



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 15

GZ. RV/1154-W/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, W., vertreten durch Dkfm.Dr. Franz Klein, 1080 Wien, Pfeilgasse 16/23, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg, vertreten durch Mag. Kovacs, betreffend Einkommensteuer 2000 und Einkommensteuer 2001 nach der am 24. April 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. erklärte im Jahr 2000 neben Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit und Vermietung und Verpachtung Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit in Höhe von S 638.879,-. Die Veranlagung erfolgte erklärungsgemäß.

In der berichtigten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2001 erklärte der Bw. neben den anderen Einkünfte seine Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit in Höhe von S 4.045.067,-. Für S 5.384.724,- wurden als Einkünfte gemäß § 37 EStG der Hälftesteuersatz beansprucht.

Für die Jahre 1999 bis 2001 erfolgte eine Betriebsprüfung.

Die Betriebsprüfung führte zu den Einkünften, für die der Hälftesteuersatz gemäß § 37 EStG beansprucht worden ist, wurde folgendes aus:

"Im Jahr 2001 wird in der berichtigten Einkommensteuererklärung vom 13.05.03 ein Übergangsgewinn in Höhe von ATS 5.384.724,- ausgewiesen. Für diesen Übergangsgewinn wurde gem. § 37 der Hälftesteuersatz beantragt. Im Übergangsgewinn ist eine offene Forderung gegenüber der XGmbH für Erfolgsprämienanteil aus dem Turnaroundbevollmächtigungsvertrag (R.) iHv ATS 2,7 Mio. enthalten.

Die Schlussrechnung der XGmbH an R., auf die sich der Erfolgsprämienanteil bezieht, wurde bereits im Juni 2000 bei der XGmbH als Erlös verbucht. Da die Auszahlung des Honorars aufgrund angeblich unzureichender flüssiger Mittel des XGmbH nicht erfolgte, wurde dieses Honorar beim Abgabepflichtigen nicht erfasst.

Nach Meinung der BP ist dieses Honorar (Erfolgsprämienanteil) bereits vor Betriebsaufgabe als zugeflossen anzusehen, da die Leistung durch den Abgabepflichtigen erbracht wurde und damit der Anspruch auf Auszahlung des im freien Dienstvertrag vereinbarten Honorars gegeben war. Wie aus Punkt 4.4. des Kauf/Bausträgervertrages über die Appartements in XY hervorgeht, hat die R. GmbH das Honorar aus dem Turnaroundvertrag mit schuldbefreiender Wirkung für die XGmbH für den Ankauf der Appartements bereits November 2000 entrichtet.

Weiters ist die BP der Ansicht, dass es sich bei der XGmbH allenfalls um eine bloße Zahlungsstockung handeln konnte, die durch Mittelbeschaffung wie etwa durch kurzfristige Verwertung ausreichend vorhandener Aktiva oder Aufnahme eines Überbrückungskredites behebbar gewesen wäre (siehe OGH 29.06.1993, 14 Os 61/93). Hinzu kommt, dass der Abgabepflichtige seine Gesellschaftsanteile an der C.GmbH im Dezember 2000 an die XGmbH verkaufte, der Kaufpreis für diese Anteile iHv. ATS 3.515.000,- wurde im Juni 2001 über die Bank an den Abgabepflichtigen zur Ausbezahlung gebracht, obwohl diese Schuld erst nach dem zu diesem Zeitpunkt bereits bestehenden Anspruch aus dem Turnaroundvertrag

zustande gekommen ist. Von unzureichenden flüssigen Geldmittel für die Bezahlung des Erfolgshonorars durch die XGmbH vor Betriebsaufgabe kann daher nach Meinung der BP nicht ausgegangen werden.

Als Gesellschafter (100%) /Geschäftsführer der XGmbH konnte der Abgabepflichtige über den Zeitpunkt der Auszahlung des Honorars selbst verfügen. Verfügt ein an der Gesellschaft beteiligter Geschäftsführer, dass sein Honorar nicht auszubezahlen ist, sondern der Gesellschaft zur Verfügung stehen solle, dann ist dies eine Verfügung über zugeflossene Einnahmen (vgl. VwGH 95/13/0246).

Seitens der BP wird daher das Erfolgshonorar iHv. ATS 2.700.000,- den Einkünften aus selbstständiger Arbeit im Jahr 2000 hinzugerechnet, analog dazu wird dieser Betrag bei den Einkünften im Jahr 2001 ausgeschieden.

Für das Jahr 2000 wurden die Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit im Einkommensteuerbescheid in Höhe von 3.338.879,-ATS (Tarif nach § 33 EStG) erfasst und besteuert. Im Jahr 2001 wurden die Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit im Einkommensteuerbescheid 2001 in Höhe von 1.345.067,- festgestellt und die Einkommensteuer gemäß § 33 EStG festgesetzt. Mit dem Halftesteuersatz wurden 2.684.740,- ATS besteuert.

