrages gelöscht.

Das Finanzamt wies den Beschwerdeführer mit Vorhalt vom 5.4.2011 auf die bisher nicht erklärten Geschäftsführerbezüge hin und forderte ihn auf, die beigelegten Einkommensteuererklärungen (E 1) für die Jahre 2007 bis 2010 ausgefüllt bis 12.5.2011 nachzureichen. Ferner wurde der Beschwerdeführer darauf aufmerksam gemacht, dass dieser Vorhalt eine Verfolgungshandlung im Sinne des § 14 Abs. 3 FinStrG darstelle.

Nach erfolgter Erinnerung und Gewährung einer weiteren Frist bis 27.6.2011 langten am 19.6.2011 elektronisch mittels FinanzOnline übermittelte Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2007 bis 2010 ein.

Darin erklärte der Beschwerdeführer lediglich für das Jahr 2007 Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 642,03 €. Die Erlöse (Geschäftsführerbezüge) wurden mit 2.040,00 € beziffert und diesen Reise- und Fahrtspesen in Höhe von 1.397,97 € gegenübergestellt. Für die Jahre 2008 bis 2010 wurden keine Einkünfte aus selbständiger Arbeit erklärt.

Ungeachtet dessen erfolgte mit Bescheiden vom 30.6.2011 eine erklärungskonforme Veranlagung des Beschwerdeführers zu den Einkommensteuern 2007 bis 2010. Aus diesen Bescheiden ergaben sich Gutschriften in Höhe von insgesamt 8.544,76 €, die zu einem Guthaben in dieser Höhe am Abgabenkonto führten, welches am 5.7.2011 an den Beschwerdeführer ausbezahlt wurde.

In einem weiteren Vorhalt vom 6.9.2011 wies das Finanzamt den Beschwerdeführer darauf hin, dass in den am 19.6.2011 elektronisch eingegangenen Einkommensteuererklärungen seine Geschäftsführerbezüge trotz expliziter Aufforderung wieder nicht enthalten gewesen wären. Er werde daher erneut und letztmalig aufgefordert, bis 13.10.2011 seine Geschäftsführerbezüge für die Jahre 2007 bis 2010 offenzulegen und auch die "korrespondierenden Werbungskosten, Sonderausgaben und Betriebsausgaben" für diesen Zeitraum anzugeben und durch Belege und Aufstellungen nachzuweisen; Ausgaben, die nicht belegt würden, könnten nicht anerkannt werden.

Eine schriftliche Stellungnahme zu diesem Vorhalt ist nicht aktenkundig.

In einem Schreiben des Finanzamtes an den Fachbereich wird festgehalten, dass der Beschwerdeführer am 20.9.2011 telefonisch bekannt gegeben habe, die Liquidation des

Unternehmens sei gewählt worden, "damit nicht andere um ihr Geld umfallen, sondern nur ich selbst". Auf eine Zahlungsunfähigkeit angesprochen, habe er angegeben, dass diese nur eingetreten wäre, wenn er sein Geschäftsführergehalt zur Gänze eingefordert hätte.

Laut Aktenvermerk hatte die steuerliche Vertreterin des Beschwerdeführers das Finanzamt am 11.10.2011 telefonisch ersucht, mit einer Bescheiderstellung noch zuzuwarten, da der Sachverhalt (insbesondere die Frage der Zahlungsunfähigkeit der erwähnten GmbH) noch mit der Fachvorständin des Finanzamtes besprochen werden sollte. Als Termin für die anschließende Rückmeldung wurde der 13.10.2011 (letzter Tag der Frist zur Beantwortung des Vorhaltes) angegeben.

Da weder bis zu diesem Tag noch bis zum 18.11.2011 eine solche Vorsprache erfolgte und auch keine schriftliche Vorhaltsbeantwortung beim Finanzamt eingegangen war, nahm dieses mit **Bescheiden vom 18.11.2011** die Verfahren betreffend Einkommensteuern 2007 bis 2010 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ neue Sachbescheide.

