



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des HK, vom 28. November 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 30. Oktober 2008 betreffend Einkommensteuer für 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im den angefochtenen Einkommensteuerbescheid angeführten Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2006	Einkommen	218.645,60 €	Einkommensteuer	104.907,80 €
festgesetzte Einkommensteuer laut angefochtenem Erstbescheid				104.552,43 €
Nachforderung an Einkommensteuer laut Berufungsentscheidung				355,37 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe sind dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

(1) Der in Deutschland wohnhafte und in Österreich beschränkt steuerpflichtige Berufungswerber (im Folgenden: Bw.) war im berufsgegenständlichen Jahr alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer einer GmbH mit dem Betriebsgegenstand Luftbildaufnahmen (im Folgenden: GmbH), welche ihren Gewinn zum Bilanzstichtag 30. April ermittelt. Er bezog aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit iSd. § 22 Z 2 EStG 1988. Im Jahr 2008 trat er sämtliche Anteile ab; in weiterer Folge wurde die GmbH mit einer deutschen Gesellschaft verschmolzen und im Firmenbuch gelöscht.

(2) Der hinsichtlich der Geschäftsführertätigkeit zwischen dem Bw. und der GmbH am 2. Mai 1989 abgeschlossene Vertrag bestimmt in dessen § 5, dass der Bw. für seine Tätigkeit eine Vergütung iHv. 6% des Gesamtumsatzes der GmbH erhalte, die monatlich berechnet und ausbezahlt werde und mit der sämtliche Leistungen abgegolten seien. Nach § 6 des Vertrages hat der Bw. weiters Anspruch auf Spesenersatz bei Geschäftsreisen sowie auf Kostenersatz für die mit seiner Geschäftsführungstätigkeit zusammenhängende Benützung des Privat-PKW's. Gemäß § 10 Z 1 des Vertrages bedürfen dessen Änderungen *„in jedem Falle der Schriftform“*. Dieser Vertrag wurde zunächst am 3. Mai 1992 dahingehend abgeändert, dass der Bw. für seine Geschäftsführungstätigkeit eine Vergütung iHv. 9% des Gesamtumsatzes erhält. Am 3. Mai 1993 wurde der Vertrag sodann – beginnend mit dem Wirtschaftsjahr 1993/94 – nochmals dahingehend geändert, dass der Bw. zusätzlich zur Umsatzvergütung auch eine gewinnabhängige Vergütung (Tantieme) von 25% des Gewinnes vor Steuern erhält. Auf all diesen – gegenüber der Abgabenbehörde erster Instanz offengelegten – drei Schriftstücken befindet sich jeweils zweimal die Unterschrift des Bw, offenkundig in seiner Funktion als vertretungsbefugtes Organ der GmbH sowie dieser gegenüber als Vertragsnehmer („Dienstnehmer“). In den jeweiligen Steuererklärungen des Bw. wurde diesem Umstand dahingehend Rechnung getragen, dass sowohl eine *„Geschäftsführervergütung“* als auch eine *„Gewinntantieme“* ausgewiesen wurde.

(3) Im berufsgegenständlichen Jahr setzte der Bw. die Gewinntantieme nicht als Betriebseinnahme an; in der Steuererklärung scheinen insoweit nur mehr als *„Geschäftsführervergütung“* bezeichnete Zahlungen mit einem Gesamtbetrag auf.

(4) Zu diesem Umstand stellte ein Prüfer der Amtspartei im Zuge einer Außenprüfung fest (Tz 1 des Betriebsprüfungsberichts vom 30. Oktober 2008):

„Aufgrund der Ergänzung vom 3. Mai 1993 zum Geschäftsführervertrag vom 2. Mai 1989 erhält der Bw. eine ,gewinnabhängige Vergütung (Tantieme) in Höhe von 25 % des Gewinnes“

vor Steuern'. Diese (schriftliche) Vereinbarung wurde stets in der Form umgesetzt, dass die entsprechende Tantieme mit dem Bilanzstichtag des betreffenden Wirtschaftsjahres als Aufwand gebucht wurde. Beim Bw. wurde der Betrag als Betriebseinnahme erklärt. Lediglich im WJ 2005/06 erfolgte weder die Aufwandsbuchung bei der Gesellschaft, noch die Erfassung als Einnahme beim Gesellschafter. Eine entsprechende schriftliche Vereinbarung bzw. Änderung des oben angeführten Gesellschaftervertrages erfolgte nicht (dazu ist anzumerken, dass der Bw. dazu vorerst keine Angaben machen konnte und der steuerliche Vertreter in der Folge angab, eine derartige schriftliche Vereinbarung existiere nicht).

Nach Ansicht der Bp ist die Tantieme auch im WJ 2005/06 anzusetzen, da die Gesellschaft aufgrund der aufrechten schriftlichen Vereinbarung zur Zahlung verpflichtet ist auch keine Zahlungsunfähigkeit besteht. Einer allfälligen anders lautenden Vereinbarung mangelt es an der in solchen Fällen geforderten Schriftlichkeit. Zudem müssen Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschaft fremdüblich sein. Ein fremder Geschäftsführer würde wohl nicht auf die Tantieme verzichten. Zumal sich diese am Gewinn, also am durch ihn bzw. seine Tätigkeit wesentlich mitbestimmten Erfolg der Gesellschaft bemisst.

Einem beherrschenden Gesellschafter einer GmbH fließen Leistungsentgelte bereits mit der Fälligkeit der Forderung zu (vgl. Doralt, Tz 30 zu § 19 EStG). Das ist nach der stets geübten Praxis in dem Jahr, in dem das Geschäftsjahr endet.

Selbst wenn man die Buchung auf dem Verrechnungskonto als Zeitpunkt für den Zufluss ansehen wollte, liegt der Zuflusszeitpunkt jedenfalls im Jahr 2006. Denn laut Gesellschaftsvertrag ist der Geschäftsführer verpflichtet, in den ersten fünf Monaten des Geschäftsjahres den Jahresabschluss zu erstellen und der Gesellschafterversammlung zur Genehmigung vorzulegen. Spätestens zu diesem Zeitpunkt ist die Gewinn tantieme zugeflossen. Denn eine willkürliche Verschiebung des Buchungszeitpunktes hat keinen Einfluss auf den Zuflusszeitpunkt.

Vielmehr hat der beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer über die ihm zustehende Vergütung verfügt, sodass die Einnahme im Jahr 2006 zugeflossen ist.

Die erklärten Einnahmen sind entsprechend zu erhöhen und das Betriebsausgaben-Pauschale anzupassen:

Tantieme lt. Vereinbarung	93.840,00
BA-Pauschale	-5.630,40
Erfolg	88.209,60"

(5) Das Finanzamt folgte den Prüferfeststellungen und erließ gleichfalls am 30. Oktober 2008 im wiederaufgenommen Verfahren einen Einkommensteuerbescheid, in dem die Gewinn tantieme in der vom Prüfer ermittelten Höhe als Einnahme zum Ansatz kam bzw. die pauschalen Betriebsausgaben entsprechend erhöht wurden und verwies zur Begründung auf die Prüferfeststellungen.

(6) Gegen diesen Bescheid erhob der Bw. am 28. November 2008 Berufung mit im Wesentlichen folgender Begründung:

Hintergrund der vom Prüfer vorgenommenen Gewinnerhöhung sei gewesen, dass dem Einkommen des Bw. eine fiktive Gewinn tantieme zugerechnet worden sei. Der Betriebsprüfer habe unterstellt, dass dieser Betrag dem Bw. aufgrund eines Geschäftsführungsvertrages mit der GmbH, an der er 100% der Anteile halte, zustehe.

