



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Dr. Maria Grohe und die weiteren Mitglieder Dr. Christine Smolle, KR Stefan Schöller und Mag. Harald Österreicher über die Berufungen der Ing. K.F. GmbH, Adr., vertreten durch Mader, Fellmann & Co Treuhand GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 1070 Wien, Seidengasse 45, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den Y.Bezirk in X betreffend Körperschaftsteuer 1993 bis 1997, betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für das Jahr 1997 und betreffend Gewerbesteuer für die Jahre 1993 und 1994, nach der am 8. August 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1993 und 1996 sowie Gewerbesteuer für das Jahr 1993 werden zum Vorteil der Bw. abgeändert.

Die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1995 und 1997 werden zum Nachteil der Bw. abgeändert.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer für das Jahr 1994 sowie betreffend Kapitalertragsteuer für das Jahr 1997 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer für das Jahr 1994 sowie betreffend Kapitalertragsteuer für das Jahr 1997 bleiben unverändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe sowie den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) betreibt seit dem Jahre 1984 in der Rechtsform einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung ein Unternehmen, dessen Betriebsgegenstand der Verleih von und der Handel mit medizinischen Geräten ist. Außerdem ist sie zu allen Handlungen, Geschäften und Maßnahmen berechtigt, die zur Erreichung des Gesellschaftszweckes förderlich erscheinen; ua. die Übernahme der Geschäftsführung und Vertretung von Gesellschaften mit gleichem oder ähnlichem Geschäftsgegenstand.

Im Zuge einer bei der Bw. durchgeführten abgabenbehördlichen Betriebsprüfung (BP) betreffend die Jahre 1993-1997 wurden u.a. folgende strittige Feststellungen getroffen:

"Tz 16) Pensionsvereinbarung mit Gesellschafterin Fr. S.F.

Die Gesellschafterin Fr. S.F. trat lt. Anstellungsvertrag vom 15.6.1992 – als zusätzliche Geschäftsführerin – in das Dienstverhältnis des geprüften Unternehmens ein. Bis zu diesem Zeitpunkt war sie (seit 1984) Angestellte in der F-KG (Kommanditist: K.F. mit 95%).

Der neu errichtete Vertrag spricht nicht nur über ihr zukünftiges Dienstverhältnis mit der GmbH ab. Er beinhaltet auch eine Abfertigungs- und Pensionszusage an die neu eingetretene Dienstnehmerin. U.a. sind darin folgende Punkte angeführt (auszugsweise):

Lt. Pkt. V: Der künftigen Geschäftsführerin werden ihre Vordienstzeiten, die sie in anderen Firmen (in Einzelfirma F 13 Jahre, in F-KG 8 Jahre) leistete, im Ausmaß von insgesamt 21 Jahren seitens der GmbH angerechnet.

Pkt. VI: Der der Geschäftsführerin zustehende monatliche Bruttobezug beträgt S 49.000,00, zahlbar vierzehnmal jährlich. Die Leistung von Überstunden über die Normalarbeitszeit von 40 Stunden hinaus ist nach Maßgabe geeigneter Nachweise gesondert zu entlohnen.

Pkt. VII: Die Höhe einer allfälligen Gewinnbeteiligung bestimmt die Generalversammlung.

Pkt. VIII: Das Dienstverhältnis gilt auf unbestimmte Dauer geschlossen.

Pkt. IX: Der Dienstgeber gewährt eine Betriebspension. Ansprüche aus der gesetzlichen Pensionsversicherung (ASVG) sind anzurechnen. Pensionsbemessungsgrundlage bilden 80% des durchschnittlichen pensionsfähigen Jahresbezuges. Pensionsfähiger Jahresbezug ist der 14-fache monatliche Gehaltsbezug, der der Dienstnehmerin im Zeitpunkt der Auflösung des Dienstverhältnisses gebührt zuzüglich der durchschnittlichen Gewinnbeteiligung lt. Pkt. VII (Grundlage: Generalversammlungsbeschluss). Nach 10 vollendeten pensionsfähigen

Dienstjahren gebühren 50% der Bemessungsgrundlage; hiezu kommen für jedes weitere vollendete Jahr 3% (Steigerungsbetrag).

Pkt. IX (6) enthält folgende Voraussetzungen: Der Anfall der gebührenden Pension setzt

a) die Auflösung des Dienstverhältnisses;

b) die Zurücklegung einer ununterbrochenen in der Gesellschaft tatsächlich verbrachten und für die Pension anrechenbaren Dienstzeit von mindestens 4 Jahren (Wartezeit)

voraus.

Pkt. IX (7): Die Pension gebührt u.a. wenn bei Auflösung des Dienstverhältnisses

a) Berufsunfähigkeit der Dienstnehmerin vorliegt b) die Dienstnehmerin das 60. Lebensjahr vollendet hat, auch ohne Nachweis der Dienstunfähigkeit c) im Falle des Ablebens der Dienstnehmerin als Witwerpension d) im Falle einer Kündigung des Dienstverhältnisses durch die Gesellschaft oder im Fall der einvernehmlichen Auflösung des Dienstverhältnisses. In beiden Fällen jedoch nur unter der Voraussetzung, dass im Zeitpunkt der Auflösung – eine in der Gesellschaft verbrachte und für die Pension anrechenbare Dienstzeit von mindestens 4 Dienstjahren vollendet wurde und Ansprüche aus der gesetzlichen Pension nicht gebühren.

Pkt. IX (8): Im Falle des Ablebens im aktiven Dienstverhältnis oder im Ruhestand gebührt dem Ehegatten eine Witwerpension von 60%. Die Witwerpension fällt mit dem Ersten jenes Monats an, der dem Sterbemonat folgt.

Pkt. X: Dieser Dienstvertrag ist ein Sondervertrag. Kollektivvertragliche Bestimmungen finden auf diesen Vertrag keine Anwendung.

Ansicht der BP: Verdeckte Gewinnausschüttungen iSd § 8 KStG liegen dann vor, wenn den Gesellschaftern in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form außer der Dividende oder sonstigen offenen Gewinnverteilung, gleichviel unter welcher Bezeichnung, Vorteile zugewendet werden, die die Gesellschaft dritten, ihr fremd gegenüberstehenden Personen nicht zuwenden würde (VwGH-Erkenntnis vom 15. Februar 1980, 2427, 2508/79 etc.).

1.) Im konkreten Fall stand die Gesellschafterin zum Zeitpunkt der Pensionszusage bereits im 57. Lebensjahr – also kurz vor ihrer Pensionierung (2/1996) – als sie vertraglich in das Angestelltenverhältnis der GmbH aufgenommen wurde. Das von der Gesellschaft zu bildende, während der noch verbleibenden kurzen Dienstdauer aufzuwendende Deckungskapital wurde per Bilanzstichtag 30.6.1997 mit S 3,536.000,00 ausgewiesen.

Ein fremder Dritter hätte von der Gesellschaft, so kurz vor der gesetzlich vorgesehenen Pensionierung (im Pkt. IX 7b wird – ohne auf die Voraussetzungen des Pkt. IX (6) vorerst näher einzugehen – das Erreichen des 60. Lj. für die Anerkennung des betrieblichen Pensionsanfalles vom Dienstgeber akzeptiert) keine derartige Pensionszusage bzw. Pensionsausstattung erhalten (VwGH-Erkenntnis vom 10. April 1997 – Dienstzeit v 6 Jahren).

2.) Auch der Umstand, dass der Gesellschafterin die Pensionszusage sogleich mit Anstellung und ohne Einhaltung einer Wartezeit erteilt wurde, entspricht bei Heranziehung des Fremdvergleiches in Betrieben dieser Größe (Gewinnsituation durchschnittlich S 130.000,-- p.a.) nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens.

3.) Bis zu ihrem Ausscheiden in der KG (zu 95% im Eigentum des Gatten) – waren neben Fr. S.F. – insgesamt rd. 50 weitere Dienstnehmer beschäftigt, darunter solche, die seit 1972, 1973 im Angestelltenverhältnis waren.

In diesem Zusammenhang konnte Fr. S.F. für ihre Tätigkeit innerhalb der Einzelfirma F bzw. F-KG – ebenso wie die anderen 50 Beschäftigten – mangels Zusage keine betriebliche Pension von ihrem (damaligen) Arbeitgeber erwarten. Es war daher innerhalb der KG – generell – kein Bedarf für Pensionsvorsorgeleistungen (nach dem BPG) der Arbeitnehmer gegeben.

Ungewöhnlich erscheint der BP, dass nur Fr. S.F. , als Gesellschafterin der F-GmbH und Gattin des KG Mehrheitseigentümers (95%) – über die Verlagerung des Dienstverhältnisses von der KG in die GmbH (Gehaltshöhe und damit Arbeitsumfang blieben in etwa gleich) – in den Genuss kam, für Vorleistungen in den Firmen ihres Gatten (insgesamt werden Vordienstzeiten von 21 Jahren auf ihre künftige Betriebspension zugesagt) ausgestattet zu werden. Damit war u.a. das Höchstausmaß von 80% des Pensionsanspruches schon mit Vertragsabschluss bzw. zum Zeitpunkt des Eintrittes in das neue Dienstverhältnis der GmbH erreicht.

4.) Der Pkt IX (6) des Anstellungsvertrages enthält die Bedingung, dass die Dienstnehmerin mindestens 4 Jahre ununterbrochene Dienstzeit in der GmbH verbracht haben muss. Dieser Vertragsklausel wurde insofern nicht entsprochen als Fr. FM (gemeint: F) im Feber 1996 – also (vom Stichtag des Anstellungsvertrages gerechnet) nach 3 Jahren 8 Monaten und 15 Tagen bzw. ab Stichtag der Ummeldung im Mai/1992 für lediglich 3 Jahre und 10 Monate in der Gesellschaft m b H tätig war. Der steuerliche Vertreter legte in diesem Zusammenhang eine formlose (nicht auf einen Gesellschafterbeschluss basierende), von Ing. K.F. als Dienstgeber und Fr. S.F. als Dienstnehmerin unterfertigte Zusatzvereinbarung vom "Feber" 1996 in Kopie vor, in der festgehalten wird, dass es im wirtschaftlichen Interesse des Dienstgebers liegt, dass die Dienstnehmerin ehestmöglich, nämlich bereits ab dem 1.3.1997 in Pension geht.

Durch diese Einschränkung wurde die Bedingung des seinerzeitig rechtsverbindlichen Anstellungsvertrages außer Kraft gesetzt und der GmbH die Arbeitskraft der Gesellschafterin – in ihrer Funktion als Geschäftsführerin – für den fehlenden Zeitraum vorenthalten. Ein derartiges Entgegenkommen – das lt. Vertrag auf beiderseitigem Einvernehmen beruht – ist nur auf Grund der bestehenden Gesellschafterstruktur und der verwandtschaftlichen Beziehungen der Gesellschafter zueinander erklärbar. Die BP vermag in diesem Vorgehen kein wirtschaftliches Interesse der Gesellschaft sehen, zumal durch den frühzeitigen Austritt die Gesellschaft gezwungen wird, bei gleich bleibenden Geschäftsfortgang, eine gleichwertige Arbeitskraft zu beschaffen und der Dienstgeber neben dem personellen Verlust in der Geschäftsführung – früher als vereinbart – für die Abfertigungsansprüche (S 876.000,00) und die anfallenden Pensionsansprüche aufzukommen hat.

5.) Die Bestimmung in Pkt. IX (7), dass eine betriebliche Pension auch im Falle:

- a) der Berufsunfähigkeit der Dienstnehmerin,
- b) des Ablebens im aktiven Dienstverhältnis (als Witwerpension),
- c) der Kündigung des Dienstverhältnisses durch die Gesellschaft (Pkt. d),
- d) der einvernehmlichen Auflösung des Dienstverhältnisses

- jedoch auch hier wieder unter den Voraussetzungen einer in der Gesellschaft vollendeten Dienstzeit von mindestens 4 Jahren – gebührt, erscheint bei einer zum Zeitpunkt der Zusage verbleibenden aktiven Arbeitszeit von lediglich 3 Jahren und 10 Monaten bis zur Pensionierung und im Hinblick auf das Lebensalter der Dienstnehmerin zum Zeitpunkt der Pensionszusage nicht geeignet, fremdüblich zu sein.

6.) Die Pensionszusage steht in Anbetracht des in dieser kurzen Aktivzeit anzusammelnden Kostenaufwandes, zur Abdeckung des künftigen Pensionsanspruches (S 3,5 Mio.), in keinem Verhältnis zur wirtschaftlichen Situation des Unternehmens (die Gewinne der letzten 6 Jahre betragen durchschnittlich S 131.200,00; das Eigenkapital durchschn. S 1.110.000,00). Zusammen mit der erteilten Zusage (1984) für den bereits seit Gründung tätigen Gesellschafter/Geschäftsführer Ing. K.F. beträgt das Rückstellungspotential für künftige Pensionen bereits S 9.133.000,00. Von diesem stehen allein für den (kurzen) Tätigkeitszeitraum der Geschäftsführerin rd 39 % bereit. Das ist ein Vielfaches des Eigenkapitals des Unternehmers (VwGH-Erkenntnis vom 23. Mai 1978, 1630, 1805/77).

7.) Lt. Pkt IX sind für die Pensionsbemessungsgrundlage 80 % des durchschnittlichen pensionsfähigen Jahresbezuges bzw. der 14-fache monatl. Gehaltsbezug zu berücksichtigen. Die BP stellt dazu fest, dass neben dem 14-fachen Grundgehalt, ein monatlich

Überstundenpauschale (1996: S 15.136,00) bzw. Pauschale über geleistete Mehrarbeit (1996: S 2.160), der Sachbezugswert PKW, ein 15. Monatsgehalt (1996: S 56.977,00) in die Pensionsbemessungsgrundlage miteinbezogen worden sind. Die Einbeziehung des 15. Monatsgehaltes ist im Anstellungsvertrag konkret nicht vorgesehen. Insofern ist die Berechnung der Pensionsbemessungsgrundlage nicht immer klar nachvollziehbar, zumal 1996 ein 15. Gehalt iHv S 57.000,00; der Sachbezug PKW in den Jahren 1993 und 1997 – jedoch nicht in den Jahren 1992, 1995 und 1996 – in die Bemessungsgrundlage mit eingerechnet wurde.