In den neuen Einkommensteuerbescheiden wurden Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Geschäftsführerbezüge) in Höhe von 7.347,03 € (2007), 26.597,30 € (2008), 19.583,33 € (2009) und 1.566,67 € (2010) in Ansatz gebracht. In der Begründung führte das Finanzamt aus, dass der Zufluss der Geschäftsführerbezüge grundsätzlich mit der Fälligkeit der Forderung anzunehmen sei, wenn der Steuerpflichtige Mehrheitsgesellschafter der Körperschaft und diese nicht zahlungsunfähig sei. Zahlungsunfähigkeit liege vor, wenn der Schuldner mangels bereiter Mittel objektiv nicht in der Lage wäre, fällige Schulden regelmäßig zu erfüllen; Verluste allein würden noch keinen ausreichenden Rückschluss zulassen. Nach den vorliegenden Bilanzen liege kein ausreichender Hinweis auf eine solche Zahlungsunfähigkeit vor. Die auf dem Verrechnungskonto verbuchten Beträge würden somit als zugeflossen gelten. Für die Berechnung der Bezüge selbst sei der Wert aus den Bilanzen aufgrund des abweichenden Wirtschaftsjahres der Gesellschaft für die einzelnen Kalenderjahre aliquotiert worden.

Diese Einkommensteuerbescheide führten zu Abgabennachforderungen in Höhe von 2.865,50 € (2009), 12.550,28 € (2008), 9.058,62 € (2009) und 588,00 € (2010), die am 27.12.2011 fällig waren.

Mit Eingabe vom **18.12.2012** wurde von der steuerlichen Vertreterin lediglich eine **Berufung** gegen die Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2010 (sowie die nicht verfahrensgegenständlichen Anspruchszinsen 2007 bis 2010) erhoben. Die Wiederaufnahmebescheide wurden nicht angefochten. In dieser Berufung wurde ausgeführt:

"Wir erheben hiermit auftragsgemäß innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2007 bis 2010 und die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen für 2007 bis 2009, alle vom 19. November 2011.

Vorausschicken möchten wir, dass das Ergänzungssuchen vom 6. September 2011 nur deshalb unbeantwortet geblieben ist, weil mit dem Sachbearbeiter vereinbart war, dass der Fall vorab noch mit Frau Dr. S vom Fachbereich besprochen wird, und erst dann eine

Beantwortung erfolgt. Der Besprechungstermin kam erst 6. Dezember 2011 zustande. Das Gespräch wurde gesucht, weil Fragen im Zusammenhang mit der diesjährigen Liquidation der „P-GmbH“ zu klären waren, in deren Rahmen auch die nicht ausbezahlten Geschäftsführungsbezüge zu behandeln waren.

Die Berufung richtet sich gegen die Annahme des Zuflusses von Geschäftsführerbezügen in den Jahren 2007 bis 2010.

Begründung:

Die „P-GmbH“ wurde mit dem Ziel gegründet, zu erforschen, ob es mit bestimmten Verfahren gelingt, den Energieverbrauch von Wohnraumlüftungsanlagen zu reduzieren und somit die Energieeffizienz zu steigern. Das Projekt wurde unter dem Titel „Wärmebrückenfreie Wohnraumlüftung - Entwicklung eines Prototypen mit optimaler Gesamteffizienz“ im Rahmen des ETP-Programmes (Energie-Technologie-Programm) des Landes Oberösterreich als förderungswürdig anerkannt.

Bis zum Oktober 2007 hat Herr Bf. für seine Tätigkeit EUR 340 p.m. erhalten und diese auch im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung 2007 bekannt gegeben. Ursprünglich sollte dieser monatliche Betrag weitergeführt werden. Erst durch die Verpflichtung aus dem Förderprogramm, das nur nachgewiesene Kosten gefördert werden, wurde der Bezug erhöht. Man hatte dadurch zwar den Nachteil, dass Nebenkosten wie Dienstgeberbeitrag, DZ und Kommunalsteuer anfallen, nur durch die anteilige Förderung dieser „erhöhten Personalkosten“ konnte aber sichergestellt werden, dass die übrigen, für die Entwicklung des Prototypen notwendigen Kosten, finanzierbar sind.

