



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Ludwig Kreil und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag. Marco Laudacher, Dr. Ernst Grafenhofer und Johann Möslinger über die Berufung der TBG, vertreten durch LG, vom 28. März 2012, 9. Mai 2012 und 6. Juni 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes L vom 21. März 2012, 30. April 2012 und 31. Mai 2012 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 Abs 4 BAO](#) hinsichtlich Körperschaftsteuer 2008 bis 2010, Körperschaftsteuer 2008 bis 2011 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer 2008 bis 2011 nach der am 4. April 2013 in 4010 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

(a) Der Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Körperschaftsteuer 2008 bis 2010 wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

(b) Die Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2008 bis 2010 wird als unzulässig geworden zurückgewiesen.

(c) Die Berufung gegen die Kapitalertragsteuerbescheide für 2008 bis 2011 sowie den Körperschaftsteuerbescheid 2011 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

1. Bei der Bw. (T GmbH) wurde anlässlich einer Betriebsprüfung in der Niederschrift vom 8. Februar 2012 folgendes festgestellt:

- a. Die Bw, deren alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer (GF) Herr Dr. F sei, beteilige sich seit November 2008 mit 50% an der A GmbH. Dr. F. sei gleichzeitig mit einem weiteren GF an der A GmbH beteiligt. Der Gegenstand beider Unternehmen sei unter anderem die Tätigkeit auf dem Gebiet der Werbung.
- b. Die Bw. sei seit einigen Jahren nicht mehr direkt mit der Ausübung dieser Tätigkeit gegenüber Fremdfirmen beschäftigt, sondern übe ihre Tätigkeit ausschließlich für die A GmbH bzw deren Vorgängerinnen aus.

Die Bw. verfüge über einen eigenen Raum, beschäftige aber keine Dienstnehmer. Der GF der Firma sei im Rahmen eines Werkvertrages für diese Firma tätig und übe im Wesentlichen im Auftrag der A GmbH die Tätigkeiten auf dem Gebiet der Werbung sowie als Werbeberater für Kunden der A GmbH aus.

- c. Die Verrechnung dieser Tätigkeiten erfolge bisher in der Weise, dass die Bw. an die A GmbH Rechnungen über die erbrachten Leistungen lege. Für das Honorar des GF bestehe eine Vereinbarung zwischen dem GF und der Bw., dass 50% des Erlöses der Bw. als Honorar an den GF bezahlt werde.

- d. In einer Anfragebeantwortung des Fachbereiches des Finanzamtes vom 9. Dezember 2010 sei festgestellt worden, dass die Werbeberatung in diesem Fall keine höchstpersönliche Tätigkeit darstelle und die gewählte Vorgangsweise nicht im Widerspruch zu den Ausführungen in Rz 104 EStR 2000 stehe.

Der Fachbereich habe weiters ausgeführt, dass zu untersuchen sei, ob die vertragliche Gestaltung des Werkvertrages der Bw. mit dem GF den Kriterien entspreche, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen erforderlich seien.

- e. Prüferfeststellung:

(1) Vereinbarungen zwischen einer Gesellschaft und dem GF fänden im Steuerrecht nur dann Anerkennung, wenn diese Vereinbarungen auch unter Fremden unter denselben Bedingungen geschlossen worden wären (Angehörigenjudikatur). Voraussetzung sei also die Fremdüblichkeit der Vereinbarung. Es sei daher zu untersuchen, ob es fremdüblich sei, dass der GF 50% des Erlöses der Gesellschaft als Honorar erhalte.

(2) Ein Vergleich mit Geschäftsführervergütungen bei anderen Werbeagenturen ergebe, dass die GF-Vergütungen zwischen 7,21 und 15,86% der Umsätze betragen würden. Es sei daher nicht fremdüblich, dass 50% des Umsatzes an den Geschäftsführer als Vergütung bezahlt würden. Die Höhe der angemessenen und fremdüblichen Vergütung sei bei der Schlussbesprechung erörtert worden.

Unter Berücksichtigung der Gehälter der Dienstnehmer bei anderen Werbeagenturen ergebe sich, dass die Summe der Geschäftsführervergütungen zusammen mit den Gehältern der Dienstnehmer zwischen 17,13 und 32,86% der Umsätze (aus Werbeleistungen) betragen würden. Auch aus diesem Verhältnis sei ersichtlich, dass eine Geschäftsführervergütung in Höhe von 50% des Umsatzes nicht fremdüblich sei.

(3) Aufgrund der bei der Schlussbesprechung seitens des steuerlichen Vertreters und des Geschäftsführers vorgebrachten Argumente (gesamte Tätigkeit werde von Herrn Dr. F allein durchgeführt und es handle sich um einen besonders gelagerten Sachverhalt), werde die Angemessenheit der GF-Vergütung für den Prüfungszeitraum 2008 bis 2010 laut BP wie folgt ermittelt:

Der Durchschnitt der GF-Vergütungen und Gehälter zum Umsatz betrage bei den Vergleichsbetrieben 22,2% (eine Aufstellung der Vergleichswerte liege dieser NS bei). Es würden daher laut BP für den Prüfungszeitraum 2008 bis 2010 als angemessene Vergütung 30% des Umsatzes angesetzt. Die Differenz (prozentuelle Erhöhung) zu den Vergleichsbetrieben decke die bei der Schlussbesprechung angeführten Argumente des steuerlichen Vertreters und des Geschäftsführers ab.

(4) Die Differenz zu den bisher ausbezahlten GF-Vergütungen stelle eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) dar.

(5) Die vGA unterliege der KEST. Diese werde vom Gesellschafter/von der Gesellschaft getragen. Der Steuersatz betrage daher 25%/33,33%. Es werde noch bekanntgegeben, wer die KEST trage.

Verdeckte Ausschüttung

	2008	2009	2010
Erlöse Beratungstätigkeit	90.000,00	125.700,00	104.700,00
GF-Vergütung bisher	45.000,00	62.850,00	52.350,00

GF-Vergütung angemessen laut BP 30%	27.000,00	37.710,00	31.410,00
vA	18.000,00	25.140,00	20.940,00

Gewinn

	2008	2009	2010
Gewinn vor BP	24.835,69	68.157,80	20.943,00
Zurechnung vA	18.000,00	25.140,00	20.940,00
Gewinn nach BP	42.835,69	93.297,80	41.883,00

(6) In der Beilage zur Niederschrift sind Vergleichswerte anderer Firmen enthalten:

Firmen A und B

	Firma A			Firma B		
	2008	2009	2010	2008	2009	2010
% GF-Bezug gegen Umsatz	8,81	9,17	6,13		7,21	
% Gehälter gegen Umsatz	21,70	20,15	12,86		17,13	
Durch- schnitt in 3 Jahren	8,03					
Durchschnitt Gehälter	18,24					
Bei einem GF	4,40	4,58	3,06			

Firmen C und D

	Firma C			Firma D		
	2008	2009	2010	2008	2009	2010
% GF-Bezug gegen Umsatz	5,78	10,23	9,37	15,80	15,07	16,72
% Gehälter gegen Umsatz	20,49	22,58	18,65	31,89	30,46	36,22
Durch- schnitt in 3 Jahren	8,46			15,86		
Durchschnitt Gehälter	20,57			32,86		
Bei einem GF						

(7) Die Kapitalertragsteuer trage der Gesellschafter, diese betrage daher 25%.

f. Im Bericht der BP vom 10. Februar 2012 ist folgendes angeführt:

(1) Die Kapitalertragsteuer beträgt

- für 2008 gesamt 4.500,00 € (vA 18.000,00 €),
- für 2009 gesamt 6.285,00 € (vA 25.140,00 €) und
- für 2010 gesamt 5.235,00 € (vA 20.940,00 €).

(2) Wiederaufnahme des Verfahrens:

Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume seien Feststellungen getroffen worden, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 Abs 4 BAO](#) erforderlich machten (Körperschaftsteuer 2008 bis 2010). Die Wiederaufnahme erfolge unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im vorliegenden Fall könnten die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des [§ 20 BAO](#)

vorgenommenen Interessensabwägung sei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen gewesen.