8.) Das Ansammlungsverfahren des Gesamtaufwandes erfolgte nicht nur im Zeitraum zwischen Pensionszusage und Beendigung der aktiven Tätigkeit (im 2/1996), sondern geht zeitlich darüber hinaus. In diesem Zusammenhang wurden für das WJ 1997 (1.7.1996 – 30.6.1997) S 1.032.000,00 dotiert, obwohl die Pensionsberechtigte bereits ab 1.3.1996 in Pension war.

9.) Die Gesellschafterin erhielt, nachdem die betrieblichen Pensionsansprüche während des Abfertigungszeitraumes ruhten, erstmalig im 3/1997 eine Betriebspension. Die BP stellt dazu fest, dass der monatliche Pensionsbezug (betriebliche S 32.678,70 und ASVG-Pension S 27.574,60) im Jahr 1997 (letztes Prüfungsjahr) insgesamt S 60.253,30 betragen hat und dieser Betrag die Obergrenze des letzten Aktivgehaltes iSd § 14 (7) Z 5 EStG bei weitem übersteigt.

10.) Eine zum Zwecke der Angemessenheit durchgeführte Gegenüberstellung – von bezogener Gesamtpension zum letzten Aktivgehalt – zeigt, dass die Gesamtpension den letzten durchschnittlichen Monatsbezug, selbst unter Einrechnung der geleisteten Überstunden, 15. Bezug sowie Sachbezug, übersteigt und es somit zu einer Besserstellung der Pensionsberechtigten im Ruhezeitraum kommt (s. Quantschnigg/Schuch ESt RN 51.3 zu § 14).

Grundgehalt lt.	Überstunden						
Lohnkonto	Abgeltung	Sachbezug	15. Gehalt	>	Jahresgehalt	anteilig 1 Monat	Gesamtpension
X14	x12	x12	x1	>	SM	:14	:14
37.000,00	17.296,00	2.100,00	56.396,00				
518.000,00	207.552,00	25.200,00	56.396,00	>	807.148,00	57.653,43	60.253,00

Fazit: Ist die Pensionszusage in nur einer der wesentlichen Bestimmungen unangemessen, muss die steuerliche Anerkennung zur Gänze versagt werden (VwGH-Erkenntnis vom 19. November 1982, Zl. 82/14/0090 u.a.m.) Im konkreten Fall kam die BP zum Schluss, dass im Hinblick auf die zu prüfende Fremdüblichkeit, die Pensionszusage sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach unangemessen und daher steuerlich nicht anzuerkennen war. Die Zuwendung stellt auf Grund der getroffenen Feststellungen eine v GA iSd § 8 KStG dar.

Steuerliche Auswirkungen:

a)	1993	1994	1995	1996	1997
	S	S	S	S	S
Rückst. lt. HB	-991.621,00	-1.618.658,00	-2.282.129,00	.2.504.250,00	-3.536.622,00
Rückst. lt. PB	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
VÄ	991.621,00	1.618.658,00	2.282.129,00	2.504.250,00	3.536.622,00
Vä d Vj	0,00	-991.621,00	-1.618.658,00	-2.282.129,00	-2.504.250,00
EÄ	991.621,00	627.037,00	663.471,00	222.121,00	1.032.372,00

b) Die im Jahr 1997, bis zum Bilanzstichtag 30.6. ausbezahlte und aufwandsmäßig verrechnete betriebliche Pension beträgt: S 32.678,70 x 5 Monate inkl. UR = S 163.393,00. Die während dieses Zeitraumes vorgenommene, entgeltliche Vorteilsgewährung an die Gesellschafterin/Geschäftsführerin wurde dieser als kestopflichtige v Ga zugerechnet.

Tz 17) Pensionsrückstellung Ing. K.F.

Der Gesellschafter/Geschäftsführer war nach Erreichung des 65 Lj mit Stichtag 1.1.1995 pensionsanspruchsberechtigt. Die Verteilung des Gesamtaufwandes der Pensionsansprüche hatte daher innerhalb der Gesellschaft nach dem Gegenwartswertverfahren (Zeitraum zwischen Pensionszusage (1984) und vorgesehenen Pensionsanspruch) zu erfolgen. Die im Jahr 1996 vorgenommene Dotation iHv S 1.619.196,00 war nicht möglich. Die BP hat daher den vom steuerlichen Vertreter korrigierten, zum Bilanzstichtag 30.6.1995 versicherungsmathematisch ermittelten Kapitalwert (für 1996 und 1997 wurden der BP keine Barwerte vorgelegt) in die Steuerbilanz aufgenommen.

	1995	1996	1997
	S	S	S
Rückst. lt. HB	-4.103.118,00	-5.722.314,00	-5.596.440,00
Rückst. lt. PB	-5.050.560,00	-5.050.560,00	-5.050.560,00
VÄ	-947.442,00	671.754,00	545.880,00
Vä d Vj	0,00	947.442,00	-671.754,00
EÄ	-947.442,00	1.619.196,00	-125.874,00

Tz 18) Gewerbesteuerrückstellung

Die sich aufgrund der Hinzurechnung der BP ergebenden Gewerbesteuernachforderungen der Jahre 1993 und 1994 wurden passiviert.

Steuerliche Auswirkungen:	1993:	S	-120.000,00
	1994:	S	-43.000,00

Tz 19) Kapitalertragsteuer

Die von den verdeckten Ausschüttungen (Tz 16b) zu erhebende Kapitalertragsteuer wird von der Gesellschaft getragen, sodass sich für die Berechnung folgende KEST-Sätze ergeben:

1997: 33,30% von S 163.393,00 = 54.410,00. Die gesamte v GA inkl. KeSt beträgt S 217.803,00. Die sich ergebende KEST-Nachforderung lt. BP wurde passiviert."

In der rechtzeitig eingebrachten **Berufung** legte die Berufungswerberin (Bw.) ausführlich den Sachverhalt dar und führte aus, dass Fr. S.F. ab dem Jahre 1970 in einem steuerlich anerkannten Dienstverhältnis gewesen sei. Anfänglich sei sie bei der Einzelfirma, ab 1984 bei der KG und ab 1992 bei der Bw. angestellt gewesen. Sie sei immer in leitender verantwortlicher Position tätig gewesen und habe während ihrer gesamten Dienstzeit die kaufmännische und wirtschaftliche Leitung des Unternehmens ausgeübt, während Herr Ing. K.F. die technische Leitung und Entwicklung innehatte.

Da das Unternehmen seine Leistungen mit ca. 25 verschiedenen Krankenkassen verrechne, sei mit dem Handel, Verleih- und Serviceleistungen von Heilbedarfsartikel und vor allem der Depotverwaltung für Krankenfahrstühle ein enormer Organisationsaufwand in der Verwaltung gegeben.

Die Verdienste von Fr. S.F. lägen nicht nur im logistischen Aufbau der Verwaltung, sondern auch in der Stärke, sich gegen in- und ausländische Konkurrenten bei den Krankenkassen als Anbieter zu behaupten. Die Vertragsverhandlungen mit den Kassen habe ausschließlich Fr. S.F. geführt und abgeschlossen. Sie habe auch die Leistungs- und Abrechnungsfragen bearbeitet.

Es sei daher nahe liegend – Fr. S.F. gehöre nicht zu den Dienstältesten des Unternehmens, sondern ihr seien die größten wirtschaftlichen Erfolge des Unternehmens zuzuschreiben – ihr eine Anerkennung ihrer Leistungen in Form einer Pensionszusage zu gewähren.

Darüber hinaus sei festzuhalten, dass es keine anderen Dienstnehmer gegeben habe, die nur annähernd für eine Führungstätigkeit heranzuziehen gewesen wären, da außer dem 2. Geschäftsführer und einem technischen Leiter nur Verwaltungs- und Werkstättenpersonal beschäftigt worden seien.

Fr. S.F. habe im Jahr 1992 ein Bruttogehalt inkl. Kfz-Sachbezug in Höhe von S 48.828,00 zuzügl. einer Prämie von durchschnittlich 1,5 Monatsgehältern (wie andere Dienstnehmer des Unternehmens auch) erhalten.

Infolge eines Versprechens über die Gewährung eines Pensionsvertrages habe sie in den letzten Jahren vor 1992 keine Bezüge erhalten, die ihre persönlichen besonderen Leistungen darüber hinaus abgegolten hätten.

Durch die Bestellung der Fr. F zur Geschäftsführerin der Bw. habe sich die handels- und steuerrechtliche Notwendigkeit der Übernahme des Anstellungsverhältnisses in die

geschäftsführende GmbH (Bw.) unter Anrechnung aller bisher erworbenen Ansprüche (insbesondere für die Abfertigung) aus den Dienstzeiten in der KG ergeben.

Am 15. Juni 1992 sei die Pensionszusage rechtsverbindlich erteilt und der Anstellungs- und Pensionsvertrag unterzeichnet worden.

In wirtschaftlicher und rechtlicher Betrachtung habe Fr. S.F. die ihr angerechneten Dienstzeiten nicht in einem "anderen Unternehmen" verbracht. Die Fortsetzung ihres Dienstverhältnisses in der geschäftsführenden GmbH habe weiterhin und ausschließlich der Erzielung des wirtschaftlichen Erfolges der Personengesellschaft F&S-KG gedient.

Die abgeschlossene Pensionsvereinbarung zwischen der Bw. und Fr. S.F. stelle arbeitsrechtlich einen Einzelarbeitsvertrag dar und entspreche der Pensionsvertrag im Aufbau und dem Inhalt nach den in der Wirtschaft verwendeten und in der Steuerpraxis anerkannten Vertragsmustern. Er enthalte keine atypischen Sonderbegünstigungen.

Der Prüfer habe trotz Darlegung des gesamten Sachverhaltes der Bw. diesen nicht in seine Beurteilung miteinbezogen, sondern mit der nicht verfahrensaktuellen Frage nach dem Bedarf für Pensionsvorsorgeleistungen für alle Arbeitnehmer der F-KG auseinander gesetzt (siehe BP-Bericht Pkt. 3, S. 3 und 4). Die dort getroffene BP-Feststellung, dass Höchstmaß von 80% des Pensionsanspruches sei schon mit Vertragsabschluss erreicht worden, sei rechnerisch unrichtig und decke sich nicht mit der Regelung in Pkt. IX (4) der Pensionszusage (gemeint: des Anstellungsvertrages).

Darüber hinaus sei Fremdunüblichkeit festgestellt worden, ohne sich mit der Tatfrage hinsichtlich der Fremdüblichkeit im Sinne des Erlasses des BMF vom 15. Mai 1996 dem Grunde und der Angemessenheit der Höhe nach auseinander zu setzen.

Schließlich sei unter Heranziehung einzelner Indizien aus bestimmten Entscheidungsfällen des Verwaltungsgerichtshofes beurteilt und über die Frage der Fremdüblichkeit entschieden worden, ohne dass eine entsprechende Erhebung über die Höhe der Entlohnung (Gesamtausstattung) von Geschäftsführern in vergleichbaren Branchen und Unternehmensformen stattgefunden habe.

Der Prüfer habe weder die Gesamtleistung von Fr. S.F. über den Gesamtzeitraum ihrer Tätigkeit für das Unternehmen ihrer Dienstgeberin in seine Feststellungen miteinbezogen, noch die Angemessenheit der Gegenleistung einem innerbetrieblichen oder außerbetrieblichen Vergleich unterzogen.

Für die Ermittlung des außerbetrieblichen Vergleiches habe die Bw. eine Einkommenserhebung des WdF 1999 vorgelegt, die sie für den vorliegenden Berufungsfall als

repräsentativ betrachte. Das durchschnittliche Jahreseinkommen betrage in der ersten Führungsebene betreffend Dienstleistung, Handel ca. S 1,550.000,00.

Das beiliegende Gutachten der Kanzlei P.&P. GmbH bestätige unter Berücksichtigung der besonderen Gegebenheiten des Unternehmens wie Standort, Umsatz, Betriebstätigkeit im Raum Wien eine Geldleistung iHv. S 730.000,00 bis S 890.000,00 als fremdüblich. Fr. S.F. habe in den Jahren 1992-1995 ein Bruttogehalt in Höhe von durchschnittlich S 49.000,00 bis S 54.000,00 vierzehnmal jährlich bezogen, sodass ihr Jahresbezug für die Jahre 1992-1995 zwischen S 740.000,00 und S 808.000,00 liege.

Der nach versicherungsmathematischem Grundsatz ermittelte Wert des Deckungskapitals für die Pensionszusage betrage zum 30. Juni 1997 S 3,536.600,00. Wenn man den Deckungskapitalwert auf einen Zeitraum von ca. 6 Jahren (Ansparzeit für das Unternehmen 1992-1997) verteile, ergebe sich eine zusätzliche Nebenleistung in Höhe von ca. S 590.000,00 pro Jahr und somit eine Gesamtausstattung von durchschnittlich S 1,370.000,00 als Gesamtjahreseinkommen (siehe auch zu Pkt. 6 der Berufungsschrift).

Der BP-Prüfer habe die geschäftsführende GmbH (die Bw.) isoliert als eigenständigen Betrieb betrachtet, ohne den eigentlichen wirtschaftlich tätigen Betrieb der KG in seine Betrachtung miteinzubeziehen. Diese offenbar aus dem Gedanken der Bilanzbündeltheorie übernommene Denkweise (und zwar von einander unabhängige selbständige Betriebe) führe bei Beurteilung von Leistungsbeziehungen eines Gesellschafters zur Gesellschaft zu keinem Ergebnis und sei in der Rechtsprechung des VwGH nicht mehr angewendet worden (Zorn, Besteuerung der Geschäftsführung, S. 143; VwGH-Erkenntnis vom 10. November 1971, Zl. 959/70).