Aus der beiliegenden Gesamtentwicklung von 2007 bis 2011 ist erkennbar, dass am Ende des Projektes nichts übrig geblieben ist. Im Gegenteil: Das mit EUR 35.000 eingezahlte Stammkapital wurde zur Gänze aufgebraucht. Während des Projektes stand ein Rahmen der finanzierenden Bank über EUR 10.000 zur Verfügung, der durch eine persönliche Bürgschaft des Bf. sichergestellt war. Durch die persönlichen Verpflichtungen aus einem Hausbau und Sorgepflichten für drei kleine Kinder wurde kein höherer Rahmen gewährt.

Bezogen auf den Projektzeitraum von 2007 bis 2011 ist daher festzustellen, dass keine ausreichenden Mittel zur Verfügung standen, um die aus den beschriebenen Gründen abgerechneten Bezüge auszusahlen (Zahlungsunfähigkeit). Laut Beilage standen erstmals im März 2009 nicht mehr ausreichende Mittel zur Verfügung, um den Bezug auszusahlen. Hätte Herr Bf. diese Bezüge eingefordert und ausbezahlt, wären die sonstigen für das Forschungsprojekt erforderlichen materiellen und immateriellen Leistungen von Dritten nicht mehr finanzierbar gewesen, bzw. hätte sich Herr Bf. strafrechtlich vorwerfbar verhalten, wenn er die eingegangenen Verpflichtungen aus Lieferungen und Leistungen in Kenntnis der Zahlungsunfähigkeit bestellt und nicht gezahlt hätte. Überdies bestand die Verpflichtung gegenüber dem Förderungsgeber, dass Forschungsprojekt im definierten Umfang durchzuführen.

In Kenntnis der Zahlungsunfähigkeit hat Herr Bf. mit Ende 2007 wieder ein Dienstverhältnis eingegangen.

Das Projekt wurde zwischenzeitlich abgeschlossen. Eine Überleitung auf eine Serienproduktion ist nicht erfolgt, sodass wie ebenfalls aus der Beilage ablesbar, die Zahlungsunfähigkeit nicht nur dauerhaft sondern endgültig gegeben ist. Das Unternehmen P-GmbH wurde zwischenzeitlich liquidiert.

Wir ersuchen daher um berufungsgemäße Veranlagung der Einkommensteuer für die Jahre 2007 bis 2010 und Berichtigung der festgesetzten Anspruchszinsen für 2007 bis 2009.

Weiters beantragen wir die Aussetzung der Einhebung hinsichtlich der berufungsgegenständlichen Einkommensteuer und Anspruchszinsen in Höhe von EUR 26.228,92, die bei berufungsgemäßer Veranlagung wegfallen wird."

Dieser Berufung war folgende Beilage angeschlossen:

BF. – GF-Entgelt gegliedert nach Kalenderjahr

2007		GF-Entgelte	kum.	Bankst.	VB L+L	Saldo
	2	0,00	0,00	34.369,00	-3.212,00	31.157,00
	3	0,00	0,00	17.672,00	-3.950,00	13.722,00
	4	340,00	0,00	17.703,00	-10.093,00	7.610,00
	5	340,00	0,00	4.075,00	-93,00	3.982,00
	6	340,00	0,00	6.485,00	0,00	6.485,00
	7	340,00	0,00	4.893,00	-430,00	4.463,00
	8	340,00	0,00	3.797,00	-31,00	3.766,00
	9	340,00	0,00	3.123,00	-96,00	3.027,00
	10	340,00	0,00	2.872,00	-158,00	2.714,00
	11	2.500,00	2.500,00	2.252,00	-57,00	2.195,00
	12	2.500,00	5.000,00	27.733,00	-1.988,00	25.745,00
		7.380,00				
2008	1	2.500,00	7.500,00	25.741,82	-256,00	25.485,82
	2	2.500,00	10.000,00	25.564,07	-3.060,00	22.504,07
	3	2.500,00	12.500,00	13.796,07	-1.959,12	11.836,95
	4	2.500,00	15.000,00	11.401,07	-908,84	10.492,23
	5	2.500,00	17.500,00	23.452,07	-65,64	23.386,43
	6	2.500,00	20.000,00	14.227,07	-235,72	13.991,35