Tatsächlich sei der ursprüngliche Geschäftsführervertrag aus dem Jahr 1989 im Jahr 1993 um den Passus, dem Geschäftsführer stehe eine Gewinnvergütung (Tantieme) iHv. 25% des Gewinnes vor Steuern zu, ergänzt worden. In den vergangenen Jahren sei diese Vergütung im Rahmen der Bilanzerstellung berechnet und in weiterer Folge zulasten des Gewinnes der GmbH dem Verrechnungskonto des Bw. gutgeschrieben worden. Ab dem Wirtschaftsjahr 2006 sei allerdings keine Gewinn tantieme mehr berechnet bzw. gutgeschrieben worden.

Im Zuge der Betriebsprüfung sei eine Tantieme anhand des Gewinnes der Gesellschaft berechnet und dem Geschäftsführer für das Jahr 2006 zugerechnet worden. Der fiktive Ansatz der Tantieme für das Wirtschaftsjahr 2005/06 werde damit begründet, dass die GmbH aufgrund der aufrechten schriftlichen Vereinbarung zur Zahlung verpflichtet sei und keine Zahlungsunfähigkeit bestehe. Einer anders lautenden Vereinbarung mangle es an der erforderlichen Schriftlichkeit. Zudem müssten Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft fremdüblich sein. Ein fremder Gesellschafter würde nicht auf die Tantieme verzichten.

Weder im Prüfungsbericht noch im Bescheid finde sich eine Rechtsquelle, auf der die Vorgehensweise der Betriebsprüfung in dieser Angelegenheit beruhe, in weiterer Folge finde sich lediglich zum unterstellten Zuflusszeitpunkt ein Verweis auf § 19 EStG 1988. Die in der obigen Begründung verwendete Diktion lasse allerdings einen Bezug auf § 8 KStG 1988 vermuten, wonach bei Ermittlung des Einkommens Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz blieben, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet würden. Dies gelte unabhängig davon, ob sie in offener oder verdeckter Form geleistet würden (Rz 666 KStR 2001). Rz 667 der KStR 2001 konkretisiere den Einlagenbegriff, demzufolge eine Einlage iSd. § 8 Abs. 1 KStG 1988 dann vorliege, wenn ihr aus Anlass einer rechtsgeschäftlichen Transaktion ein geldwerter Vorteil zukomme, der nur aus der Anteilsinhaberstellung seiner Erklärung finde, dh. dem Fremdvergleich nicht standhalte.

Der Geschäftsführungsvertrag in der Fassung ab 1993 habe vorgesehen, dass der Bw. eine monatliche (umsatzabhängige) Vergütung sowie am Ende eines Wirtschaftsjahres eine Gewinn tantieme erhalte. Diese Vereinbarung sei auch seitens der Finanzverwaltung als dem Fremdvergleich entsprechend anerkannt worden. Die Umsatz tantiemen seien demnach monatlich abgerechnet worden, die Gewinn tantieme hätte erst bei Bilanzerstellung berechnet und gutgeschrieben werden können. Aufgrund „diverser Änderungen innerhalb und außerhalb

des Unternehmens" sei seitens des Bw. beschlossen worden, „zur künftigen Stärkung der Eigenkapitalbasis auf die Gewinnbeteiligung zu verzichten". In Entsprechung dieser Vorgabe sei daher im Abschluss für das Wirtschaftsjahr 2005/06 keine Gewinnbeteiligung mehr berechnet bzw. dem Verrechnungskonto gutgeschrieben worden.

Die Betriebsprüfung sei offenbar der Ansicht, da ihr keine schriftliche Vereinbarung hinsichtlich dieser Regelung vorliege, dieser Verzicht sei nicht fremdüblich, es müsse vielmehr davon ausgegangen werden, dass die ursprüngliche Vereinbarung nach wie vor gelte und daher die Beteiligung steuerlich beachtlich anzusetzen sei. Die nunmehrige Vorgangsweise wäre also anerkannt worden, wenn dem Betriebsprüfer eine Vereinbarung vorgelegen hätte.

Eine derartige Vereinbarung existiere in der Tat auch und sei der Berufung beigelegt (*Anmerkung des Referenten*: dieses Schriftstück war allerdings der Rechtsmittelschrift nicht angeschlossen; vgl. auch Rz 7), viel wesentlicher erscheine jedoch der Umstand, dass diese Vereinbarung durch Nichtberechnung und Nichtberücksichtigung im Jahresabschluss auch nach außen hin klar, eindeutig und zeitgerecht dokumentiert worden sei. Auch in der Vergangenheit sei die Berechnung und Verbuchung bei Bilanzerstellung der jeweilige Publizitätsakt gewesen.

In allgemeiner Betrachtung könnten Rechtsverhältnisse zwischen Gesellschaft und ihren Gesellschaftern nur entweder schuldrechtlich oder gesellschaftsrechtlich begründet werden. Im vorliegenden Fall handle es sich um eine gültig zustande gekommene schuldrechtliche Vereinbarung. Selbst wenn man diese Ansicht nicht teile, sei auch bei einer gesellschaftsrechtlichen Grundlage die daraus folgende Konsequenz keineswegs im Sinne der Betriebsprüfung zu bewerten: Gesellschaftsrechtlich motivierte Zuwendungen von Gesellschaftern würden als Einlagen, sofern sie nach außen hin in gewöhnliche Rechtsbeziehungen gekleidet seien, als "verdeckte" Einlagen bezeichnet (vgl. *Mayr*, u.a., Körperschaftsteuer 2008, 73; weiter *Schulte* in *Erle/Sauter*, Körperschaftsteuergesetz, C. F. Müller Verlag, Heidelberg 2003; *"Liegen dem Gehaltsverzicht eines beherrschenden Gesellschafters keine klaren und im Vorhinein getroffenen Absprachen zugrunde, so ist darin – in Parallele zur vGA – eine verdeckte Einlage zu sehen"*).

Bei Einlagen sei in weiterer Folge zwischen Sach- und Nutzungseinlagen zu unterscheiden. Im vorliegenden Fall handle es sich um eine Nutzungseinlage: *"Bei Nutzungseinlagen überlässt der Gesellschafter sein Vermögen oder seine Arbeitskraft der Körperschaft aus gesellschaftsrechtlichem Gründen unentgeltlich oder teilentgeltlich zur Nutzung, wodurch der Körperschaft in Höhe des nicht verrechneten Aufwands ein Vorteil zukommt. Nutzungseinlagen durch unentgeltliche oder zu gering bemessene entgeltliche Überlassung der Arbeitskraft ... an die Körperschaft lösen keine steuerlichen Einlagewirkungen aus. Auf der Ebene der Körperschaft sind weder bilanziell ein Aktivum anzusetzen noch fiktive*

Betriebsausgaben in Höhe der ersparten Aufwendungen zu berücksichtigen, ebenso liegen beim einlegenden keine fiktiven Einnahmen vor (etwa bei unentgeltlicher Geschäftsführertätigkeit oder bei unentgeltlichen Werbemaßnahmen)" – vgl. Rz 2605 EStR 2000 bzw. Rz 679 KStR 2001, UFS 4.4.2005, RV/0360-K/02; Mayr, Drittanstellung von Vorständen zulässig?, RdW 2008/384, 420 ff.; Rengers in Blümich, Kommentar Einkommensteuer – Körperschaftsteuer – Gewerbesteuer, § 8, RZ 179.