Für die Frage der Angemessenheit der Bezüge sei bei einer reinen Geschäftsführungs-GmbH auf den Betrieb der KG abzustellen (Zorn, Besteuerung der Geschäftsführung, Band 34, S. 267).

Mit dem VwGH-Erkenntnis vom 19. März 1989 (gemeint: 20. November 1989, Zl. 89/14/0141) wurde ausgesprochen, dass dem Geschäftsführer auch ohne Vorliegen einer Vereinbarung - also schon kraft Gesetzes - eine angemessene Entlohnung zustehe.

Die Behörde habe daher die Leistung des Gesellschafter-Geschäftsführers zu ermitteln und die Angemessenheit der Gegenleistung im Einzelfall zu überprüfen.

Zur Fremdüblichkeit dem Grunde und der Höhe nach wird seitens der Bw. auf den Erlass des BMF vom 15. Mai 1996 hingewiesen und ausgeführt, dass Pensionszusagen in allen Wirtschaftszweigen und insbesondere in den letzten 10 Jahren zunehmend die angewendeten Formen seien, Führungskräfte für ihre Arbeitsleistung zu entlohnen. Zu diesem Zweck verwies

die Bw. auf die beigelegte Erhebung des "Forum der Führungskräfte (WdF)" aus dem Jahre 1999, aus der hervorgehe, dass in der ersten Führungsebene 57% und in der zweiten Führungsebene 58% der Führungskräfte eine betriebliche Altersvorsorge enthalten. Weiters wurde auf eine Aussage der Arbeiterkammer (Presse April 2000) verwiesen, die beinhalte, dass für die Erhaltung geeigneter Führungskräfte am Arbeitsmarkt Pensionszusagen notwendig seien.

Grundsätzlich seien auch Pensionsvorsorgen bei Ehegatten-Arbeitsverhältnissen und Gesellschafter-Geschäftsführern eine übliche und anerkannte Form der Bezugsregelung.

Betreffend die Angemessenheit der Höhe nach sei zu prüfen, ob ein Aufwand der Einkommenserzielung der Körperschaft diene bzw. ob der Vorgang betrieblich veranlasst sei. Eine betriebliche Veranlassung sei danach zu beurteilen, ob der Aufwand angemessen sei.

Der Prüfer habe keine Feststellungen getroffen, ob im Fremdvergleich die Gesamtausstattung der Entlohnung der Gesellschafter-Geschäftsführerin S.F. unangemessen hoch sei.

Für den Fall der betragsmäßigen Angemessenheit der Gesamtentlohnung der Geschäftsführerin liege nach Ansicht des VwGH keine verdeckte Gewinnausschüttung vor.

In die Entlohnung des Geschäftsführers seien alle Vorteile aus dem Arbeitsverhältnis wie Lebensversicherungen, Tantiemen, Pensionszusagen miteinzubeziehen und nur unter der Voraussetzung, dass die Gesamtausstattung des Geschäftsführers unangemessen hoch sei, sei eine vollständige vorrangige Kürzung bei der Pensionszusage anzusetzen.

Jedenfalls sei die Angemessenheit der Gesamtausstattung der Geschäftsführerentlohnung der Fr. S.F. im außerbetrieblichen Fremdvergleich angemessen.

Bei richtiger Vorgangsweise, nämlich die wirtschaftliche Einheit des Unternehmens der KG der Gesamtausstattung des Dienstverhältnisses von S.F. (Aktivbezug und Pensionserwartung) gegenüberzustellen und einem außerbetrieblichen Vergleich zu unterziehen, wäre die BP nach Meinung der Bw. zu einem anderen Ergebnis gelangt. Die Bildung eines Fremdvergleiches auf Basis der Erhebungen des WdF und der Gutachten hätten zur Feststellung geführt, dass die Entlohnung der Geschäftsführerin S.F. angemessen sei, sodass die Voraussetzung für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung wegen Überausstattung der Bezugsregelung fehle.

In Literatur und Rechtsprechung fänden sich unabhängig von der Ausgewogenheit der Entlohnung noch zusätzliche Kriterien, die für eine Unangemessenheit sprächen. Diese Kriterien, die auf Grund der Rechtsprechung in Einzelfällen zur Unangemessenheit geführt hätten und immer unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen und rechtlichen Verhältnisse

des Einzelfalles ergangen seien, seien derart gestaltet gewesen, dass bei der Zusage als Ganzes die Fremdüblichkeit verneint worden sei.

Zu den einzelnen Feststellungen des Prüfers führte die Bw. aus:

Zu Pkt. 1 und 5, "Alter – Pensionszusage"

Die Übernahme des Dienstvertrages in die geschäftsführende GmbH stelle aus Sicht der Bw. wirtschaftlich und arbeitsrechtlich keine Begründung eines neuen Dienstverhältnisses dar. Fr. S.F. habe vor und nach der Übernahme des Dienstverhältnisses mit ihrer Arbeitskraft dem gleichen Unternehmen, nämlich ausschließlich der Erzielung der Einkünfte der unternehmerisch tätigen KG, gedient.

Die Überleitung des Dienstverhältnisses zwischen der F-KG und der Fr. S.F. als Geschäftsführerin auf die geschäftsführende Komplementär-GmbH sei zwingend notwendig gewesen, da eine Übertragung der Geschäftsführung an einen Nichtgesellschafter nicht zulässig sei. Auf Grund handelsrechtlicher Vorschriften obliege die Geschäftsführung dem Komplementär (§ 146 HGB).

Das vom Prüfer zitierte Erkenntnis vom 10. April 1997, Zl. 94/15/0210, sei auf den vorliegenden Berufungsfall nicht anwendbar, da die für die beschwerdeführende GmbH tätige Geschäftsführerin vor der Zeit ihrer Pensionszusage Einzelunternehmerin gewesen sei und keine Pensionsanwartschaftszeiten erworben habe. Der Aufbau des Einzelunternehmens begründe den Wert der Pensionszusage und habe sich dieser Wert bereits im Kaufpreis niedergeschlagen. Demnach sei eine nochmalige Anerkennung der Verdienste in einem anderen Unternehmen in Form einer Pensionszusage nicht fremdüblich.

In diesem Zusammenhang habe der VwGH die Ansicht der belangten Behörde, ein voller Pensionsanspruch in Höhe von 80% für eine nur sechsjährige Dienstzeit und einem Eintritt in den Ruhestand mit Vollendung des 55. Lebensjahres bei Firmengesellschaftern sei fremdunüblich, nicht bestätigt.

Die vom Prüfer zitierte VwGH-Entscheidung treffe weder einen vergleichbaren Einzelfall, noch habe der VwGH die Anerkennung der Pensionszusage auf Grund des Alters und der dadurch relativ kurzen künftigen Dienstzeit verwehrt, sondern auf Grund der Fortführung des ehemaligen Einzelunternehmens der Geschäftsführerin durch die beschwerdeführende GmbH.

Zu Pkt. 2, "Wartezeit – Gewinnsituation"

Abgesehen davon, dass es sich nach Ansicht der Bw. um kein neues Dienstverhältnis handle, sei eine Wartezeit in Pkt. IX/6 des Vertrages vorgesehen und der genaue Pensionszeitpunkt in Pkt. IX/6 und 7 festgelegt gewesen.

Für die steuerliche Anerkennung sei jedoch die Vereinbarung einer Wartezeit nicht erforderlich (siehe EStR, Abschn. 61B, Abs. 4).

Betreffend die Fremdüblichkeit der Vereinbarung einer Wartezeit wurde auf den Erlass des BMF vom 15. Mai 1996 über die steuerliche Anerkennung einer Pensionszusage an Gesellschafter-Geschäftsführer hingewiesen. Darin vertrete das BMF die Ansicht, bei Anstellung von Spitzenmanagern und geschäftsführenden Organen sei davon auszugehen, dass Pensionszusagen ohne Wartezeit vereinbart seien.

Die von der BP angeführten durchschnittlichen Gewinne in Höhe von S 130.000,00/Jahr seien nur diejenigen, die aus dem Einkommensanteil der geschäftsführenden GmbH auf Grund ihres Anteiles an der KG resultierten. Zur Beurteilung der Aufwendungen hinsichtlich des Vorliegens einer verdeckten Gewinnausschüttung sei jedoch das Gesamteinkommen der KG heranzuziehen.

Zu Pkt. 3, "Bedarf für Vorsorgeleistungen nach dem BPG, Firmen des Gatten"

Es habe sich nicht um verschiedene Firmen des Gatten der Geschäftsführerin der Bw. gehandelt, sondern vor und nach der Pensionszusage um das gleiche Unternehmen der KG, für welches Fr. F tätig gewesen sei.

Die BP sei von der rein rechtlich unbegründeten Annahme ausgegangen, dass das Dienstverhältnis zwischen der F-KG und Fr. S.F. nur deshalb von der GmbH (Bw.) übernommen worden sei, damit anderen Dienstnehmern der KG keine Pensionszusagen zu gewähren seien.

Die Aussage des Prüfers - innerhalb der KG sei kein Bedarf für Pensionsvorsorgeleistungen (nach dem BPG) vorgelegen - sei für die Bw. unverständlich, da die Pensionszusage an Fr. S.F. eine Individualzusage sei. Das BPG spreche von keinem "Bedarf", sondern regle die Sicherung von Leistungen und Anwartschaften aus Pensionszusagen an Arbeitnehmer.

Zu Pkt. 4, "Einschränkung der Pensionszusage"

Fr. F habe in Anerkennung ihrer 21 Dienstjahre in der F-KG eine Pensionszusage erhalten. Der Absatz 6 des Punktes IX des Anstellungsvertrages beinhalte die Absicht Fr. F für weitere 4 Jahre zu binden. Da sie nach ihrem vorzeitigen Ausscheiden aus dem Dienstverhältnis durch Antritt ihrer gesetzlichen Pension am 1. März 1996 noch bis 29. August 1996 als eingetragene

handelsrechtliche Geschäftsführerin zur Verfügung gestanden sei, sei wirtschaftlich betrachtet die Vereinbarung eingehalten worden. Darüber hinaus sei Fr. S.F. dem Unternehmen, das sie 26 Jahre geleitet habe und noch immer betreue, auch nach ihrer Pensionierung eingeschränkt zur Verfügung gestanden.

Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung müsse die Pensionsvereinbarung den Zeitpunkt festlegen, wann der Pensionsanspruch zustehe. Eine Verpflichtung des Pensionsberechtigten zu einem bestimmten Zeitpunkt in Pension zu gehen, sei nicht erforderlich (VwGH-Erkenntnis vom 4. Oktober 1978, Zl. 913/75). Jedenfalls stelle die um 2 Monate verkürzte Dienstzeit keine schädliche Einschränkung der ursprünglichen Pensionszusage im Sinne der EStR, Abschn. 61B Abs. 4 und 5 (schädliche Widerrufsklausel) dar, da die Verpflichtung aus der Pensionsvereinbarung unverändert geblieben sei.

Zu Pkt. 6, "Verhältnis Pensionszusage zur wirtschaftlichen Situation"

Infolge der isolierten Betrachtung durch die BP seien die angeführten Zahlen nur von der geschäftsführenden GmbH herangezogen worden und daher nicht maßgeblich.

Betreffend das von der BP zitierte Erkenntnis sei zu bemerken, dass unter der Position Eigenkapital nur die Positionen Stammkapital und freie Rücklagen herangezogen worden seien. Die Berücksichtigung des Bilanzgewinnes, der Bewertung, der Abfertigungsverpflichtungen, der stillen Reserven, etc. fehlten. Gerade die bilanztechnische Darstellung des Eigenkapitals und der diesem zu Grunde liegende handels- und steuerrechtliche Begriffsinhalte hätten sich seit dem Jahre 1978 mehrmals insbesondere durch die Rechnungslegungsvorschriften geändert.

Für die Frage der Unangemessenheit eines Aufwandes sei die betriebswirtschaftliche Betrachtung und nicht nur ein statischer Vergleich zweier Bilanzpositionen heranzuziehen. Diese Vorgangsweise habe der VwGH in dem zit. Erkenntnis gewählt, da er die wirtschaftlichen Erfolge (und damit die Auswirkung auf das Eigenkapital) zu den jährlichen Pensionsdotierungen in Verhältnis gesetzt habe. Danach sei ausschlaggebend gewesen, dass die wirtschaftlichen Erfolge der Jahre seit Beginn der Rückstellungsbildung zum weitaus überwiegenden Teil für die künftige Vorsorge der Gesellschafter verwendet worden seien, dem Unternehmen somit keine Gewinne verblieben und keine Eigenkapitalbildung entstanden sei.

Mit Zahlen über den Umsatz, Personalaufwand, durchschnittlichen Jahresgewinn der KG stellte die Bw. dar, dass die wirtschaftliche Unangemessenheit des Geschäftsführerbezuges im Verhältnis zu den erzielten Gewinnen nicht vorliege.

Die Dotierung der Pensionsrückstellung für Fr. S.F. betrage im Jahresdurchschnitt 1,8% des erzielten Gewinnes bzw. 1,2% eines mittleren Umsatzes in Höhe von S 50 Mio. Dies sei eine Summe, die an leitende Manager in vergleichbaren Positionen als Anerkennung für ihre Leistungen häufig in Form von Tantiemen zur Auszahlung gelange. Der Gehalt der Fr. S.F. bleibe in dieser zahlenmäßigen Darstellung außer Ansatz, da er im Personalaufwand der KG in jedem Fall seinen Niederschlag im Ergebnis gefunden habe.

Wirtschaftlich betrachtet sei auch die Verteilung der Gesamtdotierungen der Pensionsrückstellung auf die Jahre 1992-1997 nicht gerechtfertigt, da der Anspruch der Fr. S.F. in deren gesamten Dienstzeit begründet liege. Es zeige sich jedoch, dass bei einer rechnerischen Verteilung auf nur 6 Jahre keine Unangemessenheit des Aufwandes im Hinblick auf die wirtschaftliche Situation des Unternehmens gegeben sei.