	7	2.500,00	22.500,00	13.532,07	0,00	13.532,07
	8	2.500,00	25.000,00	13.067,07	-73,34	12.993,73
	9	2.500,00	27.500,00	12.585,07	-281,66	12.303,41
	10	2.500,00	30.000,00	11.856,07	-32,99	11.823,08
	11	2.500,00	32.500,00	11.086,07	-3.523,91	7.562,16
	12	2.500,00	35.000,00	9.090,07	-205,03	8.885,04
		30.000,00				
2009	1	2.500,00	37.500,00	8.501,96	-7.970,55	531,41
	2	2.500,00	40.000,00	6.124,46	-6.003,39	121,07
	3	2.500,00	42.500,00	4.540,37	-5.753,44	-1.213,07
	4	2.500,00	45.000,00	3.273,37	-5.789,1 8	-2.515,81
	5	2.500,00	47.500,00	2.135,00	-5.135,10	-3.000,10
	6	2.500,00	50.000,00	2.882,00	-5.240,77	-2.358,77
	7	2.500,00	52.500,00	2.302,00	-7.709,88	-5.407,88
	8	2.500,00	55.000,00	301,00	-5.938,62	-5.637,62
	9	2.500,00	57.500,00	10,79	-6.136,60	-6.125,81
	10	0,00	57.500,00	-1.702,83	-6.140,68	-7.843,51
	11	0,00	57.500,00	-2.289,29	-6.258,42	-8.547,71
	12	0,00	57.500,00	-2.590,39	-12.909,62	45.500,01
		22.500,00				
2010	1	0,00		-8.716,83	-6.578,42	-15.295,25
	2	0,00		-9.321,83	-6.578,42	-15.900,25
	3	0,00		-9.590,10	-6.629,30	-16.219,40
	4	0,00		-9.793,98	-6.633,30	-16.427,28
	5	0,00		-1.311,11	-8.572,16	-9.883,27
	6	0,00		-1.694,30	-8.572,16	-10.266,46
	7	0,00		1.652,27	-5.639,30	-3.987,03
	8	0,00		-465,40	-5.489,39	-5.954,79

	9	0,00		-1.120,00	-4.982,03	-6.102,03
	10	0,00		-2.532,58	-6.172,59	-8.705,17
	11	0,00		-2.354,10	-5.067,59	-7.421,69
	12	0,00		-3.044,59	-5.067,59	-8.112,18
		0,00				
2011	1	0,00		-3.276,93	-205,57	-3.482,50
	2	0,00		-4.713,08	0,00	-4.713,08
	3	0,00		-4.675,99	-1.079,45	-5.755,44
	4	0,00		-3.780,39	-1.272,03	-5.052,42
	5	0,00		1.771,32	-302,69	1.468,63
	6	0,00				0,00
	7	0,00				

Mit Berufungsvorentscheidung vom 3.1.2012 wies das Finanzamt die Berufung gegen die Anspruchszinsenbescheide vom 18.11.2011 ab. Ferner erfolgte am **3.1.2012** die **Vorlage** der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2010 an den damals zur Erledigung zuständig gewesenen unabhängigen Finanzsenat. Das Finanzamt beantragte, die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31.12.2013 beim unabhängigen Finanzsenat anhängig gewesenen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Der für die Erledigung der gegenständlichen Beschwerde zuständig gewesene Richter des Bundesfinanzgerichtes trat mit Wirksamkeit 1.6.2016 in den Ruhestand. Gemäß Beschluss des Geschäftsverteilungsausschusses vom 2.6.2016 über die Neuzuteilung der Akten der seit 1.6.2016 unbesetzten Gerichtsabteilung wurde in weiterer Folge die Gerichtsabteilung des erkennenden Richters zur Erledigung der gegenständlichen Beschwerde zuständig.

