

TE Vwgh Erkenntnis 2013/3/20 2009/13/0051

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 20.03.2013

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §21 Abs1;

EStG 1988 §19 Abs1;

1. BAO § 21 heute
2. BAO § 21 gültig ab 01.01.1962
1. EStG 1988 § 19 heute
2. EStG 1988 § 19 gültig ab 20.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
3. EStG 1988 § 19 gültig von 01.07.2022 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2021
4. EStG 1988 § 19 gültig von 08.12.2011 bis 30.06.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2011
5. EStG 1988 § 19 gültig von 02.08.2011 bis 07.12.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
6. EStG 1988 § 19 gültig von 29.12.2007 bis 01.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
7. EStG 1988 § 19 gültig von 31.12.2005 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
8. EStG 1988 § 19 gültig von 30.12.2000 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
9. EStG 1988 § 19 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.2000

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Kail und die Hofräte Dr. Fuchs, Dr. Nowakowski, Dr. Mairinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Ebner, über die Beschwerde des K in L, vertreten durch Gruber Wirtschaftstreuhand GmbH in 3393 Zelking/Melk, Gassen 2, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Klagenfurt, vom 11. Februar 2009, Zl. RV/0017-K/07, betreffend u.a. Einkommensteuer 2003 und 2004, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Mit dem in Beschwerde gezogenen Spruchpunkt 3 des angefochtenen Bescheides wies die belangte Behörde die

Berufungen des Beschwerdeführers gegen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003 und 2004 als unbegründet ab. Der Beschwerdeführer, Alleingesellschafter und Geschäftsführer einer GmbH, hatte an Einkünften aus selbständiger Arbeit als Geschäftsführer für das Jahr 2001 - in dem er auch Verluste aus Vermietung und Verpachtung in nahezu gleicher Höhe verzeichnete - einen Betrag von umgerechnet etwa EUR 190.000 und für die Folgejahre 2002 bis 2004, in denen auch seine Verluste aus Vermietung und Verpachtung entsprechend geringer waren, jeweils nur Beträge in der Größenordnung von EUR 20.000 erklärt. Dem lag zugrunde, dass im Juni 2001 eine wesentliche Erhöhung der Geschäftsführerbezüge (von S 300.000 auf S 800.000 jährlich) beschlossen worden und der Erhöhungsbetrag teilweise im Nachhinein, teilweise im Voraus für fünf der jeweils am 30. Juni endenden Wirtschaftsjahre der GmbH (2000/01 bis 2004/05, je S 500.000) im Dezember 2001 zur Auszahlung gebracht worden war. Der "Rest der laufenden GF-Bezüge" wurde laut dem Bericht über eine abgabenbehördliche Prüfung beim Beschwerdeführer "wie bisher (monatlich ATS 25.000,00) ausbezahlt".

Der Umlaufbeschluss über die "Neugestaltung der Geschäftsführerbezüge" verwies auf die Arbeitsleistung des Beschwerdeführers, deren bisherige Entlohnung im Fremdvergleich "wesentlich zu niedrig" sei, und legte mit dieser Begründung den Jahresgeschäftsführerbezug "befristet für die Wirtschaftsjahre 2000/01 bis 2004/05" neu fest. Danach werde die Geschäftsführerentlohnung unter Berücksichtigung einer erfolgsabhängigen Komponente wieder neu gestaltet werden. Damit der Beschwerdeführer "aufgrund der verspäteten Auszahlung der erhöhten Geschäftsführerbezüge keinen Zinsnachteil" erleide, werde der gesamte Erhöhungsbetrag im Dezember 2001 zur Auszahlung gebracht. Scheide der Beschwerdeführer als Geschäftsführer aus, so seien "die noch nicht zustehenden jedoch bereits ausbezahlten Geschäftsführerbezüge zurückzubezahlen".

Der Prüfer und ihm folgend das Finanzamt vertraten dazu die Auffassung, es habe sich bei Teilen des im Dezember 2001 ausgezahlten Betrages im Sinne des hg. Erkenntnisses vom 20. November 1996, 95/15/0202, um ein Darlehen gehandelt, und in diesem Umfang seien die Beträge erst im Zeitpunkt des Entstehens der jeweils damit zu verrechnenden Ansprüche einkommensteuerlich zu erfassen. Davon ausgehend erließ das Finanzamt hinsichtlich der Jahre 2001 bis 2003 (insoweit in wiederaufgenommenen Verfahren) und des Jahres 2004 Bescheide, in denen es - unter der Annahme einer Vorauszahlung jeweils bis zum Ende des laufenden Wirtschaftsjahres der GmbH, also um sechs Monate über das Kalenderjahr hinaus - eine Verteilung des Erhöhungsbetrages auf die Jahre 2001 (S 1 Mio) und die drei Folgejahre (je S 500.000) vornahm.