Diese Auffassung der Finanzverwaltung folge der Rechtsprechung des BFH (Beschluss vom 26.10.1987, GrS 2/86, BStBl 1988 II, 348), welche besage, *„dass auch im Vermögensvergleich der Kapitalgesellschaft Nutzungsvorteile nach bilanzrechtlichen Grundsätzen nicht als Wirtschaftsgüter aktiviert und demgemäß vom Gesellschafter auch nicht mit gewinnmindernder Wirkung eingelegt werden können.... Die Nutzungsüberlassung führt auch nicht zu Einkünften der Gesellschafter"* (vgl. dazu auch die Anmerkungen von Schmidt in FR 6/1988, 160 ff., siehe auch Mayr u.a., Körperschaftsteuer 2008, 78). Es sei daher, unabhängig von der rechtlichen Beurteilung der Vereinbarung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, keinesfalls eine Einnahmenerhöhung beim Gesellschafter zu unterstellen.

Zudem könne ein fiktiver Zufluss der berufungsgegenständlichen Gewinnantieme auch unter dem Aspekt, dass der Bw. im Rahmen seiner Einkünfte aus selbständiger Arbeit den Gewinn nach der Gewinnermittlungsvorschrift des § 17 Abs. 1 EStG ermittle, nicht generiert werden. § 19 EStG 1988 regle dazu ergänzend die zeitliche Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben: Zugeflossen sei nach dieser Vorschrift eine Einnahme dann, wenn der Empfänger über sie *„rechtlich und wirtschaftlich"* (VwGH 19.6.2002, [98/15/0142](#), uam.) bzw. *„tatsächlich und rechtlich"* (VwGH 28.6.2006, [2002/13/0175](#)) verfügen könne. Ein Zufluss im Wege einer Gutschrifterteilung setze voraus, dass der Empfänger über den Betrag auch rechtlich und wirtschaftlich verfügen könne (VwGH 26.9.2000, [99/13/0193](#)).

Von der Abgabenbehörde unbestritten sei die Tatsache, dass von der GmbH laut aktuellem Stand der Buchhaltung 2005/06 an den Bw. Gewinnantiemen *„weder ausbezahlt noch auf dem Verrechnungskonto gebucht"* worden seien. Somit habe der Bw. auch nicht im Kalenderjahr 2006 über ein solches Guthaben rechtlich/wirtschaftlich/tatsächlich verfügen können, weshalb nach der Judikatur des VwGH auch keine Zuflussfiktion unterstellt werden könne. Mutmaßungen und Annahmen der Abgabenbehörde könnten einen fiktiven Zufluss von Gewinnantiemen im Kalenderjahr 2006 nicht herstellen.

(7) Entgegen den obigen Ausführungen in der Rechtsmittelschrift war dieser eine Änderung zum Geschäftsführervertrag nicht beigelegt, sondern wurde in Kopie erst über telefonische Anforderungen des Prüfers im Zuge der Erstellung seiner Stellungnahme zur Berufung vorgelegt. Sie ist mit 4. Mai 2005 datiert und hat folgenden Inhalt:

„Anmerkung zum Geschäftsführervertrag vom 02. Mai 1989

...

Die in Ergänzung zum obigen Vertrag am 03.05.1993 vereinbarte gewinnabhängige Vergütung (Tantieme) wird bis auf weiteres ausgesetzt."

Das Schriftstück trägt lediglich einmal die Unterschrift des Bw, wobei nicht ersichtlich ist, ob dies in der Funktion als Organ der Gesellschaft oder als Leistungserbringer geschehen ist.

(8) Zur Berufung gab der Prüfer am 9. Februar 2009 folgende Stellungnahme ab:

Im Prüfungsbericht betreffend die GmbH, deren Alleingesellschafter und Geschäftsführer der Bw. war, ist ausgeführt, dass nach Ansicht der Betriebsprüfung der beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer über die ihm zustehende Vergütung verfüge und eine Einlage des ihm zugeflossenen Betrages bewirkt habe. Daraus ergebe sich – wenn auch nicht dezidiert angeführt – § 8 KStG 1988 als Rechtsgrundlage.

In diesem Zusammenhang müsse vorweg auf einen inneren Widerspruch in der Argumentation des Bw. hingewiesen werden. Während dieser nämlich im Rahmen seiner selbständigen Einkünfte eine Nutzungseinnahme im Gehaltsverzicht erblicke, sei er in seiner Funktion als Geschäftsführer der GmbH offenbar der Auffassung, dass ihm die Vergütung sehr wohl zustehe, da er gegen den Ansatz als Geschäftsführungsaufwand bei der GmbH keinerlei Einwendungen erhebe.

Durch diese Anerkennung des Aufwandes bei der GmbH gestehe der Bw. dem Finanzamt zu, dass die Auszahlung bzw. Verrechnung der Gewinntantieme den gültigen Vereinbarungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter entspreche. Der Ansatz der Einnahmen beim Bw. erfolgte somit keineswegs *"fiktiv"*, sondern aufgrund einer bei der GmbH zwar nachträglich durch die Betriebsprüfung vorgenommen, aber dennoch gerechtfertigten Buchung.

Wesentlich sei also die Frage, ob die Nichtauszahlung im Wirtschaftsjahr 2005/06 aufgrund einer steuerlich anzuerkennenden Vereinbarung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter beruhe. Für derartige Rechtsbeziehungen seien die Kriterien für Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen heranzuziehen. Diese fänden im Steuerrecht nur Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kämen (Publizität), einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätten und dem Fremdvergleich standhielten.

Publizitätswirkung bedeute, dass der Vertrag (Abschluss), und wohl auch seine Änderung jedenfalls für Dritte erkennbar sein müssten; dabei werde diese Erkennbarmachung dem Abgabepflichtigen überlassen. Auch denn, wenn keine schriftliche Vereinbarung vorliege, müssten zumindest die wesentlichen Punkte nach außen hin dokumentiert sein. Die bloße (nachträgliche) Mitteilung an das Finanzamt in Form des Jahresabschlusses könne üblicherweise nicht als nach außen hin mit genügender Deutlichkeit in Erscheinung tretend angesehen werden. Im gegenständlichen Fall reiche nach Ansicht des Finanzamtes die

Unterlassung einer Buchung auf dem Verrechnungskonto oder Nichtaufnahme einer Bilanzposition, wie zB. *"Rückstellung für Tantiemen"* keinesfalls aus.

Nach Ansicht des Bw. sei das Bestehen einer abweichenden Vereinbarung (auch ohne entsprechendes Schriftstück) durch Nichtberechnung und Nichtberücksichtigung im Jahresabschluss auch nach außen hin klar, eindeutig und zeitgerecht dokumentiert. In der Vergangenheit sei die Verbuchung bei der Bilanzerstellung der jeweilige Publizitätsakt gewesen.

Dem widerspräche erstens die Bestimmung des Gesellschaftsvertrages, der zufolge Vertragsänderungen in jedem Fall der Schriftform bedürften. Zweitens werde durch die (Nicht)Berechnung bzw. (Nicht)Berücksichtigung im Jahresabschluss nicht ein Rechtsgeschäft begründet, vielmehr sei darin die Erfüllungshandlung eines bereits bestehenden Rechtsgeschäftes – der Zusatzvereinbarung zum Geschäftsführervertrag – zu erblicken. Der Publizitätsakt liege im Abschluss der angesprochenen schriftlichen Vereinbarung.