Rechtslage und Erwägungen

Strittig ist im vorliegenden Fall lediglich die Frage, ob und wann die am Verrechnungskonto der Gesellschaft ausgewiesenen Geschäftsführerbezüge dem Beschwerdeführer als zugeflossen gelten und diese damit bei jenem Einkünfte aus selbständiger Arbeit darstellen.

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

Zugeflossen ist eine Einnahme dann, wenn der Empfänger über sie rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann, sobald er also die volle Verfügungsmacht über sie erhält (Doralt, EStG, § 19 Tz 8 mit Hinweis auf VwGH 17.10.1984, 82/13/0266 und VwGH 22.2.1993, 92/15/0048).

Einem beherrschenden Gesellschafter einer GmbH fließen nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Leistungsentgelte bereits mit Fälligkeit der Forderung zu, es sei denn, die Gesellschaft ist auf Dauer zahlungsunfähig; vorübergehende Zahlungsunfähigkeit hindert den Zufluss nicht. Diese Sicht gebietet der beherrschende Einfluss des Mehrheitsgesellschafters, weil dieser es sonst in der Hand hätte, den Gewinn der Gesellschaft zu kürzen, ohne die entsprechenden Beträge selbst versteuern zu müssen (vgl. Doralt, EStG, § 19 Tz 30 mit Hinweis auf VwGH 29.7.1997, 95/14/0014, VwGH 25.6.2007, 2007/14/0002, VwGH 25.1.2012, 2008/13/0139; VwGH 30.10.2014, 2012/15/0143; VwGH 23.12.2015, 2012/13/0048; EStR 2000 Rz 4602; LStR 2002 Rz 635, 10635).

Dass der Beschwerdeführer aufgrund seiner Beteiligung in Höhe von 52 % beherrschender Gesellschafter war, ist unbestritten. Zu prüfen ist daher im vorliegenden Fall die Frage, ob bzw. wann die Gesellschaft auf Dauer zahlungsunfähig war, da dies der Annahme eines Zuflusses der Geschäftsführerbezüge an den Beschwerdeführer entgegenstünde.

Eine Definition der Zahlungsunfähigkeit findet sich in der Insolvenzordnung ebenso wenig wie in der davor in Geltung gestandenen Konkursordnung. Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung liegt Zahlungsunfähigkeit vor, wenn der Schuldner mangels bereiter Zahlungsmittel nicht in der Lage ist, (alle) seine fälligen Schulden zu bezahlen, und sich die erforderlichen Zahlungsmittel voraussichtlich auch nicht alsbald beschaffen kann (Dellinger in Konecny/Schubert, Insolvenzgesetze, § 66 KO Tz 5 mwN).

Bei der Beurteilung, ob eine Gesellschaft zahlungsunfähig ist, sind zwar fällige Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern grundsätzlich ebenso zu berücksichtigen wie alle anderen Verbindlichkeiten. Bei Gesellschafterforderungen ist aber stets zu fragen, ob sie nicht auf eigenkapitalersetzenden Leistungen beruhen, da solche Leistungen in der Krise nicht zurückgezahlt werden dürfen und daher bei der Zahlungsunfähigkeitsprüfung nicht zu berücksichtigen sind (Dellinger, a.a.O., § 66 KO Tz 30 mwN).