Begründend wurde ausgeführt, dass die Veranlagung unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung erfolgte, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sei.

Gegen die Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 wurde Berufung erhoben. Als Begründung wurde ausgeführt:

"Die Berufung wendet sich gegen die

- Behandlung eines Erlöses in Höhe von ATS 2.700.000,- als laufender Gewinn im Jahr 2000 statt als "Aufgabegewinn" im Jahre 2001 und
- überhaupt gegen die Zuordnung dieses Erlöses zum Jahr 2000 und nicht zum Jahr 2001.

Die Behörde argumentiert im BP-Bericht

- dass der Honoraranspruch bereits im November 2000 gegeben gewesen sei,
- dass eine andere Schuld der XGmbH (kurz X) gegenüber Prof. Rs., die erst im Dezember 2000 entstanden sei, im Juni 2001 bezahlt worden sei.

Dazu ist zu sagen:

Der Geschäftsführer (kurz GF) einer GmbH wird Zahlungen an bestimmte Gläubiger zu den für die GmbH günstigsten Zeitpunkt vornehmen. So geht fast jeder GF vor, nicht nur Prof. Rs..

Der GF der X hat daher die Schuld aus dem Erwerb der C.-Anteile bezahlt, weil es hier bereits eine rechtliche Verpflichtung (Abtretungsvertrag) gab. Diese Verpflichtung bestand im übrigen nicht nur gegenüber Prof. Rs. sondern auch gegenüber Frau Cr. Rs..

Diese Zahlungen erfolgten im Zusammenhang mit der gesellschaftsrechtlichen Rekonstruktion der C.GmbH. In diesem Zusammenhang (am 26. Juni 2001) musste Prof. Rs. auch Zahlungen an Prof. E. leisten. (siehe Beilage). Im Juni 2001 wurde daher die Beteiligung "C." geregelt".

Der GF der X hat an Prof. Rs. deshalb nicht bezahlt, weil noch keine Rechnung gelegt worden war.

Prof Rs. hatte – wegen zu dieser Zeit gegebenen beruflichen Belastung ganz einfach noch keine Rechnung gelegt. Eine solche Vorgangsweise (verspätete Rechnungslegung) trifft man im Wirtschaftsleben häufig an. Jeder kennt dafür Beispiele aus seiner eigenen wirtschaftlichen Erfahrung.

Prof. Rs. hat daher nicht "verfügt" sondern nur "unterlassen".

Im Juni 2001 war die Aufgabe der Erwerbstätigkeit per 31.Juli 2001 in keiner Weise vorhersehbar. Diese "Aufgabe" ergab sich erst aus dem Bruch der Vereinbarung durch die Gruppe H. im Juli 2001. Daraufhin entschloss sich Prof. Rs. seine Erwerbstätigkeit überhaupt einzustellen. In diesem Zuge mussten – naturgemäß – alle Geschäfte abgeschlossen und verrechnet werden. Nach der Rechnungslegung am 1. August 2001 zahlte die X daher am 9. August 2001. Die zeitliche Abfolge und die Vorgangsweise halten daher einem Fremdvergleich stand. Auch ein anderer GF hätte sich nicht anders verhalten.

Die bisher ergangenen Erkenntnisse des VWGH betreffen über viele Jahre aufgestaute Forderungen eines Gesellschafters-GFs und sind daher mit dem vorliegenden Fall in keiner Weise vergleichbar.

Im vorliegenden Fall handelt es sich um einen kurzen Zeitraum. Zur Illustration gebe ich eine Zeittafel.

Rechnung X an R. ATS 3.000.000,-+ USt	06.06.2000
Es wurden langwierige Verhandlungen geführt, ob diese Rechnung bar bezahlt werden kann oder in "Naturalien" abgegolten werden kann. Mehrere Monate wurde der Vertrag betreffend die Gegenverrechnung mit zwei Eigentumsappartements verhandelt. Hätte die X nur ein Eigentumsappartement erworben, wäre ein Teil der Sanierungsprämie zweifelhaft geworden. Durch den Erwerb von zwei Appartements und somit Zuzahlung von rund ATS 1.400.000,- konnte erst der volle Betrag des Erfolgshonorars realisiert werden.	
Gegenverrechnung mit zwei Eigentumsappartements	18.12.2000
Zahlung des "Überschusses" durch X an R. (ATS 1.415.239,20) Erst dadurch wurde auch der Erlös Sanierungsprämie gesichert.	18.01.2001
Am 6.7.2001 erfolgte der Vertragsbruch "H. ", sodass Herr Univ.Prof. Rs. mit 1.8.2001 die ASVG-Pension beantragte. In diesem Zuge mussten die offenen Geschäfte "abgearbeitet" werden. Einer dieser Punkte war die Verrechnung des Erfolgsprämienanteils aus der Sanierung R. an die X .	06.07.2001
Prof. Rs. verrechnete daher am 1.8.2001 den Betrag von ATS 2.700.000,- an die X.	01.08.2001

Es handelt sich also durchaus nicht um "atypische" Zahlungsverzögerungen.