Zu Pkt. 7, 9, 10, "Pensionsbezug übersteigt letzten Aktivbezug"

Der Punkt IX Abs. 3, Pensionsbemessungsgrundlage, sei von den Vertragspartnern dahin gehend gehandhabt worden, dass diese Bestimmung für die Auszahlung der Pension ab März 1997 maßgebend gewesen sei, wobei die Aktivbezüge im Sinne des Abs. 6 der EStR herangezogen worden seien. Also jene Beträge, die nach den lohngestaltenden Vorschriften als laufende und sonstige Bezüge zu behandeln gewesen seien.

Die Berechnung sei fehlerhaft gewesen, da die zuletzt ausbezahlte Prämie herangezogen und nicht der Durchschnitt der letzten drei Jahre ermittelt worden sei.

Hinsichtlich der Berechnung des Firmenpensionsauszahlungsanspruches sei die Feststellung des Prüfers insoweit richtig, als zunächst irrtümlich die Sozialversicherungspension entgegen des Pkt. IX Abs. 5 der Pensionszusage nicht in Abzug gebracht worden sei. Dies sei bei der Bilanzierung des Jahres 1997 im Jahre 1998 erkannt und der Abzug der Sozialversicherungspension ab 1. Jänner 1998 durchgeführt worden.

Überhöhte Auszahlungen, die auf Irrtum beruhen, stellten mangels Wissen und Wollen auf Seite der KG keine verdeckte Gewinnausschüttung dar (Zorn, Die Besteuerung der Geschäftsführung, Band 34, S. 118).

Eine Überausstattung der Pensionszusage infolge Überschreitens des letzten Aktivbezuges liege daher im gegenständlichen Fall nicht vor.

Die Berechnungsgrundlagen für die Pensionsrückstellung seien klar nachvollziehbar, jedoch in den Jahren 1995 und 1996 seien der Wert des Sachbezuges in Höhe von S 2.100,00 pro Monat und die durchschnittlichen Prämien im gesamten Prüfungszeitraum irrtümlich nicht in die Berechnungsgrundlage miteinbezogen worden.

Zu Pkt. 8, "Dotierung im Jahr 1997"

Zu diesem Punkt verwies die Bw. auf die EStR, Abschn. 61 B 2 Abs. 3, 5 und 6 und führte hiezu aus, dass es zu einem Dotierungsaufwand auch nach dem Pensionsanfall kommen könne. Für alle Bilanzstichtage des Prüfungszeitraumes seien Gutachten über den versicherungsmathematischen Wert der Pensionsrückstellung vom Dipl.Vers.Mathematiker J.K. vorgelegt worden, in denen die Berechnungsgrundlagen ausgewiesen gewesen seien. Darüber hinaus habe der Prüfer vom Versicherungsmathematiker Auskünfte und Berechnungsgrundlagen erhalten.

Eine Korrektur dieser Werte sei nur bezüglich der nicht berücksichtigten Sachbezüge Kfz und der nicht berücksichtigten Prämien wie in Pkt. 7 vorzunehmen gewesen.

Die im Jahr 1993 hinzugerechnete Gewinnerhöhung lt. BP in Höhe von S 991.621,00 enthalte auch die Dotierung für 1992, obwohl dieses Jahr kein Wiederaufnahmehjahr sei. Aus der Auflösung der Rückstellung aus dem Jahre 1992 in Höhe von S 443.639,99 ergäbe sich keine steuerliche Auswirkung auf das wiederaufgenommene Jahr 1993 (periodengerechte Gewinnermittlung).

Nach Meinung der Bw. sei unter Beachtung aller steuerlich relevanten Kriterien in der gegenständlichen Pensionszusage keine Bestimmung enthalten, die nicht auch von anderen Unternehmungen in vergleichbarer wirtschaftlicher Situation zur Sicherung des Erfolges des Unternehmens mit langjährigen leitenden Angestellten getroffen worden wäre.

Im Hinblick auf die Leistungen der Fr. S.F. und die herangezogenen allgemeinen Gehaltsstudien sowie unter Berücksichtigung der speziellen Einflussfaktoren lt. Gutachten bestätige sich, das Aktivgehalt der Fr. S.F. sei auch unter Einbeziehung ihrer Pensionszusage durchaus fremdüblich.

Es liege daher sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach eine fremdvergleichsfähige Pensionszusage und somit keine verdeckte Gewinnausschüttung vor.

Zu Tz 17 Pensionsrückstellung K.F.

Grundsätzlich wurde auf das Vorbringen zu Pkt. 8, Dotierung 1997 verwiesen und ausgeführt, dass die einzelnen Gutachten, aus denen die Berechnungsgrundlagen hervorgingen, dem Prüfer vorgelegen seien.

Entgegen den Ausführungen im BP-Bericht seien die Barwertermittlungen für die Jahre 1996 und 1997 vorgelegen und die Rückstellungen den allgemeinen Bilanzierungsgrundsätzen

entsprechend auch nach dem theoretischen Pensionsstichtag (1.1.1995) versicherungsmathematisch zu bilden gewesen.

Ein Einfrieren des Rückstellungsbetrages zum theoretischen Pensionsstichtag widerspreche nicht nur den Grundsätzen ordnungsgemäßer Bilanzierung, sondern auch den Vorschriften der EStR. Insbesondere deshalb, weil Herr Ing. K.F. seine aktive Dienstzeit erst am 1. Juli 1999 durch Eintritt in die gesetzliche Alterspension beendet habe.

Die Berufungsschrift wurde der **BP zur Stellungnahme** übermittelt und führte diese hiezu aus, dass die Angemessenheit des Bruttogehaltes der Fr. S.F. im Vergleich zu ihrer Tätigkeit innerhalb der KG nicht in Frage gestellt worden sei.

Fremdunüblich sei jedoch, dass der Fr. S.F. als einzige der KG eine betriebliche Pension in Form eines Versprechens garantiert worden sei und diese Zusage einen Ausgleich für die in den Jahren vor 1992 liegende und ihrem Tätigkeitsumfang nicht angemessene Entlohnung darstellen solle.

Das Vorbringen der Bw., mit der Übernahme in das Anstellungsverhältnis der GmbH (Bw.) habe sich die Notwendigkeit ergeben, die Pensionszusage nunmehr rechtsverbindlich zu erteilen, sei bei normalen Anstellungsverhältnissen nicht denkbar gewesen und nur dann möglich, wenn sich die Gesellschaftsanteile (wie im konkreten Fall, GmbH und KG) im Familieneigentum befänden.

Folge man den Ausführungen der Bw., so sei vor Inkrafttreten des Dienstvertrages eine Zusage in Form eines Versprechens vorgelegen. Die mündliche Erteilung der Pensionszusage sei somit schon viel früher, also während der KG-Tätigkeit gewesen.

Unbeantwortet sei geblieben, wann das mündliche Versprechen gegeben worden sei und aus welchem Grund die Personengesellschaft diesen Sachverhalt nicht im Sinne der Verwandtenjudikatur zeitgerecht und offen nach außen hin dokumentiert habe.

Das Vorbringen der Bw., die Dienstnehmerin (Fr. S.F.) habe in all den Jahren davor einen Einkommensverlust hinnehmen müssen, lasse auf keine Fremdüblichkeit schließen. Jedes fremde Unternehmen hätte die einbehaltenen Gehaltsbestandteile in eine Pensionskasse eingezahlt oder eine entsprechende Veranlagung der einbehaltenen Gelder vorgenommen. Letztendlich würde sich ein Fremder auf ein bloßes Versprechen nicht einlassen. Diese Art der Zusage sei auch keinem anderen - außer der Gattin des Anteilseigners - zuteil geworden. Mündliche Pensionsversprechen seien im täglichen Leben nicht die Regel, zumal diese arbeitsrechtlich schwer einklagbar seien. Die Zusage sei daher in dieser Form nicht als fremdüblich anzusehen.

Tatsache sei, dass nach der äußeren Erscheinungsform die Pensionszusage erst knapp vor der Pensionierung von Fr. S.F. (im 57. Lebensjahr) in Schriftform gefasst worden sei.

Die Tatsache, dass die Voraussetzungen des Abschn. 61 der EStR erst knapp vor ihrer Pensionierung erfüllt worden seien, zeige auch, dass kurzfristig eine wesentliche Besserstellung im Ruhestand erreicht werden solle. Einem Fremden gegenüber wäre eine Anerkennung bzw. eine Besserstellung in der von der Bw. geschilderten Form knapp vor Pensionsantritt nicht zuteil geworden.

Im konkreten Fall habe die BP die Pensionszusage einer genauen Einzelprüfung unterzogen, ob sie geeignet sei, dem Fremdverhaltensgrundsätzen zu entsprechen.

Tatsächlich seien die Anteile der KG in der Einzelhand des Herrn Ing. K.F. , die GmbH-Anteile im Familienbesitz. Knapp vor der Pensionierung der Fr. S.F. habe sie von der GmbH (Bw.) einen Sondervertrag mit einer gesonderten Pensionszusage erhalten. Unabhängig davon, welches Unternehmen (KG oder GmbH) nun erstmalig die Zusage erteilt habe, sei diese Vereinbarung nicht geeignet, die Vorgangsweise als fremdüblich darzustellen. Die Frage, ob eine Rechtsbeziehung auch unter Fremden und unter Heranziehung derselben Voraussetzungen in gleicher Weise zustande gekommen wäre, sei klar zu verneinen.

Anhand einer Reihe von Punkten habe die BP aufgezeigt, welche Punkte nicht fremdverhaltenskonform erscheinen würden.

Hinsichtlich der von der Bw. genannten Umfragedaten – 57% der ersten Führungsebene erhalten betriebliche Altersvorsorgen - sei zu bemerken, dass diese Daten Ergebnisse allgemeiner Art seien und sich aus Umfragen zusammensetzten, die im Bereich von Großkonzernen, speziell im Banken- und Versicherungswesen, im Energie-, Erdöl-, Chemie- und Pharmabereich durchgeführt worden seien. Die Rechtmäßigkeit solcher Pensionszusagen werde von der BP nicht in Zweifel gezogen, in jedem Fall sei die Prüfung der Fremdüblichkeit auf den konkreten Einzelfall auszurichten. Als kein geeignetes Mittel für die jeweilige Einzelentscheidung sei das Zitieren von statistischen Werten anzusehen.

Die BP habe keine isolierte Betrachtungsweise vorgenommen, zumal Tatsache sei, dass Fr. S.F. mit der GmbH (Bw.) einen anderen, viel besseren Dienstvertrag abgeschlossen habe. Nachforschungen innerhalb der GmbH bzw. KG hätten ergeben, dass keinem der fünfzig Dienstnehmer innerhalb der KG, außer der Gattin des Herrn Ing. K.F. , ein Sondervertrag oder ein Versprechen mit einer weit reichenden Pensionszusage unterbreitet worden sei. Diese mündliche bzw. später schriftliche Zusage sei auf Grund des verwandtschaftlichen Naheverhältnisses zustande gekommen und unter gleichen Umständen (Alter der Person, nur kurze Aktivzeit bis zur Pensionierung, Änderung der vertraglichen

Bedingungen im Nachhinein betreffend die 4 Jahresfrist, Überversorgung in der Pension, Ausgleich für eine im Vorzeitraum nicht angemessene Entlohnung der Tätigkeit der Fr. S.F.) keinem Fremden gegenüber erteilt worden.

Betreffend die Fremdüblichkeit dem Grunde und der Höhe nach zeige ein Vergleich innerhalb der Bw. auf, dass dem Alleingesellschafter-Geschäftsführer Herrn K.F. unter ganz anderen Voraussetzungen bereits im August 1984 eine Pensionszusage unterbreitet worden sei. Zu diesem Zeitpunkt sei zu erwarten gewesen, dass der Gesellschafter noch sehr lange für das Unternehmen aktiv tätig sei. Während Herr Ing. K.F. weit über den Zeitraum der Pensionsanspruchsberechtigung in der Geschäftsleitung tätig gewesen sei, habe Fr. S.F. erst nach Vollendung ihres 57. Lebensjahres (richtig: 56. LJ) einen Sondervertrag inkl. der schriftlichen Zusage einer betrieblichen Zusatzpension erhalten. Ihre Geschäftsführertätigkeit habe bereits nach nur 3 Jahren und 8 Monaten geendet. Obwohl sich aus der Umsatz- und Gewinnsituation des Unternehmens keine wirtschaftlich plausiblen Schlüsse für eine solche Erweiterung innerhalb der Geschäftsleitung hätten ableiten lassen (nach Ablauf der kurzen Aktivzeit von Fr. S.F. in der Bw. sei ihr Gatte wieder als Geschäftsführer allein tätig gewesen), sei für die ausstehende kurze Aktivzeit von rund 3 3/4 Jahren bis zum gesetzlichen Pensionsanspruch im Februar 1996 der Fr. S.F. ein zusätzliches Deckungskapital in Höhe von S 3,5 Mio. aufzubringen gewesen.

In diesem Zusammenhang sei darauf hinzuweisen, dass das Ansammlungsverfahren lt. Bw. bis zum 31. Juni 1997 durchgeführt worden sei. Die Ermittlung jenes Betrages, der erforderlich sei, die Versorgungsleistung der Fr. S.F. zu decken, sei somit noch für einen Zeitraum, in dem sie bereits im Ruhestand war, erfolgt. Die BP sei daher zum Schluss gekommen, dass ein fremdes Unternehmen kurzfristig und unter den gegebenen Umständen nicht die gleichen Belastungen in Kauf genommen hätte.

Auch die Angemessenheit der Höhe der Pensionszusage sei durch die BP eingehend geprüft worden und habe die BP in den Pkt. 9 und 10 des BP-Berichtes eindeutig und ausführlich hiezu Stellung bezogen.

Als Grundregel gelte, dass eine Pensionszusage gegenüber der Aktivzeit nicht zu einer Besserstellung führen dürfe. Dies bedeute, dass die zugesagte betriebliche Pension und die gesetzlich beanspruchte ASVG-Pension den Aktivlohn im Zeitpunkt des Pensionsantritts nicht übersteigen dürfen.