2. Mit Schreiben vom 28. März 2012 wurde gegen die aufgrund der Betriebsprüfung erlassenen Bescheide (Wiederaufnahme Körperschaftsteuer 2008 bis 2010, Körperschaftsteuer 2008 bis 2010 und Haftungsbescheide 2008 bis 2010) Berufung eingelegt.

a. Als einziger Punkt im Rahmen der BP sei die Höhe der GF-Bezüge strittig gewesen. Aus den der Finanzverwaltung gemeinsam mit den eingereichten Erklärungen für die betreffenden Jahre vorgelegten Jahresabschlüssen sei ersichtlich gewesen, welche Geschäftsführervergütungen in den einzelnen Wirtschaftsjahren bezahlt worden seien. Der Finanzverwaltung seien diese bereits bei der Veranlagung bekannt gewesen.

b. Die Vereinbarung über die Geschäftsführerentschädigung vom 1. September 1993 zwischen der Bw. und Dr. F. sei anlässlich des Berufungsverfahrens gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid vom 4. Mai 1998 (über den Zeitraum 1994 bis 1997) vorgelegt worden. Der Berufung sei mit der zweiten BVE vom 5. Februar 2002 vollinhaltlich stattgegeben worden. Bei der Finanzverwaltung sei daher aktenkundig gewesen, in welchem Ausmaß Herr Dr. F. als Geschäftsführer eine Vergütung erhalte.

Da dies der einzige Punkt für die Wiederaufnahme des Verfahrens gewesen sei, lägen die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme nicht vor. Es seien keinerlei Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen, die im Veranlagungsverfahren nicht hätten geltend gemacht werden können.

c. Hinsichtlich des Ausmaßes der Geschäftsführervergütung werde folgendes bekanntgegeben:

Wie anlässlich der BP besprochen, werde die gesamte Tätigkeit der Mandantin ausschließlich vom Geschäftsführer erbracht und es sei keinerlei weiteres Personal beschäftigt. Die Art der Tätigkeit sei anlässlich der BP vom GF dargestellt worden. Es handle sich hier nicht um eine typische Werbeagentur, sondern um eine Agentur, die in erster Linie ihre Kunden bei deren Öffentlichkeitsarbeit berate und für diverse Kunden Kommunikationskonzepte entwickle.

Insbesondere würden Kunden in der Akquisitionsphase beraten und es würden Akquisitionstermine wahrgenommen. Ein direkter Vergleich mit typischen Werbeagenturen sei daher nicht möglich, sodass der von der BP angestellte Betriebsvergleich zwischen Umsatz- und Geschäftsführervergütung nicht zielführend sein könne, weil bei typischen Werbeagenturen auch hohe Inseratenumsätze getätigt würden oder auch anderes Personal beschäftigt sei.

Obwohl der GF ausschließlich für die Bw. alleine tätig sei, sei die Geschäftsführervergütung im Hinblick darauf, dass ausschließlich Leistungsumsätze erzielt würden, mit der Vereinbarung vom 1. November 1993 bewusst niedrig mit 50% angesetzt worden, was bei Einstellung eines neuen GF oder Mitarbeiters, der die Tätigkeit des derzeitigen GF ausüben würde, nicht erreicht werden könne. Ein solcher GF wäre nicht bereit, für die erbrachte Leistung nur 50% als Leistungshonorar zu erhalten.

Die BP sei davon ausgegangen, dass als angemessene Vergütung des GF ein Betrag in Höhe von 30% des Umsatzes anzusetzen wäre. Dabei hätten sich Beträge von 27.000,00 € bis 38.000,00 € pro Kalenderjahr ergeben (brutto): Dieses Gehalt wäre dann angemessen gewesen, wenn eine reine GF-Funktion gegeben wäre. Diese Summen könnten aber keineswegs dafür angemessen sein, dass der GF sämtliche Leistungen der Mandantin im Außenverhältnis erbringe. Der GF habe eine langjährige einschlägige Berufserfahrung und sei im Prüfungszeitraum ca. 50 Jahre alt. Eine Vergütung für seine Leistung im Prüfungszeitraum für monatlich 3.200,00 € bis 4.500,00 € 14 mal jährlich liege eher an der Untergrenze, sodass keineswegs eine überhöhte Vergütung vorliege.

Die in den einzelnen Wirtschaftsjahren als GF-Vergütung enthaltenen Aufwendungen seien daher zur Gänze anzuerkennen, sodass keine vGA vorliege.

d. Es werde ein Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und auf mündliche Verhandlung gestellt.

3. Am 30. April 2012 wurde vom zuständigen Finanzamt ein KEST-Bescheid für 2011 mit 4.800,00 € erlassen. Die KEST resultierte aus einer verdeckten Ausschüttung von 19.200,00 € (gebuchte Vergütung 48.000,00 €, angemessene Vergütung 28.000,00 € = 30% vom Umsatz von 96.000,00 €) x 25%.

Am 31. Mai 2012 wurde der Körperschaftsteuerbescheid 2011 mit Einkünften aus Gewerbebetrieb von 47.784,42 € erlassen (Jahresgewinn vor BP 28.584,42 € + 19.200,00 €).

Mit Schreiben vom 9. Mai 2012 wurde gegen den Haftungsbescheid (KESt) für 2011 und mit Schreiben vom 6. Juni 2012 gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2011 Berufung eingelegt.

4. Im Aktenvermerk vom 9. Juli 2012 führt die BP aus:

„Ob die Vereinbarung vom 1. September 1993 anlässlich des Berufungsverfahrens über den Zeitraum 1994 bis 1997 bereits vorgelegt worden sei, könne von der BP nicht beurteilt bzw festgestellt werden. Die Vereinbarung befinde sich im Arbeitsbogen zur Prüfung der Jahre 2008 bis 2010.“

Nach der Vereinbarung vom 1. September 1993 sei Basis für die Berechnung der Geschäftsführerentschädigung der von der Bw. Dritten für Beratungstätigkeiten in Rechnung gestellte Nettohonorarumsatz.

In der Anfrage des Steuerberaters vom 18. Oktober 2010 werde ausgeführt, dass Dr. F. Alleingesellschafter und GF der Bw. sei, wobei die Bw. diese Tätigkeit seit einigen Jahren nicht mehr gegenüber Fremdfirmen, sondern nur noch gegenüber der A GmbH bzw deren Vorgängerinnen ausübe.

Die Tatsache, dass die Bw. ihre Tätigkeiten nicht mehr Dritten gegenüber ausübe, sondern nur mehr der A GmbH gegenüber, sei bis zur Anfrage des Steuerberaters am 18. Oktober 2010 nicht aktenkundig gewesen und der Finanzverwaltung auch nicht bekannt. Diese neue Tatsache sei auch von Bedeutung für die steuerliche Beurteilung der Höhe der Geschäftsführerentschädigung."

5. Folgende Unterlagen und Aussagen sind in die rechtliche Würdigung miteinzubeziehen:

a. Anfrage des Steuerbüros an das zuständige Finanzamt vom 18. Oktober 2010 (Auszug):

Im Zusammenhang mit der Zurechnung von Einkünften unter Zugrundelegung der EStR 2000 Rz 104 ergebe sich folgende Anfrage:

(1) Die Bw., als deren alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer Dr. F fungiere, sei seit November 2008 mit 50% an der A GmbH beteiligt. Gegenstand beider Unternehmen sei die Tätigkeit auf dem Gebiet der Werbung und Öffentlichkeitsarbeit, insbesondere die Tätigkeit des Werbeberaters und Werbemittlers.

Die Bw. sei seit einigen Jahren nicht mehr direkt mit der Ausübung dieser Tätigkeit gegenüber den Fremdfirmen beschäftigt, sondern übe ihre Tätigkeit ausschließlich für die A GmbH bzw ihre Vorgängerinnen aus.

(2) Die Bw. verfüge zwar über einen eigenen Raum, beschäftige aber keine Dienstnehmer. Der GF der Bw. sei im Rahmen eines Werkvertrages für diese Firma tätig und führe im Wesentlichen im Auftrag der Firma A bzw deren Vorgängergesellschaften die Tätigkeiten auf dem Gebiet der Werbung und Öffentlichkeitsarbeit sowie als Werbeberater für Kunden der A GmbH durch. Die Verrechnung dieser Tätigkeiten erfolge in der Weise, dass die Bw an die A GmbH bzw deren Vorgängergesellschaften Rechnung über die erbrachten Leistungen lege.

(3) Für das Honorar des GF bestehe eine Vereinbarung zwischen dem GF und der Bw., dass 50% des Erlöses der Bw. als Honorar an den GF der Bw. bezahlt werde.

