



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende HR Dr. Gabriele Krafft und die weiteren Mitglieder HR Mag. Manuela Fischer, Elisabeth Isabella Krejci und Dr. Wolfgang Baumann über die Berufung des Bw., vertreten durch Treuhand-Union Villach Wirtschaftsprüfungs- u. SteuerberatungsGmbH, 9500 Villach, Haydnstraße 5, vom 25. Jänner 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 9. Oktober 2007 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2005 nach der am 17. September 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung hinsichtlich der Einkommensteuer der Jahre 2001, 2002, 2003 und 2005 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Berufung hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2004 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide für das Jahr 2001, 2002, 2003 und 2004 werden abgeändert.

Der Bescheid für das Jahr 2005 bleibt unverändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sowie die getroffenen Feststellungen sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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

## Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge Bw.) ist Gesellschafter mehrerer GmbH und übt auch die Tätigkeit des Geschäftsführers aus.

Im Zeitraum Oktober 2006 bis Oktober 2007 fand eine **Außenprüfung (AP)** betreffend die Einkommensteuer der Jahre 2001 bis 2005 statt.

Der Bw. war im Prüfungszeitraum Alleingesellschafter der C.GmbH (Bilanzstichtag 30.9.) sowie der M.GmbH (Bilanzstichtag 31.12.) und bei diesen als selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer tätig. Bei den genannten Gesellschaften fanden im gleichen Zeitraum ebenfalls AP statt.

Die in diesen Gesellschaften bezüglich des Geschäftsführerentgeltes (der Tantiemen) des Bw. getroffenen Feststellungen wurden im Zuge der hier gegenständlichen AP bei Ermittlung der Einkommensteuer der in Rede stehenden Jahre berücksichtigt.

Wie die AP feststellte, erhielt der Bw. aufgrund der Geschäftsführerverträge vom 27.11.2000 (M.GmbH) und vom 18.10.2002 (C.GmbH) jeweils ein cash-flow unabhängiges und ein variables cash-flow abhängiges Geschäftsführerentgelt.

Im **Bericht der AP** vom 3.10.2007 sind unter **Tz. 1 „Tantiemen“** in einer Tabelle die für die Prüfungsjahre anfallenden fixen und cash-flow abhängigen Entgelte betragsmäßig dargestellt. Ebenso sind die in den Bilanzen der Gesellschaften zu den Tantiemen gebildeten Rückstellungen und Verbindlichkeiten angeführt.

Die Geschäftsführungsentgelte beruhten auf den folgenden im Umlauf gefassten Gesellschafterbeschlüssen der beiden Gesellschaften.

Die Beschlüsse wurden jeweils nur seitens des Bw., (als Alleingesellschafter sowie in seiner Funktion als Geschäftsführer) unterzeichnet.

1) **Gesellschafterbeschlüsse** der C.GmbH (deren Inhalte sind auszugsweise dargestellt):

**- Beschluss vom 6.3.2003 Tantieme Wirtschaftsjahr 2001/2002**

*Pkt. 2: Auf Basis des Geschäftsführervertrages mit dem Bw. vom 18.10.2002 beträgt der cash-flow abhängige Geschäftsführerbezug 2002 Euro 1.083.000 und zusätzlich wird eine Tantieme iHv 18% des Umsatzes, das sind Euro 1.187.640, beschlossen. Diese Tantieme von Euro 2.270.640 gelangt frühestens nach endgültiger Beendigung des Auftrages X. und bei entsprechender Ertrags- und Liquiditätslage zur Auszahlung. Entsprechend der erstellten Planrechnung 2003 bis 2006 mit erwarteten Umsätzen von jährlich rd. Euro 1 Mio und Gewinnen im Durchschnitt von rd. Euro 100.000 ist somit mit einer Auszahlung bis zum Stichtag 30.9.2003 auszugehen. Vor der tatsächlichen Auszahlung ist jedoch nochmals ein entsprechender Beschluss zu fassen. ...*

### **- Beschluss vom 23.4.2004 Tantieme Wirtschaftsjahr 2002/2003**

*Pkt. 2: Auf Basis des Geschäftsführervertrages beträgt der cash-flow abhängige Geschäftsführerbezug Euro 317.400. ...*

*Das handelsrechtliche Ergebnis 2003 entspricht zwar den geplanten Werten doch konnten die Erträge nur durch die Auflösung von Wertberichtigungen erreicht werden. Aufgrund dieser unerwartet nicht besonders guten laufenden Ertragslage u. der ebenso unerwartet schlechten Ertragsaussichten gelangen die GF-Bezüge 2002 und 2003 erst zur Auszahlung, wenn der Jahresabschluss 2004 endgültig fertig gestellt ist u. der Jahresgewinn nach Steuern zumindest Euro 100.000 beträgt. ...*

### **- Beschluss vom 9.9.2004**

*Pkt. 1: Auf Basis der im Umlauf gefassten Gesellschafterbeschlüsse vom 6.3.2003 und 23.4.2004, in denen die GF-Tantiemen f. 2002 (Euro 2.270.640) und 2003 (Euro 317.400) von insgesamt Euro 2.588.040 beschlossen wurden, wird nun folgender Beschluss gefasst:*

*Die Höhe des Auszahlungsbetrages und der Auszahlungszeitpunkt wurde in diesen Beschlüssen davon abhängig gemacht, dass die Liquiditäts- und Ertragssituation des Unternehmens, die Höhe des Auszahlungsbetrages und den Auszahlungszeitpunkt rechtfertigen. Nachdem für das Geschäftsjahr 2003/2004 mit einem negativen operativen Ergebnis lt. Planrechnung auf Basis der Buchhaltung zum 31.7.2004 gerechnet wird, beschließen die Gesellschafter die Reduzierung des beschlossenen Tantiemenbetrages von Euro 2.588.040 um Euro 188.040 auf Euro 2.400.000. Dieser restliche offene Tantiemenbetrag von Euro 2.400.000 ist in drei jährlichen Raten von je Euro 800.000 bis jeweils 31.12.2005, 31.12.2006 und 31.12.2007 auszusahlen, ohne dass es einer weiteren Beschlussfassung bedarf.*

*Pkt. 2: Bezüglich der offenen „Verrechnungsverbindlichkeit Bw.“ sowie der „Verrechnungsverbindlichkeit E.R.“ wird nochmals festgehalten, dass es sich dabei um kurzfristig zur Verfügung gestellte Finanzmittel handelt. Diese Verrechnungsverbindlichkeiten werden entsprechend verzinst und sind umgehen rückzuzahlen, wenn die Firma die entsprechende Liquidität benötigt.*