In seinen Berufungen dagegen machte der Beschwerdeführer vor allem geltend, im Fall des vom zitierten Erkenntnis betroffenen, an der damaligen Gesellschaft nur zu 10 % beteiligten Geschäftsführers habe es sich um einen Empfänger von Arbeitslohn als Entlohnungsanspruch für Dienstnehmer gehandelt, weshalb dieses Erkenntnis auf den Beschwerdeführer als Alleingesellschafter nicht übertragbar sei. Nach dem Maßstab des § 19 Abs. 1 EStG 1988 seien vorausgezahlte Einnahmen nicht aufzuteilen. Dazu brachte er in der Berufungsverhandlung u.a. noch vor, die Bezugserhöhung habe in Ansehung der Umsatz- und Gewinnsituation der Gesellschaft einer fremdüblichen Bezahlung entsprochen, die Wahl einer steuerschonenden Gestaltung stehe dem Steuerpflichtigen im Rahmen des rechtlich Zulässigen frei und es sei nicht von Bedeutung, ob die Vorschussleistung aus Eigen- oder Fremdmitteln der Gesellschaft geleistet worden sei. In seinen Berufungen dagegen machte der Beschwerdeführer vor allem geltend, im Fall des vom zitierten Erkenntnis betroffenen, an der damaligen Gesellschaft nur zu 10 % beteiligten Geschäftsführers habe es sich um einen Empfänger von Arbeitslohn als Entlohnungsanspruch für Dienstnehmer gehandelt, weshalb dieses Erkenntnis auf den Beschwerdeführer als Alleingesellschafter nicht übertragbar sei. Nach dem Maßstab des Paragraph 19, Absatz eins, EStG 1988 seien vorausgezahlte Einnahmen nicht aufzuteilen. Dazu brachte er in der Berufungsverhandlung u.a. noch vor, die Bezugserhöhung habe in Ansehung der Umsatz- und Gewinnsituation der Gesellschaft einer fremdüblichen Bezahlung entsprochen, die Wahl einer steuerschonenden Gestaltung stehe dem Steuerpflichtigen im Rahmen des rechtlich Zulässigen frei und es sei nicht von Bedeutung, ob die Vorschussleistung aus Eigen- oder Fremdmitteln der Gesellschaft geleistet worden sei.

Die belangte Behörde führte im angefochtenen Bescheid aus, in dem Erkenntnis vom 20. November 1996, 95/15/0202, habe der Verwaltungsgerichtshof im Fall eines nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers unmissverständlich klargestellt, dass das maßgebliche Kriterium für die auch im vorliegenden Fall strittige Abgrenzung darin zu sehen sei, ob der Vorschuss zu unmittelbar nachfolgenden Lohnzahlungszeitpunkten zurückzuzahlen sei, widrigenfalls ihm der Charakter eines Darlehens anhafte und der Vorschuss erst im Zeitpunkt des Entstehens des jeweiligen Entgeltsanspruches als zugeflossen gelte. Entgegen der vom Beschwerdeführer vertretenen Auffassung

handle es sich dabei um kein Spezifikum für Lohneinkünfte, und die Rechtsausführungen in dem genannten Erkenntnis seien auch für den vorliegenden Fall relevant. Die Vorauszahlung an den Beschwerdeführer, an den monatlich ein Geschäftsführerbezug in gleichbleibender Höhe (S 25.000) zur Auszahlung gelangt sei, habe einen Zeitraum von mehreren Jahren umfasst, weshalb sie den Charakter eines Darlehens trage. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse sehe es die belangte Behörde im vorliegenden Fall aber noch als vertretbar an, den Teil der Vorschussleistung, der auf das der Auszahlung nachfolgende Wirtschaftsjahr - mithin auf den Zeitraum bis Juni 2003 - entfalle, als echten Bezugsvorschuss zu qualifizieren, der im Dezember 2001 (und nicht, wie vom Finanzamt angenommen, erst 2002) zugeflossen sei. Im Berufungsverfahren sei substantiiert dargestellt worden, dass die Umsatz- und Gewinnentwicklung des Unternehmens auf Grund des überaus großen Engagements des Beschwerdeführers vor allem im Jahr der Auszahlung des Vorschusses und im Folgejahr äußerst positiv verlaufen sei. Im Zusammenhalt damit, dass der Beschwerdeführer als Alleingesellschafter-Geschäftsführer das Unternehmen eigenverantwortlich und erfolgreich geleitet habe, rechtfertige dies die nach Ansicht der belangten Behörde noch sachgerechte und fremdübliche Qualifikation auch des für das Wirtschaftsjahr 2002/03 bezahlten Erhöhungsbetrages als echte Vorauszahlung. Insoweit sei der Berufung daher stattzugeben.

