



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 5

GZ. RV/0602-W/03,
miterledigt RV/0603-W/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Stb, vom 12. März 2003 gegen den Körperschaftsteuerbescheid des Finanzamtes Wien 2/20 vom 19. Februar 2003 betreffend Körperschaftsteuer für 2000 und gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid 2002 des Finanzamtes Wien 2/20 vom 18. Februar 2003 betreffend Kapitalertragsteuer für 2002, entschieden:

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für 2000 wird als unbegründet abgewiesen.

Dieser Bescheid bleibt unverändert.

Der Berufung gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid 2002 betreffend Kapitalertragsteuer 2002 wird teilweise Folge gegeben.

Dieser Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) beantragte mit Schreiben vom 9.3.2000 beim zuständigen Finanzamt (FA) die Vergabe einer Steuernummer und einer UID-Nummer. Der Gesellschaftsvertrag, ein Auszug aus dem Firmenbuch, die Eröffnungsbilanz und ein Fragebogen anlässlich der Gründung eines Betriebes wurden vorgelegt.

Laut Gesellschaftsvertrag vom 29.10.1999 sind Gesellschafter und Geschäftsführer Hr F. P. und Hr G. S., die eine Stammeinlage von je € 17.500,-- übernehmen. Betriebsgegenstand der P. & S. Mgesellschaft mbH ist die Herstellung und der Vertrieb von journalistischen

Sendeinhalten für Film- und Fernsehproduktionen etc.

Laut vom FA aufgenommenener Niederschrift über die Nachschau anlässlich einer Neuaufnahme ist die GmbH seit Dezember 1999 tätig.

Gemäß dem der Körperschaftsteuererklärung 2000 beigelegten Jahresabschluss zum 31.12.2000 werden in der Bilanz zum 31.12.2000 u a als Passiva ausgewiesen:

"C. Rückstellungen

1. Sonstige Rückstellungen

...

3061 Rückstellung Tantiemen S 5,200.000,00

... "

Der Gewinn aus Gewerbebetrieb betrug laut Steuererklärung ATS 2,016.788,--.

Mit Vorhalt des FA vom 19.3.2002 wurde die Bw u a ersucht,

"alle im Jahre 2000 gebildeten sonstigen Rückstellungen sowie die Rückstellung-Tantiemen dem Grunde und der Höhe nach nachzuweisen, die Nebenkosten zum Geschäftsführergehalt aufzugliedern ...".

In der Vorhaltsbeantwortung vom 22.4.2002 wurde u a vorgebracht:

"... Um den Jahresabschluss 2000 hinsichtlich der Verrechnung zwischen Geschäftsführern und Gesellschaft zu verstehen, muss man zunächst auf den wirtschaftlichen Grund für die Gründung der P. & S. GmbH zurückgehen. Die Gesellschaft wurde gegründet, um mit der ABC ...GmbH, ... eine Dienstleistungsvereinbarung zu schließen. ABC betreibt neben anderen Standortendie TV Sender ... nunmehr DEF. Im Rahmen dieses Vertrages werden die redaktionellen Dienstleistungen hinsichtlich der in diesem Vertrag näher dargestellten ABC DEF Formate an die gegründete Gesellschaft übertragen; dies zur Erbringung der kompletten Redaktionsleistung für diverse Sendungen wie G I, G II, H und ähnliches. Der Lieferumfang betraf die Monate Jänner 2000 bis Dezember 2000. Das Entgelt betrug rd s 48 Mio.