Fr. S.F. habe im letzten Jahr vor ihrem Ausscheiden ein Jahresgehalt in Höhe von S 807.148,00 bezogen, welches einem durchschnittlichen monatlichen Einkommen von S 57.653,00 entspreche. Demgegenüber stehe eine monatliche Gesamtpension von

S 60.253,00. Dadurch sei es zu einer Besserstellung der Pensionsberechtigten im Pensionszeitraum und zu einer fremdunüblichen Begünstigung im Ruhestand gekommen. Schon allein auf Grund dieser unbestrittenen Feststellung sei die steuerliche Anerkennung der Pensionszusage zu verwehren.

Außerdem sei aufgezeigt worden, dass der Pensionsbezug die Obergrenze des letzten Aktivgehaltes im Sinne des § 14 Abs. 7 Z 5 EStG 1988 bei weitem übersteige.

Ergänzend sei bemerkt, dass gegen die Vereinbarung u.a. im Jahre 1996 das 15. Monatsgehalt, in den Jahren 1993 und 1997 der Sachbezug PKW in die Pensionsbemessungsgrundlage mit einbezogen worden sei, sodass in den einzelnen Jahren der Dotation nicht von einer einheitlichen Vorgangsweise auszugehen sei. Fest stehe, dass die Art der Ermittlung keine Kontinuität aufweise und in einzelnen Punkten nicht vertragskonform sei.

Trotz Eintritt in den Ruhestand im Februar 1996 sei im Jahre 1997 eine weitere Aufstockung (S 1,032.372,00) des Deckungskapitals für Fr. S.F. vorgenommen worden, so als ob sich im Angestelltenverhältnis nichts geändert und die Dienstnehmerin ihre aktive Tätigkeit nicht wirklich beendet habe. Die BP gelange daher zum Schluss, dass mit Beginn des Ansammlungsverfahrens im Jahre 1992 versucht worden sei, das Deckungskapital bzw. die künftige Versorgungsleistung so hoch wie möglich zu gestalten. Diese Maßnahmen hätten letztlich zu der von der BP aufgezeigten Überversorgung gegenüber der Aktivzeit geführt.

Zur Ansicht der Bw., das VwGH-Erkenntnis vom 10. April 1997, Zl. 94/15/0210, sei auf den gegenständlichen Berufungsfall nicht zutreffend, sei zu bemerken, dass der VwGH u.a. ausgeführt habe, es sei ungewöhnlich, dass bei einer Dienstzeit von rund sechs Jahren bis zur Erreichung des Pensionsalters der volle Pensionsanspruch in Höhe von 80% des letzten Aktivbezuges gewährt worden sei. Im vorliegenden Berufungsfall sei Fr. S.F. zum Zeitpunkt der Aufnahme in die GmbH als zusätzliche Geschäftsführerin 3 Jahre und 8 Monate tätig gewesen.

Zu Pkt. 2, Gewinnsituation

Mit Stichtag 15. Juli 1992 sei das Arbeitsverhältnis von Fr. S.F. entscheidend verändert worden, da lt. vorgelegtem Anstellungsvertrag die im Familieneigentum befindliche Ing. F-GmbH (Bw.) neue Dienstgeberin geworden sei. Fr. S.F. sei ab diesem Zeitpunkt in allen arbeitsrechtlichen Belangen der Bw. verpflichtet gewesen. Sogar eine allfällige Gewinnbeteiligung an der Bw. sei in Pkt. VII des Anstellungsvertrages in Aussicht gestellt worden. Die rechtsverbindliche Pensionszusage habe die Bw. erteilt und sei ein Fremdvergleich in der Größenordnung der Bw. daher zulässig.

Selbst wenn die KG zu Fremdvergleichszwecken herangezogen würde, erscheine es unplausibel, dass die gesamten Geschäftsführervergütungen (Bruttogehälter, Aufwendungen für Pensionszusage, Prämien, Abfertigungsvorsorge, Urlaubsrückstellung) insbesondere durch die Aufnahme von Fr. S.F. in die Bw., plötzlich höher seien als die erwirtschafteten Betriebsergebnisse der KG (im Vergleichsjahr 1996 würden die Geschäftsführervergütungen des Ehepaares F S 4,292.000,00 und der Gewinn S 2,464.000,00 ausmachen). Die Verbuchung der Geschäftsführervergütungen habe in der Folge zu immer höheren Verrechnungsforderungen der Bw. gegenüber der KG geführt. Mangels zeitgerechter Entrichtung der gestiegenen Gehaltsansprüche habe lt. Verrechnungskonto die offene Gesamtschuld der KG im Wirtschaftsjahr 1996 bereits ca. S 9,240.000,00 betragen. Der Bw. sei somit eine Veranlagung dieser Gelder vorenthalten worden. Die KG sei der Bezahlung des enormen Geschäftsführeraufwandes in dieser Höhe nicht mehr nachgekommen.

Zu Pkt. 3, Bedarf für Vorsorgeleistungen nach dem BPG, Firmen des Gatten

Die Bw. habe offen gelassen, welche Gesellschaft zu welchem Zeitpunkt die mündliche Pensionszusage in Form eines Versprechens an Fr. S.F. erteilt habe.

Im § 14 Abs. 9 EStG 1988 sei auch die gänzliche oder teilweise entgeltliche Übernahme von Pensionsverpflichtungen geregelt. Dadurch sei sichergestellt, dass ein neuer Dienstgeber bei der Rückstellungsbildung nicht neu beginnen müsse, sondern die Pensionsrückstellungen in Höhe der Vergütungen weiterzuführen habe. Im vorliegenden Fall sei dieser Vorgang buchhalterisch nicht eingetreten, da die GmbH (Bw.) mit der Rückstellungsbildung unter Anrechnung jener Zeiten des ehemaligen Dienstgebers neu begonnen habe. Die BP habe im Bericht klar gestellt, dass die KG zu keinem Zeitpunkt mangels gemachter Pensionszusagen gegenüber ihren Dienstnehmern (inkl. Fr. S.F.) zu Vorsorgeleistungen verpflichtet gewesen sei. Fremdunüblich sei daher, dass nur gegenüber Fr. S.F. ein Versprechen über eine zukünftige Pensionsgewährung erteilt worden sei.

Eine einvernehmliche Regelung, bei der die Gründe einer Pensionsgewährung darauf basieren, eine Dienstnehmerin deshalb zufrieden zu stellen, weil ihre Leistungen vom Unternehmen jahrelang nicht abgegolten worden seien, sei im Fremdvergleich nicht nachvollziehbar und nur auf Grund der verwandtschaftlichen Verhältnisse denkbar.

Zu Pkt. 4, Einschränkung der Pensionszusage

Unbestritten sei, dass Fr. S.F. im Februar 1996 in den Ruhestand getreten sei und gegenüber der Bw. die im Vertrag festgeschriebene Dienstzeit nicht eingehalten habe. Unabhängig von der geringen ursprünglich vereinbarten Restaktivzeit sei einvernehmlich sogar eine zusätzliche Verkürzung dieses Zeitraumes eingetreten. In diesem Verhalten sei kein wirtschaftliches

Interesse des Unternehmens erkennbar, zumal für die laufenden Geschäftsabläufe früher als geplant ein Ersatz habe gesucht werden müssen und durch den entstandenen Mehraufwand an Kosten dem Unternehmen ein wirtschaftlicher Schaden erwachsen sei (frühere Auszahlung der Abfertigung und in der Folge Pension, zusätzliche Lohnspesen für Ersatz).

Während des BP-Verfahrens habe die Bw. eine Vereinbarung vom Februar 1996 vorgelegt, die die seinerzeitige rechtsverbindliche Vereinbarung hinsichtlich der festgelegten Mindestdienstdauer geändert habe. Lt. dieser Abmachung sei es im Interesse der Dienstgeberin (Bw.), dass aus Kostengründen die Dienstnehmerin (Fr. S.F.) frühest möglich in Pension gehe. Damit sei im Nachhinein eine Ausstiegsklausel geschaffen worden, die die seinerzeitigen Vertragsbedingungen aufheben und das frühzeitige Ausscheiden der Fr. S.F. legalisieren würden. Diese Vorgangsweise sei kein fremdübliches Verhalten und nur auf Grund des verwandtschaftlichen Naheverhältnisses möglich.

Möge die Vereinbarung lt. Anstellungsvertrag – abgesehen von dem Umstand einer nur 4 Jahre dauernden Aktivzeit – in der ursprünglichen Form keine schädlichen Widerrufsklauseln enthalten, so sei sie durch die während des BP-Verfahrens vorgelegte Vereinbarung vom Februar 1996 ohne Gründe im Nachhinein zu Gunsten der Pensionsberechtigten abgeändert worden. Diese Tatsache lasse keinen fremdüblichen Interessensgegensatz erkennen.

Im Übrigen seien die Ausführungen in Pkt. IX 11 des Anstellungsvertrages im Sinne einer schädlichen Widerrufsklausel zu werten.

Zu Pkt. 6

Die BP habe die wirtschaftliche Situation jenes Unternehmens aufgezeigt, das einen Vertrag mit der neuen Dienstnehmerin Fr. S.F. abgeschlossen habe. Gegenüber diesem habe die Dienstnehmerin Fr. S.F. ihre Ansprüche geltend zu machen.

Es sei daher nicht nachvollziehbar, dass die Bw. neben der aufgezeigten Aktivbesoldung und Abfertigungsvorsorge in Höhe von über S 800.000,00 eine Pensionszusage in einem Ausmaß gewährt habe, die das gesamte Rückstellungspotential inkl. Pensionsansprüche des Gatten auf S 9,133.000,00 habe anwachsen lassen. Schließlich habe die Bw. nicht aufgezeigt, welche von der BP unberücksichtigten stillen Reserven anzusetzen gewesen wären.

Die Bw. gehe in ihrer vergleichenden Darstellung von einem zu dotierenden Zeitraum von sechs Jahren aus, obwohl Fr. S.F. bereits nach 3 Jahren und 8 Monaten (gerechnet von Vertragsunterfertigung) respektive 3 Jahre und 10 Monate (Ummeldung) in den Ruhestand getreten sei. Allein im Jahre 1997 – also ein Zeitraum, in dem Fr. S.F. längst in Pension gewesen sei – sei innerhalb der Bw. S 1,032.372,00 dotiert worden.

Zu Pkt. 7, 9, 10, Pensionsbezug übersteigt letzten Aktivbezug

Anhand konkreter Zahlen sei aufgezeigt worden, dass der ausbezahlte Pensionsbezug den letzten Aktivbezug überstiegen habe. Diese Tatsache sei von der Bw. nicht bestritten und mögliche Fehler in der Berechnung zugestanden worden. Nach Angaben der Bw. sei die Firmenpension im Jahr 1998 gesenkt worden und zeige diese Vorgangsweise eine Fremdunüblichkeit auf. Auch wenn die irrtümlichen Berechnungen dazu geführt hätten, dass die Pension höher als der Letztbezug gewesen sei, sei eine steuerliche Anerkennung bei Anwendung der ständigen Judikatur nicht möglich.

Tz 17 Dotierung 1997 – Ing. K.F.

Die von der Bw. beantragten Dotierungen (1995: S 911.780,00, 1996: S 1,619.196,00) für den Gesellschafter Ing. K.F. für einen Zeitraum nach Eintritt der Pensionsberechtigung (ab dem Jahre 1995) seien deshalb nicht möglich gewesen, weil sich das Ansammlungsverfahren auf den Zeitraum ab der Pensionszusage bis zum Zeitpunkt des vorgesehenen Pensionsanspruches erstrecke (Gegenwartswertverfahren).

Die Ursache der vorgenommenen hohen Nachdotationen sei darin gelegen, dass die Bw. für den Gesellschafter Ing. K.F. die gesetzliche Sozialversicherung seiner ASVG-Pension in Höhe von S 9.710,00 monatlich entrichtet habe und die Sachbezüge erstmalig im Wirtschaftsjahr 1996 für die Rückstellungsbildung versicherungsmathematisch angerechnet worden seien. Diese Vorgangsweise sei eine wesentliche Änderung in der Pensionsbemessung zugunsten des Berechtigten, zumal dies in einem Zeitpunkt geschehen sei, in dem er bereits pensionsberechtigt gewesen sei. Die behauptete Änderung der Pensionsbemessung sei nach außen hin weder nachgewiesen noch ausreichend dokumentiert worden und habe vor dem Jahre 1996 keine Berücksichtigung in der Pensionsbemessung gefunden.

In der Folge habe die BP die Bw. ersucht - da unrichtige Barwerte vorgelegen seien -, die Barwerte zu den einzelnen Bilanzstichtagen unter dem Gesichtspunkt der periodengerechten Abgrenzung versicherungsmathematisch neu zu berechnen, und habe die Bw. lediglich zum Bilanzstichtag 30. Juni 1995 einen berichtigten Barwert übermittelt (siehe BP-Arbeitsbogen, Seite 90).

Die Pensionsbemessungsgrundlage betrage im Jahr 1995: S 71.800,00; 1996: S 74.414,00; 1997: S 77.500,00. Auf Grund der beschriebenen eigenmächtigen Änderungen im Jahre 1996 sei die Pensionsbemessungsgrundlage auf S 88.370,00 und im Jahre 1997 auf S 89.713,00 angestiegen. Die Berechnungen des Gutachtens seien daher ab dem Jahre 1996 von einer zu hohen Basis des pensionsfähigen Jahresbezuges ausgegangen.

Die geringfügige Steigerung der Berechnungsbasis und die verminderte Dauer der Pensionsleistung würden einander annähernd ausgleichen. Der kapitalisierte Wert bei einer Basis im Jahre 1996 in Höhe von S 74.414,00 mit einem Faktor 64 multipliziert betrage S 4,762.496,00 und im Jahre 1997 in Höhe von S 77.500,00 mit einem Faktor 62 multipliziert S 4,805,000,00. Da diese Werte somit unter jenen Werten lägen, die die Bw. mitgeteilt und die die BP angesetzt habe, sei die Fortführung dieser Werte nicht zu Lasten der Bw. erfolgt. Insoweit habe die BP eine amtswegige und periodengerechte Berichtigung der unrichtig gebildeten Rückstellungen durchgeführt.