Wenn der Bw. behaupte, es existiere eine schriftliche Vereinbarung über die Nichtauszahlung der Gewinnantiente, erscheine dies wenig glaubwürdig. Im Prüfungsverfahren sei das Vorliegen einer schriftlichen Vertragsänderung hinsichtlich der Gewinnantiente verneint worden. Dazu fänden sich im Arbeitsbogen zur Betriebsprüfung bei der GmbH Vermerke: Bei einer Besprechung am 28. Mai 2008 habe der Bw. auf die Frage nach einer schriftlichen Vereinbarung betreffend Gewinnantiente 2005/06 angegeben, dass er das nicht klären könne, dazu müsse der Steuerberater befragt werden. In der Folge sei im Arbeitsbogen unter "Offene Fragen Steuerberater" festgehalten worden: *"keine schriftliche Vereinbarung!"* Abweichend davon sei schon bei der Schlussbesprechung vom Bw. behauptet worden, eine entsprechende Vereinbarung existiere in Schriftform, was im Hinblick auf die Aussage vom 28. Mai 2008 wohl nur eine „Schutzbehauptung“ darstelle. Wer, wenn nicht der Bw. hätte – schon bei der angeführten Besprechung – wissen können und müssen, ob es so eine Vereinbarung gebe (*„den Verzicht auf zigtausend Euro vergisst man wohl nicht so einfach“*). Nach gängiger Rechtsprechung sei der Erstaussage regelmäßig höherer Wahrheitsgehalt beizumessen. Zudem habe der Bw. der Aufforderung des Prüfers, das Schriftstück unmittelbar im Anschluss an die Schlussbesprechung zur Einsicht vorzulegen, nicht nachkommen wollen. Aufgrund des geschilderten und dokumentierten Ablaufes müsse davon ausgegangen werden, dass die Nichtauszahlung der Gewinnantiente für das Jahr 2005/06 nicht im Vorhinein schriftlich vereinbart gewesen und das im Zuge des Berufungsverfahrens auf Anforderung vorgelegte Schriftstück – bezeichnet als *"Anmerkung zum Geschäftsführervertrag vom 02. Mai 1989"* – nachträglich erstellt worden sei (trotz anders lautender Ankündigung sei es der Berufung nicht beigelegt und auf Anfrage anstelle des angeforderten Originals nur eine Kopie vorgelegt worden). Vielmehr dürfte diese Vorgangsweise – so wie es die Sachbearbeiterin des

steuerlichen Vertreters formuliert habe – *"bei der Bilanzierung so festgelegt"* worden sein. Rückwirkende Vereinbarungen seien steuerlich jedoch unbeachtlich. Zu dieser Anmerkung zum Geschäftsführervertrag sei außerdem noch festzuhalten, dass diese nur eine – nicht firmenmäßig ausgefertigte – Unterschrift trage; auch das könne als Hinweis darauf betrachtet werden, dass die GmbH den Anspruch des Bw. anerkannt habe.

Ungeachtet dessen, ob die in Rede stehende *"Anmerkung zum Geschäftsführervertrag"* nachträglich erstellt worden sei, sei zu beurteilen, ob die entsprechende Vereinbarung bzw. Vertragsänderung auch zwischen Fremden in der konkreten äußeren Form abgeschlossen worden wäre (Fremdvergleich). Ein Fremder hätte im gegenständlichen Fall kaum auf die ihm zugesagte Gewinnbeteiligung verzichtet. Wieso ausgerechnet im wirtschaftlich erfolgreichsten Jahr die Entlohnung massiv gekürzt werden sollte, wäre einem Gesellschaftsfremden nur schwer zu vermitteln. Nicht umsonst heiße es in der Berufung, dass seitens des Bw. beschlossen worden sei, *"zur Stärkung der Eigenkapitalbasis auf die Gewinnbeteiligung zu verzichten"*. Damit erkläre der Bw. eindeutig und unmissverständlich, dass der Verzicht auf Überlegungen beruhe, die zweifelsfrei durch die Gesellschafterstellung geprägt seien. Von fremden Mitarbeitern wäre eine derartige Enthaltensamkeit - wenn überhaupt - nur zu erwarten, wenn ihr Arbeitsplatz andernfalls akut und unmittelbar bedroht wäre.

Was die in der österreichischen Finanzverwaltung vertretene steuerliche Beurteilung von Nutzungseinlagen betreffe, sei dem Bw. zwar zuzustimmen, allerdings handle es sich im gegenständlichen Fall nicht um eine Nutzungseinlage in Form einer unentgeltlichen oder minderentgeltlichen Geschäftsführervertrages iVm. einer ebenfalls schriftlichen Ergänzung dazu in einer eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Form geregelt. Zudem seien diese Vereinbarungen seit ihrem Bestehen in der festgelegten Form angewendet worden (deren Fremdüblichkeit und Angemessenheit im Übrigen durch das Finanzamt niemals angezweifelt worden sei). Die Zahlung der fälligen Gewinnbeteiligung (bzw. die durch die Betriebsprüfung bei der GmbH vorgenommene Aufwandsbuchung) sei also die Erfüllung eines bestehenden Rechtsgeschäftes.

Wenn auch das Zuflussdatum auf Gesellschafterseite nicht zwingend mit dem Buchungsdatum bei der Gesellschaft übereinstimmen müsse (was allerdings bisher stets so gehandhabt worden sei), falle der Zufluss in diesem Fall zweifellos in das Kalenderjahr 2006. Denn einem beherrschenden Gesellschafter flössen Leistungsentgelte bereits mit Fälligkeit zu (*Doralt*, EStG 1988, Tz 30 zu § 19). Dieser habe es in der Hand, sich die geschuldeten Beträge auszahlen zu lassen, wenn der Anspruch eindeutig und unbestritten (was seitens der Gesellschaft offenbar der Fall sei) und fällig sei und sich gegen eine zahlungsfähige Gesellschaft richte (BFH 19.7.1994, VIII R 58/92).

Spätestens zu dem Zeitpunkt, bis zu dem der Geschäftsführer den Jahresabschluss zu

erstellen und zur Genehmigung vorzulegen gehabt habe – laut Gesellschaftsvertrag längstens fünf Monate nach dem Bilanzstichtag (30.4.) – sei der Zufluss beim Gesellschafter bewirkt. Nach der Rechtsprechung liege ein steuerlich beachtlicher Zufluss dann vor, wenn der Steuerpflichtige rechtlich und wirtschaftlich über Einnahmen verfügen könne. Wenn der Bw. Geschäftsführer der zur Zahlung verpflichteten Gesellschaft sei, stehe der Verfügung kein tatsächliches Hindernis entgegen (VwGH 20.6.1990, [89/13/0202](#)).

Eine Änderung des veranlagten Gewinnes ergebe sich allerdings aus dem Umstand, dass das Betriebsausgabenpauschale mit einem zu hohen Betrag berücksichtigt (8.280,34 plus 5.630,40 lt. Betriebsprüfung, zusammen also 13.910,74), indem die Deckelung mit 13.200,-- nicht beachtet worden sei. Der Gewinn wäre demnach um 710,74 zu erhöhen.

(9) Die Stellungnahme des Prüfers wurde dem Bw. mit Schreiben der Amtspartei vom 18. Februar 2009 unter Hinweis auf die Möglichkeit einer Gegenäußerung übermittelt, diese erfolgte jedoch nicht.

Über die Berufung wurde erwogen:

(10) Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:

Der Bw. bezog im Berufungsjahr Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit als Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH, an der er zu 100% beteiligt war. Die Gewinnermittlung erfolgte nach der sogenannten „Basispauschalierung“ iSd. § 17 EStG 1988 unter Ansatz von Betriebsausgaben iHv. 6% seiner Einnahmen.