Die X hat die Sanierungsprämie R. erst "erstreiten" müssen. Sie hat kein Bargeld erhalten sondern nur Eigentumswohnungen. (Im Gegenteil: Die X musste noch etwas "drauflegen"). In einer solchen Situation hätte auch ein fremder Dritter mit der Bezahlung des Betrages von netto ATS 2.700.000,- warten müssen.

Der Umstand, dass die Sanierungsprämie von Prof. Rs. erst mit einer Verzögerung abgerechnet wurde, ist nicht ungewöhnlich. Es wäre im Gegenteil sogar ungewöhnlich gewesen, wenn die X – ohne dass eine Rechnung vorlag – schon bezahlt hätte."

Es wurde beantragt die Bescheide aufzuheben und erklärungsgemäß – gemäß den obigen Ausführungen – zu veranlagten."

Die Betriebsprüfung gab eine Stellungnahme zur Berufung betreffend Einkommensteuerbescheid 2000 und 2001 vom 23.10.2003 ab:

"Betreffend der Feststellung bzw. der Begründung der BP betreffend die Einkommensteuer 2000 und 2001 wird im Wesentlichen auf den Bericht der Betriebsprüfung (Tz 12) vom 23.10.2003 verwiesen.

Zusätzlich wird folgendes ausgeführt:

Wie bereits im Bericht ausgeführt, wird im Jahr 2001 in der berichtigten Einkommensteuererklärung vom 13.05.03 ein Übergangsgewinn in Höhe von ATS 5.384.724,- ausgewiesen. Für diesen Übergangsgewinn wurde gemäß § 37 der Hälftesteuersatz beantragt. Im Übergangsgewinn ist eine offene Forderung gegenüber der XGmbH für den Erfolgsprämienanteil aus dem Turnaroundbevollmächtigungsvertrag vom 1.12.1997 (in der Folge Turnaround) betreffend die Fa. R. iHv. ATS 2,7 Mio enthalten.

Seitens der BP wird festgehalten, dass im Turnaround zwischen der Fa. R. und Dr. Rs. eine Erfolgsprämie von ATS 3,0 Mio+ USt für die Unternehmensberatung vereinbart wurde. Mit Sacheinlagevertrag vom 25.02.1999 wurde die Unternehmensberater Tätigkeit von Dr. Rs. in die X eingebracht, womit der Turnaround auf die X übergegangen ist. In der Ergänzung zum Dienstvertrag vom 30.6.1999 wurde zwischen X und Dr. Rs. die Weitergabe eines Erfolgshonorars von 90% u.a. auch für den Turnaround mit der Fa. R. vereinbart. Aufgrund dieses Turnarounds ist der Anspruch auf das Erfolgshonorar bereits im Juni 2000 entstanden, was auch dadurch dokumentiert wird, dass die Erfolgsprämie aus dem Turnaround aus dem Jahre 1997 bei der X bereits im Juni 2000 als Erlös und somit als Forderung eingebucht wurde.

Wie aus Punkt 4.4. des Kauf/Bauvertrages vom 09.11.2000 betreffend die Appartements in XY hervorgeht, hat die R. GmbH das Honorar aus dem Turnaround mit Schuld befreiender Wirkung bereits im November 2000 entrichtet. Selbst wenn man unterstellt, dass der Anspruch auf Bezahlung des Erfolgshonorars erst mit der Entrichtung des Honorars durch die Fa. R. entstanden ist, ist somit auf Grund der o.a. Verträge spätestens zu diesem Zeitpunkt seitens Dr. Rs. auch der rechtmäßige Anspruch auf Bezahlung des Erfolgshonorars, sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach, gegeben. Ob darüber eine Rechnung ausgestellt wurde, ist für die Entstehung einer Forderung nicht maßgeblich.

In der Berufung wird ausgeführt, dass zuerst die Schuld der X an Dr. Rs. aus dem Verkauf der Anteile der C. GmbH (Abtretungsvertrag vom 01.12.2000) bezahlt wurde, da bereits eine rechtliche Verpflichtung aus diesem Vertrag bestand. Wie bereits oben ausgeführt, bestand aufgrund der vorliegenden Verträge eine rechtliche Verpflichtung zur Zahlung des Erfolgshonorars bereits im Juni 2000. Spätestens jedoch im November 2000, also noch vor Entstehung der Forderung aus der Abtretung der Anteile der C. GmbH.