Hinsichtlich der Rückstellungsdotierung für Fr. F gehe die Bw. offensichtlich von der Aufstellung des Versicherungsmathematikers aus, auf Grund dieser im Jahr 1992 eine Dotation in Höhe von S 443.639,00 vorzunehmen gewesen wäre (siehe S. 94 des Arbeitsbogens). Der steuerliche Vertreter habe während des laufenden BP-Verfahrens eine Aufstellung über die jährlich vorgenommenen Dotierungen für Fr. S.F. vorgelegt (S. 135 des Arbeitsbogens). Aus dieser Aufstellung gehe hervor, dass für das Jahr 1992 keine Rückstellung für Fr. S.F. gebildet worden sei. Eine erstmalige Dotierung sei erst im Jahre 1993 in Höhe von S 991.621,00 erfolgt. Insoweit habe die Bw. den im Jahre 1992 versäumten Aufwand im Jahre 1993 nachgeholt. Dies decke sich auch mit den in der Bilanz zum 30. Juni 1993 (darin seien auch die Bilanzpositionen des Jahres 1992 zu ersehen) dargestellten Werten. Lt. Bilanz 1993 sei ein Betrag in Höhe von S 1,197.565,00 zugewiesen worden und darin sei eine Gesamtdotation Fr. S.F. in Höhe von S 991.621,00 enthalten. Eine gleichzeitige ertragsmäßige Auflösung der angeblich bereits im Jahr 1992 zugewiesenen Rückstellung sei nicht erkennbar. Die Zurechnung der BP sei daher voll berechtigt (Nachholverbot).

Die BP-Stellungnahme wurde zur **Gegenäußerung an die Bw.** übermittelt und führte diese zur Ansicht der BP, die Erteilung einer Pensionszusage als Abgeltung einer bisher nicht angemessenen Entlohnung sei eine Kompensation, die bei normalen Anstellungsverhältnissen nicht denkbar und nur dann möglich sei, wenn sich die Gesellschaftsanteile im Familieneigentum befänden, aus, dass diese Sichtweise zwangsläufig zur Feststellung einer Fremdunüblichkeit führe.

In diesem Zusammenhang wies die Bw. auf das Einkommensteuerhandbuch Quantschnigg/Schuch, § 14, Tz 48 ff hin. Nach Tz 51.4 sei eine nach längerer Dienstzeit bei Pensionseintritt zugesagte Pension durchaus angemessen zu bewerten, wenn sie als Abgeltung besonderer Leistungen während der Aktivzeit gewährt worden sei (Jirkuff, SWK 1985, A I 192). Außer Zweifel stehe, dass Frau F über mehr als 25 Jahre im Unternehmen F besondere Leistungen erbracht habe. Der vor Pensionsantritt gewährte

Grundgehalt habe S 37.000,00 pro Monat, der Jahresgehalt 1995/1996 inklusive Überstunden, Sachbezug und Prämien ca. S 807.000 betragen (siehe BP-Stellungnahme, Seite 6 unten).

Das Vorbringen auf Seite 3 erster Absatz der BP-Stellungnahme befasse sich mit fiktiven Sachverhalten. Die "Zusage", die hier vom Prüfer angesprochen worden sei, stamme aus der KG-Zeit. Diese Zusage sei nicht verfahrensrelevant und bilde nicht die Rechtsgrundlage für die Rückstellungsverpflichtung der Bw., denn die im Jahresabschluss der Bw. erstmals gebildete Pensionsrückstellung basiere auf der im Jahre 1992 erstmals schriftlich rechtsverbindlich und unwiderruflich erteilten Pensionszusage der Bw. Diese Pensionszusage erfülle alle in § 14 Abs. 7 EStG 1988 geforderten Voraussetzungen und sei Gegenstand des Verfahrens.

Selbst die BP-Stellungnahme bestätige, dass die Voraussetzungen für die Bildung einer Pensionsrückstellung erfüllt worden seien (siehe BP-Stellungnahme, Seite 3).

Das Vorbringen der Betriebsprüfung – die zitierten Ergebnisse der Umfragedaten seien allgemeiner Art und im Bereich von Großkonzernen, speziell im Banken- und Versicherungswesen, sowie in der verstaatlichten Industrie durchgeführt worden - sei falsch und verwies die Bw. hiezu auf die Seite 1 und die Angaben über die unternehmensbezogenen Daten auf Seite 4 der beigelegten Erhebung des WdF. Daraus ergebe sich die prozentuelle Verteilung der befragten Unternehmen hinsichtlich der Wirtschaftszweige Branchen- und Unternehmensgrößen.

Hinsichtlich der Aussage – das Zitieren von statistischen Werten sei kein geeignetes Mittel für die jeweilige Einzelentscheidung – verwies die Bw. auf den Kommentar zum KStG 1988, Bauer/Quantschnigg, § 8, die Methoden des Fremdvergleiches (Seite 74), worin die Institution des WdF zitiert worden sei und auf das zusätzlich vorgelegte Gutachten des Dr. P.&P. , welches sich auf den Einzelfall Firma F beziehe.

Auf Seite 6 der BP-Stellungnahme zeige sich nochmals in der Beurteilung der Bw. als "neue Dienstgeberin eines "neuen Dienstverhältnisses" die isolierende Betrachtungsweise der Betriebsprüfung und die alleinige Reduktion der Angemessenheitsfrage betreffend Aufbringung des Deckungskapitals auf den Zeitraum der künftigen Beschäftigungsdauer von 1992 bis 1996.

Die Bw. vertrete die Meinung, für die Angemessenheitsprüfung der Pensionszusage sei die Gesamtdauer des Beschäftigungsverhältnisses der Frau F als einheitlicher Beurteilungszeitraum heranzuziehen. Das seien die Jahre 1970 bis 1996 (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 14, Tz. 50 und 51.1). Frau F habe während ihrer gesamten Dienstzeit für das Unternehmen F gearbeitet. Aus ihrer Bestellung zur Geschäftsführerin der KomplementärgesmbH (Bw.) habe sich tatsächlich und rechtlich

keine Veränderung in ihrer Funktion als kaufmännische Leiterin der F&S-KG ergeben. Infolge Eintritt in die Geschäftsführung der GesmbH (Bw.) sei Frau F verpflichtet gewesen, die Geschäftsführung bei der KG als Organ der Bw. wahrzunehmen und damit ihre bisherige Tätigkeit für die KG fortzusetzen.

Die Bw. selbst habe keinen eigenen Unternehmensbereich, sondern übe ausschließlich die Geschäftsführung der KG aus.

Für die Beurteilung der Pensionszusage sei daher nach dem Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt das Beschäftigungsverhältnis der Frau F zur KG und zur Bw. als Einheit zu behandeln.

Die Besserstellung gegenüber der Aktivzeit treffe nicht zu und sei auch in der Pensionszusage - Höchstausmaß 80 % des Aktivbezuges unter Abzug der gesetzlichen Sozialversicherungspension (siehe Pkt. IX Abs. 1-5) - eingehalten worden. Nach diesen Regelungen könne es zu keiner schädlichen Besserstellung kommen. Die BP stütze ihre Feststellung betreffend einer schädlichen Überversorgung auch nicht auf eine Bestimmung der Pensionszusage, sondern auf die anfänglich irrtümlich zustande gekommenen Fehlberechnungen. Hinsichtlich der Ermittlung der monatlichen Gesamtpension in Höhe von S 60.2253,00 (siehe BP-Stellungnahme, Seite 6 unten) sei in den ersten Monaten der Firmenpensionsabrechnung die 80 % ige Höchstgrenze versehentlich unberücksichtigt geblieben. Schließlich sei der Abzug der Sozialversicherungspension jedoch erfolgt.

Eine anfängliche Fehlberechnung des Pensionsbetrages führe nicht dazu, die Pensionszusage selbst als verfehlt zu beurteilen. Somit ergäbe sich keine schädliche Überversorgung aus dieser.

Während nach Meinung der BP sich das Arbeitsverhältnis der Frau F entscheidend verändert habe, habe sich nach Meinung der Bw. das Arbeitsverhältnis der Frau F durch den Wechsel in die Geschäftsführung der Bw. gegenüber ihrer bisherigen Tätigkeit als KG-Angestellte nicht verändert. Ihr Aufgaben- und Arbeitsbereich sei nach Übernahme der Geschäftsführung mit jenem davor völlig ident gewesen, lediglich die erhöhte Verantwortlichkeit aus der Funktion der handelsrechtlichen Geschäftsführung sei hinzugekommen.

Frau F sei schon als KG-Angestellte hinsichtlich Weisungsgebundenheit, Arbeitszeit etc. der Bw. als der geschäftsführenden Komplementärgesellschaft und in der Folge als Geschäftsführerin verpflichtet gewesen.

Hinsichtlich des Vorbringens der BP, im Vergleichsjahr 1996 seien die gesamten Geschäftsführervergütungen höher als die erwirtschafteten Betriebsergebnisse der KG, wurde

seitens der Bw. ausgeführt, dass das erwirtschaftete Betriebsergebnis der KG für das Jahr 1996 vor Abzug der Geschäftsführervergütungen S 6,8 Mio. betrage und somit über den Geschäftsführervergütungen liege. Die Angemessenheitsbeurteilung dürfe nicht nur anhand eines Vergleichsjahres erfolgen, sondern es sei die Gesamtausstattung des Dienstverhältnisses heranzuziehen (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 14, Tz 51).

Bei Umlage der für Frau F gebildeten Pensionsrückstellung in Höhe von ca. S 3,536.000,00 auf den Zeitraum ihrer Gesamtaktivzeit im Unternehmen F (1970 bis 1996), somit auf ca. 26 Jahre, ergebe sich ein Umlageanteil von ca. S 136.000,00 pro Dienstjahr. Dieser Rückstellungsanteil (S 136.000,00) zusammen mit dem Jahresgehalt (S 807.000,00) stelle die kalkulatorische Jahresbezugsgröße für Frau F dar, wobei zu berücksichtigen sei, dass die tatsächliche Bezugshöhe in den Anfangsjahren (1970 und folgende) bei weitem nicht den Betrag des Letztbezuges vor Pensionsantritt erreicht habe.

Die Gegenüberstellung der Entwicklung der Pensionsrückstellungen für Frau F zur Gewinn- und Eigenkapitalsituation des Unternehmens (siehe VwGH-Erkenntnis vom 23. Mai 1978, 1630, 1805/77) zeige, dass sich das Unternehmen in einer stetigen positiven Ertragslage befunden habe. Die Bandbreite der Eigenkapitalrendite liege im Zeitraum 1984 bis 1997 bei ansteigender Kapitalgröße zwischen 30% und 50 %.

Die Gesellschaft habe in den dreizehn aufgelisteten Geschäftsjahren rund S 35 Millionen Gewinn bilanziert, dem die Pensionsrückstellung in Höhe von rund S 3,536.000,00 gegenüber stehe.

Die Angemessenheitsbeurteilung führe somit nach den Gesichtspunkten des zitierten VwGH Erkenntnisses zur Anerkennung der Pensionszusage.

Das in der Stellungnahme zur Berufung getätigte Vorbringen der BP, die KG komme der Bezahlung des enormen Geschäftsführeraufwandes nicht mehr nach, entspreche nicht der Liquiditätslage und der Finanzierungskraft der KG in den Geschäftsjahren beginnend mit 1984/85; insbesondere nicht ab dem Geschäftsjahr 1991/92 bis 1996/97, der Dotierung der Pensionszusage für Frau F. Die KG habe zum Jahresabschluss 30. Juni 1996 über ein positives "working-capital" (=Saldo zwischen Umlaufvermögen und kurzfristige Verbindlichkeiten) in Höhe von S 8,722.000,00 verfügt. Davon seien rund S 2,303.000,00 durch Bank und Barmittel (Liquidität ersten Grades) und der Restbetrag durch Kundenforderungen (Liquidität zweiten Grades) gedeckt gewesen. Im Bereich der Verbindlichkeiten hätten weder lang- noch kurzfristige Bankverbindungen bestanden. Ein ähnliches Bild zeige die Bilanz zum 30. Juni 1997. Das positive "working-capital" habe rd. S 8,783.000,00 betragen.

Die BP habe sich mit einer mündlichen Pensionszusage in Form eines Versprechens befasst. Ein solches Versprechen habe jedoch im Hinblick auf die besonderen Bestimmungen des § 14 EStG 1988 steuerrechtlich keine Wirkung und sei auch nach handelsrechtlichen Regeln nicht bilanzierbar. Insofern sei auch die Frage nach dem Zeitpunkt des Versprechens nicht verfahrensrelevant, zumal der Zeitpunkt und der konkrete Inhalt eines diesbezüglichen Gesprächs zwischen Frau F und der Bw nicht gesichert feststellbar seien.

Tatsache sei, dass die Bw. im Jahre 1992 eine den Bestimmungen des § 14 EStG 1988 entsprechende schriftliche, rechtsverbindliche und unwiderrufliche Pensionszusage an Frau F erteilt habe.

Hinsichtlich der Ausführungen der BP, der Pensionsantritt der Frau F ab 1. März 1996 statt ab 1. Mai 1996 stelle ein gesetz- und vertragswidriges Verhalten dar, welches nur auf Grund des verwandtschaftlichen Naheverhältnisses möglich sei, entgegnete die Bw., dass dieser Vorwurf nicht zutreffe, da die Pensionszusage keine Verpflichtung zur Einhaltung einer vertraglich festgeschriebenen Dienstzeit durch Frau F vorsehe.