Laut dem mit der GmbH abgeschlossenen Geschäftsführervertrag bzw. dessen zweimaligen Ergänzungen, auf welchen sich jeweils zwei Mal die Unterschrift des Bw. – und zwar offenkundig einerseits als Organ und andererseits als Vertragsnehmer (im Rahmen des „Dienstverhältnisses“) der GmbH - befindet, setzte sich im Berufungsjahr der Geschäftsführerbezug einerseits aus einer vom Umsatz der GmbH abhängigen Komponente und andererseits aus einer Gewinnantieme zusammen; darüber hinaus wird für dem Bw. entstandene Aufwendungen, zB. iZm. der Benützung seines Privatfahrzeuges, Kostenersatz geleistet.

Im berufungsgegenständlichen Jahr wurde laut Steuererklärung die bislang als Einnahme erklärte Gewinnantieme – ohne Begründung bzw. nähere Angaben - nicht angesetzt. Eine entsprechende Änderung des Geschäftsführervertrages (wofür jedenfalls die Schriftform erforderlich wäre) bzw. deren Zusätze lagen zu diesem Zeitpunkt nicht vor. Ein erst im Berufungsverfahren über Verlangen der Abgabenbehörde erster Instanz vorgelegtes – mit 3. Mai 2005 datiertes - Schriftstück, wonach die Gewinnantieme ausgesetzt werde, trägt – im Gegensatz zu übrigen Dokumenten – nur einmal die Unterschrift des Bw, wobei nicht

ersichtlich ist, in welcher Funktion (Organ oder Vertragsnehmer der GmbH) diese geleistet wurde. Seitens der Amtspartei erfolgte nach einer Außenprüfung - in Anlehnung an die Vorjahre - ein Ansatz der gewinnabhängigen Gehaltsbestandteils unter Hinweis auf den sich aus dem Geschäftsführervertrag ergebenden Anspruch.

(11) Die dahingehende Würdigung des Sachverhaltes, dass es im Mai 2005 zu keiner (schriftlichen) Änderung des Geschäftsführervertrages in puncto – zeitlich unbestimmter - Aussetzung der Gewinnantiente („bis auf weiteres“) gekommen ist bzw. das diesbezügliche gegenüber der Amtspartei vorgelegte Schriftstück erst im Nachhinein, allenfalls unter dem Eindruck – allenfalls nachteiliger - steuerlicher Konsequenzen (zB. zeitgleiche Absenkung des Körperschaftsteuersteuersatzes, der etwa Ausschüttungen gegenüber Entgelten aus Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaften und Anteilseignern für Letztere attraktiver erscheinen lässt) oder sonstiger Beweggründe, erstellt worden ist, beruht auf folgenden Tatsachen: Der zu diesem Umstand seitens des Prüfers befragte Bw. hat unstrittig zunächst eine dementsprechende schriftliche Änderung des Geschäftsführervertrags verneint und verwies erst später im Zuge der Schlussbesprechung über die Außenprüfung auf die angebliche schriftliche Vertragsänderung, ohne dass er aber zu diesem Zeitpunkt bereits dieses Dokument vorgelegt hätte. Überdies wurde nach Angaben einer Angestellten diese Vorgangsweise – gleichfalls unstrittig - erst *„bei der Bilanzierung so festgelegt“*, somit also offenkundig im Jahr 2006, was somit ebenfalls auf eine nachträgliche bzw. rückwirkende Vereinbarung hindeutet. Das auf dem Schriftstück angeführte Datum „3. Mai 2005“ als dessen Erstellungsdatum kann also auch unter diesem Aspekt nicht der Realität entsprechen, zumal zu diesem Zeitpunkt die Bilanz für das Wirtschaftsjahr 2005/06 noch nicht erstellt sein konnte. Bei der Würdigung dieser widersprüchlichen Angaben war nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates jedenfalls davon auszugehen, dass – wie auch durch ständige Rechtsprechung bestätigt (vgl. etwa VwGH 7.10.1993, [92/16/0023](#), 25.1.2000, 94/14/0034 oder 23.2.2005, 2002/14/0152 sowie zB. UFS 6.9.2011, RV/0966-L/09) – der Erstaussage eines Steuerpflichtigen (hier: kein Vorhandensein einer schriftlichen Vertragsänderung) höheres Gewicht als seiner späteren Darstellung (behauptete Änderung des Vertrags) beizumessen ist. Hinzuweisen ist etwa auch noch auf das Erkenntnis des VwGH vom 17.4.2008, [2008/15/0052](#), in welchem ausgeführt ist, dass *„es nicht im Widerspruch zur Lebenserfahrung (steht), dass Abgabepflichtige ihre Erklärungen im Verlauf eines Abgabenverfahrens zunehmend der Kenntnis ihrer abgabenrechtlichen Wirkung entsprechend gestalten.“* Genau das trifft aber auf den gegenständlichen Fall zu: im Laufe des Verfahrens hat der Bw. offenbar erkannt, dass eine Nichtauszahlung des gewinnabhängigen Teils seines Geschäftsführerbezugs bzw. deren entsprechendem Nachweises der Abgabenbehörde gegenüber ohne vertragliche Änderung

insbesondere unter dem Aspekt des „*Fremdvergleichs*“ aus Sicht des Abgabenrechts problematisch erscheinen könnte.

(12) Aus abgabenrechtlicher Sicht ist in Ableitung dieses Sachverhaltes strittig, ob dem Bw. der ihm vertraglich zustehende gewinnabhängige Teil seiner Geschäftsführervergütung - entsprechend der nach wie vor unverändert gültigen vertraglichen Grundlage – zugeflossen ist oder ob er darauf gleichsam entgegen dem Vertragswortlaut – und zwar vor einem bereits erfolgten Zufluss „*verzichtet*“ - und (im gegenständlichen Fall jedoch nicht von primärer Relevanz) in weiterer Folge eine sogenannte (verdeckte) „*Nutzungseinlage*“ seiner Arbeitsleistung, der kein Entgelt gegenübersteht, vorgenommen hat.

(13) Einnahmen sind im Rahmen außerbetrieblicher Einkunftsarten gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. „*Zugeflossen*“ ist eine Einnahme ganz allgemein, sobald der Empfänger über sie tatsächlich und rechtlich (VwGH 29.4.2010, [2007/15/0293](#)) bzw rechtlich und wirtschaftlich (VwGH 19.6.2002, [98/15/0142](#)) verfügen kann, der Zufluss sich also wirtschaftlich in einer Vermögensvermehrung des Empfangenden auswirkt (VwGH 7.7.2011, [2007/15/0156](#)), der Steuerpflichtige muss also über die Einnahme frei verfügen, also etwa eine Auszahlung an einen Dritten anordnen, können. Ein Betrag ist auch dann zugeflossen, wenn er dem Steuerpflichtigen lediglich gutgeschrieben wurde (also etwa keine Barzahlung erfolgt), vorausgesetzt, dass er über den Betrag rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann (VwGH 26.9.2000, [99/13/0193](#)). Eine Eigentumsübergang nach bürgerlichem Recht ist nicht erforderlich (VwGH 12.12.1978, [2090/78](#)), wohl aber eine objektive und tatsächliche Verfügungsmacht eines in Geld ausdrückbaren Vorteils und nicht nur einer steuerlich unerheblichen Chance (VwGH 29.4.2010, [2007/15/0293](#)).