*Wenn zu den Auszahlungszeitpunkten der offenen Tantiementeilbeträge Verrechnungsverbindlichkeiten gegenüber dem Bw. in zumindest dieser Höhe offen sind, so werden die Teilbeträge nicht überwiesen, sondern gelten durch Gegenverrechnung ausbezahlt. ...*

### **- Beschluss vom 11.10.2006 Tantieme Wirtschaftsjahr 2004/2005**

*Pkt. 2: Gemäß dem Geschäftsführervertrag des Bw. vom 18.10.2002 erhält dieser neben der bereits ausgezahlten cash-flow unabhängigen Geschäftsführervergütung in Höhe von Euro 12.000 auch eine cash-flow abhängige Geschäftsführervergütung und diese beträgt im Jahr 2005 Euro 70.000. Bis spätestens 31.12.2007 ist unter Berücksichtigung der laufenden*

*Ertrags- und Liquiditätssituation ein getrennter Auszahlungsbeschluss für diese cash-flow abhängige Geschäftsführervergütung zu fassen, in dem der konkrete Zeitpunkt und der endgültige Betrag zu beschließen ist. Für den Fall, dass der Auszahlungsbeschluss bis 31.12.2007 überhaupt nicht oder nicht einstimmig gefasst wird, ist der Betrag von Euro 70.000 bis spätestens 31.12.2008 an den Bw. ohne zusätzlichen Beschluss auszusahlen.*

*Pkt. 4: Des Weiteren wird festgehalten, dass es sich bei der „Verrechnungsverbindlichkeit Bw.“ sowie der Verrechnungsverbindlichkeit E.R. iHv rd Euro 1,6 Mio bzw. rd Euro 214.000 um kurzfristig zur Verfügung gestellte Finanzmittel handelt. Diese Verrechnungsverbindlichkeiten werden entsprechend verzinst und sie sind umgehend rückzuzahlen, wenn die Firma die entsprechende Liquidität benötigt. ...*

**2) Gesellschafterbeschlüsse der M.GmbH (deren Inhalte sind auszugsweise dargestellt):**

**- Beschluss vom 18.5.2001 – Tantieme 2000**

*Aufgrund bestehender Verträge wird ein cash-flow abhängiger Geschäftsführerbezug von ATS 4.608.000 (Euro 334.876) beschlossen. Diese Tantieme gelangt frühestens nach Vorliegen des endgültigen Jahresabschlusses 2002 zur Auszahlung. Die Auszahlung erfolgt dann, wenn die entsprechende Liquidität gegeben ist und dazu ist erforderlich, dass in den beiden Jahresabschlüssen 2001 und 2002 ein Jahresgewinn von zumindest ATS 0,5 Mio. ausgewiesen ist. Wenn dies nicht der Fall ist, dann ist vor dem Auszahlungszeitpunkt eine neuerliche Beschlussfassung über eine Reduzierung der Tantieme 2000 notwendig. ...*

**- Beschluss vom 10.6.2002 – Tantieme 2001**

*Pkt. 2: Aufgrund der bestehenden Verträge wird ein cash-flow abhängiger Geschäftsführerbezug 2001 von ATS 5.140.000 (Euro 373.538,37) beschlossen. Diese Tantieme gelangt frühestens nach Vorliegen des endgültigen Jahresabschlusses 2003 zur Auszahlung. Die Auszahlung erfolgt nur dann, wenn die entsprechende Liquidität gegeben ist und dazu ist erforderlich, dass in den beiden Jahresabschlüssen 2002 und 2003 ein Jahresgewinn von zumindest Euro 37.000 ausgewiesen ist. Wenn dies nicht der Fall ist, dann ist vor dem Auszahlungszeitpunkt eine neuerliche Beschlussfassung über eine Reduzierung der Tantieme 2001 notwendig.*

*Pkt. 3: In Abänderung des Vorjahresbeschlusses wird festgehalten, dass die Tantieme aus dem Vorjahr (Geschäftsjahr 2001) in Höhe von ATS 4.608.000 bis spätestens 31.12.2002 zur Auszahlung gelangt.*

*Pkt. 4: Des Weiteren wird festgehalten, dass es sich bei der Verrechnungsverbindlichkeit Bw. iHv rd. ATS 10,3 Mio (rd. Euro 749.000) um kurzfristig zur Verfügung gestelltes Geld handelt. Die Verrechnungsverbindlichkeit wird entsprechend verzinst und ist umgehend rückzuzahlen, wenn die Firma die entsprechende Liquidität benötigt, jedenfalls hat bis zum Jahresende 31.12.2002 eine Rückzahlung von Euro 150.000 zu erfolgen. ...*

## **- Beschluss vom 14.7.2005 – Tantieme 2004**

*Aufgrund bestehender Verträge erhält der Geschäftsführer, der Bw., im Geschäftsjahr 2004 neben der cash-flow unabhängigen Geschäftsführervergütung iHv Euro 52.325 auf Basis des am 9.9.2004 gefassten Gesellschafterbeschlusses auch einen cash-flow abhängigen Geschäftsführerbezug iHv Euro 110.000. Wie ebenfalls bereits beschlossen hat die Auszahlung dieser Tantieme bis spätestens 31.12.2005 zu erfolgen. Sollte zum Auszahlungszeitpunkt eine offene Verrechnungsverbindlichkeit gegenüber dem Bw. bestehen, so ist die Tantieme in Höhe des offenen Betrages gegenzurechnen und gilt sodann ebenfalls als ausbezahlt. ...*

Die AP stellte im Bericht weiters die Entwicklung der aktiven Verrechnungskonten des Bw. sowie der E.R. dar und hielt die Beträge der jeweiligen jährlichen Entnahmen bei den beiden Gesellschaften fest.

Nach Ansicht der AP sei davon auszugehen dass der Auszahlungszeitpunkt der Tantiemen bewusst verzögert worden sei, da im Jahr 2005 die M.KEG gegründet worden sei und dem Bw. aus dieser Gesellschaft im Jahr 2005 ein Beteiligungsverlust iHv Euro 996.084,97 erwachsen sei. Mit diesem Beteiligungsverlust seien die Einkünfte aus selbständiger Arbeit, nämlich die von der M.GmbH und der C.GmbH bezogenen Tantiemen iHv gesamt Euro 922.000, ausgeglichen und damit die Steuerbelastung zugleich Null geworden.