Auf der Grundlage dieses wirtschaftlichen Umfeldes wurden zwischen der P. & S. M GmbH und den Gesellschaftern, Herrn F. P. und Herrn G. S. (je 50% Beteiligung) Geschäftsführerverträge abgeschlossen, welche wir in Kopie beilegen. Gemäß Pkt. 5 dieser Verträge wurden Geschäftsführerhonorare festgesetzt, welche vom Ergebnis des Geschäftsjahres 2000 abhängig gemacht wurden. Grundsätzlich endeten diese Verträge am 31.12.2000. Vor Abzug der Geschäftsführerbezüge betrug der Gewinn über S 12 Mio, sodass das Entgelt für das Jahr 2000 gem Abs 3 zu Punkt 5. hinsichtlich einer Erfolgsprämie gestaltbar war. Im Hinblick auf die Beendigung des Hauptauftrages im Jahr 2000 standen die Geschäftsführer auf dem Standpunkt, dass der vorliegende Gewinn im Wesentlichen bis zum Bilanzstichtag ins Verdienen gebracht wurde, somit auch der Gewinn im Rahmen des

abgeschlossenen Geschäftsführervertrages als Honorar den beiden Geschäftsführern/Gesellschaftern zur Verfügung zu stehen hätte. Die Geschäftsführerbezüge sind im Jahr 2000 mit je S 3 Mio zur Auszahlung gekommen, als Honorar gem § 5 des Geschäftsführervertrages wurden je S 2,6 Mio rückgestellt, weil sie ebenfalls das Jahr 2000 betreffen. Die Beträge sind bis 31.12.2001 mit insgesamt S 3,2 Mio zur Auszahlung gelangt, die restlichen S 2 Mio werden im Jahr 2002 ausbezahlt. Die Zahlung hängt wieder von der Liquidität der Gesellschaft bzw notwendigen Finanzmittel für neue vorbereitende Maßnahmen ab. Die Versteuerung der Geschäftsführerbezüge auf Privatebene erfolgt im Rahmen der Einkunftsart selbständige Arbeit...

...

Rückstellung Tantiemen:

Rückstellung Honorar für 2000 Herrn P. S 2,600.000,00

Rückstellung Honorar für 2000 Herrn S. S 2,600.000,00

Auf die Erläuterung bzw Kopie des Geschäftsführervertrages wird verwiesen.

Nebenkosten Geschäftsführer:

Wie Sie aus der obigen Aufstellung entnehmen mögen, handelt es sich dabei um 8,02% von S 16,6 Mio. Im Betrag von 16,6 Mio. sind einerseits S 11,2 Mio. Honorare Geschäftsführer enthalten und S 5,421.000,-- Honorare freie Dienstverträge. Im Zeitraum der Bilanzerstellung 2000 war die Bildung dieser Rückstellungen auf Grund der eben statt findenden Prüfungen durch Finanzbehörde und Stadt Wien geboten. ..."

Kopien der Geschäftsführerverträge vom 29.10.1999 waren beigelegt.

Im Körperschaftsteuerbescheid 2000 vom 19.2.2003 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit ATS 4,016.788,-- festgesetzt.

Als Begründung wurde ausgeführt:

"Mit den Verträgen vom 29.10.1999 wurden F. P. und G. S. als Geschäftsführer der P. & S. M. mbH, an deren Stammkapital sie zu je 50% beteiligt sind, bestellt. Als Geschäftsführerhonorar wurden jeweils 1,5 Mio S zahlbar in 12 Monatsraten und bei Überschreiten eines Jahresgewinnes von 5 Mio S vor Steuern weitere 1,5 Mio zahlbar in 12 Monatsraten (Erfolgsprämie 1) vereinbart. Für den Fall, dass der Jahresgewinn den Betrag von 5 Mio S vor Steuern beträchtlich übersteigt, wurde vereinbart, dass über eine zusätzliche Erfolgsprämie („Erfolgsprämie 2“) verhandelt wird.

Auf Grund dieser letzten Bestimmung wurde unter dem Titel „Rückstellung Tantiemen“ eine Rückstellung in der Höhe von 5,2 Mio S gebildet. Davon wurden im Jahr 2001 3,2 Mio S an die Geschäftsführer ausbezahlt. Der restliche Betrag von 2 Mio S sollte im Jahr 2002 ausbezahlt werden. Der Gewinn der Gesellschaft vor Steuern und vor Abzug der erfolgsabhängigen Teile

der Geschäftsführerbezüge beträgt 9,9 Mio S. Zieht man davon die „Erfolgsprämie 1“ in der Höhe von 3 Mio S ab, dann verbleiben 6,9 Mio S. Zahlt die Gesellschaft davon ihren Gesellschaftern weitere 5,2 Mio S, so kann das nur aus der Gesellschafterstellung der Geschäftsführer erklärt werden, zumal von diesem Betrag 2 Mio S – abhängig von der Liquidität der Gesellschaft und dem Bedarf notwendiger Finanzmittel für neue vorbereitende Maßnahmen – erst im Jahr 2002 ausbezahlt werden sollte.