(4) Aufgrund der neuen Bestimmungen in Rz 104 der EStR 2000 bestünden Bedenken von Seiten der A GmbH, ob diese Vorgangsweise auch weiterhin möglich sei. Für die Tätigkeit bei der A GmbH erhalte Dr. F. gesamt 1.200,00 €.

(5) Die Bw. sei der Auffassung, dass die Zurechnung der Einkünfte für die von der Firma der Bw. erbrachten Leistungen – die von Dr. F. erbracht würden – weiterhin an die Bw. erfolgen müsse, weil es sich keinesfalls um höchstpersönliche Leistungen handle, sondern die Bw. die Marktchancen selbst nützen könne. Die Vorgangsweise entspreche der Rz 104 der EStR 2000.

Zur Absicherung dieser Rechtsmeinung ersuche man um Bekanntgabe, ob die Finanzverwaltung den Standpunkt akzeptiere.

b. Auskunft Fachbereich vom 9. Dezember 2010 (Auszug):

Vom Finanzamt wurde eine Auskunft vom zuständigen Fachbereich eingeholt, die wie folgt ausgefallen ist:

Es wird der Ansicht der steuerlichen Vertretung zugestimmt, dass die Werbeberatung keine höchstpersönliche Tätigkeit darstellt und die gewählte Vorgangsweise nicht im Widerspruch zu den Ausführungen in Rz 104 EStR 2000 steht. Allerdings wird auch zu untersuchen sein, ob die vertragliche Gestaltung des Werkvertrages der Bw. mit Dr. F. den Kriterien entspricht, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen von der Rspr. aufgestellt wurden.

c. Vereinbarung Geschäftsführerentschädigung vom 1. September 1993:

Abgeschlossen zwischen der Bw. und ihrem Geschäftsführer.

Die Basis für die Berechnung der Geschäftsführerentschädigung ist der von der Bw. Dritten für Beratungstätigkeiten in Rechnung gestellte netto Honorarumsatz. Von diesem netto Honorarumsatz erhält der Geschäftsführer 50% als Geschäftsführerentschädigung.

6. Die Berufung wurde am 18. Juli 2012 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Für den 4. April 2013 wurde zur mündlichen Senatsverhandlung geladen. Nach dem Vortrag des Berichterstatters (Darlegung des Sachverhaltes) bringen die Parteien folgendes vor:

Stb.: Der GF soll zuerst sagen, was er macht bzw. in welchem Umfang er tätig ist.

GF: Was mir ganz ganz wichtig ist, ich versuche alles so korrekt wie möglich zu machen. Da war auch eine Anfrage im Jahre 2010, ob das alles seine Richtigkeit hat. Es ist alles seit Beginn an offengelegen, diese Umsatzvergütung meiner Person. Es war alles transparent und

ersichtlich. Es trifft mich also extrem hart, dass ich heute da sitze und ich mich fühle wie ein Steuerverbrecher.

Finanzamtsvertreterin: Nein...

GF: Aber ich fühle mich so ... Für mich ist das eine ausgesprochen unangenehme Situation.

Zu meiner Person: Ich habe nach dem abgeschlossenen Studium meine Karriere in einer größeren Firma begonnen (nach einem Aufenthalt in einem Assessment Center). Ich habe dort Karriere gemacht, bin dann in eine neue Gruppe gewechselt und war Verantwortlicher für eine bestimmte Produktgruppe. Ich war weiters eingeführt auch im Aufsichtsrat und war auch Funktionär in einer Kammerfachgruppe. Ich habe eine Tätigkeit bei der Bw. ausgeübt – Marketing, Marketingstrategie und Kommunikationsstrategie – insbesondere für die A GmbH. Was nicht heißen soll und heißen muss, dass ich das nicht auch für andere Firmen mache. Ich habe da einen Jahresumsatz in der Größenordnung von rund 100.000,00 €, das heißt eine Ausschüttung im Jahr an meine Person von ca. 50.000,00 €. Diese 50.000,00 €, wenn man das mit anderen Gehältern ins Verhältnis stellt, sind für höhere Leistungen – da können wir vielleicht nachher darüber reden – wo ich im Namen der A GmbH renommierte Kunden betreue, angemessen. Da geht es vor allem darum, mein Know-How, was Marketing und Kommunikationsstrategien (bei den neuen Medien) betrifft, einzubringen. Und zu sagen, ich bin nicht mehr wert als 30.000,00 € im Jahr, was einem Einkommen von 2.500,00 € entspricht, monatlich 12 x, empfinde ich für einen Akademiker mit dieser beruflichen Expertise als beleidigend.

Ich bin auch bereit zu sagen, wir ändern diese Umsatztantieme. Aber mir jetzt vorzuwerfen, ich hätte mich durch einen Steuertrick ungerechtfertigt bereichert, eine verdeckte Gewinnausschüttung, zumal mir da auch ein ganz großer negativer Nachteil in der Pension zuteil wird, weil ich da runterfalle in der selbständigen Pension, weil ich nicht in der Höchstbemessungsgrundlage bin, ist nicht in Ordnung.

Stb.: Dazu auch technische Ausführungen. Wir haben ja zwei Dinge im BP-Zeitraum. Zuerst bekämpfen wir die Wiederaufnahme, es ist kein Wiederaufnahmegrund gegeben. Es war der einzige Grund und es gab keinen weiteren Wiederaufnahmegrund. Die Tatsache (gemeint: die Umsatztantieme) – ist, wie der Referent schon ausgeführt hat – aus den Unterlagen, nicht aus der offensichtlich nicht mehr vorhandenen Vereinbarung bei der Finanz ersichtlich gewesen. Sie konnte aus der Gewinn- und Verlustrechnung jedes Jahr ersehen werden. Es ist keine neue Erfindung, die wir hier gemacht haben, in den letzten Prüfungsjahren, sondern das läuft seit fast 20 Jahren so. Es hat bisher auch keinerlei Beanstandungen gegeben.

Hier von einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) zu sprechen, finde ich mehr als übertrieben. Denn eine vGA ist das, was über die Angemessenheit eines Bezuges hinausgeht. Ich habe hier die Bezüge der Jahre 2008 bis 2012. Wenn sich ein Durchschnittsbruttobezug von 52.000,00 € ergibt, für die Tätigkeit des GF und aufgrund seiner beruflichen Erfahrung, da lachen ihn andere aus. Dazu kommt noch, dass dies nicht sein steuerpflichtiges Einkommen ist, sondern davon ja zur Gänze die Sozialversicherungsbeiträge anfallen. Wenn man bedenkt, das sind noch zwischen 12.000,00 € und 14.000,00 €, sodass 36.000,00 € als Bezug übrigbleiben, für einen 50jährigen Juristen, der in der Wirtschaft mit beiden Beinen steht und entsprechende Leistungen erbringt. Selbst wenn das Gehalt doppelt so hoch wäre, würde ich fast annehmen, dass es noch immer keine vGA ist.

Weil sie da vorhin die Prozentsätze angesprochen haben: Es ist ein Unterschied, ob man einen Prozentsatz von 20 bzw 30 oder mehr Millionen € berechnet oder einen Prozentsatz von einem Umsatz, der um die 100.000,00 € liegt. Der sich seit zig Jahren auch nicht wesentlich verändert hat. Wir haben Umsätze von 90.000,00 € (2008), 125.000,00 € (2009), 104.000,00 € (2010), 96.000,00 € (2011) und 104.000,00 € (2012). Also es war bekannt, dass die Größenordnung immer in diesem Bereich liegen wird. Denken sie, dass der GF alleine tätig ist, alleine diese Leistung erbringt. Wäre er bei der A GmbH direkt angestellt, wäre wahrscheinlich das Honorar, das er bekommt, im Ausmaß von 8.000,00 € oder 9.000,00 € pro Monat, als Dienstnehmer oder für einen Selbständigen, der in einem Werkvertrag tätig wäre, sicherlich nicht überhöht. Und wir haben das schon reduziert auf 50%. Wenn man sich da Gehaltsvergleiche anschaut, mit einigermaßen gleichgestellten Leuten, vor allem auch den öffentlichen Dienst, dann darf ich ihnen dazu auch diese Statistiken übergeben.

Der Steuerberater übergibt Daten des Statistischen Zentralamtes: Das ist ein Diagramm aus den statistischen Daten des Statistischen Zentralamtes für unselbständig Erwerbstätige.