Es sei zu betonen, dass die C.GmbH liquid gewesen sei und offiziell die Geschäftsführertantiemen hätte auszahlen können. Die beiden Geschäftsführer, der Bw. und E.R., hätten in den Jahren 2002 und 2003 gemeinsam einen Betrag von Euro 2.456.547,38 entnommen. Die Entnahmen des Bw. allein hätten sich in den Jahren 2002 und 2003 auf Euro 2.156.675 belaufen. Es werde der Anschein erweckt, als seien die Geschäftsführertantiemen den aktiven Verrechnungskonten angeglichen worden. Die AP schloss daraus, dass der Geschäftsführer (der Bw.) bereits vor der offiziellen Beschlussfassung über die Gelder verfügt habe und die Beschlussfassungen „willkürlich“ gewählt worden seien. Unter Bezug auf eine Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates (UFS) sowie die Rechtsprechung des VwGH zu § 19 EStG kam die AP im Hinblick auf den Zeitpunkt der Erlangung der Verfügungsmacht über Geschäftsführerbezüge zum Schluss, dass die Geschäftsführer-Tantiemen im Jahr der endgültigen Beschlussfassung zu versteuern seien und nicht erst im Zeitpunkt der Auszahlung wie dies der Bw. in den jeweiligen Einkommensteuererklärungen angeführt hatte.

Die Tantiemen seien mit dem Datum der Beschlussfassung als zugeflossen zu beurteilen.

Unter **Tz. 2 des AP-Berichtes** wurden sodann die Einkünfte des Bw. aus Gewerbebetrieb und aus selbständiger Arbeit für die Prüfungsjahre 2001 bis 2005 neu ermittelt. Die Tantiemen seien entsprechend der Auffassung der AP schon in den jeweiligen Jahren der

Beschlussfassungen als Einkünfte zu berücksichtigen.

Die Tantieme der C.GmbH für die Jahre 2002 und 2003 in Höhe eines Gesamtbetrages von Euro 2.400.000 sei daher im Jahr 2004 der Besteuerung zu unterziehen. Dass die tatsächliche Auszahlung ab 2005 in drei Raten zu je Euro 800.000 erfolgte, sei für den Besteuerungszeitpunkt nicht maßgeblich.

Die AP hielt fest, dass bei Ermittlung der Bemessungsgrundlagen das **Betriebsausgabenpauschale** für Tätigkeiten iSd § 22 Z 2 EStG 1988 mit 6% zu berücksichtigen sei. Ab der Veranlagung 2004 gelte bei Anwendung des Pauschalsatzes von 6% eine Deckelung von Euro 13.200.

Die Abgabenbehörde erster Instanz folgte den Feststellungen der AP. Die **Bescheide** für die Einkommensteuer der Jahre 2001 bis 2005 wurden mit Datum 9.10.2007 erlassen. Die Festsetzung der Einkommensteuer erfolgte auf Basis der im AP-Bericht ermittelten Bemessungsgrundlagen.

Mit Schreiben vom 25.1.2008 wurde nach mehrmaliger Fristverlängerung rechtzeitig gegen die o.a. Bescheide **Berufung** erhoben.

In der Berufung wurde u.a. unter Bezugnahme auf die bestehenden Geschäftsführerverträge und die darin enthaltenen Bestimmungen ausgeführt, dass es für die Gewährung der Geschäftsführerhonorare, die Festsetzung der Höhe und des Auszahlungszeitpunktes des variablen Teiles (Tantieme), die erfolgsabhängig errechnet bzw. ermittelt worden seien, für jedes Jahr zusätzliche Gesellschafterbeschlüsse gegeben habe. Durch die ergebnisbezogene Ermittlung der Tantiemen und die gesonderte Beschlussfassung über den Auszahlungszeitpunkt, wobei auch die Liquidität des Unternehmens zu berücksichtigen gewesen wäre, sei sichergestellt worden, dass dem Geschäftsführer zwar ein erfolgs- bzw. leistungsabhängiges Honorar gewährt werde, dass aber gleichzeitig durch die Gewährung des Honorars die Entwicklung des Unternehmens nicht so gehemmt werde, dass geplante Projekte nicht mehr durchführbar gewesen wären. Aus diesem Grunde habe der Geschäftsführer (d.h. der Bw.) zwar Verrechnungsgelder beziehen können, habe sich aber verpflichten müssen diese jederzeit bei Liquiditätsbedarf an die Gesellschaft zurückzuzahlen. Hintergrund dieser vertraglichen Verpflichtung sei gewesen, dass man dem Bw. ein leistungsbezogenes Honorar habe gewähren wollen. Man habe ihm aber die Verfügung über diese Mittel nicht sofort frei stellen können um mit den möglichen Finanzmitteln auch die Finanzierung von Projekten zu ermöglichen, ohne dafür getrennte Kredite aufnehmen zu müssen.

Es könne den Ausführungen der AP nicht gefolgt werden, da über die Beschlussfassungen ausführliche Schriftstücke vorlägen aus denen der Sachverhalt zu entnehmen sei.

Die für das Jahr 2000 von der M.GmbH gewährte und im Jahr 2002 ausbezahlte Tantieme

habe Euro 334.876,42 betragen und habe sich auf Basis eines Cash-Flow von über rd. Euro 800.000 errechnet.

Die Tantieme sei im Jahr 2002, d.h. um zwei Jahre verzögert ausbezahlt worden. Diese Verzögerung, die wirtschaftlich gerechtfertigt sei und sich auf Basis des geltenden Geschäftsführervertrages ableiten bzw. erklären lasse, resultierte daraus, dass man der M.GmbH im Jahr 2000 bzw. 2001 nicht die laufende Liquidität habe entziehen können bzw. sie eventuell durch eine vorzeitige Auszahlung der Tantieme gezwungen hätte zusätzlich Fremdmittel aufzunehmen. Es sei mit der verzögerten Auszahlung eine wirtschaftliche Absicherung des Unternehmens bezweckt worden.

In der Berufung wurden tabellarisch die jeweilige Bilanzierung der Tantiemen des Bw., der Zuflusszeitpunkt laut Steuererklärungen des Bw. sowie der Zufluss laut AP-Bericht dargestellt.

Die AP habe angenommen bzw. unterstellt, dass die im Jahr 2000 bei der M.GmbH bilanzierte und im Jahr 2002 ausbezahlte Tantieme bereits im Jahr 2001 als zugeflossen zu beurteilen sei. Dies gelte auch für die im Jahr 2001 bilanzierte und im Jahr 2003 ausbezahlte Tantieme. Deren Zufluss sei für das Jahr 2002 angenommen worden.