Das Finanzamt verminderte die im Jahr 2000 gebildete Rückstellung um 2 Mio S. Die Auszahlung im Jahr 2002 ist eine Gewinnausschüttung an die Gesellschafter."

In der Berufung wurde i w vorgebracht:

"... Um die Richtigkeit der im Jahr 2000 gebildeten Rückstellung von S 5,2 Mio verstehen zu können, muss auf den wirtschaftlichen Grund für die Gründung der P. & S. Me GmbH zurückgegangen werden. Die Gesellschaft wurde gegründet, um mit der ABC ...GmbH, ... eine Dienstleistungsvereinbarung zu schließen. ABC betrieb neben anderen Standorten vornehmlich am Standort 9999 X....die TV Sender X 1, später DEF. Im Rahmen dieses Vertrages wurden die redaktionellen Dienstleistungen hinsichtlich der in diesem Vertrag näher dargestellten ABC DEF Formate an die gegründete Gesellschaft übertragen; dies zur Erbringung der kompletten Redaktionsleistung für diverse Sendungen wie G I, G II, H und ähnliches. Der Lieferumfang betraf die Monate Jänner 2000 bis Dezember 2000. Das Entgelt betrug rd s 48 Mio.

Auf der Grundlage dieses wirtschaftlichen Umfeldes wurden zwischen der P. & S. M GmbH und den Gesellschaftern, Herrn F. P. und Herrn G. S. (je 50% Beteiligung)

Geschäftsführerverträge abgeschlossen, welche dem dortigen Amt bereits mit Schreiben vom 18.4.2002 vorgelegt wurden. Gemäß Pkt. 5 dieser Verträge wurden Geschäftsführerhonorare festgesetzt, welche vom Ergebnis des Geschäftsjahres 2000 abhängig gemacht wurden.

Grundsätzlich endeten diese Verträge am 31.12.2000. Vor Abzug der Geschäftsführerbezüge betrug der Gewinn über S 12 Mio, sodass das Entgelt für das Jahr 2000 gem Abs 3 zu Punkt 5. des Dienstvertrages hinsichtlich einer Erfolgsprämie zwingend zu gestalten war. Im Hinblick auf die Beendigung des Hauptauftrages im Jahr 2000 standen die Geschäftsführer auf dem Standpunkt, dass der vorliegende Gewinn im Wesentlichen bis zum Bilanzstichtag ins Verdienen gebracht wurde, somit auch der Gewinn im Rahmen des abgeschlossenen Geschäftsführervertrages als Honorar den beiden Geschäftsführern/Gesellschaftern zur Verfügung zu stehen hätte. Die Gesellschafterbezüge sind im Jahr 2000 mit je S 3 Mio zur Auszahlung gekommen, als Honorar gem § 5 des Geschäftsführervertrages wurden je S 2,6 Mio rückgestellt, weil sie ebenfalls die Arbeit und Leistung des Jahres 2000 betreffen. Die Beträge sind bis 31.12.2001 mit insgesamt S 3,2 Mio. zur Auszahlung gelangt, die restlichen S 2 Mio wurden bisher mit S 1 Mio ausbezahlt. Am Ende des Jahres 2002 wurde klar, dass kein neuer Auftrag mehr zu lukrieren ist, sodass nach diversen Dienstleistungen im Jahr 2002, im

Jahr 2003 die Liquidation eingeleitet wurde. Die Versteuerung der Geschäftsführerbezüge auf Privatebene erfolgte im Rahmen der Einkunftsart selbständige Arbeit ... Im Ergebnis sind somit zum heutigen Tag S 1 Mio nicht ausbezahlt.