Die behauptete Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft wird in der gegenständlichen Beschwerde mit den in der Beilage monatsweise aufgegliederten Forderungen des Beschwerdeführers aus den verrechneten Geschäftsführerbezügen begründet. Tatsächlich sind diese Bezüge bei der Beurteilung der Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft aber aus folgenden Gründen außer Ansatz zu lassen:

1) Nach dem eigenen Vorbringen in der Berufung hat der Beschwerdeführer auf eine Einforderung der wesentlich erhöhten Geschäftsführerbezüge, die ab November 2007

angefallen sind, verzichtet, um das Forschungsprojekt an sich bzw. die materiellen und immateriellen Leistungen Dritter nicht zu gefährden. Damit wurde der Gesellschaft aber jedenfalls eine konkludente Stundung dieser Gesellschafterforderungen gewährt, die letztlich zu einem endgültigen Verzicht des Beschwerdeführers führte. Es wurde auch nicht behauptet, dass im Zuge der Liquidation diese Forderungen doch noch bedient worden wären. Der Beschwerdeführer hatte am 20.9.2011 vielmehr bekannt gegeben habe, die Liquidation des Unternehmens sei gewählt worden, "damit nicht andere um ihr Geld umfallen, sondern nur ich selbst". Schon diese Stundung bzw. der in weiterer Folge eingetretene Verzicht führen dazu, dass diese Forderungen des Beschwerdeführers gegenüber der Gesellschaft bei der Prüfung der Zahlungsunfähigkeit derselben nicht berücksichtigt werden können (vgl. Dellinger, a.a.O., § 66 KO Tz 37). Im Übrigen hat der Beschwerdeführer anlässlich dieses Telefonats auf eine Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft angesprochen selbst angegeben, dass diese nur eingetreten wäre, wenn er sein Geschäftsführergehalt zur Gänze eingefordert hätte (was aber in weiterer Folge tatsächlich nicht der Fall war).

Lässt man diese Geschäftsführerbezüge bei der Beurteilung der in der Beilage zur Berufung dargestellten finanziellen Entwicklung der Gesellschaft außer Betracht, kann aber jedenfalls für den Zeitraum Februar 2007 bis einschließlich September 2009 (letzte Verrechnung eines Geschäftsführerbezuges) nicht von einer Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft im oben aufgezeigten Sinn ausgegangen werden. Dafür spricht im Übrigen auch die Entwicklung auf dem Abgabenkonto der Gesellschaft. Die laufend angefallenen Abgaben wurden stets – und zwar auch noch im Jahr 2010 – entrichtet, im Zeitpunkt der Auflösung der Gesellschaft bestand kein Abgabenrückstand am Konto.

2) Die Stundung der Geschäftsführerbezüge war auch Eigenkapital ersetzend, weshalb auch aus diesem Grund diese Forderungen des Beschwerdeführers bei der Zahlungsunfähigkeitsprüfung nicht zu berücksichtigen waren. Schon der Oberste Gerichtshof hat erkannt, dass auch in der Stundung von Geldforderungen, die ein beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer der Gesellschaft gewährt, eine dem eigenkapitalersetzenden Gesellschafterdarlehen gleichwertige Art der Zuführung von Liquidität an die Gesellschaft liegen kann. Dies treffe auch auf das "Stehenlassen" eines Guthabens am Verrechnungskonto der Gesellschaft zu (OGH 22.12.1993, 8 Ob 28/93). Daran hat auch das mit 1.1.2004 in Kraft getretene Eigenkapitalersatz-Gesetz nichts geändert. In der Beschwerde wurde deutlich zum Ausdruck gebracht, dass nur durch das "Stehenlassen" der Geschäftsführerbezüge am Verrechnungskonto (eben die Stundung dieser Bezüge) die Liquidität der Gesellschaft und damit die Erfüllung der eingegangenen Verpflichtungen aus Lieferungen und Leistungen erhalten und das Forschungsprojekt fortgesetzt werden konnte.