Und weil sie in Vorgesprächen Entscheidungen des BFH erwähnt haben. Ich habe mir diese Entscheidungen angesehen. Dort geht es immer um Umsatzgrundlagen, die in zig Millionenhöhe sind und immer zusätzliche Tantiemen waren, neben dem Bezug. Während es hier keinen Bezug oder Grundbezug gibt, sondern rein diesen variablen Bezug, der sich nach dem Umsatz richtet, aber kaum Schwankungen unterlegen ist.

Vorsitzender: Möchten sie noch etwas anfügen zum Sachverhalt?

Stb.: Ich möchte die Statistik insofern erläutern, als ich ja deswegen die Daten zur Verfügung gestellt habe. Es ist eine Statistik aus 2011 vom Statistischen Zentralamt.

Bruttojahreseinkommen der unselbständig Erwerbstätigen nach Funktionen: Arbeiter, Angestellte, Vertragsbedienstete, Beamte. Bei Angestellten in führender Tätigkeit (noch nicht

einmal die Spitzenbezüge) habe ich den Durchschnittsbezug aller 109.000 Personen genommen. Bei Vertragsbediensteten habe ich auch wieder den Durchschnittsverdienst genommen, der Spitzenbezug liegt bei 100.000,00 € gegenüber 85.000,00 €. Bei Vertragsbediensteten bei 96.000,00 €, gegenüber dem Mittel mit 68.000,00 €. Das Jahreseinkommen der unselbständig Erwerbstätigen Männer nach Berufsgruppen: Beim Leiter kleinerer Unternehmen ist der Durchschnitt 62.800,00 €, das obere Viertel ist mit 82.000,00 € und etlichem angegeben. Sonstige akademische Berufe: Ebenfalls wieder das Mittel 57.000,00 € und das obere Viertel mit 69.000,00 €.

Der Vergleich beweist ganz eindeutig, dass hier sicher kein unangemessener Bezug vorliegt.

Vorsitzender: Eine Frage noch zur Werbeagentur (A GmbH). Mit wie vielen Anteilen sind sie da beteiligt?

GF: Da bin ich mit 50% beteiligt.

Vorsitzender: Bei der T GmbH sind sie zu 100% beteiligt?

GF: Ja.

Vorsitzender: Wie viele Angestellte/Arbeitnehmer hat die A GmbH?

GF: Die hat 14 Arbeitnehmer.

Stb.: Dort bekommt er außer einem minimalen GF-Bezug nichts, der GF-Bezug ist dort 1.500,00 € pro Monat.

Vorsitzender: Als Geschäftsführer bei der A GmbH?

GF: Gemeinsam mit einem zweiten Eigentümer.

Und über die Tätigkeit – Marketing, Kommunikation und Kundenberatung – stellt die T GmbH die Honorarnote an die A GmbH.

Vorsitzender: Wenn das ihre Ausführungen waren, darf ich das Finanzamt um die Ausführungen ersuchen.

BP: Der erste Punkt war die Wiederaufnahme der Körperschaftsteuer 2008 bis 2010. Im Zuge der Berufung ist die Vereinbarung vom 1. September 1993 vorgelegt worden. Wir haben uns bemüht, zu verifizieren, ob das bei uns schon einmal aufgelegt ist, haben die Akten im Keller durchgesehen. Vieles war nicht mehr überprüfbar, weil die Jahre schon skartiert waren. Die Jahre waren nicht mehr aufzufinden. Ein Berufungsverfahren war 1994 bis 1997 und es ist davon auszugehen, dass die Vereinbarung vorgelegt worden ist. Wenn man davon ausgeht, dass die Vereinbarung der Finanzbehörde vorgelegt worden ist, was ist dann als neue

Tatsache ersichtlich? In der Vereinbarung vom 1. September 1993 ist ausgeführt, die Basis für die Berechnung ist der von der T GmbH Dritten für Beratungstätigkeiten in Rechnung gestellte netto Honorarumsatz. Und in der Anfrage vom 18. Oktober 2010 wird dann unter anderem ausgeführt, dass seit 2008 die T GmbH an der A GmbH zu 50% beteiligt ist und die T GmbH ihre Tätigkeit seit einigen Jahren nicht mehr gegenüber Fremdfirmen, sondern nur gegenüber der A GmbH ausübt. Die Tätigkeit wird daher nicht mehr Dritten gegenüber ausgeübt, sondern nur mehr gegenüber der A GmbH.

Das war die neue Tatsache aus der Sicht der BP, deswegen konnte sie eine Wiederaufnahme durchführen.

Der zweite Punkt ist die absolute Höhe der Geschäftsführerentschädigung. Die absolute Höhe der Bezahlung des GF. Es war nicht Aufgabe der BP zu prüfen, welches Gehalt einem Juristen mit 50 Jahren zusteht, sondern die Aufgabe war zu prüfen, was würde im Fremdvergleich eine Firma mit diesem Umsatz bzw diesen Ertragszahlen an einen fremden Geschäftsführer bezahlen? Ein Fremdvergleich ist hier gerechtfertigt. Nach der Prüfung anderer Werbeagenturen und Ansatz von Vergleichswerten – Geschäftsführergehälter und auf der anderen Seite Geschäftsführergehälter plus Dienstnehmer – sind wir zu gewissen Prozentsätzen gekommen. Der Durchschnittsatz war 22,2 %. Bei der Schlussbesprechung ist argumentiert worden, der GF macht die ganze Tätigkeit allein. Daher sind wir zu dem Schluss gekommen, die 22,2% sind zu niedrig und wir haben 30% als Vergleichswert angesetzt.

Die Differenz von 22,2% auf 30% ergibt sich aus den Argumenten, die bei der Schlussbesprechung vorgebracht wurden, dass die Tätigkeit ganz alleine ausgeübt werden muss und damit alles abgedeckt ist.

Vertreterin des FA: Es hat also keine Beurteilung der Qualifikation stattgefunden. Sondern es hat die Beurteilung stattgefunden – eine GmbH in dieser Größe mit diesem Umsatz – was ist da noch im Vergleich mit anderen, die eine ähnliche Tätigkeit machen, als GF-Gehalt angemessen?

Wenn ich die Folien hernehme, die der Stb. vorgelegt hat und ich nehme die 9.000,00 €, da sind wir über 100%. Auch wenn es ihm vielleicht in einer sehr großen Firma zustehen würde, aber das kann ich mir als GmbH nicht leisten.

GF: Daher haben wir ja auch diese Regelung von 50%, damit sich 's die GmbH leisten kann.

Vertreterin des FA: Aber selbst die 50% sind im Vergleich mit anderen das, was andere nicht dafür bezahlen würden. Und sie haben auch in der Berufung angeführt, dass ein Fremder das nie für dieses Gehalt machen würde. Da muss ich aber überlegen, wenn die Firma das nicht

hergibt und ein anderer es nicht um diese Summe machen würde, woran liegt es? Und dann habe ich das Problem, wenn ich es nicht zahlen kann, dann kann ich es auch keinem Fremden zahlen.

Stb.: Ich gehe davon aus, 100.000,00 € Umsatz ist eine kleine Firma, da gibt es keinen Zweifel. Nur, den gesamten Umsatz bringt eben nur der Geschäftsführer ohne weiteres Personal. Von einer Drittfirma wird die Leistung honoriert, die für diese Firma dort erbracht wird. Der GF macht da jetzt eine Aufteilung. Seine Tätigkeit war nicht nur in den letzten drei, vier Jahren in dieser Form, sondern war vorher genauso in dieser Form. Nur war das halt noch eine andere Firma. Aber es war immer die indirekte Tätigkeit des GF gegenüber dem Letztverbraucher. Hier ist die gesamte Leistung von einer Person erbracht worden, die sicher eine angemessene Honorierung verdient. Die Firma selber hat außer diversen kleinen Fixkosten keine besonderen Aufwendungen. Es wäre grundsätzlich möglich ihm auch einen höheren Bezug zu bezahlen, aber es ist nicht die Ausgangssituation heranzuziehen, man kann sich das nicht leisten.

Es geht hier um die Tätigkeit, die er erbringt, ist die angemessen oder ist die nicht mehr angemessen.