Wir wiederholen unseren Antrag, den Jahresabschluss 2000 unter Anerkennung einer Tantiemenrückstellung von je S 2,6 Mio = S 5,2 Mio anzuerkennen und die Reduktion der Rückstellung um S 2 Mio rückgängig zu machen...."

Am 18.2.2003 erließ das FA einen Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend Kapitalertragsteuer 2002 iHv € 48.448,51 bzw ATS 666.666,--.

In der Begründung wurde ausgeführt:

"Die Festsetzung erfolgte auf Grund der verdeckten Gewinnausschüttung 2000 (siehe Bescheidbegründung bei der Veranlagung 2000)."

In der Berufung gegen diesen Bescheid wurde i w vorgebracht:

"... Als Begründung wurde in dem angefochtenen Bescheid auf die Bescheidbegründung zur Körperschaftsteuerveranlagung 2000 verwiesen. Der Körperschaftsteuerbescheid 2000 enthält wohl eine Begründung, warum eine Tantiemenrückstellung 2000 um S 2 Mio reduziert wurde, er enthält aber keine Begründung, warum diese Rückstellungsreduktion zugleich eine verdeckte Gewinnausschüttung im Jahr 2002 darstellen soll. Der Hinweis, dass S 2 Mio im Jahr 2002 als Gehaltsbestandteil zur Auszahlung gebracht wurden, stellt unserer Meinung nach keine Begründung für eine verdeckte Gewinnausschüttung dar. Bei den Auszahlungen handelt es sich um Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit, was ja ausführlich in der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2000 erläutert wurde. Der Betrag von S 2 Mio ist zusammen mit dem Betrag von S 3,2 Mio Gehaltsbestandteil des Jahres 2000, da lediglich im Jahr 2000 Leistungen seitens der Geschäftsführung erbracht wurden. Er kann daher kein anderes Jahr betreffen. Abgesehen davon wurden im Jahr 2002 lediglich S 1 Mio zur Auszahlung gebracht. Die restliche S 1 Mio ist derzeit noch nicht bezahlt. Sie stellt daher eine Schuld der GmbH gegenüber den beiden Geschäftsführern für ihre Arbeiten im Jahr 2000 dar. ..."

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt steht fest.

Die P. & S. M. mbH wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 29.10.1999 gegründet. Gesellschafter zu je 50% und Geschäftsführer sind Hr F. P. und Hr G. S.. Beide übernehmen eine Stammeinlage von je € 17.500,--. Betriebsgegenstand ist die Herstellung und der Vertrieb von journalistischen Sendeinhalten für Film- und Fernsehproduktionen etc. Die Bw ist seit Dezember 1999 tätig. Die Gesellschaft wurde gegründet, um mit der ABC ...GmbH, ... eine Dienstleistungsvereinbarung zu schließen. ABC betreibt neben anderen Standortendie TV

Sender ... nunmehr DEF . Im Rahmen dieses Vertrages werden die redaktionellen Dienstleistungen hinsichtlich der in diesem Vertrag näher dargestellten ABC DEF Formate an die Bw übertragen; dies zur Erbringung der kompletten Redaktionsleistung für diverse Sendungen wie G I, G II, H etc. Der Lieferumfang betraf die Monate Jänner 2000 bis Dezember 2000. Das Entgelt betrug rd S 48 Mio.

Zwischen der Bw und den beiden zu 50% beteiligten Gesellschaftern, Herrn F. P. und Herrn G. S. (je 50% Beteiligung) wurden am 29.10.1999 Geschäftsführerverträge abgeschlossen. Gemäß Pkt 5 der (gleichlautenden) Verträge erhält der jeweilige Geschäftsführer ein Honorar von S 1,500.000,-- pro Geschäftsjahr, zahlbar in 12 Monatsraten. Weiters lautet der Vertrag wie folgt:

"Bei Erreichung eines Jahresgewinns der P. & S. M. mbH von S 5 Millionen vor Steuern erhält Hr ... eine zusätzliche Erfolgsprämie von S 1,500.000,-- ebenfalls zahlbar in 12 Monatsraten... Sollte der Jahresgewinn der P. & S. ... GmbH den Betrag von S 5 Millionen vor Steuern beträchtlich übersteigen, werden die Vertragsparteien über eine zusätzliche Erfolgsprämie für Hrn ... verhandeln."