Gegen die Besteuerung der Erhöhungsbeträge für die Wirtschaftsjahre 2003/04 und 2004/05 in den Jahren 2003 und 2004 richtet sich die vorliegende Beschwerde, in der der Beschwerdeführer im Wesentlichen geltend macht, beim Erhöhungsbetrag habe es sich nicht um Arbeitslohn gehandelt, und die Rückzahlungsvereinbarung sei für ihn als Alleingesellschafter-Geschäftsführer "ohne reale Auswirkung" gewesen, weil eine Beendigung seiner Geschäftsführertätigkeit "faktisch mit einer Liquidation der Kapitalgesellschaft einhergehen" würde. Die belangte Behörde habe sich auf eine Stelle in den Lohnsteuerrichtlinien gestützt, an der "ausdrücklich nur von Arbeitslohn gesprochen" werde. Die Voraussetzungen für eine "Analogie" seien nicht erfüllt, und mit den "Unterstellungen" der belangten Behörde werde das Zuflussprinzip umgangen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat darüber nach Vorlage der Akten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen:

Gemäß § 19 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 sind Einnahmen "in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind". Dass eine der im weiteren Text der Bestimmung normierten Ausnahmen vorliege, hat die belangte Behörde nicht angenommen. Es ist auch nicht strittig, dass der Beschwerdeführer - soweit es sich schon in diesem Zeitpunkt um eine Auszahlung von Bezügen handelte - über den ausgezahlten Betrag im Dezember 2001 in einer Weise verfügen konnte, die - unter der erwähnten Voraussetzung - dessen Zufluss im Sinne des § 19 Abs. 1 EStG 1988 bedeutete. Gemäß Paragraph 19, Absatz eins, erster Satz EStG 1988 sind Einnahmen "in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind". Dass eine der im weiteren Text der Bestimmung normierten Ausnahmen vorliege, hat die belangte Behörde nicht angenommen. Es ist auch nicht strittig, dass der Beschwerdeführer - soweit es sich schon in diesem Zeitpunkt um eine Auszahlung von Bezügen handelte - über den ausgezahlten Betrag im Dezember 2001 in einer Weise verfügen konnte, die - unter der erwähnten Voraussetzung - dessen Zufluss im Sinne des Paragraph 19, Absatz eins, EStG 1988 bedeutete.

Lag hingegen ein Darlehen vor, das mit später fälligen Forderungen gegen den Darlehensgeber verrechnet werden sollte, so handelte es sich zunächst nicht um einen Zufluss von Einnahmen, sondern um eine bloße Vermögensumschichtung (vgl. Doralt, EStG10, § 19 Tz 8 und 14ff m.w.N.). Die in wirtschaftlicher Betrachtungsweise vorzunehmende Abgrenzung solcher Konstellationen von sofort zugeflossenen Vorauszahlungen kann im Einzelfall schwierig sein (vgl. Doralt, a.a.O., Tz 14) und hat sich in Fällen der vorliegenden Art nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor allem daran zu orientieren, ob sich der als "Vorschuss" hingeebene Betrag auf unmittelbar bevorstehende (Rück-)Zahlungen bezieht. Ist dies nicht der Fall, so kommt dem Vorschuss in Wahrheit der Charakter eines Darlehens zu. Dass dies im hg. Erkenntnis vom 20. November 1996, 95/15/0202, in Bezug auf "Lohnansprüche" eines nur geringfügig beteiligten Geschäftsführer-Gesellschafters ausgesprochen wurde, bedeutet unter dem dafür tragenden Gesichtspunkt des zeitlichen Zusammenhanges zwischen der Zahlung und den Ansprüchen, auf die sie sich beziehen soll, keinen ins Gewicht fallenden Unterschied gegenüber dem vorliegenden Fall. Lag hingegen ein Darlehen vor, das mit später fälligen Forderungen gegen den Darlehensgeber verrechnet werden sollte, so handelte es sich zunächst nicht um einen Zufluss von Einnahmen, sondern um eine bloße Vermögensumschichtung (vergleiche, Doralt, EStG10, Paragraph 19, Tz 8 und 14ff m.w.N.). Die in wirtschaftlicher Betrachtungsweise vorzunehmende Abgrenzung solcher Konstellationen von sofort zugeflossenen Vorauszahlungen