Vertreterin des Finanzamtes: Das ist eben im Vergleich mit anderen festgestellt worden, wo man auf niedrigere Prozentsätze gekommen ist. Und weil er alleine mehr macht, darum ist man eben nicht bei diesen 22,2% geblieben, sondern auf 30% hinaufgegangen, um miteinzubeziehen, dass eben auch weitere Tätigkeiten ausgeübt werden, die sonst jemand anderer ausüben würde.

GF: Das ist die eine Dimension des Vergleiches. Die andere Dimension des Vergleiches ist, dass die T GmbH einen Partner hereinnehmen könnte. Und wenn der einen Umsatz erwirtschaftet von 100.000,00 € und ich sage ihm als 100%-Eigentümer, 50% lieferst du ab, von dem Umsatz den du persönlich erwirtschaftest, wird er sagen, ich kann mir vorstellen, dass ich dir 15% oder 20% von meinem Honorar abtrete, für die Struktur, die ich dir biete, aber er wird mir nie 50% geben. Und was wir haben und dazu bekenne ich mich, ist eine 100%ige Leistungsbereitschaft von meiner Person, dass ich sage, ich könnte das auch und bitte machen sie mir keinen Vorwurf, dass ich nicht mehr habe. Ich könnte auch 200.000,00 € verdienen. Ich habe am 8. März eine Operation gehabt und bin am 8. März wieder im Büro gesessen. So schaut es aus, 100%iger Leistungseinsatz.

Mir reicht der Umsatz von 100.000,00 €, das ist das unternehmerische Geschäftsmodell. Und mir reichen auch diese 50%, die ich mir herausnehme. Sich dann an einem Prozentsatz aus einer Vereinbarung aus dem Jahr 1993 aufzuhängen und zu sagen, mir stehen von diesen

100.000,00 €, die ich erwirtschaftete, nur 30.000,00 € zu und alles andere ist eine verdeckte Gewinnausschüttung, das ist einfach für mich nicht verständlich. Da fehlt mir das Verständnis.

Noch einmal: Ich falle in der Pension herunter, wenn sie sagen, ich bin nur 2.500,00 € im Monat wert. Das ist für mich nicht nachvollziehbar. Eigentlich sollte man diese Vereinbarung so machen und da bin ich bei ihnen, dass dem Geschäftsführer mindestens das Einkommen eines höheren Angestellten zusteht und alles was darüber hinaus ist da bin ich gerne bereit, das zu ändern. Aber 50% ist zu wenig, wenn ich 100% erwirtschaftete und ich bin die 100% wert. Sonst würde ich das ja nicht kriegen. Und dann zu sagen, da stehen nur 30% zu und was darüber hinaus geht ist vGA, geht nicht. Was mich da am meisten ärgert: Wenn wir da ein Geheimnis daraus gemacht hätten und sie da jetzt draufkommen und fragen: Was ist denn da? Aber jetzt – nachträglich – aufgrund einer Vereinbarung, die es 20 Jahre gibt und aus der nie ein Geheimnis gemacht wurde, zu sagen, du bist ein kleiner Ganove, du schüttetest da verdeckt Gewinn aus, das ist für mich nicht nachvollziehbar.

Referent: Die Sachverhalte sind jetzt ausgetauscht, im nicht sachbezogenen Hin- und Her sehe ich keinen Sinn mehr.

BP: Bei der A GmbH könnten wir 8.000,00 € wahrscheinlich rechtfertigen, weil wir da andere Strukturen von der Firma her haben.

Vorsitzender: Gibt es zum Sachverhalt noch irgendwelche Ergänzungen, sonst würde ich vorschlagen, dass beide Parteien ihre rechtliche Beurteilung machen und Anträge stellen.

StB.: Zur Umsatzgröße. Es ist da natürlich ein Unterschied: Ist es ein reiner Leistungsumsatz oder wie es bei vielen Werbeagenturen ist, dort werden die gesamten Inseratskosten über die Werbeagentur mit den Kunden erst verrechnet. Mit der Presse oder sonst etwas. Daher ergibt sich da natürlich eine ganz andere Umsatzgröße aus der Verschiedenheit der Abrechnungen.

Referent: Das ist im Vorfeld aber auch schon abgeklärt worden, ein solcher Inseratenumsatz ist von der BP nicht herangezogen worden. Es sind keine Inseratenumsätze im Vergleich herangezogen worden.

Vorsitzender: Vielleicht erläutert jetzt das Finanzamt die rechtliche Argumentation plus Antrag.

Vertreterin des Finanzamtes: Wir bleiben bei unseren Feststellungen und beantragen Abweisung der Berufung in allen Punkten. Ich möchte auch noch darauf hinweisen, dass, falls der Senat zu dem Entschluss kommt, dass kein Wiederaufnahmegrund vorliegt, für die KEST und die KÖSt 2011 keine Wiederaufnahme gegeben war, das sind Erstbescheide. Wir sind aber der Meinung, dass ein Wiederaufnahmegrund vorliegt (für 2008 bis 2010).

Vorsitzender: Dann bitte das Schlusswort des Steuerberaters.

Stb.: Wir bleiben bei der rechtlichen Beurteilung wie in der Berufung angeführt: Wir beantragen die Stattgabe der Berufung bezüglich der nichtvorliegenden Wiederaufnahme, betreffend die KÖSt-Bescheide und Stattgabe hinsichtlich der KEST-Bescheide für den BP-Zeitraum, aber auch für 2011. Und für 2011 insgesamt eine Stattgabe der Berufung.

Vorsitzender: Wir werden beraten und Sie dann wieder aufrufen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Strittig ist vorliegenden Fall, ob einerseits die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2008 bis 2010 gerechtfertigt ist und andererseits eine verdeckte Ausschüttung aus dem Titel „Überzahlung aus der Umsatzantieme“ in den Jahren 2008 bis 2011 vorliegt.

Nach Ansicht der Bw. ist eine Wiederaufnahme in den bezeichneten Jahren nicht gerechtfertigt, weil die „Geschäftsführerentschädigung“ den eingereichten Erklärungen entnehmbar war und die entsprechende Vereinbarung schon im Berufungsverfahren über den Haftungs- und Abgabenbescheid vom 4. Mai 1998 vorgelegt worden ist. Die BP führt dazu aus, dass die Tatsache, dass die Bw. ihre Tätigkeit nicht mehr Dritten gegenüber ausübt, sondern nur mehr für die A GmbH, bis zur Anfrage des Steuerberaters vom 18. Oktober 2010 nicht aktenkundig gewesen ist.

Eine verdeckte Ausschüttung liegt nach Ansicht der Bw. nicht vor, weil die Vergütung – unter Miteinbeziehung der Tätigkeit des Geschäftsführers, seines Alters und seiner Berufserfahrung – sich eher an der Untergrenze bewegt und damit nicht überhöht sein kann. Die BP geht dagegen davon aus, dass Vergütungen von Dienstnehmern anderer Werbeagenturen bezogen auf den Umsatz der Agentur weit unter 50% liegen und auch im Vergleich der Summen aus Gehältern und Vergütungen den bei anderen Agenturen bezahlten Prozentsatz nicht überschreiten dürfen, sodass ein Umsatzantiemensatz von 50% jedenfalls überhöht ist.

2. Zur Wiederaufnahme des Verfahrens für die Körperschaftsteuer 2008 bis 2010:

a. Gem. § 303(4) BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Tatsachen sind Sachverhaltselemente (mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände): Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Ei-

genschaften. Selbst innere Vorgänge (soweit sie rational feststellbar sind) können Tatsachen sein (zb. Ansichten, Absichten). Tatsachen sind daher beispielsweise

- mangelnde Ordnungsmäßigkeit der Buchführung,
- nähere Umstände über die Marktgerechtigkeit des Verhaltens usw.

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumption zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (VwGH v. 8.3.1994, 90/14/0192). Es genügen außerdem für eine amtswegige Wiederaufnahme schon relativ geringfügige Ergänzungen des Sachverhaltes, weil der Sachverhalt des Erstverfahrens dann eben nicht vollständig ist. Selbst die Tatsache einer dreißigjährigen Gebäudenutzung mit Verlusten hindert eine Wiederaufnahme wegen Liebhaberei nicht, wenn erst im Zuge der Betriebsprüfung die näheren Umstände der Nutzung hervorkommen (VwGH vom 24.9.1986, Zl. 84/13/0039).

b. (1) Im vorliegenden Fall hat die Bw. eine Anfrage an die Finanzverwaltung gerichtet, ob die bisherige Regelung zur Zahlung der Geschäftsführervergütung mit EStR 2000 Rz 104 kompatibel ist. In der Folge hat die BP auch die Fremdüblichkeit der Umsatztantieme überprüft.