Die Verträge enden am 31.12.2000.

Der Gewinn der Gesellschaft vor Steuern und vor Abzug der erfolgsabhängigen Teile der Geschäftsführerbezüge betrug im Jahr 2000 S 9,9 Mio.

Die Geschäftsführerbezüge sind im Jahr 2000 mit je S 3 Mio zur Auszahlung gekommen (Honorar plus zusätzliche Erfolgsprämie [I] von je S 1,5 Mio bei Erreichen eines Jahresgewinns von S 5 Millionen).

Für die zusätzliche Erfolgsprämie [II] bei beträchtlichem Übersteigen des Jahresgewinns von S 5 Mio wurde in der Bilanz zum 31.12.2000 als Passiva ausgewiesen:

"C. Rückstellung Tantiemen S 5,200.000,-- "

Der Betrag wurde aufwandswirksam als Personalaufwand verbucht und verringerte den Gewinn der Bw.

Der Jahresabschluss ist datiert mit 27.9.2001 und wurde am 20.2.2002 beim Finanzamt (FA) eingereicht.

Von der als Rückstellung verbuchten Erfolgsprämie [II] wurden im Jahr 2001 S 3,2 Mio an die Geschäftsführer ausbezahlt. Der restliche Betrag von S 2 Mio sollte, abhängig von der Liquidität der Gesellschaft und dem Bedarf notwendiger Finanzmittel für neue vorbereitende Maßnahmen, erst im Jahr 2002 ausbezahlt werden. Es wurde jedoch nur S 1 Mio ausbezahlt.

Die Bw hatte 2001 keine nennenswerten Erlöse und erzielte einen Verlust. 2002 wurde klar, dass kein neuer Auftrag mehr zu lukrieren ist, sodass die Liquidation eingeleitet wurde.

Liquidator ist Hr F. P..

Die Kapitalertragsteuer für die im Jahre 2002 erfolgte Zahlung an die Gesellschafter trägt die Gesellschaft.

Die Rückstellung Tantiemen für die Erfolgsprämie [II] ist nur iHv S 3,2 Mio gerechtfertigt. Die der Rückstellung zu Grunde liegenden Geschäftsführerverträge halten zwar einem Fremdvergleich gerade noch stand, nicht aber die Höhe der Rückstellung und die beabsichtigten Zahlungsmodalitäten. Die Rückstellung ist dem Grunde nach gerechtfertigt, nicht aber der Höhe nach. Der S 3,2 Mio übersteigende Betrag ist nicht angemessen und nur aus der Gesellschafterstellung der Geschäftsführer erklärbar. Es gibt dafür keine betriebliche Veranlassung. Erfolgsprämien in derartiger Höhe wären mit fremden Geschäftsführern nicht ausgehandelt worden und es wären daher auch keine Rückstellungen in dieser Höhe gebildet worden.

Daher ist die im Jahr 2002 erfolgte Zahlung an die Gesellschafter, der die Rückstellung zu Grunde liegt, nicht betrieblich veranlasst und nur aus der gesellschaftsrechtlichen Stellung der Geschäftsführer erklärbar.

Der Sachverhalt beruht auf folgender Beweiswürdigung.

Die Feststellungen hinsichtlich der gesellschaftsrechtlichen Verhältnisse beruhen auf dem vorliegenden Gesellschaftsvertrag, einem Handelsregisterauszug und dem Steuerakt. Sie sind unbestritten.

Die Ausführungen zum Betriebsgegenstand und den vertraglichen Vereinbarungen der Bw beruhen auf den Ausführungen der Bw.