Besteht aber ein rechtmäßiger Anspruch auf Zahlung, so wird im normalen Wirtschaftsverkehr unter fremdüblichen Bedingungen dieser Zahlungsanspruch auch geltend gemacht. Wird diese Geltendmachung aufgrund fehlender Interessensgegensätzen – wie dies zwischen dem Gesellschafter-Geschäftsführer, der zu 100% an einer Gesellschaft beteiligt ist, und der Gesellschaft gegeben ist – unterlassen, ist darin eine Verfügung zu erblicken ("Verfügt ein an der Gesellschafter beteiligter Geschäftsführer, dass sein Honorar nicht auszubezahlen ist, sondern der Gesellschaft zur Verfügung stehen solle, dann ist dies eine Verfügung über zugeflossenen Einnahmen" – vgl. VwGH 95/13/0246).

Aber selbst wenn man der Argumentation der Berufung folgt und eine Zahlungsverzögerung zugesteht, ist nicht einsehbar, warum bei zwei vorhandenen Forderungen des Gesellschafter-Geschäftsführers die später entstandene Forderung früher beglichen werden soll. Dieser Umstand ist nur mit der unterschiedlichen steuerlichen Behandlung der Zahlung begründbar und wäre daher die erfolgte Zuordnung der Zahlung vom Juni 2001 unter dem Blickwinkel des Missbrauches von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten nicht anzuerkennen und die Forderung aus dem Erfolgshonorar als beglichen anzusehen. Eine Zuordnung zum Übergangsgewinn und dem zu Folge zum begünstigten Steuersatz wäre daher auch aus diesem Grund nicht zulässig. In diesem Fall wäre das Erfolgshonorar zwar dem Jahr 2001 zuzurechnen, in Folge gleicher Progression jedoch nichts gewonnen."

Die BP sah keine Veranlassung von ihren Feststellungen abzuweichen.

Der Bw. führt in seiner Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung aus:

"Sachverhaltsdarstellung – insbesondere genaue Darstellung des zeitlichen Ablaufes:

Rechnungslegung der X an R. über ATS 3.000.000,- + 20% UStG (Beilage 1)	6. Juni 2000
Da die R. GmbH noch immer unter Liquiditätsengpässen gelitten hat, wurden Verhandlungen betreffend einer Abfindung "Naturalien" geführt. Diese gestalten sich sehr schwierig und führten erst am (Beilage 2) und (Gegenzeichnung) zu einem Vertragsabschluss	9. Nov. 2000 16. Nov. 2000
Die Eheleute Rs. traten am ihre Geschäftsanteile an der C. GmbH an die X GmbH ab, (Beilage 3)	1. Dez. 2000
Der Vertrag vom 9./16.11.2000 zwischen X und R. sah vor, dass R. ATS 3.600.000,- an die Suitenanlage XY Errichtungs GmbH (eine R. Konzerngesellschaft) bezahlte. Die Zahlung erfolgte am Treuhandkonto des Rechtsanwaltes Dr. B. mit Eingang vom (Beilage 4)	5. Dez. 2000

Erst durch diese Zahlung wurde der Vertrag mit R. erfüllt, wodurch auch der Erlös "Sanierungsprämie" erst gesichert war. Zur Ermöglichung der Transaktion musste die X einen Betrag von ATS 405.319,20 (für Möbel) am	12.Jän.2001
und ATS 1.009.920,- (für Restkaufpreis Appartements) am an die Suitenanlage XY ErrichtungsGmbH bezahlen. (Beilage 5 Buchhaltungskonto)	18.Jän.2001
Aus dieser zeitlichen Abfolge ergibt sich zweifelsfrei, dass ohnehin die ältere Verbindlichkeit der X (nämlich aus dem Erwerb der C. -Anteile) zuerst bezahlt wurde, nämlich am (Beilage 6 Kontoauszug)	8. Juni 2001
Am erfolgte der Vertragsbruch "H. ", sodass Herr Univ.Prof Dr. Rs. mit die ASVG-Pension beantragte.	6. Juli 2001 1. Aug.2001
In diesem Zuge wurden die offenen Geschäfte "abgearbeitet". Einer dieser Punkte war die Verrechnung des Erfolgsprämienanteiles aus der Sanierung R. an die X mit (Beilage 7 Kopie der Rechnung)	1. Aug.2001
Die Zahlung dieses Betrages erfolgte mit ATS 400.000,- am (Beilage 8 Kopie des Kontoauszuges) und mit ATS 2.840.000,- am (Beilage 9 Kopie des Kontoauszuges)	9. Aug.2001 20.Aug.2001

Die Bezahlung der Verbindlichkeiten erfolgte damit präzise in der von der Betriebsprüfung geforderten strengen Abfolge."

Eine erklärungsgemäße Veranlagung wurde beantragt.

Neben den anderen Einkünfte seine Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit in Höhe von S 4.045.067,-. Für S 5.384.724,- wurden als Einkünfte gemäß § 37 EStG der Hälftesteuersatz beansprucht.