(2) Aussagen zur Frage, welcher Wiederaufnahmegrund zur Wiederaufnahme des Verfahrens mit den bezeichneten Bescheiden geführt hat, trifft der jeweilige Wiederaufnahmebescheid nicht, vielmehr werden dort nur der BP-Bericht und die Niederschrift angeführt. Im Bericht der BP vom 10. Februar 2012 wird auf Tz 1 der Niederschrift (Geschäftsführervergütung) verwiesen. Die Wiederaufnahme ist daher formal gerechtfertigt.

(3) Die Wiederaufnahme des Verfahrens ist aber in inhaltlicher Hinsicht nicht begründet: Auch wenn man außer Acht lässt, dass die Vergütungsregelung offenbar schon in einem Vorverfahren bei Haftungsbescheiden thematisiert und der Vertrag vorgelegt wurde (das Gegenteil kann die Finanzverwaltung nicht beweisen, weil die Akten aus dieser Zeit skartiert wurden), ist jedenfalls die Kenntnis der strittigen Umstände aus den (noch) vorliegenden Akten ersichtlich: Den Bilanzen der einzelnen Veranlagungsjahre kann (bis ins Jahr 2005 zurück) entnommen werden, dass die jeweilige Geschäftsführervergütung genau 50% des Jahresumsatzes beträgt. Die Bilanzen wiesen daher unmissverständlich – Jahr für Jahr – eine 50%ige Umsatztantieme aus.

Neue Tatsachen dazu hat die BP nicht vorgebracht, zumal sich an der ursprünglich vereinbarten Gestaltung nichts geändert hat. Wenn die BP dazu im Aktenvermerk vom 9. Juli 2012 (nachträglich) darauf verweist, dass die Bw. nicht mehr „Dritten“ gegenüber tätig werde (und somit eine Änderung des ursprünglichen Vertrages gegeben sei), so kann ihr der UFS darin nicht folgen: Aufgrund des Trennungsprinzips ist auch die A GmbH (ungeachtet allfälliger Beteiligungsverhältnisse) Dritte. Da die Tätigkeit als solche keine gravierende Änderung erfahren hat, kann von neuen Tatsachen nicht gesprochen werden.

(4) Eine Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerbescheide ist aus den bezeichneten Gründen nicht möglich.

Damit entfällt in den Jahren 2008 bis 2010 auch die KÖSt, die Berufung gegen die KÖSt-Bescheide 2008 bis 2010 ist unzulässig geworden.

3. Verdeckte Ausschüttung in den Veranlagungsjahren 2008 bis 2011:

a. Die steuerliche Neutralisierung verdeckter Ausschüttungen hat die Entflechtung betrieblicher und durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasster Vorgänge zum Ziel. Verdeckte Ausschüttungen von Körperschaften stellen gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 eine Verwendung erzielten Einkommens dar. Sie sind bei der Einkommensermittlung nicht zu berücksichtigen, damit der objektiv richtige steuerliche Erfolg der Körperschaft bemessen werden kann.

Verdeckte Ausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Vorteile die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern zuwendet, die sie aber anderen Personen (Nichtgesellschaftern) nicht oder nur mit anderen Konditionen zugestehen würde, sind durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst. Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung ist eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung schlüssig aus den Umständen des Falles ergeben kann.

b. Die Bw. zahlt eine Geschäftsführerentschädigung in Form einer Umsatztantieme. Umsatztantiemen stehen – im Gegensatz zu Festvergütungen – in einem bestimmten prozentualen Verhältnis zu einer Bezugsgröße (meist der Umsatz des betreffenden Mitarbeiters, der im vorliegenden Fall mit dem Umsatz der Bw. gleichzusetzen ist).

c. Umsatztantiemen werden zusätzlich zu einer Festvergütung bezahlt oder als sogenannte „Nur-Tantieme“. Während es in Österreich noch kaum Rechtsprechung zur Zahlung von Umsatztantiemen gibt, liegt eine Vielzahl von BFH-Judikaten und Verwaltungsanweisungen

der deutschen Finanzverwaltung vor, denen rechtsvergleichend folgende Grundsätze zu entnehmen sind:

(1) Nach ständiger Rspr des BFH wird einem Geschäftsführer **im Regelfall eine Erfolgsvergütung in Form einer Gewinntantieme und nicht in Form einer Umsatztantieme** gewährt (BFH vom 28.6.1989, I R 89/85, BStBl 1989 II, S 854: Eine Tantieme besteht üblicherweise aus einem Anteil am Jahresgewinn, BFH vom 11.8.2004, I R 40/03; BFH-Beschluss 2.4.2008, Az I B 208/07); so auch KStR 2001, Rz 1120 (bzw KStR 2013 Rz 935).

(2) **Umsatztantiemen bergen die Gefahr in sich, dass Gewinne des Unternehmens abgesaugt werden und stehen dem Gewinnstreben der Kapitalgesellschaft entgegen** (BFH-Beschluss 2.4.2008, Az I B 208/07; BFH-Beschluss vom 12.10.2010, I B 70/10). **Das Geschäftsführergehalt muss eine GmbH an den eigenen Gewinnaussichten ausrichten** (BFH 5.10.1994, I R 50/94, BStBl 1995,, S. 549). **Das gilt für Minderheitsgesellschafter ebenso** (BFH 19.2.1999, I R 105-107/97). **Es gilt auch unabhängig davon, ob die Gesamtausstattung des Gesellschafter-Geschäftsführers auch unter Einbeziehung der gezahlten Umsatztantieme noch als angemessen angesehen werden kann** (Juris Steuerlexikon, 1. Auflage 2008, Stand 17.9.2012, ABC der verdeckten Gewinnausschüttung, Teil V, Umsatztantieme).

Zeigt daher die (spätere) wirtschaftliche Entwicklung, dass die versprochene Umsatztantieme den ganz überwiegenden Teil des Gewinnes absaugt, so ist dies ein Anhaltspunkt dafür, dass das Tantiemeversprechen von Anfang an unangemessen war. **Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter wird daher äußerste Zurückhaltung bei dem Versprechen einer Umsatztantieme üben** (BFH 28.6.1989, I R 89/85, BStBl 1989 II, S 854).

(3) Eine Umsatztantieme wird nur dann nicht als gesellschaftlich veranlasst beurteilt, wenn überzeugende **betriebliche bzw unternehmerische Gründe** für die Gewährung vorliegen. Solche Gründe sind

- **die Aufbau – oder Umbauphase eines Unternehmens, wenn die Umsatztantieme zeitlich und betraglich entsprechend begrenzt ist (BFH 19.2.1999, I R 105-107/97) oder**
- **wenn im Einzelfall eine ausschließliche Vertriebszuständigkeit des Geschäftsführers vorliegt (BFH 19.2.1999, I R 105-107/97 zu BFH 19.5.1993, I R 83/92, BFH/NV 1994, 124 betreffend eine Umsatztantieme einer in der Übergangs/Aufbauphase befindlichen GmbH, wenn die GF bereits 65 Jahre alt ist,**

nur im umsatzbezogenen Ressort tätig wird und die Interessen der GmbH für die Übergangs- oder Aufbauphase ausreichend durch Herabsetzung der jährlichen Tantieme für den Fall eines Jahresfehlbetrages gesichert waren; ebenso BFH 20.9.1995, I R 130/94, BFH/NV 1996, 508 zur möglichen Tantieme an einen für den Vertrieb zuständigen Geschäftsführer, wobei hinsichtlich eines nur für den Gesamtbetrieb zuständigen Geschäftsführers eine Erfolgsbeteiligung nur in Form der Gewinntantieme angebracht ist). Diese Gründe sind von demjenigen darzulegen, der die steuerrechtliche Anerkennung der unüblichen Gestaltung begehrt. Zu begründen ist, weshalb die angestrebten Ziele mit einer gewinnabhängigen Vergütung nicht zu erreichen sind (BFH 28.6.1989, I R 89/85, BStBl 1989 II, S 854).