Die bei der C.GmbH rückgestellte Tantieme für 2002 – 2004 (2002: Euro 2.270.640, 2003: Euro 317.400, 2004: Euro -188.040 = Euro 2.400.000) in Gesamthöhe von Euro 2,4 Mio. sei nach Ansicht der AP in gesamter Höhe im Jahr 2004 zu versteuern und nicht wie tatsächlich ausbezahlt in den Jahren 2005 bis 2007 mit je Euro 800.000. Die im Jahr 2005 iHv Euro 70.000 bilanzierte Tantieme sei im Jahr 2006 zu versteuern und nicht wie beschlossen im Jahr 2008.

Die AP sei bei der steuerlichen Beurteilung davon ausgegangen, dass der Bw. (als Geschäftsführer der beiden Gesellschaften) jeweils mit der Gutschrift die Verfügungsmacht über den Betrag erlangt habe und aus diesem Grund die Besteuerung vorzunehmen sei. Den Schlussfolgerungen der AP sei nicht zu folgen, die zitierte Judikatur sei nach Ansicht des Bw. nicht vergleichbar.

Es wurde beantragt, die Besteuerung der für die Jahre 2000 bis 2005 bilanzierten Tantiemen auf Basis der bereits eingereichten Steuererklärungen durchzuführen.

Die seitens der AP in den Jahren 2001 bis 2005 durchgeführte **Reduktion des Betriebsausgabenpauschales** von 12% auf 6% wurde auf Basis des VwGH-Erkenntnisses vom 25.6.2007, 2002/12/0100 anerkannt.

Für den Fall der Berufungserledigung durch die zweite Instanz wurden die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt.

In der **Stellungnahme des Finanzamtes** vom 12.6.2008 wurde auf die Ausführungen im AP-Bericht sowie auf die Berichte zu den AP der C.GmbH und der M.GmbH verwiesen. Es seien in der Berufung keine Fakten hervorgekommen, die zu einer anderen steuerlichen Beurteilung des Sachverhaltes führten.

In der **Gegenäußerung des Bw. vom 12.9.2008** wurde nochmals festgehalten, dass nicht das Datum der Beschlussfassung den Auszahlungszeitpunkt bestimme, sondern dass das in der Beschlussfassung genannte Datum den Auszahlungszeitpunkt bestimme.

Die zur beantragten mündlichen Berufungsverhandlung ergangenen Vorladungen wurden am 21. August 2012 bzw. 22. August 2012 den Parteien zugestellt.

In der am **17. September 2012 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung** wurde der dem UFS vorliegende Sachverhalt vorgetragen. Die Parteien wiederholten ihr bisheriges Vorbringen.

Wie in der Niederschrift zur Verhandlung festgehalten wurde, wurde durch die Parteien ergänzend ausgeführt:

*"Der Vertreter des Berufungswerbers bringt ergänzend vor, dass die BP nicht berücksichtigt habe, dass die betroffenen Gesellschaften in den Jahren 2001 bis 2005 in mehreren Projekten involviert gewesen wären bei welchen ein hoher Finanzbedarf erforderlich gewesen wäre. Hätten die damals nachhaltig verfolgten Projekte zum Abschluss gebracht werden können, wäre ein akuter Finanzbedarf in Höhe von 2 bis 3 Millionen € für die Umsetzung angefallen. Es habe beispielsweise eine Fensterproduktion im Iran eröffnet werden sollen. Hätte die Gesellschaft den erfolgsabhängigen Gesellschafterbezug ausbezahlt, hätten die notwendigen Finanzmittel für die Umsetzung der Projekte gefehlt. Eine Kreditfinanzierung wäre wegen des hohen Ausfallsrisikos ebenfalls nicht möglich gewesen.*

*Der Bw. führt aus, dass die Fensterproduktion im Iran tatsächlich umgesetzt worden sei. In den Jahren 2004 bis 2006 sei in Teheran in Zusammenarbeit mit FensterX Österreich eine Fensterproduktion eröffnet worden, dabei seien 400.000 € bis 600.000 € seitens der C.GmbH aufgebracht worden.*

*In den Jahren 2004 bis 2005 habe sich herausgestellt, dass die Zusammenarbeit mit der ursprünglichen Investmentgruppe wegen Unstimmigkeiten hinsichtlich der anteiligen Mittelaufbringung nicht weiter verfolgt werden könne. 2004 und 2005 sei daher die Zusammenarbeit mit einer anderen Investmentgruppe gesucht worden, welche sich mit Immobilienprojekten in Österreich bzw. in Wien befasst habe. Da diese kein so großes Ausfallsrisiko beinhaltet habe, sei beschlossen worden, die hohen Tantiemenauszahlungen von rund 2,4 Millionen in drei Jahresraten a 800.000 vorzunehmen. Steuerliche Überlegungen seien dabei nicht eingeflossen und hätten die Ergebnisse der Folgejahre im Jahr 2004 auch*

nicht abgesehen werden können. Die Annahmen der Betriebsprüferin seien erst nachträglich erfolgt.

Grund für die Dreiteilung der Tantiemenauszahlung sei weiters die Sicherstellung der Projektfinanzierung der auslaufenden Projekte mit der „alten“ Investmentgruppe gewesen. Weiters wird vorgebracht, dass das Fensterprojekt in Teheran bis 2010 – zum Teil mit Verlusten – gelaufen sei, im Jahr 2010 jedoch aufgrund der politischen Situation ein Totalverlust eingetreten sei. Diese politische Situation sei 2001 und 2002 nicht absehbar gewesen.

Die Beurteilung der Betriebsprüferin habe einerseits nicht den wahren wirtschaftlichen Gehalt der Vorgänge berücksichtigt und sei andererseits eine rechtliche Fehlbeurteilung. Die Betriebsprüferin habe unrichtigerweise den Beschlusszeitpunkt als Zuflusszeitpunkt gewählt und dabei nicht beachtet, dass im Beschluss vom 9.9.2004 ausdrücklich die Fälligkeitszeitpunkte der Auszahlung festgelegt worden wären. In diesem Zusammenhang werde auf die ständige Judikatur des VwGH sowie eine erst kürzlich ergangene Entscheidung des UFS, UFS 14.11.2011, RV/1289-G/02 verwiesen. Auch in diesen Entscheidungen werde immer auf den Fälligkeitszeitpunkt abgestellt.

Das Finanzamt verweist auf sein bisheriges Vorbringen.