Der Geschäftsführervertrag wurde vorgelegt.

Der Gewinn der Gesellschaft ist dem Steuerakt entnehmbar.

Die Auszahlung der Geschäftsführerbezüge und die Bildung der Rückstellung Tantiemen beruht auf dem Vorbringen der Bw und dem vorgelegten Jahresabschluss. Diese Feststellungen sind unbestritten.

Die Ausführungen über die wirtschaftliche Entwicklung der Bw beruhen auf dem Vorbringen der Bw und dem Steuerakt. Dass der restliche Betrag von S 2 Mio erst im Jahr 2002 ausbezahlt werden sollte, die Gründe dafür und die tatsächliche Auszahlung von nur S 1 Mio wurde von der Bw vorgebracht.

Dass die Kapitalertragsteuer für die im Jahre 2002 erfolgte Zahlung an die Gesellschafter die Gesellschaft trägt, ist daraus erkennbar, dass es keinen Hinweis für eine diesbezügliche Rückforderung der Gesellschaft an die Gesellschafter gibt. Der Haftungs- und Abgabenbescheid des FA blieb diesbezüglich unbestritten.

Die vertragliche Vereinbarung von Erfolgsprämien, auch wenn die genaue Höhe nicht festgelegt ist, ist dem Grunde nach gerechtfertigt und erfolgte auch nicht rückwirkend. Allerdings ist

vertraglich weder geregelt, wann die Erfolgsprämien ausbezahlt sind noch auch nur ansatzweise die Höhe der Erfolgsprämie [II]. Es ist auch unklar, wann überhaupt eine beträchtliche Überschreitung des Jahresgewinns vorliegt. Es ist aber davon auszugehen, dass diese Voraussetzung im vorliegenden Fall erfüllt ist.

Aus diesen Gründen halten die Geschäftsführerverträge gerade noch einem Fremdvergleich stand.

Keinesfalls einem Fremdvergleich hält aber die auf diesen Verträgen beruhende Höhe der Rückstellung stand. Grundsätzlich ist der Bw Recht zu geben, dass die Rückstellung die Leistung des Jahres 2000 betrifft. Allerdings hat das FA völlig zu Recht einen Teil der Rückstellung nicht anerkannt. Die Höhe der aG der Geschäftsführerverträge vereinbarten und zum Großteil ausbezahlten Erfolgsprämien schmälern den Gewinn der Gesellschaft auf geradezu exzessive Weise. Die Erfolgsprämie [1] in Höhe von S 3 Mio verdoppelt bereits das Honorar der Geschäftsführer. Die Erfolgsprämie [2] iHv S 5,2 Mio würde bedeuten, dass jeder Geschäftsführer noch einmal S 2,6 Mio, somit insgesamt S 4,1 Mio an Erfolgsprämien erhält. Dies steht in keiner Relation zum Geschäftsführerhonorar von S 1, 5 Mio, denn die Erfolgsprämien würden somit mehr als das 2 ½ fache des Honorars betragen. Der Gewinn der Gesellschaft wird durch die Erfolgsprämien von S 9,9 Mio auf S 1,7 Mio gedrückt und so von der Ebene der Gesellschaft weg verlagert. Einem fremden Geschäftsführer wären niemals derart hohe Erfolgsprämien zugestanden worden. Nach den Geschäftsführerverträgen ist die Höhe der Erfolgsprämie [II] erst auszuverhandeln. Die Höhe der dann vereinbarten Prämie kann nur aus der Gesellschafterstellung der Geschäftsführer erklärt werden. Sie sind gemeinsam zu 100% an der Gesellschaft beteiligt. Die Eigentümer haben demnach beschlossen, den weitaus überwiegenden Teil des Gewinns als Erfolgsprämie zu gewähren. Noch dazu sollen die Erfolgsprämien zum Teil erst 2002 ausbezahlt werden, um die Einkünfte auf Gesellschafterebene auf mehrere Jahre zu verlagern. Ein nicht beteiligter Geschäftsführer hätte – bei unter dieser Prämisse gegebenem Interessensgegensatz – eine derartige Erfolgsprämie niemals im Verhandlungsweg durchsetzen können.