(4) Bei Tantiemezusagen an den Gesellschafter-Geschäftsführer ist zu beachten, dass die Bezüge im Allgemeinen zu wenigstens 75% aus einem festen und höchstens zu 25% aus erfolgsabhängigen Bestandteilen bestehen sollen (für viele BFH 5.10.1994, I R 50/94, BStBl 1995 II, S. 549; dies dient der Vermeidung des Anstrebens einer kurzfristigen Gewinnmaximierung durch den Geschäftsführer). Übersteigt der variable Anteil der Vergütung diese Grenze, ist im Einzelfall zu ermitteln, ob die gewählte Gestaltung betrieblich oder gesellschaftlich veranlasst ist, sodass das Verhältnis keine starren Grenzen setzen soll. Bei der Ermittlung der Höhe des noch angemessenen Teiles der Tantieme ist von der angemessenen Gesamtausstattung des Gesellschafter-GF auszugehen. Nur der unangemessen hohe Tantiemeanteil ist verdeckte Gewinnausschüttung (BFH 5.10.1994, I R 50/94, BStBl 1995 II, S. 549).

(5) Nur-Tantiemen werden von der deutschen Finanzverwaltung grundsätzlich nicht anerkannt. Ausnahmen sind nur in Gründungsphasen der Gesellschaft möglich, in Phasen vorübergehender wirtschaftlicher Schwierigkeiten oder bei Tätigkeiten in stark risikobehafteten Geschäftszweigen. Soweit ein solcher Ausnahmefall vorliegt, wird die Tantieme nur dann anerkannt, wenn

- die Vereinbarung die Grundsätze betreffend das Verhältnis der Tantieme zum verbleibenden Jahresüberschuss beachtet (50% des Jahresüberschusses übersteigende Tantiemen sind idR verdeckte Gewinnausschüttungen, für viele BFH 15.3.2000, I R 74/99, BStBl 2000 II, S 547 zur Gewinntantieme, für die auch die Regeln der Umsatztantieme gelten),
- die Vereinbarung zeitlich begrenzt ist und
- wenn sie bei Wegfall der Ausnahmesituation zwingend durch eine Vereinbarung einschließlich fester Vergütungsbestandteile bzw mit angemessenem Verhältnis dieser Bestandteile zueinander ersetzt wird.

Ein Ausnahmefall liegt nicht vor, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer bei zwei Schwestergesellschaften tätig ist und mit der einen eine Nur-Tantieme und mit der anderen ein Festgehalt vereinbart hat (VV DEU BMF 2002-02-01 IV A 2-S 2742-4/02 zu Abschn 33 KStR, Fassung vom 1.2.2002 mit Bezug auf das Urteil des BFH vom 27.3.2001, BStBl II 2002, 111, worin die Vereinbarung einer GmbH und ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer über eine Nur-Tantieme nur in besonderen Ausnahmefällen für sachgerecht gehalten wird).

d. Die BP hat betreffend die Jahre 2008 bis 2010 das Verhältnis der GF-Vergütungen und Gehälter im Vergleich zum Umsatz untersucht und einen **Prozentsatz von 22,2%** ermittelt. Dieser Prozentsatz errechnet sich aus einer Mischung

- der Geschäftsführervergütungsprozentsätze (7,21% bis 15,86%) bezogen auf den Umsatz aus dem Vergleich der Vergütungen mit anderen Werbeagenturen und
- jener Prozentsätze (17,13% und 32,86%), die sich bei der Gegenüberstellung der Vergütungen der Geschäftsführer zusammen mit den Gehältern der Dienstnehmer gegenüber dem Umsatz aus Werbeleistungen ergibt. Inseratenumsätze wurden dabei nicht miteinbezogen.

Die Veranlagung hat auch für 2011 (mit Verweis auf den BP-Bericht für das Jahr 2011) – um Überschätzungen zu vermeiden – die angemessene Vergütung mit 30% des Umsatzes (ds 28.800,00 €) angesetzt. Die Differenz zur gebuchten Vergütung (ds 19.200,00 €) wurde auch hier als verdeckte Ausschüttung angesetzt.

e. Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich insoweit den Ausführungen der dt Judikatur an, als darin ausgesagt wird, dass eine Umsatztantieme zu Gewinnabsaugungen führen und insoweit grds eine verdeckte Ausschüttung vorliegen kann, weil ein gewissenhafter Geschäftsführer der Gesellschaft einen angemessenen Gewinn zukommen lassen würde. Auch bei angemessener Gesamtausstattung kann eine verdeckte Ausschüttung anzunehmen sein, wenn das Gehalt ausschließlich in Form einer Tantieme gezahlt wird (Urteil FG Saarland vom 27.9.2006, 1 K 11/03).

Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich auch der dabei angewendeten Prüfungsmethodik an, wonach folgende Punkte zu prüfen sind:

- Voraussetzungen für eine Ausnahme bei Nur-Tantiemen,
- Vergleich mit anderen ähnlichen Betrieben (Außenvergleich) und Festlegung einer angemessenen Umsatztantieme sowie

Ermittlung des die angemessene Tantieme übersteigenden Anteiles (und Behandlung als verdeckte Ausschüttung).

f. Für die Bemessung der angemessenen Umsatztantieme eines Gesellschafter-GF gibt es keine festen Regeln. Der angemessene Betrag ist im Einzelfall durch Schätzung zu ermitteln. Unangemessen im Sinne einer verdeckten Ausschüttung sind dann nur diejenigen Tantiemen, die den oberen Rand der Bandbreite übersteigen. Zu den Maßstäben für die Beurteilung der Angemessenheit können jene Entgelte gehören, die gesellschaftsfremde Arbeitnehmer des Betriebes beziehen (interner Betriebsvergleich) oder die an Fremdgeschäftsführer anderer Unternehmen gezahlt werden (BFH 27.2.2003, I R 46/01, BStBl 2004 II, S 132).

Beurteilungskriterien sind auch Art und Umfang der Tätigkeit, die künftigen Ertragsaussichten oder auch das Verhältnis des Geschäftsführerentgeltes zum Gesamtgewinn (BFH 28.6.1989, I R 89/85, BStBl 1989 II, S 854).

g. Im gegenständlichen Fall ist aus folgenden Gründen von einer verdeckten Ausschüttung auszugehen:

(1) Wie bereits vorangehend zum Ausdruck gebracht wurde, ist ein gewissenhafter Geschäftsführer verpflichtet für einen angemessenen Gewinn der Gesellschaft zu sorgen. Er gewährt (sich selbst) daher im Regelfall Gewinnantien und nicht Umsatzantien, bei denen die Gefahr besteht, die Gewinnbasis des Unternehmens in unangemessener Weise abzuschöpfen. Dass eine derartige Gewinnabschöpfung im gegenständlichen Betrieb auch stattgefunden hat, ergibt ein Vergleich der Tantiemen mit den verbleibenden Betriebsgewinnen in den strittigen Zeiträumen:

	Umsatz	GF-Vergütung	Gewinn vor BP
2008	90.000	45.000	24.835,69
2009	125.700	62.850	68.157,80
2010	104.700	52.350	20.943,00
2011	96.000	48.000	28.584,42

Die GF-Vergütungen liegen idR weit über den jeweiligen verbleibenden Jahresgewinnen der Gesellschaft. Damit hat sich auch im gegenständlichen Fall die Annahme als richtig erwiesen, wonach Umsatzantien zu Gewinnabsaugungen führen.

Der Gesellschafter-Geschäftsführer hat sich eine Nur-Tantieme zuerkannt. Diese fällt weder in eine Aufbau- oder Umbauphase, noch ist sie zeitlich oder betraglich in irgendeiner Weise begrenzt. Auch eine Herabsetzung für den Fall eines Jahresfehlbetrages ist nicht vereinbart.

Die GF-Vergütung überschreitet regelmäßig den verbleibenden Jahresgewinn der GmbH. Der Unabhängige Finanzsenat geht davon aus, dass ein gewissenhafter Geschäftsführer in erster Linie die maximale Gewinnerzielung der Gesellschaft ins Auge gefasst und die Geschäftsführervergütung an diese angepasst hätte. Im vorliegenden Fall würde der GF aber selbst dann 50% des Jahresumsatzes abschöpfen, wenn die Gesellschaft Verluste schreibt.