Über Frage des Finanzamtes wird ausgeführt: Die Firma S. sei die österreichische Vertriebsgesellschaft für das genannte Fensterprojekt gewesen. Die Fenster wären im Iran produziert worden, via Fa. T. als Importfirma nach Österreich gebracht worden und hier von S. vertrieben. Der Bw. habe als Treuhänder der C.GmbH bei der T. agiert.

Das Finanzamt führt weiters aus, dass im Zeitraum in dem Investitionsbedarf und damit Liquiditätsbedarf bestanden habe Entnahmen via das Gesellschafter-Verrechnungskonto in Höhe von 2,4 Millionen getätigt worden seien.

Über Vorhalt der Vorsitzenden, dass ein Widerspruch bestünde zwischen dem Vorbringen der erforderlichen Liquidität und den Entnahmen von 2,4 Millionen wird ausgeführt, dass die Bw. für größere Projekte handlungsfähig habe bleiben und ihre Liquidität habe absichern müssen. Daher seien die Tantiemen nicht ausbezahlt worden, sondern lediglich dem Gesellschafter die genannten Beträge kurzfristig zur Verfügung gestellt worden. Dabei sei aus den Beschlüssen ersichtlich, dass er die zur Verfügung gestellten Beträge bei Bedarf habe an die Gesellschaft rückführen müssen. Die Rückführung sei in Zeiträumen nach dem Streitzeitraum ab 2006 durchgeführt worden.

Über Vorhalt der Referentin, dass die Auszahlungsrate 2005 von 800.000 in der Steuererklärung erfasst sei, Raten 2006 und 2007 jedoch nicht erklärt worden seien, wird ausgeführt, dass aus der Beilage zu den jeweiligen Steuererklärungen die jeweils 800.000 ersichtlich seien. Da die Betriebsprüfung die Versteuerung des Gesamtbetrages im Jahr 2004 vorgenommen habe, hätte eine neuerliche Aufnahme der ausbezahlten Beträge in die

*Erklärungen 2006 und 2007 eine doppelte Versteuerung ausgelöst.*

*Ergänzend wird zur Frage der Liquidität ausgeführt, dass nicht bekannt gewesen sei wie viel Geld die jeweiligen Projekte benötigen würden. Die Liquidität sei im Unternehmen jedenfalls vorhanden gewesen, da aber nicht klar gewesen wäre wann wie viel Geld aufzubringen wäre, habe der Bw. die Gelder aus dem Unternehmen herausgezogen um sie im Privatvermögen sinnvoll zu veranlagen. Bei einem allfälligen akuten Liquiditätsbedarf hätte tagfällig der erforderliche Betrag dem Unternehmen wieder zugeführt werden können.*

*Das Finanzamt beantragt Abweisung, der Vertreter des Berufungswerbers Stattgabe im Sinne des Berufungsvorbringens."*

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Der Bw. war im Prüfungszeitraum Alleingesellschafter und Geschäftsführer der C.GmbH sowie der M.GmbH.

Im gegenständlichen Fall ist strittig zu welchem Zeitpunkt die dem Bw. in den Jahren 2001 bis 2005 laut Gesellschafterbeschlüssen jeweils zugewiesenen Tantiemen aus der Geschäftsführungstätigkeit bei den Gesellschaften C.GmbH und M.GmbH als zugeflossen zu beurteilen und in welchem Jahr die Beträge der Einkommensteuer zu unterziehen sind. Die Höhe der jeweiligen Tantieme ist grundsätzlich unstrittig.

Wie im Zuge der, die Einkommensteuer der Jahre 2001 – 2005 betreffenden, Außenprüfung (AP) festgestellt wurde, standen dem Bw. aufgrund der vorliegenden Geschäftsführerverträge mit den beiden angeführten Gesellschaften (C.GmbH und M.GmbH) für seine Tätigkeit jeweils ein cash-flow unabhängiges und ein variables cash-flow abhängiges Entgelt, eine sogenannte Tantieme, zu.

Mit den, in den Entscheidungsgründen auszugsweise angeführten, dem UFS vorliegenden Gesellschafterbeschlüssen wurden die jährlichen Tantiemen bei den beiden Gesellschaften beschlossen und deren Höhe festgelegt. Ebenso wurden die jeweiligen Jahresbilanzen genehmigt und Auszahlungsmodalitäten sowie die bestehenden Verrechnungsverbindlichkeiten des Bw. festgehalten.

Die angeführten Beschlüsse wurden zwar als Umlaufbeschlüsse bezeichnet, jedoch aufgrund der Stellung des Bw. bei den beiden Gesellschaften – Alleingesellschafter und einzelvertretungsbefugter Geschäftsführer – tatsächlich nur von diesem allein beschlossen und unterzeichnet.

#### **1) Gesellschafterbeschlüsse der C.GmbH:**

##### **- Beschluss vom 6.3.2003 Tantieme Wirtschaftsjahr 2001/2002 – Tantieme iHv**

Euro 2.270.640,00; Verrechnungsverbindlichkeit iHv rd. Euro 413.000; Genehmigung der Bilanz zum 30.9.2002.

- **Beschluss vom 23.4.2004 Tantieme Wirtschaftsjahr 2002/2003** – Tantieme iHv Euro 317.400,00, Verrechnungsverbindlichkeit iHv rd. Euro 2,2 Mio; Genehmigung der Bilanz zum 30.9.2003.

- **Beschluss vom 9.9.2004** – Kürzung der Tantiemen aus 2002 und 2003 iHv Euro 2.588.040,00 um Euro 188.040,00 auf insgesamt Euro 2.400.000,00.

- **Beschluss vom 11.10.2006 Tantieme Wirtschaftsjahr 2004/2005** – Tantieme iHv Euro 70.000,00; Verrechnungsverbindlichkeit iHv rd. Euro 1,6 Mio; Genehmigung der Bilanz zum 30.9.2005.

## 2) **Gesellschafterbeschlüsse der M.GmbH:**

- **Beschluss vom 18.5.2001 – Tantieme 2000** – Tantieme iHv Euro 334.876,42; Verrechnungsverbindlichkeit iHv rd. Euro 400.000; Genehmigung der Bilanz zum 31.12.2000.

- **Beschluss vom 10.6.2002 – Tantieme 2001** – Tantieme iHv Euro 373.538,37; Verrechnungsverbindlichkeit iHv rd. Euro 749.000; Genehmigung der Bilanz zum 31.12.2001.

- **Beschluss vom 14.7.2005 – Tantieme 2004** – Tantieme iHv Euro 110.000,00; Verrechnungsverbindlichkeit iHv rd. Euro 187.000; Genehmigung der Bilanz zum 31.12.2004.