Ein GmbH-Geschäftsführer hat grundsätzlich – auch ohne beherrschende Beteiligung – die tatsächliche Verfügungsmacht über die zu seinen Gunsten ausgestellten Gutschriften. Daher erfolgt der Zufluss mit der Gutschrift (etwa am Verrechnungskonto), sofern die GmbH zahlungsfähig ist (VwGH 13.12.1995, [95/13/0246](#); UFS 29.10.2009, RV/1364-L/07; vgl. aus Sicht der Verwaltungspraxis auch LStR 2002, Rz 635 und Rz 10635).

Ist ein Steuerpflichtiger Mehrheitsgesellschafter der schuldnerischen Kapitalgesellschaft, ist der Zufluss anzunehmen, sobald die Forderung fällig ist, vorausgesetzt, dass die GmbH zahlungsfähig ist (VwGH 23.3.2010, [2007/13/0037](#); UFS 28.1.2009, RV/1109-W/07).

Verzichtet ein Steuerpflichtiger auf künftige Einnahmen ohne jedwede Verwendungswidmung, liegt kein Zufluss vor; anders wäre der Fall zu beurteilen, wenn auf Einnahmen zu Gunsten eines bestimmten Zwecks (VwGH 21.7.1998, [98/14/0021](#); Vorausverfügung) oder auf einen bereits entstandenen Anspruch aus privaten Gründen verzichtet wird (Verfügung über eine Forderung; UFS 24.6.2010, RV/0113-F/07). Auch auf bereits zugeflossene Beträge kann im

Nachhinein nicht verzichtet werden (UFS 3.10.2003, RV/0179-W/03).

Nach Ansicht des BFH ist ein Zufluss iSd. § 11 Abs. 1 dEStG (entspricht inhaltlich § 19 Abs. 1 EStG 1988) zwar regelmäßig erst anzunehmen, wenn es in bar ausgezahlt oder einem Konto des Empfängers bei einem Kreditinstitut gutgeschrieben wird. Es gibt jedoch – so die Judikatur wörtlich – *„Ausnahmen von dieser Regel“* (BFH 19.7.1994, VIII R 58/92, BStBl 1995 II 362 mit Verweis auf BFH 14.2.1984, VIII R 221/80, BStBl II 1984 II 480 mwN.). Eine solche Ausnahme ist insbesondere anzunehmen, wenn sich der Anspruch des Gesellschafters gegen eine von ihm beherrschte Kapitalgesellschaft richtet; denn ein beherrschender Gesellschafter hat es regelmäßig in der Hand, sich die geschuldeten Beträge auszahlen zu lassen. Voraussetzung ist lediglich, dass der Anspruch eindeutig, unbestritten und fällig ist und sich gegen eine zahlungsfähige Gesellschaft richtet (BFH 8.10.1985, VIII R 284/83, BStBl 1986 II 481 unter 2. b der Gründe; BFH 10.5.1989, I R 159/85, BFH/NV 1990, 635 unter 5. der Gründe).

(14) Legt man diese Grundsätze auf den gegenständlichen Fall um, so kommt der Unabhängige Finanzsenat zum Schluss, dass es zu einem Zufluss der strittigen Gewinnbeteiligung an den Bw. gekommen ist und zwar aus folgenden Gründen:

Der Bw. hat für seine Tätigkeit auf Grund der zwischen ihm und der GmbH abgeschlossenen Vereinbarungen, insbesondere der Änderung vom 3. Mai 1993 (zur Unbeachtlichkeit der vorgelegten weiteren Änderung vom Mai 2005, wonach die Gewinnbeteiligung *„bis auf weiteres ausgesetzt“* würde, vgl oben Rz 11), an deren Fremdüblichkeit ebenso wenig Zweifel bestehen wie an der Tatsache, dass diese seitens der GmbH bis zum Jahr vor dem Berufungsjahr jeweils eingehalten wurden, jedenfalls rechtlichen Anspruch auch auf eben diese Gewinnbeteiligung als Teil seines Geschäftsführerbezuges. Es liegen also insoweit Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit und nicht etwa – zumindest teilweise – solche aus Kapitalvermögen aus dem Titel einer verdeckten Ausschüttung gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 vor. Es sind im gegenständlichen Fall auch keine rechtlichen und tatsächlichen Gründe erkennbar, die gegen diesen Anspruch sprächen. Wie bereits ausführlich dargestellt, lag – aus rechtlicher Sicht – ein entsprechender Vertrag vor, auf den sich ua. der Anspruch des Bw. auf Auszahlung der Gewinnbeteiligung stützt. Die vom Bw. in der Berufungsschrift eingewendeten *„diversen Änderungen innerhalb und außerhalb des Unternehmens“*, womit er offenbar wirtschaftliche bzw. tatsächliche Gründe für die behauptete Nichtauszahlung ins Treffen führen möchte, sind durch ihn weder belegt bzw. näher ausgeführt oder begründet noch sonst aus dem Akteninhalt auch nur irgendwie erkennbar. Gerade die permanente Gewinnsituation der GmbH spricht nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates vielmehr jedenfalls dafür, dass keine wirtschaftlichen Gründe iSd. zitierten Judikatur bestanden haben, das Gehalt des Geschäftsführers zu reduzieren; von einer Illiquidität bzw. Insolvenzgefahr der

GmbH kann ohnehin keine Rede sein; sie wird auch vom Bw. nicht behauptet. Ebenso erschöpft sich das behauptete – für die Gehaltskürzung kausale - angebliche Bestreben der künftigen Stärkung der Eigenkapitalbasis, wozu offenbar der Gehaltsverzicht des Bw. beitragen habe sollen, auf die bloße Behauptungsebene.

Rechtliche und wirtschaftliche Hindernisse sind also einem Zufluss der Gewinnbeteiligung als Gegenleistung für die vom Bw. für die GmbH erbrachten Leistungen grundsätzlich nicht entgegengestanden.

(15) Gegen die Anerkennung einer Kürzung des Geschäftsführergehaltes spricht auch die vom Betriebsprüfer in seiner Stellungnahme zur Berufung bereits angesprochene (vgl Rz 8) – auch für Rechtsverhältnisse zwischen Gesellschaftern und „ihrer“ Gesellschaft maßgebliche - „Angehörigenjudikatur“ (vgl. Renner in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG¹⁹, Tz 27 und 169 ff mwN. bzw. zuletzt auch UFS 30.7.2012, RV/0026-L/12), dies sogar für den Fall, dass es (wovon aber nicht auszugehen war) in der Tat zu einer – nicht rückdatierten – vertraglichen Änderung (also im Mai 2005) gekommen wäre. Bei der diesbezüglichen Kriterienprüfung ergibt sich Folgendes:

Die behauptete vertragliche Änderung, wonach der Bw. keinen Anspruch mehr auf eine Gewinnbeteiligung habe, entspricht zunächst nicht den notwendigen Publizitätserfordernissen, wurde sie seitens des Bw. doch in Bezug auf das Wirtschaftsjahr 2005/06 bzw. das strittige Zuflussjahr 2006 erst im Jahr 2009 – im Zuge eines Berufungsverfahrens - der Abgabenbehörde (und überdies erst auf deren Verlangen hin) bekanntgegeben. Das Originalschriftstück wurde bislang überhaupt noch nicht vorgelegt. Von einer – nach der Judikatur jedoch erforderlichen - zeitnahen Offenlegung bzw. Bekanntgabe der Abgabenbehörde gegenüber kann also keine Rede sein.