Auch räume die Bw. nicht ein, dass arbeitsrechtlich vertragswidrig gehandelt worden sei, sondern zwischen der Dienstnehmerin Frau F und der Bw. sei im Februar 1996 eine Vereinbarung getroffen worden, deren Inhalt die einvernehmliche Beendigung des Dienstverhältnisses zum ehestmöglichen Zeitpunkt des gesetzlichen Pensionsanspruches unter Aufrechterhaltung der übrigen Bestimmungen der Pensionszusage sei. Die Verminderung der vorgesehenen Wartezeit von vier Jahren auf drei Jahren und zehn Monaten sei für die Anerkennung der Pensionszusage nicht schädlich, da schon die ursprünglich vorgesehene Wartezeit von vier Jahren ebenso auf einen frei vereinbarten Vertragskonsens beruhe, wie die später einvernehmliche Reduzierung um zwei Monate. In diesem Zusammenhang von einer im Nachhinein geschaffenen Ausstiegsklausel zu sprechen, die ein frühzeitiges Ausscheiden legalisiere, sei sachlich nicht gerechtfertigt (siehe auch BMF-Erlass vom 15. Mai 1996 und SWK Nr. 25/26 aus 1996, S. 485).

In Anbetracht der im Unternehmen F tatsächlich verbrachten ASVG Dienstzeit der Fr. F von mehr als 25 Jahren (1. Juli 1970 bis 28. Februar 1996) dürfe eine einvernehmliche Änderung einer steuerrechtlich gar nicht vorgesehenen "Wartezeit-Klausel" nicht zur Aberkennung der Pensionszusage führen.

Der Ansicht der Betriebsprüfung, der Bw. erwachse infolge des frühzeitigen Pensionsantrittes ein wirtschaftlicher Schaden, sei entgegenzuhalten, dass bei Fortdauer des Dienstverhältnisses um weitere zwei Monate der volle Gehaltsaufwand in Höhe von S 146.000,00 zu tragen gewesen wäre, während die Firmenpensionsbelastung für zwei Monate jedoch lediglich ca.

S 41.250,00 betragen habe. Der Differenzbetrag in Höhe von S 122.750,00 stelle eine erhebliche Aufwandsentlastung dar und stehe der Zinsennachteil infolge der um zwei Monate früheren Abfertigungszahlung hiezu in keinem Verhältnis.

Auch die Annahme der zusätzlichen Lohnspesen für eine Ersatzarbeitskraft sei unzutreffend, da bereits in kaufmännischer Sorgfaltspflicht eine leistungsfähige Nachfolgebesezung im Unternehmen beschäftigt gewesen sei.

Hinsichtlich des Verhältnisses Pensionszusage zur wirtschaftlichen Situation (siehe Pkt. 6 der Berufungsschrift) wurde nochmals auf die von der Bw. vertretene Gesamtbetrachtung der Unternehmensdaten der Bw. und KG (Ertragsfähigkeit und Eigenkapitalentwicklung) und auf die Gegenüberstellung der Gesamtausstattung des langjährigen Dienstverhältnisses der Frau F hingewiesen. Auf Grund der isolierenden Betrachtungsweise der Betriebsprüfung habe diese die Einbeziehung der wirtschaftlichen Daten der KG und damit die Berücksichtigung des bilanziellen Eigenkapitals dieser Gesellschaft als unmaßgeblich abgelehnt. Zu einer Darlegung von darüber hinaus gehenden Werten, stillen Reserven oder des erheblichen Ertragswertes des Unternehmens sei es daher im Rahmen der Betriebsprüfung gar nicht gekommen. Demzufolge entbehre die Aussage der Betriebsprüfung, die Bw. vermöge nicht aufzuzeigen, welche von der BP unberücksichtigten stillen Reserven anzusetzen gewesen wären (Seite 11 der BP-Stellungnahme), jeder Grundlage.

Für die vergleichende Gegenüberstellung der Pensionszusage zur Gewinnsituation des Unternehmens sei der Rückstellungsbetrag in Höhe von S 3,536.000,00 deshalb auf sechs Jahre linear verteilt worden sei, weil über sechs Geschäftsjahre (1992 bis 1997) die aufwandswirksame Bilanzierung der Rückstellung erfolgt sei.

Die Pensionsrückstellung der Frau F sei erstmals in Höhe von S 443.639,00 für das Jahr der Pensionszusage (1992) erfolgt. Eine Rückstellungsdotierung auch noch für das Bilanzjahr 1997, obwohl Frau F schon ab 1. März 1996 in gesetzlicher ASVG Pension gewesen sei, sei darauf zurückzuführen, weil die versicherungsmathematische Rückstellungsberechnung als Endzeitpunkt des Ansammlungsverfahrens den Beginn der Firmenpensionszahlung (Pkt. IX Abs. 9 lit.a der Pensionszusage) festlegte. Wenn eine Abfertigung anfalle, beginne die Pensionsleistung nach Beendigung des Abfertigungszeitraumes zu laufen, also im vorliegenden Fall ab März 1997.

In der Feststellung der BP, der Pensionsbezug übersteige den letzten Aktivbezug, offenbare sich ein wesentlicher Beurteilungsfehler des Betriebsprüfers, da er nicht die Frage der formalen und inhaltlichen Zulässigkeit der Pensionszusage von der Frage der richtigen Berechnung des auszahlenden Firmenpensionsbetrages trenne. Eine Fehlberechnung des

Pensionsauszahlungsbetrages sei selbstverständlich zu berichtigen, führe jedoch nicht dazu, der Pensionszusage die steuerrechtliche Zulässigkeit abzuerkennen.

Aufgrund des zugesagten Firmenpensionsanspruches komme es gar nicht zu einem Gesamtpensionsbezug, der den Aktivbezug übersteige, da die gesetzliche Sozialversicherung abzuziehen sei (siehe Pkt.IX Abs. 3 des Anstellungsvertrages).

Zutreffend sei, dass in den ersten Monaten der Firmenpensionsauszahlung eine Fehlberechnung vorgelegen sei. Der Fehler habe jedoch in der Ermittlung der 80%igen Obergrenze des Aktivbezugs als Gesamtpensionsbeitrag bestanden.

Der Betrag in Höhe von S 60.253,00 sei auf den Zeitpunkt des Beginns der Firmenpensionsauszahlung, dem 31. März 1997, ermittelt worden und liege daher gegenüber dem von der BP ermittelten Wert zum Stichtag 31. März 1996 (Ende der Aktivzeit) in Höhe von S 57.653,00 deshalb höher, weil eine Berücksichtigung des Durchschnitts der Prämien der letzten drei Dienstjahre (gem. Pkt. IX Abs. 3) erfolgt sei. Die BP habe nur die Bezugsdaten des Jahres 1995/1996 berücksichtigt.

Hinsichtlich der Tz 17 des BP-Berichtes, Pensionsrückstellung Ing. K.F. , führte die Bw. aus, dass die Bildung der Pensionsrückstellungen jeweils auf Basis eines versicherungsmathematischen Gutachtens erfolgt sei. Dass für das Jahr 1996 eine Dotierung versicherungsmathematisch ermittelt worden sei, sei im Zusammenhang mit der verlängerten Wartefrist infolge Berücksichtigung des Abfertigungszeitraumes zu sehen.

Des Weiteren wurden Kopien der versicherungsmathematischen Rückstellungsberechnungen für die Geschäftsjahre 1996 und 1997 übermittelt.

Die Dotierung der Pensionsrückstellung 1992 für Frau F in Höhe von S 443.639,00 sei gemäß versicherungsmathematischer Berechnung im Jahresabschluss zum 30. Juni 1992 vorgenommen und bilanziert worden. Der in der BP-Stellungnahme in Höhe von S 1,197.565,00 angeführte Dotierungsbetrag der Bilanz 1993 betreffe Herrn Ing. K.F. mit einer Höhe von S 649.583,00 und Frau F mit einer Höhe von S 547.982,00. Die im vorangegangenen Geschäftsjahr 1992 bilanzierten Dotierungsbeträge seien darin keinesfalls enthalten. Diese hätten Herrn Ing. F in Höhe von S 423.212,00 und Frau F in Höhe von S 443.639,00 (Gesamtsumme S 866.851,00) betroffen. Eine Kopie des Jahresabschlusses zum 30. Juni 1992 der Bw. wurde beigelegt.

Anhand der vorgelegten versicherungsmathematischen Berechnungen lasse sich die Dotierung der Pensionsrückstellung 1992 für Frau F in Höhe von S 443.639,00 feststellen.

In der am 8. August 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung führte die steuerliche Vertreterin zur Höhe der Gesamtpension der Fr. F, die sich gemäß Pkt. IX Abs. 4 des Anstellungsvertrages nach den vollendeten pensionsfähigen Dienstjahren richtet, ergänzend aus, dass Fr. F zum Zeitpunkt des Abschlusses des Anstellungsvertrages nur 83 % der 80 % igen Bemessungsgrundlage erfüllt habe.

Hinsichtlich der kaufmännischen Geschäftsführung der Bw. nach Ausscheiden der Fr. F hat eine mittätige Tochter, Fr. Sa.F., ihre Nachfolge angetreten.

Betreffend den Anstellungsvertrag des Hr. Ing. K.F. seien keine schriftlichen ergänzenden Vereinbarungen getroffen worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Pensionsrückstellung S.F. (Tz 16 a und b BP-Bericht)

Im vorliegenden Fall hat die Bw. im Rahmen eines zwischen ihr und der Gesellschafter-Geschäftsführerin (Fr. S.F.) geschlossenen Anstellungsvertrages u.a. eine Pensionszusage an die Gesellschafter-Geschäftsführerin erteilt. Die steuerliche Anerkennung dieser erteilten Pensionszusage ist in der Folge zu beurteilen.

Pensionszusagen können unter Beachtung der Voraussetzungen des § 14 Abs. 7 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 EStG nicht nur Arbeitnehmern, sondern auch anderen für eine Körperschaft tätige Personen - insbesondere an Gesellschafter-Geschäftsführer im Sinne des § 22 Z. 2 EStG 1988 – steuerlich wirksam erteilt werden (VwGH-Erkenntnis vom 23. Mai 1978, Zl. 1630, 1805/77), wobei Aktivbezug und Pensionserwartungen wirtschaftlich eine Einheit darstellen.

Gemäß § 14 Abs. 7 EStG 1988 in der für die streitgegenständlichen Jahre geltenden Fassung können Steuerpflichtige, die ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 oder § 5 ermitteln, für schriftliche, rechtsverbindliche und unwiderrufliche Pensionszusagen und für direkte Leistungszusagen im Sinne des Betriebspensionsgesetzes in Rentenform Pensionsrückstellungen bilden. Für die Bildung gilt folgendes:

1. Die Pensionsrückstellung ist nach den anerkannten Regeln der Versicherungsmathematik zu bilden.
2. Die Pensionsrückstellung ist erstmals im Wirtschaftsjahr der Pensionszusage zu bilden, wobei Veränderungen der Pensionszusage wie neue Zusagen zu behandeln sind. Als neue Zusagen gelten auch Änderungen der Pensionsbemessungsgrundlage und Indexanpassungen von Pensionszusagen.

3. Der Rückstellung ist im jeweiligen Wirtschaftsjahr soviel zuzuführen, als bei Verteilung des Gesamtaufwandes auf die Zeit zwischen Pensionszusage und dem vorgesehenen Zeitpunkt der Beendigung der aktiven Arbeits- oder Werkleistung auf das einzelne Wirtschaftsjahr entfällt.
4. Soweit durch ordnungsmäßige Zuweisungen an die Pensionsrückstellung das zulässige Ausmaß der Rückstellung nicht erreicht wird, ist in dem Wirtschaftsjahr, in dem der Pensionsfall eintritt, eine erhöhte Zuweisung vorzunehmen.
5. Die zugesagte Pension darf 80% des letzten laufenden Aktivbezugs nicht übersteigen. Auf diese Obergrenze sind zugesagte Leistungen aus Pensionskassen anzurechnen, soweit die Leistungen nicht vom Leistungsberechtigten getragen werden.
6. Der Bildung der Pensionsrückstellung ist ein Rechnungszinsfuß von 6 % zugrunde zu legen.
7. Die Pensionsrückstellung ist durch Wertpapiere zu decken. Für diese Wertpapierdeckung gilt Abs. 5.

Hinsichtlich der gesetzlich vorgegebenen Voraussetzungen zur Bildung einer Pensionsrückstellung ist jedoch auch eine Prüfung der dieser Rückstellungsbildung zugrunde liegenden Vereinbarung, im vorliegenden Fall Punkt IX des Anstellungsvertrages vom 15. Juni 1992, nach den von der Rechtsprechung herausgearbeiteten Grundsätzen betreffend Verträge zwischen nahen Angehörigen vorzunehmen, wobei Nahebeziehungen auch durch gesellschaftsrechtliche Verflechtungen entstehen. In einer Reihe von Erkenntnissen betreffend die Rechtsbeziehungen zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass Verträge, auch wenn sie den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechts entsprechen, für den Bereich des Abgabenrechts nur dann Anerkennung finden, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, weil sonst steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Diese Kriterien haben somit ihre wesentliche Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung und kommen in jenen Fällen zum Tragen, in denen Zweifel am Bestand oder wirtschaftlichen Gehalt einer vertraglichen Gestaltung zwischen zwei in einer Nahebeziehung stehenden Personen, im vorliegenden Berufungsfall zwischen einer GmbH (Bw.) und einer Gesellschafter-Geschäftsführerin (Frau F) besteht. Während die Betriebsprüfung nach umfangreichen

Überlegungen zur Erkenntnis gelangt ist, dass die gegenständliche Pensionszusage, die Bestandteil des Anstellungsvertrages vom 15. Juni 1992 ist, in ihrer vertraglichen Gestaltung fremdunüblich ist, vertritt die Bw. die Ansicht einer fremdüblichen und daher steuerlich anzuerkennenden Pensionsvereinbarung.