Wie im Beschluss vom 9.9.2004 angeführt ist, sollte die Auszahlung der Tantiemen iHv Euro 2.400.000,00 bei der C.GmbH an den Bw. in Raten von jeweils Euro 800.000 bis zum 31.12.2005, 31.12.2006 und 31.12.2007 sowie die Auszahlung des Betrages von Euro 70.000 bis spätestens 31.12.2008 erfolgen.

Bei in entsprechender Höhe vorhandenen Verrechnungsverbindlichkeiten hat eine Gegenverrechnung zu erfolgen.

Für den Prüfungszeitraum konnte festgestellt werden, dass Euro 800.000 im Jahr 2005 ausbezahlt wurden.

Die in den Beschlüssen genannten Tantiemen waren in den Bilanzen der C.GmbH für die Wirtschaftsjahre 2002 (Euro 2.270.640,00) und 2003 (Euro 2.588.040,00) als Rückstellung sowie in der GuV-Rechnung entsprechend als Aufwand "Tantieme Geschäftsführer" erfasst. In den Wirtschaftsjahren 2004 und 2005 war der um Euro 188.040,00 geminderte Betrag von Euro 2.400.000 als Verbindlichkeit erfasst.

In den Bilanzen der M.GmbH waren die beschlossenen Beträge als Rückstellungen zum 31.12.2000 iHv Euro 334.876,42, zum 31.12.2001 iHv Euro 708.414,78, zum 31.12.2002 iHv Euro 373.538,37 und zum 31.12.2004 iHv Euro 110.000,00 sowie entsprechend als Aufwand in den GuV-Rechnungen enthalten. Die Auszahlung der Tantiemen bei der M.GmbH erfolgte

für das Jahr 2000 im Jahr 2002, für das Jahr 2001 im Jahr 2003 und für das Jahr 2004 im Jahr 2005.

Bemerkenswert ist, dass die dem Bw. gemäß Geschäftsführungsverträgen in den jeweiligen Jahren zustehenden Tantiemen aus den beiden Gesellschaften zwar nicht entsprechend ausbezahlt wurden, dass aber dem Bw. Geldmittel über Entnahmen (deren Verbuchung erfolgte auf Verrechnungskonten) in nahezu der gleichen Höhe wie die verbuchten und beschlossenen Tantiemen der jeweiligen Jahre zur Verfügung gestellt wurden.

Der Bw. argumentierte, sowohl im Zuge der AP als auch in der mündlichen Berufungsverhandlung, damit, dass ihm diese Verrechnungsgelder nur jeweils kurzfristig zur Verfügung gestanden seien und er diese bei Finanzbedarf der Gesellschaften umgehend zurückzahlen hätte müssen.

Die beiden in Rede stehenden Gesellschaften seien in den Jahren 2001 bis 2005 in Auslandsprojekte (z.B. Fensterproduktion im Iran) involviert gewesen, sodass diesen, durch eine Auszahlung der Tantiemen, die nötigen Finanzierungsmittel für die Umsetzung der Projekte gefehlt hätten.

Die beabsichtigte Dreiteilung der Auszahlung der Euro 2.400.000,00 ab dem Jahr 2005 sei im Hinblick auf die Sicherstellung der Projektfinanzierung erfolgt. Auch wenn die Liquidität der Gesellschaften gegeben gewesen sei, sei nicht klar gewesen wann, wie viel Geld hätte aufgebracht werden müssen. Der Bw. brachte in der mündlichen Berufungsverhandlung weiters vor, dass die Gelder herausgezogen worden seien, um sie im Privatvermögen sinnvoll zu veranlagen und bei allfälligem akutem Bedarf wieder dem Unternehmen zuzuführen. Für die Versteuerung der Tantiemen sei nach Ansicht der Bw. somit nur der tatsächliche Auszahlungszeitpunkt der Tantiemen maßgeblich.

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

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist ein Betrag gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 dann als zugeflossen anzusehen, wenn der Empfänger über ihn tatsächlich und rechtlich verfügen kann. Ist der Abgabepflichtige gleichzeitig Mehrheitsgesellschafter jener GesmbH, die sein Schuldner ist, ist der Zufluss grundsätzlich anzunehmen, sobald die Forderung fällig ist, vorausgesetzt, dass die GesmbH nicht zahlungsunfähig ist. Diese Sicht gebietet der beherrschende Einfluss des Mehrheitsgesellschafter der GesmbH, andernfalls hätte es der Mehrheitsgesellschafter, der auch Gläubiger der Gesellschaft ist, in der Hand, den Gewinn der Gesellschaft zu kürzen, ohne die entsprechenden Beträge selbst versteuern zu müssen (vgl. VwGH 28.6.2006, 2002/13/0175, mwN, VwGH 25.6.2007, 2007/14/0002, VwGH 25.1.2012, 2008/13/0139). Der Zufluss beim beherrschenden Gesellschafter wäre aber auch

dann anzunehmen, wenn sich die GmbH die zur Zahlung an den Gesellschafter nötigen Mittel nur auf dem Kreditwege beschaffen könnte (VwGH 30.11.1993, 93/14/0155). Die Fälligkeit ist mit der Feststellung bzw. Genehmigung des jeweiligen Jahresabschlusses als gegeben zu beurteilen.

Der Bw. war u.a. im Prüfungszeitraum (Jahre 2001 bis 2005) Alleingesellschafter und einzelvertretungsbefugter Geschäftsführer der angeführten Gesellschaften. Dadurch konnte der Bw. allein sowohl über den Zeitpunkt der Beschlussfassungen, deren Inhalte, die Auszahlungsmodalitäten, die tatsächlichen Auszahlungszeitpunkte, aber auch die buchhalterische Erfassung der Tantiemen und die **Entnahmen der Verrechnungsgelder** bestimmen. Er konnte somit wirtschaftlich und rechtlich über die Beträge verfügen.

Durch die Verfügungsmöglichkeit des Mehrheitsgesellschafters gilt, nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH, dass das hier in Rede stehende Geschäftsführungsentgelt in Form der Tantiemen bereits zu dem Zeitpunkt zugeflossen war, zu dem die Leistung erbracht und die Höhe des Entgeltes feststellbar war.

Da es sich um Entgelte für die Geschäftsführung des jeweils abgelaufenen Jahres handelte, war dieser Zeitpunkt mit der Beschlussfassung über den jeweiligen Jahresabschluss und die Höhe der jeweiligen Tantieme gegeben.