Die Erfolgsprämie [1] und die Erfolgsprämie [2] sind bis zu einer Gesamthöhe von S 6,2 Mio noch gerechtfertigt. Dies ist etwas mehr als das Doppelte der Geschäftsführerhonorare und der Gewinn der Gesellschaft würde noch S 3,7 Mio betragen. Dies wären im Verhältnis zum Gewinn und zum Geschäftsführerhonorar zwar sehr hohe Prämien und stellt sicherlich die Obergrenze dar, könnte aber in Einzelfällen bei großem Verhandlungsgeschick auch von fremden Geschäftsführern erzielbar sein.

Der übersteigende Betrag iHv S 2 Mio ist aber jedenfalls von fremden Dritten nicht erzielbar. Eine auf Gewinnerzielung ausgerichtete Gesellschaft würde bei gewissenhafter und ordent-

licher kaufmännischer Gestion ihren Gewinn und damit die Gewinnanteile der Gesellschafter nicht derart exzessiv schmälern.

Der UFS folgt daher bei dieser Beurteilung in freier Beweiswürdigung der für die Bw günstigen Beurteilung des FA.

Die Rückstellung ist daher iHv S 2 Mio nicht betrieblich veranlasst und unangemessen, da einem Fremdvergleich nicht Stand haltend und nur aus der gesellschaftsrechtlichen Stellung der Geschäftsführer erklärbar. Daraus folgt zwangsläufig, dass die Zahlung von S 1 Mio (an Stelle der geplanten S 2 Mio) aus dieser Rückstellung an die Geschäftsführer im Jahr 2002 ebenfalls nicht betrieblich veranlasst ist.

Aus rechtlicher Sicht ist auszuführen.

Gemäß § 8 Abs 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens u a ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt wird.

Der Begriff verdeckte Ausschüttungen (*s dazu Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler, KStG 88, § 8, Anm 14ff*) umfasst alle nicht ohne weiteres als Ausschüttungen erkennbaren Zuwendungen (Vorteilsgewährungen) an die an einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar Beteiligten, die zu einer Minderung der Einkünfte der Körperschaft führen und die dritten der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden.

Voraussetzung für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung ist

- eine Eigentumsbeziehung zu einer Körperschaft
- das objektive Tatbild einer Einkommensminderung bei der Körperschaft und
- das subjektive Tatbild des Verdeckens der Einkommensverteilung

Die drei genannten Voraussetzungen liegen im ggstdl Fall vor. Die geschäftsführenden Gesellschafter sind zu je 50% an der Bw beteiligt; das objektive Tatbild der Ergebnisbelastung durch Aufwendungen der Körperschaft ist durch die aufwandswirksame Verbuchung der Rückstellung gegeben und das subjektive Tatbild, das durch das Wort „verdeckt“ gekennzeichnet ist, liegt ebenfalls vor. Es bedeutet nämlich, dass die Körperschaft als Steuersubjekt von der Tatsache der Einkommensverwendung Kenntnis haben und diese Einkommensverwendung beabsichtigen oder in Kauf nehmen muss. Da die Geschäftsführer, denen die Erfolgsprämien zu Gute kommen sollen, entscheidungsbefugt sind und sowohl für die Bildung und die Höhe der Rückstellung, die zu Grunde liegenden Verträge und auch für die durchgeführte und beabsichtigte Auszahlung der Beträge verantwortlich sind, haben sie diese Art der Einkommensverwendung beabsichtigt. Maßstab der verdeckten Ausschüttung ist nach Lehre und Rechtsprechung der Fremdvergleich. Dieser wurde vom UFS durchgeführt und führte in freier Beweiswürdigung zum dargestellten Ergebnis.

Folge der verdeckten Ausschüttung ist die Notwendigkeit der Berichtigung des von der Körperschaft dargestellten steuerlichen Ergebnisses zu Gunsten des objektiv richtigen Ergebnisses.