In der am 24. April 2006 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Der Berufungswerber gab an, dass am 5.Dez. 2000 die R. Bau GmbH auf das Treuhandkonto einbezahlt hätte. Nicht er hätte eine Forderung an R. gehabt, sondern die XGmbH (X). Die R. Bau GmbH bot der X zwei Appartements an, da sie in Geldnot gewesen sei. Die X hätte sie erworben, damit sie ihre ATS 3,6 Mio bekomme. Der Vertrag sei am 9.11. 2000 unterschrieben worden, die Gegenzeichnung sei am 16.11.2000 erfolgt.

Die X hätte ATS 1,4 Mio. zuzahlen müssen; diese letzte Zahlung sei am 18. Jänner 2001 erfolgt. Mit diesem Datum sei die Gegenverrechnung der Forderungen der X an die R. Bau GesmbH abgeschlossen gewesen.

Die älteste Forderung sei am 8. Juni 2001 erfolgt von der X an seine Gattin und an ihn bezahlt worden.

Der Steuerberater fügte weiters hinzu, dass er und der Bw. der Meinung seien, dass die "Turnaroundprämie" R. erst am 18. Jänner 2001 realisiert worden sei.

Von einem Missbrauch der Gestaltungsmöglichkeiten könne keine Rede sein. Im normalen Lauf der Geschäfte hätte Dr. Rs. seine Geschäfte getätigt. Erst im Juli 2001 hätte Herr Prof. Rs. beschlossen in Pension zu gehen. Erst ab diesem Zeitpunkt hätte sich die Frage des halben Steuersatzes gestellt. Das sei für den Berufungswerber wesentlich. Prof. Rs. hätte alle Geschäfte ordnungsgemäß und in zeitlicher Abfolge abgewickelt.

Ab dem 31. Juli 2001 habe es kein Erwerbseinkommen mehr gegeben. Bis dahin hätte es bereits eine O.-Pension gegeben.

Betreffend Rechnungslegung führte der Steuerberater aus, dass es sich jeweils um kurze Zeiträume – im Gegensatz zu den zitierten VwGH-Erkenntnissen – und nicht um jahrelange Verzögerungen gehandelt hätte.

Den Ausführungen hielt der Betriebsprüfer entgegen, dass Prof. Rs. 100%iger Gesellschafter-Geschäftsführer der GesmbH gewesen sei. Er hätte sich über seine GesmbH seinen Anspruch nicht ausbezahlt. Die Rechnungslegung sei für das Verfahren nicht wichtig. Es gehe hier um den Anspruch und nicht zwingend um die Zahlung. Der Anspruch sei auch nicht strittig.

Der Betriebsprüfer führte weiters aus, dass die Art der Rechnungslegung im vorliegenden Fall einem Fremdvergleich nicht standhielte.

Laut VwGH verfügt man über das Geld, auch wenn man es sich nicht auszahlen lässt. Die Argumentation der Betriebsprüfung war gewesen, dass, wenn ein Anspruch bestanden hätte und dieser dennoch nicht geltend gemacht worden wäre, dies wegen eines fehlender Interessenskonflikt nicht erfolgt wäre.

Der Steuerberater äußerte sich, dass fraglich sei, wann der Anspruch Rs. gegenüber der X tatsächlich entstanden sei. Darüber sage der Zusatz zum freien Dienstvertrag nicht aus.

Die X hätte Werte, aber keine liquiden Mittel gehabt.

Der Betriebsprüfer merkte dazu an, dass der Bw. den Anspruch gegenüber der R. Bau GmbH zu demselben Zeitpunkt, nämlich im Juni 2000, wie die X erworben hätte.

Dem widersprach der Steuerberater und der Bw. nachdrücklichst.

Der Betriebsprüfer brachte weiters vor, dass hinter den Verträgen, die geschlossen wurden, immer dieselbe Personen gestanden hätte. Der Fremdvergleich sei hier wichtig. Laut Judikatur sei unter nahen Angehörigen darauf zu achten, dass die Vertragsgestaltung detailliert und nach außen hin erkenntlich erfolge, damit kein Interpretationsspielraum entstehe (Entstehung des Anspruchs).

Dem hielt der Berufungswerber entgegen, dass es bedeuten würde, dass er sich selbst das gleiche Misstrauen unabhängig von der Situation zu Vertragsabschluss entgegenbringen müsste, das er einem Dritten entgegen bringen würde.

Der "Turnaroundvertrag" sei damals zwischen R. und Prof. Rs. geschlossen und in die

X eingebracht worden.

Betreffend die Forderung an die R. Bau GesmbH hätte der Geschäftsführer der X ein halbes Jahr verhandelt, damit sie am 18. Jänner 2001 den Gegenwert unstrittig bekommen hätte.

Der Betriebsprüfer brachte weiters vor, dass die X in der Bilanz die ATS 2,7 Mio. als Aufwand ausgewiesen hätte. Der Aufwand sei aber rückgestellt worden. Für den Betriebsprüfer sei das aber eine Verbindlichkeit, weil sowohl die Höhe als auch der Grund festgestanden hätten.