Der Sachverhalt ist vergleichbar mit der Situation eines Alleingesellschafters bzw. beherrschenden Gesellschafters, dem Gewinnansprüche bereits mit Beschlussfassung über die Gewinnverteilung zufließen. Beschließen die Gesellschafter, die Fälligkeit trotz Zahlungsfähigkeit hinauszuschieben, so verfügen sie bereits dadurch über ihren Gewinnanspruch und ist dieser als zugeflossen zu behandeln (vgl. VwGH 30.11.1993, 93/14/0155).

Der Bw. verwies auf die in den Beschlüssen angeführten Auszahlungszeitpunkte und vermeinte, dass damit auch die Fälligkeit der Beträge gleichzusetzen sei.

Diesem Argument wird entgegengehalten, dass sich zwar die Fälligkeit primär nach der Parteienvereinbarung richtet, aber wenn es sich, wie hier, um Verträge zwischen Gesellschaft und Mehrheitsgesellschafter handelt, diese im Sinne der Rechtsprechung grundsätzlich nur dann anzuerkennen sind, wenn sie nach außen ausreichend in Erscheinung treten, einen eindeutigen und klaren Inhalt haben und auch unter Fremden so abgeschlossen worden wären. Daraus folgt, dass die hier in Rede stehenden Gesellschafterbeschlüsse auch einem Fremdvergleich standhalten müssen. Dabei ist die "im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis" maßgeblich.

Die im gegenständlichen Fall angewandte Vorgangsweise, nämlich für die bestehenden und fälligen Forderungen aus der Geschäftsführungstätigkeit trotz Zahlungsfähigkeit der

Gesellschaften ungewöhnlich späte Auszahlungszeitpunkte (z.B. Auszahlung der Tantiemen der C.GmbH für die Jahre 2002 und 2003 erst ab dem Jahr 2005) festzulegen, entspricht nicht der im allgemeinen Wirtschaftsleben geübten Praxis und ist nur mit dem Einfluss des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers zu begründen. Ein zur Gesellschaft fremder Geschäftsführer hätte die Forderungen aus den vertraglich zustehenden Entgelten, aufgrund der bereits erbrachten Leistungen, üblicherweise sofort fällig gestellt und notfalls im Klagsweg durchgesetzt.

Der Bw. konnte durch seine Verfügungsmöglichkeit als Mehrheitsgesellschafter und Geschäftsführer die Auszahlung der bereits fälligen Tantiemen nach seinem Gutdünken aufschieben und so die Versteuerung der Beträge steuern. Mittels der Beschlussfassungen und der Entnahmen der Verrechnungsgelder, die in der Betragshöhe den fälligen Tantiemen nahezu entsprachen, verfügte der Bw. über die Beträge und waren die Tantiemen daher als zugeflossen zu beurteilen. Als Zeitpunkt des Zuflusses war jeweils das Datum der Beschlussfassung und Genehmigung des Jahresabschlusses heranzuziehen.

Auch die Argumente, dass die Verrechnungsgelder jederzeit zurückzahlbar gewesen wären und dass es nötig gewesen wäre, mit dem Aufschub der Auszahlung der Tantiemen die Liquidität der Gesellschaften und die Finanzierung von Projekten im Ausland zu sichern, ändern an der Beurteilung und Feststellung des Zuflußzeitpunktes nichts.

Wie den vorliegenden Bilanzen zu entnehmen war, wurden die bei der C.GmbH entnommenen Verrechnungsgelder des Bw. erst ab dem Wirtschaftsjahr 2005 zum Teil rückgeführt und im Wirtschaftsjahr 2006 schließlich ausgeglichen. Da die Entnahmen bereits in den Jahren 2002 und 2003 erfolgten, standen die Beträge entgegen den Angaben des Bw. nicht kurzfristig zur Verfügung, sondern bis zu 4 Jahre. Eine schriftliche Vereinbarung über die Aus- und Rückzahlung bzw. die Verzinsung der Verrechnungsgelder wurde nicht getroffen. Auch diese Vorgangsweise entspricht nicht der im Wirtschaftsleben üblichen Praxis und findet ihre Begründung in der Verfügungsmöglichkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers.

Zum angesprochenen etwaigen Finanzierungsbedarf für Projekte im Ausland (z.B. Fensterprojekt im Iran) finden sich in den, dem UFS vorliegenden,

**Gesellschafterbeschlüssen** vom 18.7.2005 (C.GmbH) und vom 14.7.2005 (M.GmbH) unter Punkt 5. bzw. 4. jeweils gleichlautend folgende Ausführungen:

*"Der Bw. hat im Geschäftsjahr 2004 in seiner Funktion als Geschäftsführer und Gesellschafter der beiden Firmen die Verpflichtung zur Mitfinanzierung der Errichtung eines Fertigungsbetriebes für Kunststofffenster im Iran durch die Firma S. übernommen bzw. zugesagt. Die anteilig zu finanzierenden Projektkosten wurden mit rd. Euro 450.000,00 veranschlagt, wovon die Firma C.GmbH Euro 60.000,00 als Verrechnungsgeld direkt der Firma*

*S. zur Verfügung gestellt hat. Der restliche Betrag von rd. Euro 390.000,00 wird von der Firma M.GmbH getragen. ... Nachdem sich das Projekt im Iran, nicht zuletzt aufgrund der politischen Lage, leider negativ entwickelt und der Bw. als Geschäftsführer der S. unerwartet abberufen wurde, ist mit dem vollständigen Verlust der eingesetzten Mittel zu rechnen. ... "*

Folgt man diesen Ausführungen, war mit einem etwaigen Finanzierungsbedarf frühestens ab dem Jahr 2004 zu rechnen und lagen die bei den beiden Gesellschaften erforderlichen Beträge bei insgesamt rund Euro 450.000,00, wobei der größere Teil durch die M.GmbH zu tragen gewesen wäre. Eine Verpflichtung der C.GmbH in der argumentierten Millionenhöhe ist daraus weder ersichtlich noch kann eine solche daraus abgeleitet werden. Tatsächlich erfolgte seitens der C.GmbH im Jahr 2004 eine Zahlung an die S. iHv Euro 60.000,00.

Dem Argument des Bw. dass die Finanzierung dieser Projekte und die Verhinderung etwaiger daraus resultierender Liquiditätsprobleme der Gesellschaften der Grund für den Zahlungsaufschub der Tantiemen gewesen sei, kann somit nicht gefolgt werden. Die jeweiligen Ansprüche des Bw. auf die Auszahlung der Tantiemen aufgrund seiner Funktion als Geschäftsführer bestanden bei der C.GmbH und bei der M.GmbH bereits ab den Jahren 2001 bis 2003.