kann im Einzelfall schwierig sein vergleiche , Doralt, a.a.O., Tz 14) und hat sich in Fällen der vorliegenden Art nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor allem daran zu orientieren, ob sich der als "Vorschuss" hingegebene Betrag auf unmittelbar bevorstehende (Rück-)Zahlungen bezieht. Ist dies nicht der Fall, so kommt dem Vorschuss in Wahrheit der Charakter eines Darlehens zu. Dass dies im hg. Erkenntnis vom 20. November 1996, 95/15/0202, in Bezug auf "Lohnansprüche" eines nur geringfügig beteiligten Geschäftsführer-Gesellschafters ausgesprochen wurde, bedeutet unter dem dafür tragenden Gesichtspunkt des zeitlichen Zusammenhanges zwischen der Zahlung und den Ansprüchen, auf die sie sich beziehen soll, keinen ins Gewicht fallenden Unterschied gegenüber dem vorliegenden Fall.

Die belangte Behörde ist auch auf die Argumente des Beschwerdeführers und auf den Inhalt des Umlaufbeschlusses über die Neugestaltung der Geschäftsführerbezüge eingegangen, indem sie dem zur Begründung der Vorauszahlung darin ins Treffen geführten Umstand der teilweise "verspäteten Auszahlung" im Ergebnis Rechnung getragen und nicht nur, wie schon das Finanzamt, die Zuordnung des gesamten jeweiligen Jahreserhöhungsbetrages zum Kalenderjahr des Beginns des Wirtschaftsjahres, sondern darüber hinaus auch noch die Zuordnung des für das Wirtschaftsjahr 2002/03 fällig werdenden Betrages zum Jahr der strittigen Zahlung im Dezember 2001 und somit auch insoweit dessen Einstufung als Vorschuss vorgenommen hat. Wenn sie das in Bezug auf die erst 2003 und 2004 beginnenden Wirtschaftsjahre nicht mehr als möglich und den Zufluss insoweit erst in den Streitjahren als gegeben ansah, so entsprach dies dem nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die Abgrenzung maßgebenden Kriterium (vgl. dazu außer dem genannten Erkenntnis auch die darin angeführte Vorjudikatur und seither etwa noch das Erkenntnis vom 23. Mai 2000, 2000/14/0060). Die belangte Behörde ist auch auf die Argumente des Beschwerdeführers und auf den Inhalt des Umlaufbeschlusses über die Neugestaltung der Geschäftsführerbezüge eingegangen, indem sie dem zur Begründung der Vorauszahlung darin ins Treffen geführten Umstand der teilweise "verspäteten Auszahlung" im Ergebnis Rechnung getragen und nicht nur, wie schon das Finanzamt, die Zuordnung des gesamten jeweiligen Jahreserhöhungsbetrages zum Kalenderjahr des Beginns des Wirtschaftsjahres, sondern darüber hinaus auch noch die Zuordnung des für das Wirtschaftsjahr 2002/03 fällig werdenden Betrages zum Jahr der strittigen Zahlung im Dezember 2001 und somit auch insoweit dessen Einstufung als Vorschuss vorgenommen hat. Wenn sie das in Bezug auf die erst 2003 und 2004 beginnenden Wirtschaftsjahre nicht mehr als möglich und den Zufluss insoweit erst in den Streitjahren als gegeben ansah, so entsprach dies dem nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die Abgrenzung maßgebenden Kriterium vergleiche , dazu außer dem genannten Erkenntnis auch die darin angeführte Vorjudikatur und seither etwa noch das Erkenntnis vom 23. Mai 2000, 2000/14/0060).

Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen. Die Beschwerde war daher gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG als unbegründet abzuweisen.

Der Ausspruch über den Aufwandsatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2008. Der Ausspruch über den Aufwandsatz gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2008.

Wien, am 20. März 2013

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2013:2009130051.X00

Im RIS seit

26.04.2013

Zuletzt aktualisiert am

18.07.2013

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>