Das Aktivum (Appartements in XY) sei aktiviert worden und hätte mit Stichtag 31. Dezember 2000 in der Bilanz gestanden.

Dazu führte der Steuerberater aus, dass selbstverständlich alles im Jahresabschluss 2000 bilanziert worden wäre. ATS 2,7 Mio. wären in der Bilanz der X passiviert worden.

Nach Aussage des Bw. sei er Geschäftsführer der X bis 31. Juli 2001 gewesen.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung hätte das Honorar zum laufenden Gewinn hinzuge-rechnet werden müssen. Wäre dies geschehen, hätte sich die Frage des Halbesteuer-satzes erst gar nicht gestellt.

Der Bw. wies darauf hin, dass es Verträge gäbe, die unter Misstrauen abgeschlossen werden und solche unter Cooperationspartner. Man müsse sich auch die Frage stellen, was der Wille der vertragsabschließenden Partei gewesen sei. Im Drittvergleich sei zu berücksichtigen, wer mit wem und unter welcher Situation einen Vertrag abschließt. Der Vertrag zwischen Rs. und Rs. sei kein hochriskanter Vertrag gewesen.

Der Betriebsprüfer hielt dem entgegen, dass die Maßstäbe bei Verträgen unter Fremden und unter nahen Angehörigen diesselben sein müssten.

Der Berufungswerber ersuchte abschließend, der Berufung Folge zu geben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Fall ist strittig, wann dem Bw., nämlich im Jahr 2000 als laufender Gewinn oder im Jahr 2001 als Übergangsgewinn, die Erfolgsprämie für die Sanierung der R. Bau GmbH als zugeflossen gilt. Während das Finanzamt der Meinung der Betriebsprüfung folgt und das Erfolgshonorar bereits im Jahr 2000 als zugeflossen sieht und dem laufenden Gewinn des Jahres 2000 zurechnet, sieht der Bw. die Erfolgshonorare erst im Jahr 2001 als Übergangsgewinn mit dem ermäßigten Steuersatz als zugeflossen.

Dem Berufsbegehren kommt jedoch nach Ansicht des UFS aus folgenden Gründen keine Berechtigung zu:

Am 1. Dez. 1997 schloss der Bw. mit der R. GmbH einen Turnaroundbevollmächtigungsvertrag ab. Unter Punkt IV wurde u.a. vereinbart, dass sofern es mit Hilfe der Bemühungen von Dr. Rs. gelingt, R.R. oder der Gesellschaft die Vermögenswerte im Ausmaß von ATS 50.000.000,- zu erhalten, Dr. Rs. eine Erfolgsprämie in Höhe von ATS 3.000.000,- zuzüglich 20% Umsatzsteuer erhalten werde.

Die in Punkt VII geregelte Laufzeit besagt, dass der gegenständliche Vertrag bis zum Ablauf

jener Generalversammlung der Gesellschaft befristet ist, die über den Jahresabschluss des Geschäftsjahres 1998 entscheidet.

Am 18. Jänner 1999, bzw. mit Änderung am 3. Feb. 1999, hat der Bw. die X GmbH gegründet.

Gemäß § 2 des Vertrages ist der Gegenstand des Unternehmens:

- a) Unternehmensberatung und Unternehmensorganisation;
- b) die Durchführung aller Geschäfte, welche mit den vorerwähnten Tätigkeiten zusammenhängen, dies jedoch unter Ausschluss von Bankgeschäften im Sinne des BWG.

Gemäß § 4 beträgt das Stammkapital der Gesellschaft S 500.000,00. Hievon übernimmt der einzige Gesellschafter der Bw. eine Stammeinlage von S 500.000,- und zahlt hierauf einen Betrag von S 250.000,- bar ein.

Laut Firmenbuchauszug sind die Geschäftsführer der Alleingesellschafter Dr. Rs., Dkfm. Cr. Rs. und Mag. Andrea K., geb. Rs..

Am 25. Feb. 1999 schloss der Bw. als selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der X als Sachübernehmerin mit dem Bw. als Sacheinleger den Sacheinlagevertrag, auf Grund dessen der Bw. seinen Betrieb Unternehmensberatung als Sacheinlage in die X einbrachte. Weiters schloss der Bw. als Auftragnehmer am 25. Feb. 1999 mit der X als Auftraggeber einen freien Dienstvertrag. U.a. wurde für diese Tätigkeit eine jährliche Vergütung von ATS 120.000,- vereinbart. In einer Ergänzung am 30. Juni 1999 wurde vereinbart, dass der Bw. 90 Prozent der Erfolgshonorare aus den Bevollmächtigungsverträgen erhalten würde. Dzt waren dies die Verträge mit P., R. und H.. 10 Prozent stünden der X zu.

Am 6. Juni 2000 stellte die X an die R. GmbH die Schlussabrechnung gemäß IV(3) und VII(1) des Turnaroundbevollmächtigungsvertrages vom 1. Dez. 1997 über ATS 3,600.000,- (3.000.000,- + 20% MwSt). Es wurde ersucht, den Betrag mit schuldbefreiender Wirkung auf das Konto X GmbH zu überweisen.