Ein ab dem Jahr 2004 möglicher, also zukünftiger, Finanzierungsbedarf der Gesellschaften im Zusammenhang mit dem angeführten Projekt kann den in der Vergangenheit beschlossenen Aufschub der Zahlungen der Tantiemen nicht begründen. Zudem war der in Rede stehende Finanzierungsbedarf keinesfalls so hoch, dass dieser neben einer Auszahlung der fälligen Tantiemen eine Gefährdung der Liquidität der Gesellschaften mit sich gebracht hätte.

Abgesehen von der durch die Stellung des Bw. als Gesellschafter-Geschäftsführer bei den Gesellschaften bestehenden Verfügungsmöglichkeit, lag auch keine Zahlungsunfähigkeit der beiden Gesellschaften vor, die der Auszahlung der Tantiemen hätte entgegenstehen können. Wie aus den Bilanzen der beiden Gesellschaften ersichtlich war, waren diese zu keiner Zeit überschuldet. Weder in den Anhängen noch in den Lageberichten zu den Bilanzen waren Angaben darüber enthalten, dass die Gesellschaften Liquiditätsschwierigkeiten hatten. Auch wurde seitens des Bw. die Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaften nicht releviert, sondern der Aufschub der Auszahlungen der Tantiemen lediglich mit einem möglichen zukünftigen Finanzierungsbedarf begründet.

Die Tatsache, dass dem Bw. jährlich Verrechnungsgelder in nicht unbeträchtlicher Höhe gewährt wurden, spricht ebenfalls gegen eine Zahlungsunfähigkeit der betroffenen Gesellschaften und unterstreicht den beherrschenden Einfluss des Gesellschafter-Geschäftsführers bei den Gesellschaften.

Zusammenfassend wird daher, wie schon im Zuge der Außenprüfung, festgestellt, dass, gemäß der gesetzlichen Bestimmung des § 19 Abs. 1 EStG 1988 und der ständigen Judikatur des VwGH, der Zufluss der Tantiemen mit dem Zeitpunkt der Beschlussfassungen in den jeweiligen Gesellschaften anzunehmen ist.

Die Versteuerung der Beträge hat daher im jeweiligen Jahr der Beschlussfassungen, wie in den Tabellen dargestellt, zu erfolgen.

#### C.GmbH

<b>Beschluss-datum</b>	Bilanz-stichtag	<b>Tantieme</b>	Verrechnungs-konto	Auszahlung lt. Beschluss vorgesehen	<b>Besteuerung Bw. Einkommen-steuer</b>	Auszahlung tatsächlich
<b>6.3.2003</b>	30.9.2002	<b>2.270.640,00</b>	412.817,58	bis 30.9.2003	<b>2003</b>	
<b>23.4.2004</b>	30.9.2003	<b>317.400,00</b>	2.159.654,68	Fertigstellung Jahresabschluss 2004	<b>2004</b>	
<b>9.9.2004</b>		<b>Kürzung Tantieme 2002 + 2003 um 188.040,00 = 2.400.000,00</b>	2.106.916,67 (z. 30.9.2004)	in 3 Raten je 800.000,00 zum 31.12.2005, 31.12.2006, 31.12.2007		In Raten ab 2005
<b>11.10.2006</b>	30.9.2005	<b>70.000,00</b>	1.589.022,42	bis 31.12.2008	<b>2006</b>	

#### M.GmbH

<b>Beschluss-datum</b>	Bilanz-stichtag	<b>Tantieme</b>	Verrechnungs-konto	Auszahlung lt. Beschluss vorgesehen	<b>Besteuerung Bw. Einkommen-steuer</b>	Auszahlung tatsächlich
<b>18.5.2001</b>	31.12.2000	<b>334.876,42</b>	402.956,89	Fertigstellung Jahresabschluss 2002	<b>2001</b>	2002
<b>10.6.2002</b>	31.12.2001	<b>373.538,37</b>	746.873,31	Fertigstellung Jahresabschluss 2003	<b>2002</b>	2003
<b>14.7.2005</b>	31.12.2004	<b>110.000,00</b>	186.616,33	bis 31.12.2005	<b>2005</b>	

Bei Ermittlung der Einkünfte für die geprüften Jahre war die seitens des Bw. schon ursprünglich in Anspruch genommene **Pauschalierung der Betriebsausgaben** zu berücksichtigen.

Die seitens der AP durchgeführte Korrektur des Satzes des Betriebsausgabenpauschales von 12% auf 6% im Zusammenhang mit der Geschäftsführungstätigkeit iSd § 22 Z 2 EStG 1988 ist außer Streit gestellt.

Es wird jedoch hinsichtlich der Inanspruchnahme der Pauschalierung wie folgt festgestellt:

Gemäß **§ 17 Abs. 1 EStG 1988** können bei den Einkünften aus einer Tätigkeit iSd § 22 oder des § 23 die Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 mit einem Durchschnittssatz ermittelt werden.

Der Durchschnittssatz beträgt 6 % bei einer Tätigkeit iSd § 22 Z 2 und ist ab dem Jahr 2004 mit höchstens Euro 13.200,00 gedeckelt.

Die Grundlage der Berechnung bilden die in § 125 BAO umschriebenen Umsätze einschließlich der Umsätze aus einer Tätigkeit iSd § 22 EStG. Die Basispauschalierung darf nur innerhalb der gesetzlichen Umsatzgrenze vorgenommen werden. Die Umsatzgrenze bezieht sich jeweils auf den Umsatz des Vorjahres und darf nicht mehr als Euro 220.000,00 betragen.

Aufgrund der Vorjahresumsätze des Bw. von jeweils mehr als Euro 220.000,00 kann die Basispauschalierung für die Jahre 2002, 2003 und 2004 nicht in Anspruch genommen werden. Ein Abzug pauschalierter Betriebsausgaben wird daher für diese Jahre bei Berechnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit nicht durchgeführt. Die Inanspruchnahme der Basispauschalierung ist nur in den Jahren 2001 und 2005 möglich.

Die (geänderten) Mitteilungen über die gem. § 188 BAO festgestellten Einkünfte des Bw. werden berücksichtigt.

Die Ermittlung der Einkünfte sowie die Berechnung der Einkommensteuer für die berufsgegenständlichen Zeiträume 2001 bis 2005 sind den Berechnungsblättern zu entnehmen.

Die Entscheidung über die Berufung war spruchgemäß zu treffen.

Beilage: 6 Berechnungsblätter

Wien, am 22. Oktober 2012