Auch die vom Bw. ins Treffen geführte Nichtberechnung und Nichtberücksichtigung der Gewinnbeteiligung im Jahresabschluss bzw. der hierfür erforderliche Buchungsvorgang als Publizitätsakt können jedenfalls nicht als ausreichend angesehen werden. Der Unabhängige Finanzsenat kann sich auch dem Argument des Bw., dass auch bereits (bei aufrechter Auszahlung der Gewinnbeteiligung) in der Vergangenheit die Berechnung und Verbuchung bei Bilanzerstellung der jeweilige Publizitätsakt ua. für eben diese Beteiligung gewesen sei, nicht anschließen. Vielmehr war zu diesem Zeitpunkt ein gültig zustande gekommener, offenkundig bisher auch so „gelebter“ und gegenüber den Abgabenbehörden offengelegter Vertrag Basis des dem Bw. zugeflossenen Gehaltes. Daran hat sich in weiterer Folge nichts geändert, ist doch der Unabhängige Finanzsenat zum Schluss gekommen, dass es zu keiner Vertragsänderung gekommen ist.

Die (alleinige) Dokumentation einer entsprechenden Berücksichtigung bzw. Nichtberücksichtigung von Gehaltsbestandteilen mittels Jahresabschlusses wäre aus Sicht

einer ausreichenden Publizität überdies auch verspätet, erfolgt die diesbezügliche Verbuchung ja erst nach Anschluss des Wirtschaftsjahres im Nachhinein, im gegenständlichen Fall also erst im Jahr 2006 für das abgelaufene Jahr 2005. Überdies widerspricht sie auch § 10 der Stammfassung des Geschäftsführervertrages, wonach sämtliche Änderungen der Schriftform bedürfen.

Weiters ist auch noch darauf hinzuweisen, dass der Bw. im berufungsgegenständlichen Jahr lediglich die Summe des Geschäftsführerbezuges als solche bekanntgegeben hat. Es war daraus aber keineswegs zwingend ableitbar, dass diese keine Gewinnantieme enthalten hat, zumal der Bw. keine Darstellung der entsprechenden Berechnungsgrundlagen zeitgleich mit der Einreichung der Abgabenerklärung vorlegte.

Die im Berufungsverfahren vorgelegte, zur Sistierung der Gewinnantieme führende, Vereinbarung hat auch für sich gesehen keinen – für die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter jedoch erforderlichen - klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt: sie weist nämlich nur einmal die Unterschrift des Bw. auf. Es ist daraus nicht ersichtlich, ob er diese als Organ der GmbH, dh. gleichsam als „Arbeitgeber“, oder in seiner Funktion als „Dienstnehmer“ geleistet hat. Dadurch unterscheidet sie sich wesentlich von früheren Vereinbarungen, welche – wie bei „Einmanngesellschaften“ – üblich – zweimal die Unterschrift des Bw. – in unterschiedlichen Funktionen - trugen.

Die behauptete Vereinbarung hält aber auch nicht zuletzt einem Fremdvergleich nicht stand, zumal – wie auch der Betriebsprüfer schon zutreffend angeführt hat (vgl. Rz 8) – ein „fremder“ (dh. nicht beteiligter) Geschäftsführer keinen Verzicht auf einen wesentlichen Teil seiner Entlohnung ohne Vorliegen erkennbarer Gründe für diese Maßnahme, insbesondere keinem drohenden Verlust seines Arbeitsplatzes, akzeptieren würde. Die vom Bw. vorgetragenen angeblichen Gründe für die Nichtauszahlung der Gewinnantieme sind überdies vornehmlich durch dessen Gesellschafterfunktion geprägt: einem „fremden“ Dienstnehmer würde die Stärkung der Eigenkapitalbasis wohl nicht zu einem Gehaltsverzicht motivieren. Ein an der GmbH nicht beteiligter Gesellschafter hätte nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats auch nicht akzeptiert, dass die ihm zugestandene Gewinnantieme „bis auf weiteres ausgesetzt“, dh. ohne Bezugnahme auf einen bestimmten Zeitraum oder Eintritt eines bestimmten Ereignisses (zB. Besserung der wirtschaftlichen Lage).

(16) Dem Referenten des Unabhängigen Finanzsenats ist wohl bewusst, dass es im gegenständlichen Fall – wie auch der Bw. sinngemäß einwendet - hinsichtlich der Gewinnantieme zu keinem Zufluss gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 an den Bw. im „klassischen Sinn“ gekommen ist: es kam zu keiner Barauszahlung an ihn oder Überweisung auf ein seiner Verfügungsmacht unterliegendem Konto bzw. erfolgte offenkundig auch keine Verbuchung

einer Gutschrift zugunsten des Bw. auf dem Verrechnungskonto.

Angesichts der Dominanz des Bw. als einziger Gesellschafter kommt jedoch im gegenständlichen Fall die vom BFH in seinem Urteil vom 19.7.1994, VII R 58/92, BStBl 1995 II 362 angesprochene „*Ausnahme von dieser Regel*“ (vgl. Rz 13), dh. die nicht erforderliche Notwendigkeit eines Zuflusses in der beschriebenen „*üblichen*“ Form, zum Tragen. Der Bw. hat es als „*beherrschender Gesellschafter*“ (Alleingesellschafter) in der Tat in der Hand gehabt, sich die geschuldeten Beträge auszahlen zu lassen oder eben auf die faktische Auszahlung zu verzichten. Nach dem dieser Entscheidung zu Grunde gelegtem Sachverhalt war sein Anspruch auf die Gewinnbeteiligung eindeutig, unbestritten und fällig und richtete sich – wie bereits erwähnt – gegen eine zahlungsfähige Gesellschaft.

Von einem Zufluss an den Bw. war somit auch unter diesem Aspekt im Zeitpunkt der Fälligkeit, also mit Erstellung des Jahresabschlusses und somit im berufsgegenständlichen Jahr, auszugehen.

(17) Der Bw. argumentiert weiters noch damit, dass die Nichtauszahlung der Gewinnbeteiligung eine – sowohl für die GmbH wie auch ihn selbst – steuerneutrale „*verdeckte Nutzungseinlage*“ darstelle. Hiezu ist anzumerken:

Bei der Ermittlung des Einkommens bleiben gemäß § 8 Abs. 1 KStG 1988 *Einlagen* und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden. Sie sind somit ertragsteuerlich sowohl für den Einlegenden als auch für die Körperschaft, in welche eingelegt wird, steuerneutral, bewirken jedoch eine Erhöhung des Beteiligungsansatzes des Einlegenden.

Verdeckte Einlagen sind im Gesellschaftsverhältnis begründete unentgeltliche Vermögenszuführungen (einlagefähiger Wirtschaftsgüter; vgl. *Watermayer* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 8 KStG, Anm 333) von Anteilseignern an eine Körperschaft, die – im Gegensatz zu offenen Einlagen – in verdeckter Form – dh. häufig unter einem anderen zivilrechtlichen Titel (zB. Kaufvertrag) – und somit nicht ohne weiteres als Einlage erkennbar – geleistet werden (vgl. zB. VwGH 18.1. 2008, 2008/15/0108; Rz 681 KStR 2001; BFH 9.6.1997, GrS 1/94, BStBl 1998 II 307, 20.7.2005, X R 22/02, BStBl 2006 II 457 unter II. 2. a; *Balmes* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 8 KStG, Anm 22).