Laut Ausführungen in der Gegenäußerung des Bw. vom 17.4.2004, sah der Vertrag vom 9./16.11.2000 zwischen der X und R. vor, dass R. ATS 3,600.000,- an die Suitenanlage XY Errichtungs GmbH (eine R. Konzerngesellschaft) bezahlt. Die Zahlung erfolgte auf ein Treuhandkonto eines Rechtsanwaltes.

Durch diese Zahlung wurde der Vertrag mit R. erfüllt, wodurch auch der Erlös "Sanierungsprämie" gesichert war.

In der Gewinn- und Verlustrechnung für das Jahr 2000 der X wurden dieses Honorar der R. GmbH als Umsatzerlöse verbucht. Als Aufwendungen "Erfolgshonorar Geschäftsführung" wurden S 2.700.000,- (90% des Erfolgshonorars) als Aufwand gewinnmindernd einer Rückstellung (vgl. Jahresabschluss zum 31.12.2000) zugeführt.

Die restlichen 10 Prozent (vgl. Ergänzung von 30. Juni 1999) blieben bei der X GmbH im Jahr 2000 gewinnwirksam in der Bilanz.

Aus den Erläuterungen zum Jahresabschluss 31. Dezember 2000 ist ersichtlich, dass bei den Sachanlagen "Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten, einschließlich der Bauten auf fremdem Grund" die von R. mit schuldbefreiender Wirkung bezahlten Grundstücke aktiviert sind.

Gemäß § 19 Abs.1 EStG i.d.F. der das Streitjahr geltenden Fassung sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.

Die Vorschriften über die Gewinnermittlung bleiben unberührt.

Der Verwaltungsgerichtshof führt in dem Erkenntnis vom 13.12.1995, 95/13/0246 dazu Folgendes aus: Der Betrag ist dem Abgabepflichtigen dann als gemäß § 19 Abs.1 EStG 1972 bzw. 1988 zugeflossen anzusehen, wenn er über den Betrag rechtliche und wirtschaftlich verfügen kann, mag er ihm vom Schuldner auch nur gutgeschrieben worden sein. Ist der Abgabepflichtige gleichzeitig Mehrheitsgesellschafter jener GmbH, die sein Schuldner ist, ist der Zufluss grundsätzlich anzunehmen, sobald die Forderung fällig ist, vorausgesetzt, dass die GmbH nicht zahlungsunfähig ist. Diese Sicht gebietet der beherrschende Einfluss des Mehrheitsgesellschafters der GmbH, weil die Gesellschafterversammlung dem Geschäftsführer gegenüber weisungsbefugt ist (Hinweis 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 (Hinweis Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommenssteuer- und Körperschaftssteuergesetz, Kommentar, 20te Auflage, Randzahl 62 zu § 11 dEStG).

In dem Erkenntnis vom 20.6.1990, ZI 89/13/0202 hält der Gerichtshof fest, dass es nicht zu bezweifeln ist, dass der Geschäftsführer einer Gesellschaft grundsätzlich auch die tatsächliche Verfügungsmacht über zu seinen Gunsten ausgestellten Gutschriften innehat.

Quantschnigg/Schuch (Einkommensteuerhandbuch, § 19 Tz 16) führen zu dem Geschäftsführenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft folgendes aus: Zufließen des Gehaltes mit Gutschrift außer bei Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft (VwGH 20.6.90, 89/13/0202; BFH BStBl 1957 III, 289).

Nach Doralt fließen einem beherrschenden Gesellschafter einer GmbH Leistungsentgelte bereits mit Fälligkeit der Forderung zu, es sei denn, die Gesellschaft ist auf Dauer zahlungsunfähig; vorübergehende Zahlungsunfähigkeit hindert den Zufluss nicht (E 19.7.1997, 95/14/0014, 1997, 161, vgl. auch BMF, ÖStZ 1999, 443); (Doralt, Einkommensteuergesetz, § 19 Tz 30)

In der Berufung vom 20.11.2003 führt der Bw. aus, dass er – wegen zu dieser Zeit gegebener beruflicher Belastung - ganz einfach noch keine Rechnung gelegt hätte. Eine solche Vorgangsweise (verspätete Rechnungslegung) träfe man im Wirtschaftsleben häufig an. Er kenne dafür Beispiele aus seiner eigenen wirtschaftlichen Erfahrung.

Er habe daher nicht "verfügt" sondern "unterlassen".

Eine Zahlungsunfähigkeit der X wurde in der Berufung nicht behauptet. Die auf Grund des Turnaroundvertrages zur Bezahlung der Sanierungsprämie verpflichtete R. GmbH litt laut Berufung an Liquiditätsengpässen. Die Abfindung erfolgte im November 2000 in Naturalien an Hand zweier Appartements.