Insgesamt gesehen ging daher das Finanzamt zutreffend davon aus, dass dem Beschwerdeführer die am Verrechnungskonto ausgewiesenen Bezüge im Sinne des § 19 Abs. 1 EStG zugeflossen sind. Die Stundung der Forderungen bzw. der letztlich gewährte

Verzicht stellen eine Form der Verwendung der bereits zugeflossenen Mittel durch den Beschwerdeführer dar.

Laut Beilage zur Berufung sind nur bis einschließlich September 2009

Geschäftsführerbezüge zugeflossen; dies deckt sich auch mit dem Abgabenkonto der Gesellschaft, auf dem ebenfalls nur bis einschließlich September 2009

Dienstgeberbeiträge samt Zuschlägen gebucht (und auch entrichtet) wurden. Für das Jahr 2010 konnte ein Zufluss derartiger Bezüge nicht festgestellt werden. Der Berechnung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit werden daher nur die in der Beilage zur Berufung dargestellten Bezüge zugrunde gelegt.

Davon werden für das Jahr 2007 die erklärten und auch vom Finanzamt im angefochtenen Bescheid in Abzug gebrachten Aufwendungen (Reise- und Fahrtspesen) in Höhe von 1.397,97 € in Abzug gebracht, sodass sich Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 5.982,03 € ergeben (7.380,00 – 1.397,97).

Für die Jahre 2008 und 2009 wurden vom Beschwerdeführer trotz ausdrücklicher Aufforderung im Vorhalt vom 6.9.2011 "die korrespondierenden Werbungskosten, Sonderausgaben und Betriebsausgaben" für den angeführten Zeitraum anzugeben und durch Belege und Aufstellungen nachzuweisen, derartige Kosten nicht dargestellt und belegt. Vom Finanzamt wurde daher in den angefochtenen Bescheiden der Durchschnittssatz des § 17 Abs. 1 EStG in Höhe von 6 % in Ansatz gebracht und von den Geschäftsführerbezügen abgezogen. Die Inanspruchnahme der Basispauschalierung hat gemäß § 17 Abs. 2 Z 3 EStG bereits aus der Steuererklärung hervorzugehen bzw. kann nach den EStR bis zur Rechtskraft der Veranlagung geltend gemacht werden; eine amtswegige Berücksichtigung der Pauschalierung kommt nicht in Betracht (Doralt, EStG, § 17 Tz 27 mwN). Es erscheint im vorliegenden Fall aber sachgerecht, die Betriebsausgaben in Höhe dieses Pauschalbetrages zu schätzen. Die daraus resultierenden Ausgaben stehen damit auch in Relation zu den für das Jahr 2007 erklärten Ausgaben. Dem bereits in den angefochtenen Bescheiden erfolgten Ansatz der Betriebsausgaben in Höhe dieses Pauschales trat der Beschwerdeführer auch nicht entgegen.

Für das Jahr 2008 ergeben sich damit ausgehend von den Bezügen in Höhe von 30.000,00 € Betriebsausgaben in Höhe von 1.800,00 € und damit Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 28.200,00 €. Für das Jahr 2009 ergeben sich bei Bezügen von 22.500,00 € und Betriebsausgaben in Höhe von 1.350,00 € Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 21.150,00 €.

Für das Jahr 2010 wurden wie bereits erwähnt keine Geschäftsführerbezüge mehr verrechnet, sodass für diesen Zeitraum auch keine Einkünfte aus selbständiger Arbeit zu versteuern sind.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden. Die Berechnung der einzelnen Abgaben ist den angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Da im gegenständlichen Verfahren die entscheidungsrelevante Rechtsfrage, wann bei einem beherrschenden Gesellschafter einer GmbH Leistungsentgelte als zugeflossen gelten bereits ausreichend durch die oben zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geklärt ist, und die Entscheidung von dieser Rechtsprechung nicht abweicht, ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

Linz, am 5. Juli 2016