(2) Die BP hat einen Außenvergleich mit vier Werbeagenturen angestellt und die entsprechenden Daten der Bw. bekanntgegeben. Berechnet wurde der durchschnittliche Gehaltsanteil zum jeweiligen Werbeumsatz. Aus diesen Berechnungen ergibt sich ein durchschnittlicher Gehaltsanteil der GF von 15,86%, bei einem Vergleich mit den Gehältern der GF und der anderen Dienstnehmer ein Anteil von durchschnittlich 22,20%.

Die von der Bw. vorgebrachten Einwendungen (Berufung vom 28. März 2012) greifen nicht:

- Mit Inseratenumsätzen wurde kein Vergleich angestellt, die herangezogenen Umsätze betreffen nur reine Werbeleistungen.
- Warum eine Beratung bei der Öffentlichkeitsarbeit und die Entwicklung von Kommunikationskonzepten nicht mit der Tätigkeit anderer Werbeagenturen vergleichbar sein soll, erschließt sich dem Unabhängigen Finanzsenat nicht. Gegenstand des Unternehmens der Bw. ist die Ausübung sämtlicher Tätigkeiten auf dem Gebiet der Werbung und Öffentlichkeitsarbeit, insbesondere die Tätigkeit des Werbeberaters und des Werbemittlers. Damit ist auch bei der Bw. derselbe Maßstab wie bei anderen Werbeagenturen anzuwenden.
- Dass ausschließlich der Geschäftsführer die Tätigkeit für die Gesellschaft erbringt, ändert überhaupt nichts an dem Umstand, dass nur eine angemessene Tantieme bezahlt werden kann und Umsatztantiemen nur in Ausnahmefällen nicht zu einer verdeckten Ausschüttung führen.

Selbst bei einer sehr guten Ertragslage wird einem fremden Geschäftsführer nur eine betraglich eingeschränkte (Umsatz)Tantieme zugestanden und zwar auch dann, wenn die Tätigkeit des Geschäftsführers in nicht unerheblichem Maß zum Geschäftserfolg beigetragen hat, weil auch in solchem Fällen der Gesellschafter-Geschäftsführer lediglich Angestellter der Gesellschaft ist; es ist die Gesellschaft, die das Unternehmen mit allen Chancen und Risiken betreibt, nicht der Gesellschafter als Geschäftsführer. Die wesentliche Aufgabe der Geschäftsführung eines Erwerbsunternehmens besteht in der Gewinnerzielung bzw der Maximierung der Unternehmensgewinne (FG Saarland, Urteil vom 27.9.2006, 1 K 11/03). Zudem hält der BFH in den Fällen eines für den Gesamtbetrieb zuständigen Geschäftsführers Erfolgsbeteiligungen überhaupt nur in Form von Gewinnantiemen für zulässig (BFH 20.9.1995, I R 130/94, BFH/NV 1996, 508).

Für den Unabhängigen Finanzsenat ist die vergleichende Berechnung der BP schlüssig und durch die Bw. nicht widerlegt worden. Ein Satz von 30% vom Umsatz für die Entlohnung des GF in Form einer Umsatztantieme erscheint angemessen.

4. Zusammenfassung:

a. Die Wiederaufnahme des Verfahrens ist in den Jahren 2008 bis 2010 nicht gerechtfertigt, weil die BP Wiederaufnahmegründe nicht nachgewiesen hat. Damit sind die Wiederaufnahmebescheide aufzuheben und die Berufung gegen KÖSt 2008 bis 2010 als unzulässig geworden zurückzuweisen.

b. (1) Der UFS geht in den Jahren 2008 bis 2011 von einer verdeckten Ausschüttung aus. Der Wegfall der Körperschaftsteuerbescheide 2008 bis 2010 ändert nichts an der Kapitalertragsteuerpflicht in diesen Jahren, weil KEST-Vorschreibung und Körperschaftsteuer getrennt zu behandeln sind.

(2) Bezüglich der Anerkennung und des Ausmaßes der Umsatztantieme war zu klären, ob diese im Vergleich zu Umsatztantiemen in Betrieben derselben Branche überhöht war. Damit sind aber die Ausführungen zu Gehältern von unselbständig Erwerbstätigen im „oberen Leistungsbereich“ nicht maßgebend. Entscheidend ist vielmehr, welche Umsatztantieme einem „Fremden“ im Vergleich gezahlt worden wäre. Dieser Vergleich hat ergeben, dass der Höchstsatz in der bezeichneten Branche bei etwa 30% liegen dürfte. Wenn die BP diesen Prozentsatz auf die gegenständliche Umsatztantieme angewandt hat, ist das rechtens.

Die Ausführungen des GF in der mündlichen Verhandlung können diese Rechtsansicht der BP nicht widerlegen:

- Dass der GF alleine tätig wird, ändert nichts an der Notwendigkeit der Prüfung der Angemessenheit der Tantieme, zumal er auch in der A GmbH als Geschäftsführer mitarbeitet, dort 1.500,00 € als Monatsbezug erhält **und somit gar nicht seine ganze Arbeitskraft der Bw. widmen kann**. Nach Ansicht des BFH liegt ein Ausnahmefall für eine „Nur-Tantieme“ im Übrigen gar nicht vor, wenn bei einer Gesellschaft eine „Nur-Tantieme“ bezogen wird und bei einer Schwestergesellschaft gleichzeitig ein Gehalt, weil damit nachgewiesen ist, dass auch die Vereinbarung einer anderen Vergütungsform anstelle der Umsatztantieme möglich gewesen wäre. Der Geschäftsführer der Bw. konnte aber nicht überzeugend darlegen, warum bei einer Firma, die sich mit Werbung beschäftigt (A GmbH) eine Vergütung in Form eines Gehaltes möglich ist, bei der Bw. eine Vergütung aber nur in Form der Umsatztantieme sinnvoll sein soll. Wie dargestellt, ist es aber gerade Aufgabe der Gesellschaft darzutun, warum überhaupt eine Umsatztantieme als Vergütung gewählt wurde und nicht zB eine Gewinnantantieme.

- Wenn der GF weiter ausführt, **eigentlich müsste er 8.000,00 € oder 9.000,00 € pro Monat bzw er „könnte auch 200.000,00 € verdienen“, aber der Umsatz von 100.000,00 € (und die Hälfte davon als Tantieme) „reiche ihm“**, so macht er selbst deutlich, dass die gewählte Vergütung keine angemessene, sondern eine geradezu beliebige (und damit auch jederzeit abänderbare) ist. Der GF erkennt im Übrigen auch sein Verhältnis zur GmbH, wenn er in der mündlichen Verhandlung anführt, **„mir stehen von diesen 100.000,00 €, die ich erwirtschaftete, nur 30.000,00 € zu“** ... Erwirtschaftet werden Umsätze und Gewinne von der GmbH und nicht vom Geschäftsführer und dieser hat keinerlei Anrechte auf „Anteile“ an diesen (Umsätzen und Gewinnen der GmbH), sondern nur ein Recht auf angemessene Entlohnung. Der GF unterliegt offenbar – dem unter GmbH-Gesellschaftern weit verbreiteten Irrtum – er selbst sei die GmbH und er könne daher ohne Schranken bestimmen, welchen „Anteil“ am Unternehmensgewinn er sich als Vergütung zuerkennt.
- Wenn der GF zudem darauf hinweist, **er „falle ansonsten ja in der Pension herunter“, so wird klar, dass die Bemessung der Tantieme vorrangig persönlichen Motiven des GF (der den Vertrag als GF der A GmbH auch mit sich selbst abschließt) entspringt und nicht von den Gedankengängen eines sorgfältigen GF getragen ist, der vorrangig das Gewinnstreben der GmbH im Auge haben müsste.**

Nach der Darlegung des GF (eigentlich müsste er 8.000,00 € oder 9.000,00 € verdienen) beinhaltet die 50%ige Tantieme einen **Dauerverzicht auf die tatsächlich zustehende Tantieme, bei der – wäre sie schon im BP-Zeitraum gewählt worden – für die GmbH in fast allen Jahren überhaupt kein Gewinn mehr übrig bleiben würde.**

Mit derartigen Aussagen konnten die von der BP angestellten Überlegungen und Berechnungen nicht widerlegt werden.

c. Aus den bezeichneten Gründen ist die Berufung bezüglich der Kapitalertragsteuer für 2008 bis 2011 und der Körperschaftsteuer 2011 als unbegründet abzuweisen.

Beilage: 1 Anonymisierungsblatt

Linz, am 12. April 2013