Der vorstehenden Rechtsprechung und Lehre folgend ist das Erfolgshonorar, welches bereits im Jahr 2000 als Umsatzerlös bei der X GmbH verbucht ist, dem Bw. als 100% Gesellschafter der X GmbH im Jahr 2000 zugeflossen.

Er hat als 100 %iger Eigentümer "verfügt", dass er sich das Erfolgshonorar noch nicht "ausbezahle".

Der Zeitpunkt der Ausstellung der Rechnung war daher ohne jede abgabenrechtliche Bedeutung.

X GmbH hat das an den Bw. weiterzugebende Honorar in Höhe von 90% (vgl. Ergänzung zum Dienstvertrag) bereits im Jahr 2000 gewinnmindernd einer Rückstellung zugeführt.

Der Bw. als alleiniger Gesellschafter der X hatte es in der Hand, den Gewinn der X im Jahr 2000 in Höhe von ATS 2.700.000,- (90% von ATS 3.000.000,-) zu kürzen. Die Versteuerung des Honorars bei ihm sollte erst nach Rechnungslegung im August 2001 erfolgen.

Zu den Ausführungen des Bw., dass der Vertrag "Rs. und Rs. " kein hochriskanter Vertrag gewesen sei, wird Folgendes ausgeführt:

Im gegenständlichen Fall ist auch die Judikatur über die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen, die auf wirtschaftlicher Betrachtungsweise beruht, heranzuziehen; deren Bedeutung liegt vor allem im Bereich der Beweiswürdigung. Nahebeziehungen können auch durch gesellschaftsrechtliche Verflechtungen entstehen. Die vor allem von der Rechtsprechung entwickelte Grundsätze für die steuerliche Anerkennung von sogenannten Angehörigenvereinbarungen gelten somit auch für – wie im Berufungsfall – zwischen GmbH und dem (alleinigen) Gesellschafter-Geschäftsführer geschlossenen Verträge (Doralt, EStG 8.Auflage, § 2 Tz 158/2 und 159ff.)

Verträge zwischen nahen Angehörigen werden – selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit – steuerrechtlich nur anerkannt, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und

- zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen (s. Doralt, aaO, § 2 Tz 160).

Eine vertragliche Regelung zwischen der X GmbH, deren alleiniger Gesellschafter der Bw. ist, und dem Bw. über das Übergehen von Ansprüchen der X (gegenüber Dritten) auf den Bw. gibt es nicht. Somit hätte der Bw. als Alleingesellschafter darüber bestimmen können, wann Ansprüche der GmbH als auf ihn übergegangen gelten.

Auf Grund dieser möglichen Vorgangsweise hat o.a. Lehre und Rechtsprechung den Zeitpunkt des Entstehens des Anspruches der GmbH mit dem Zeitpunkt des Mehrheitsgesellschafters gleichgesetzt.

Im gegenständlichen Fall hat die X GmbH die Erfolgsprämie im Jahr 2000 als Umsatzerlös und die mit dem Bw. vertraglich vereinbarten 90 Prozent gewinnmindernd als Rückstellung verbucht. Der Bw. hat die Erfolgsprämie erst im Jahr 2001 als Übergangsgewinn erklärt.

Der Anspruch ist mit Rechnungslegung am 6.Juni 2000 entstanden. Am 5. Dez. 2000 erfolgte die Zahlung auf das Treuhandkonto (laut Vertrag mit schuldbefreiender Wirkung). Laut Berufung ist durch diese Zahlung der Vertrag mit R. erfüllt.

Nach Lehre und Rechtsprechung ist eine Verschiebung des Anspruches und damit die Besteuerung durch spätere Rechnungslegung nicht möglich, wenn die Vertragspartner "eine Person", nämlich 100-prozentiger Gesellschafter-Geschäftsführer und der Rechnungsleger sind.

Den Ausführungen, dass jeder GF einer GmbH Zahlungen an bestimmte Gläubiger zu den für die GmbH günstigsten Zeitpunkt vornehmen wird, wird entgegengehalten:

Zu der Forderung in Höhe von ATS 6.623.000,- , die auf Grund des Abtretungsvertrages vom 1. Dez. 2000, auf Grund von der Abtretung der Geschäftsanteile des Bw. und seiner Gattin an der C. GmbH, an die X entstanden ist, wird festgestellt, dass es sich auch hierbei ein "Insichgeschäft" bzw. ein Geschäft zwischen Ehegatten gehandelt hat. Dr. Rs. und seine Gattin waren einerseits die Verkäufer der Anteile an der C. GmbH und Dr. Rs. als Alleingesellschafter der X war der Käufer der Anteile. Die Abbuchung des Kaufpreises in Höhe von 6.623.000,- erfolgte laut Kontoauszug (X) am 08.06.2001.

Die Berufung war abzuweisen.

Wien, am 12. Mai 2006