Dies wird im ggstdl Fall dadurch erreicht, dass die Dotierung der Rückstellung iHv S 2 Mio nicht als Aufwand anerkannt und dem Betriebsergebnis wieder hinzugerechnet wird.

Dass die Rückstellung dem Grunde nach zu Recht gebildet wurde, ist zwischen den Parteien unstrittig und der UFS folgt dieser Auffassung.

Die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2000 war daher abzuweisen.

Die zeitliche Erfassung der verdeckten Ausschüttung ist von der zeitlichen Erfassung beim Anteilsinhaber unabhängig (s als Paradefall eines Auseinanderfallens der zeitlichen Erfassung die Bildung einer als vA zu qualifizierenden Pensionsrückstellung, demnach bei der Körperschaft jede Dotierung der Rückstellung zu einer vA führt, beim Empfänger der Pension der Vermögensvorteil erst im Zeitpunkt der Auszahlung der Pension, also uU Jahrzehnte später – nach dem Zuflussprinzip – zu erfassen ist) [*s dazu und zu den folgenden Ausführungen Bauer/Quantschnigg/Schellman/Werilly, Kommentar zum KStG, 9. Lfg November 2006, § 8, Verdeckte Ausschüttungen*].

Natürliche Personen als Empfänger verdeckter Ausschüttungen sind nach den für die in Betracht kommende Einkunftsart geltenden einkommensteuerlichen Grundsätzen unabhängig davon zu erfassen, wann und in welcher Höhe die verdeckte Ausschüttung bei der Körperschaft zu erfassen ist.

Im vorliegenden Fall handelt es sich um Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 27 Abs 1 Z 1 a) EStG 1988 (Gewinnanteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung). Diese sind nach dem Zufluss- und Abflussprinzip im Jahr 2002 mit dem tatsächlichen Zufluss von S 1 Mio zu erfassen.

Vorteilszuwendungen aus Anteilen an Kapitalgesellschaften unterliegen nach § 93 Abs 2 Z 1 EStG 1988 der Kapitalertragsteuer (KEST).

Es muss untersucht werden, wer die KEST trägt. Fordert die ausschüttende Körperschaft die auf die vA entfallende KEST in angemessener Frist ein, beträgt der Steuersatz nur 25% (*s VwGH v 23.10.1997, ZI 96/15/0180, 0204*); wird die KEST hingegen nicht eingefordert, so übernimmt die Gesellschaft als Schuldner der Kapitalerträge die KEST zugunsten ihrer Gesellschafter, was bedeutet, dass der übernommene Betrag als Leistung der Gesellschaft dem Kapitalertrag hinzuzurechnen und davon die KEST zu berechnen ist. Der KEST Prozentsatz erhöht sich demgemäß auf 33,33 % der Nettokapitalerträge.

Im ggstdl Fall hat die Bw als Schuldner der Kapitalerträge die KEST übernommen.

Gem § 95 Abs 2 EStG 1988 ist die KEST durch Abzug einzubehalten. Die zum Abzug verpflichtete Bw haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der KEST.

Die Kapitalertragsteuerpflicht hängt in keiner Weise davon ab, in welchem Zeitraum es bei der Körperschaft zu einer Einkommenskorrektur kommt. Erweist sich eine Rückstellungsbildung als vA, so entsteht die Kapitalertragsteuerpflicht beim Gesellschafter daher nicht im Zeitpunkt der Rückstellungsbildung, sondern im Zeitpunkt des Zufließens der für die Rückstellung dotierten Beträge.

Der Zufluss der Vorteilszuwendung iHv S 1 Mio war im ggstdl Fall unbestritten im Jahr 2002.

Der Haftungs- und Abgabenbescheid 2002 wird daher abgeändert wie folgt.

Gemäß § 82 EStG 1988 werden Sie als Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer in Anspruch genommen in Höhe von € 24.224,78,-- (ATS 333.333,--) an Kapitalertragsteuer 2002.

Wien, am 31. Jänner 2007