Eine – nach Ansicht des Bw. im gegenständlichen Fall vorliegende – sogenannte *Nutzungseinlage* ist die Zurverfügungstellung von Nutzungen (zB. an Geldmitteln oder Gegenständen) oder die Erbringung von Dienstleistungen (zB. der Geschäftsführertätigkeit) ohne oder bloß gegen ein unangemessen niedriges Entgelt seitens des Anteilsinhabers gegenüber der Körperschaft, an welcher die Beteiligung besteht (Rz 679 KStR 2001; Rz 2605 EStR 20010; *Gassner* in *König/Schwarzinger*, 119 ff [122]; *Renner* in

Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, KStG¹⁹, § 8, Tz 40; *Kirchmayr/Wild*, Nutzungseinlagen in *Kirchmayr/Mayr* [Hrsg.], Besteuerung der grenzüberschreitenden Konzernfinanzierung, 119). Oftmalig werden dabei sowohl der Körperschaft als auch dem Anteilseigner hierüber keine gesicherten Rechtspositionen (zumeist durch Abschluss eines Vertrages) eingeräumt.

In Judikatur und Literatur wird die Frage der steuerlichen Folgen nicht einheitlich gelöst bzw. ist sie umstritten (vgl. *Renner* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG¹⁹, § 8, Tz 40 ff mwN. bzw. ausführlich *Aigner/Aigner*, Nutzungs- und Leistungseinlagen in Kapitalgesellschaften in *Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel* [Hrsg.], Praxisfragen der Unternehmensbesteuerung). Die Judikatur des BFH geht davon aus, dass Nutzungseinlagen nicht einlagefähig sind (vgl. grundlegend BFH 26.10.1987, GrS 2/86, BStBl 1988 II 348; zuletzt BFH 4.12.2006, GrS 1/05, BStBl 2007 II 508; vgl. auch *Watermayer* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, § 8 KStG, Anm 333); die österreichische Verwaltungspraxis schließt sich dieser Ansicht – ohne entsprechenden Hinweis auf diese Rechtsprechung und auch ansonsten ohne tiefere Begründung dieser Ansicht an (vgl. Rz 679 KStR 2001; Rz 2605 EStR 2000). Überdies lösen sie aus nach herrschender, wenn auch nicht einhelliger Sicht beim die Nutzungseinlage erbringenden Gesellschafters keine „fiktiven“ Einnahmen bzw. hinsichtlich der Gesellschaft keine fiktiven Ausgaben aus (UFS 9.12.2004, RV/1672-W/04).

Überdies lösen sie aus nach Ansicht der Verwaltungspraxis (welche der Bw. offenkundig für ihn ins Treffen führen möchte) beim die Nutzungseinlage erbringenden Gesellschafters keine „fiktiven“ Einnahmen bzw. hinsichtlich der Gesellschaft keine fiktiven Ausgaben aus (UFS 9.12.2004, RV/1672-W/04). Gegen diese Meinung lassen sich jedoch nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates durchaus beachtliche und begründete – im gegenständlichen Fall jedoch im Ergebnis nicht ausschlaggebende - Gegenargumente ins Treffen führen (vgl. etwa *Doralt*, Unentgeltliche Geschäftsführung keine Nutzungseinlage, RdW 2011/526, 493), welche vom Ergebnis her – wenn auch mit anderer Begründung - in der Tat zu den im gegenständlichen Berufungsfall bestehenden Verhältnissen wie auch zu einer Betriebsausgabe bei der GmbH, die in den Genuss der Nutzungen kommt, führen.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates erübrigt sich jedoch im gegenständlichen Fall eine intensivere Auseinandersetzung insbesondere mit der Frage, inwieweit die vom Bw. erbrachten Arbeitsleistungen, denen keine faktische Auszahlung (zB. in bar oder mittels Banküberweisung) eines Entgeltes gegenübersteht, eine Einlage bzw. eine Nutzungseinlage, allenfalls in verdeckter Form, darstellen. Abgesehen davon, dass – wie oben ausführlich dargestellt (vgl. Rz 13 f) – beim Bw. von einem Zufluss der Gewinntantieme als Teil des Geschäftsführergehaltes – und somit von Einkünften gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 – auszugehen war (was schon aus diesem Grund dem Tatbestand einer Einlage als solcher

entgegensteht), hatte der Bw. hinsichtlich seiner Entlohnung eine vertraglich abgesicherte Rechtsposition und hat gerade aus diesem Titel seine Leistung erbracht. Für eine Einlage, in welcher Form auch immer bzw. eine Nutzungseinlage verbleibt insoweit kein Anwendungsbereich. Selbst für den Fall, dass der Bw. eine Einlage vorgenommen hätte, ergibt sich aber keine andere Betrachtungsweise: der Bw. hätte dann nämlich eine – auf Grund der erwähnten Besonderheiten der Sachverhaltskonstellation – bereits entstandene und sohin eine bereits einen Zufluss bewirkt habende Forderung eingelegt, die – so sei nur am Rande erwähnt – überdies auch Gesellschaftsteuerpflicht auslösen würde. Aus dem Verweis des Bw. auf die UFS-Entscheidung vom 4.4.2005, RV/0360-K/02, wonach etwa bei unentgeltlicher oder nur geringfügig entlohneter Geschäftsführertätigkeit keine fiktiven Einnahmen zum Ansatz kommen dürften, ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates für den Standpunkt des Bw. nichts zu gewinnen, beruhte die dort vorgenommene – von der Abgabenbehörde erster Instanz als „*fremdunüblich*“ bezeichnete – Reduktion des Geschäftsführergehaltes auf einer von der Rechtsmittelbehörde ausdrücklich nicht mehr beanstandeten, also als gültig erachteten, Rechtsgrundlage. Insoweit daher die Tätigkeit des dort arbeitenden Gesellschafter-Geschäftsführers höher zu bewerten gewesen wäre, liegt in der Tat eine Nutzungseinlage vor. Der gegenständliche Fall ist aber eben anders gelagert, hatte der Bw. nach dem für entscheidungsrelevant erachteten Sachverhalt doch Anspruch auf die hier strittige Gewinnbeteiligung.

(18) Am Rande sei auch noch auf die – bereits vom Betriebsprüfer in seiner Stellungnahme angeführten, von diesem als „*inneren Widerspruch*“ bezeichnete (vgl. Rz 8) – „*Inkonsequenz*“ zwischen der Rechtsansicht des Bw. und der von ihm beherrschten GmbH hingewiesen: während der Bw. den Zufluss bei ihm bekämpft, blieb der Ansatz der Gewinnbeteiligung als Betriebsausgabe bei der GmbH unbekämpft. Ein Negieren des Zuflusses würde unter diesem Aspekt somit insgesamt zu einem steuerlich unkorrektem Ergebnis führen.

(19) Die Berufung war daher dem Grunde nach abzuweisen, der angefochtene Bescheid jedoch gemäß § 289 Abs. 2 BAO zum Nachteil des Bw. abzuändern. In diesem Bescheid wurde nämlich das bei den Geschäftsführerbezügen bei Inanspruchnahme der Basispauschalierung als Betriebsausgabe EStG 1988 zu berücksichtigende Betriebsausgabenpauschale mit einem Betrag von EUR 13.910,74 (6% der vom Bw. erzielten Umsätze) berücksichtigt. Gemäß § 17 Abs. 1 erster Teilstrich ist dieser Pauschalbetrag jedoch nach oben hin mit EUR 13.200 begrenzt. Da im angefochtenen Bescheid diese Deckelung nicht beachtet worden ist, war er insoweit rechtswidrig und es waren die Einkünfte (Gewinn) aus sonstiger selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 um EUR 710,74 zu erhöhen, sodass er nunmehr EUR 218.645,60 beträgt. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 22. Oktober 2012