Demnach hat die Prüfung wesentlicher Bestimmungen einer Pensionszusage unter jenen Gesichtspunkten zu erfolgen, die die Judikatur des VwGH – wie oben bereits ausgeführt – entwickelt hat; nämlich ob sie (die Pensionszusage) mit demselben Inhalt mit einem gesellschaftsfremden Geschäftsführer gemacht worden wäre. Eine Pensionszusage ist nämlich schon dann steuerlich nicht anzuerkennen, wenn auch nur eine ihrer wesentlichen Bestimmungen so beschaffen ist, dass die Zusage als Ganzes bei vernünftiger wirtschaftlicher Vorgangsweise einem gesellschaftsfremden Geschäftsführer nicht gemacht worden wäre (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 7. Februar 1990, Zl. 88/13/0241).

Wenn die Bw. in der Berufung vorbringt, die Pensionszusage sei in Anerkennung der Leistungen der Fr. S.F. gewährt worden, da ihre Verdienste nicht nur im logistischen Aufbau der Verwaltung gelegen seien, sondern ihre Stärke sich auch in der Durchsetzung gegen in- und ausländische Konkurrenz gezeigt habe, ist darauf hinzuweisen, dass das Vorbringen über Verdienste und Stärken der Dienstnehmerin Frau F zwar für die Anrechnung von Vordienstzeiten von Bedeutung ist, jedoch eine Beurteilung betreffend die Fremdüblichkeit der Pensionszusage alleine nicht zulässt.

Hinsichtlich des Vorbringens der Bw., Frau F habe in den letzten Jahren vor 1992, infolge eines Versprechens mit ihr einen Pensionsvertrag abzuschließen, keine Bezüge erhalten, die ihre persönlichen und besonderen Leistungen darüber hinaus abgegolten hätten, wird in der Gegenäußerung zur BP-Stellungnahme durch die Bw. selbst klar gestellt, dass dieses Versprechen ein mündliches Versprechen aus der KG-Zeit sei und nicht die Rechtsgrundlage für die Rückstellungsverpflichtung gem. § 14 EStG bilde. Diese Ansicht trifft insoweit zu, da die Pensionszusage des Anstellungsvertrages zwischen der Bw. und der Dienstnehmerin F sowie deren fremdübliche Gestaltung zu beurteilen ist und nicht ein mündliches Versprechen. Dazu wird jedoch bemerkt, dass die BP deshalb auf das mündliche Versprechen Bezug genommen hat, weil die Bw. selbst als Grund für die Gewährung eines Pensionsvertrages - neben den besonderen Verdiensten der Dienstnehmerin – die fehlende Bezahlung von Bezügen an diese wegen ihrer besonderen, persönlichen Leistungen angesprochen hat.

Soweit die Bw. ausführt, durch die Bestellung der Frau F zur Geschäftsführerin der Bw. habe sich die handels- und steuerrechtliche Notwendigkeit der Übernahme des Anstellungsverhältnisses in die Bw. unter Anrechnung aller bisher erworbenen Ansprüche (insbesondere für die Abfertigung) aus den Dienstzeiten in der KG ergeben, ist zu entgegnen,

dass eine handels- und steuerrechtlich notwendige Übernahme des Anstellungsverhältnisses in die Bw. nicht ersichtlich ist. Zwar muss gem. § 15 GmbH-G eine Gesellschaft mindestens einen Geschäftsführer haben, jedoch im vorliegenden Fall hat die Bw. bereits seit dem Jahre 1984 einen Geschäftsführer und ist eine handels- und steuerrechtliche Notwendigkeit der Übernahme des Anstellungsverhältnisses der Frau F in die Bw. nicht erkennbar.

Betreffend das Vorbringen der Bw., Frau F habe in wirtschaftlicher und rechtlicher Betrachtung die ihr angerechneten Dienstzeiten nicht in einem "anderen Unternehmen" verbracht, ist darauf hinzuweisen, dass es nicht darauf ankommt, ob Frau F durch den Anstellungsvertrag vom Juni 1992 in einem "anderen Unternehmen" tätig wurde, sondern ob es allgemein üblich ist, dass ein fremdes, gesellschaftsrechtlich nicht mit der Bw. verflochtenes Unternehmen mit einer 56 jährigen Dienstnehmerin eine wie der Berufung zu Grunde liegende Pensionsvereinbarung abschließt. In diesem Zusammenhang vermeint die Bw., dass die Fortsetzung des Dienstverhältnisses in der Bw. weiterhin der Erzielung des wirtschaftlichen Erfolges der F&S-KG gedient habe. Diese Meinung mag angesichts des wirtschaftlichen Zusammenhanges zwischen der Bw. und der F&S-KG zutreffen, es ändert jedoch nichts daran, dass Frau F mit der Bw. im Rahmen des Anstellungsvertrages vom Juni 1992 eine schuldrechtliche Vereinbarung über ihre Tätigkeit als Geschäftsführerin bei der Bw. eingegangen ist. Dieser Vertrag regelt die Rechtsbeziehungen zwischen der Bw. und der Geschäftsführerin, also deren Rechte und Verpflichtungen. Während bei einem entgeltlichen Dienstvertrag, der in diesem Fall unzweifelhaft vorliegt, der eine Vertragspartner gegenüber dem anderen Vertragspartner Anspruch auf Arbeitsleistung hat, hat der andere Vertragspartner gegenüber dem einen Anspruch auf Entgelt. Für eine allfällige Durchsetzung dieser Ansprüche, z.B. auf Bezahlung des vereinbarten Entgelts, muss sich der eine Vertragspartner unmittelbar an den anderen Vertragspartner wenden und bietet hierfür eine wirtschaftliche Betrachtungsweise keinen Raum. Insoweit also von einer Fortsetzung des Dienstverhältnisses der Frau F in der Bw. zu sprechen, dieser Ansicht kann sich der erkennende Senat nicht anschließen.

Wenn die Bw. ausführt, die abgeschlossene Pensionsvereinbarung zwischen ihr und der Frau F entspreche im Aufbau und dem Inhalt nach den in der Wirtschaft verwendeten und in der Steuerpraxis anerkannten Vertragsmustern, ist darauf hinzuweisen, dass für die steuerliche Anerkennung dieser Vereinbarung nicht nur der Aufbau und der Inhalt des Vertrages maßgeblich ist, sondern ob diese konkrete Vereinbarung auch mit einem gesellschaftsfremden Geschäftsführer so abgeschlossen worden wäre.

Der Vorwurf, die Betriebsprüfung habe sich nicht mit dem gesamten von der Bw. dargelegten Sachverhalt auseinander gesetzt, sondern sei der nicht verfahrensaktuellen Frage nach dem

Bedarf der Pensionsvorsorgeleistungen für alle Dienstnehmer der F-KG nachgegangen (siehe BP-Bericht Pkt. 3), ist unzutreffend. Die BP hat in diesem Punkt des BP-Berichtes die Feststellung getroffen, dass bis zum Ausscheiden der Frau F aus der KG rund fünfzig weitere Dienstnehmer, die seit dem Jahre 1972/73 in einem Angestelltenverhältnis standen, beschäftigt waren und sowohl die Frau F als auch die fünfzig anderen Beschäftigten mangels Zusage ihrer Dienstgeberin, der F-KG, keine betriebliche Pension zu erwarten hatten. Der BP erschien es zu Recht ungewöhnlich, dass ausschließlich Frau F anlässlich der Verlagerung ihres Dienstverhältnisses von der KG zur Bw. in den Genuss der Anrechnung ihrer Vordienstzeiten im "Unternehmen F" auf ihre künftige Betriebspension kam.

Wenn die Bw. die Ansicht vertritt, die BP-Feststellung, das Höchstaussmaß von 80 % des Pensionsanspruches sei schon mit Abschluss des Anstellungsvertrages vom Juni 1992 erreicht gewesen, sei rechnerisch unrichtig und würde im Pkt. IX(4) des Vertrages keine Deckung finden, ist diese Feststellung und was die BP damit gemeint hat, durch ein Rechenbeispiel zu erläutern. In Pkt. IX(4) des betreffenden Anstellungsvertrages ist die Höhe der Gesamtpension der Dienstnehmerin Frau F geregelt. Nach zehn vollendeten pensionsfähigen Dienstjahren (Pkt. V dieses Vertrages) gebühren der Dienstnehmerin 50 % der Pensionsbemessungsgrundlage; für jedes weitere vollendete Jahr kommen 3 % dazu. So gebührt der Dienstnehmerin etwa nach fünfzehn pensionsfähigen Dienstjahren eine Firmenpension in Höhe von 65 % der Pensionsbemessungsgrundlage und wie im vorliegenden Fall nach einundzwanzig pensionsfähigen Dienstjahren (siehe Pkt. V des Vertrages, in dem der Dienstnehmerin Vordienstzeiten in Höhe von einundzwanzig Jahren angerechnet wurden) eine Firmenpension in Höhe von 83 % der Pensionsbemessungsgrundlage. Die Schlussfolgerung der BP, die Dienstnehmerin Frau F habe allein durch den Abschluss des Anstellungsvertrages mit der Bw. und unter Einhaltung der allgemeinen Voraussetzungen (siehe Pkt. 6 des Vertrages) bereits einen schuldrechtlichen Anspruch auf Bezahlung einer Firmenpension in Höhe von 83 % der Pensionsbemessungsgrundlage, ist rechnerisch insoweit unzutreffend, als Fr. F mit Vertragsabschluss nur 83 % der 80 % igen Pensionsbemessungsgrundlage erfüllt hat; dies bedeutet aber, dass ihre betriebliche Pension zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bereits 66 % der Pensionsbemessungsgrundlage erreicht hat. Dass dieser Punkt der Pensionszusage nur durch die Nahebeziehung der Bw. zur Dienstnehmerin (Fr. F) verständlich ist, liegt auf der Hand.

Soweit die Bw. vorbringt, Fremdunüblichkeit sei ohne sich mit der Tatfrage im Sinne des Erlasses des BMF vom 15. Mai 1996 auseinanderzusetzen festgestellt worden, ist auszuführen, dass der Hinweis auf einen Erlass des BMF vom 15. Mai 1996 der Berufung insoweit nicht zum Erfolg verhilft, weil es sich hierbei um eine Anfragebeantwortung durch eine Fachabteilung des Finanzministerium handelt und diese Beantwortung lediglich die Rechtsansicht des

Ministeriums beinhaltet. Im konkreten Fall hatte das Ministerium betreffend Anerkennung einer Pensionsvorsorge keine Bedenken, wenn die anlässlich einer Pensionsvorsorge vereinbarte Mindestaktivzeit mehr als sieben Jahre beträgt.

Die Bw. vermeint weiters, dass aus bestimmten VwGH-Entscheidungen einzelne Indizien herangezogen worden seien und damit über die Frage der Fremdüblichkeit entschieden worden sei. Dieses Vorbringen mag zutreffen, daraus jedoch ein mangelhaft durchgeführtes Verfahren abzuleiten, dieser Meinung kann sich der Senat nicht anschließen. Eine wie im Berufungsfall vorliegende Entscheidung über das Vorliegen einer Pensionsvereinbarung zwischen nahe stehenden Personen ist unter Berücksichtigung sämtlicher Ergebnisse des Prüfungsverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen und hat schließlich auch der erkennende Senat im Rahmen der freien Beweiswürdigung eine Entscheidung zu fällen. Was die lt. Bw. fehlenden Erhebungen über die Höhe der Entlohnung von Geschäftsführern in vergleichbaren Branchen angeht, hat die BP das von der Bw. bezogene Bruttogehalt der Frau F im Vergleich zu ihrer Tätigkeit in der F-KG der Höhe nach nicht in Frage gestellt.

Soweit die Bw. bemängelt, der Prüfer habe die Gesamtleistung der Frau F über den Gesamtzeitraum ihrer Tätigkeit für das Unternehmen ihrer Dienstgeberin (der Bw.) nicht in seine Feststellungen miteinbezogen, widerspricht dieses Vorbringen dem Akteninhalt. Frau F wurde ab Mai 1992 der Wr. Gebietskrankenkasse als Geschäftsführerin der Bw. gemeldet und war bis zum 28. Februar 1996 (ab 1. März 1996 trat Frau F in den gesetzlichen Ruhestand) bei ihr tätig. Eben diesen Zeitraum hat die BP der Beurteilung über das Vorliegen einer Pensionszusage zu Grunde gelegt. In diesem Zusammenhang führte die Bw. noch aus, die BP habe auch die Angemessenheit der Gegenleistung der Frau F weder einem innerbetrieblichen noch einem außerbetrieblichen Vergleich unterzogen. Diesem Vorbringen ist zu entgegnen, dass die BP die Angemessenheit des Bruttogehaltes der Frau F im Vergleich zu ihrer Tätigkeit in der KG ebenso nicht in Frage gestellt hat.

Wenn die Bw. vorbringt, der von der BP eingenommene Standpunkt, die Bw. als eigenständigen Betrieb zu betrachten, ohne den eigentlich wirtschaftlich tätigen Betrieb der KG miteinzubeziehen, sei aus der Bilanzbündeltheorie übernommen worden und der VwGH vertrete diese Ansicht nicht mehr (siehe Zorn, Besteuerung der Geschäftsführung, S. 143), übersieht sie, dass dieser Literaturhinweis das Kapitel der GmbH & Co K(E)G betrifft, welches die steuerliche Behandlung der Mitunternehmerschaften zum Inhalt hat. Da die Bw. jedoch unzweifelhaft keine Mitunternehmerschaft darstellt, führt dieser Einwand die Berufung nicht zum Erfolg. Ebenso ist aus dem von der Bw. zitierten VwGH-Erkenntnis vom 10. November 1971, Zl. 959/70, indem es um eine Kommanditgesellschaft und die Altersversorgung der Gesellschafter bei Familienpersonengesellschaften geht, nichts zu

gewinnen, da dieser Entscheidung ein anderer Sachverhalt als der berufsgegenständliche zu Grunde liegt.

Weiters zitiert die Bw. einen Satz der Seite 267 aus dem bereits oben erwähnten Werk folgendermaßen: *Für die Frage der Angemessenheit der Bezüge ist bei einer reinen Geschäftsführungs-GmbH auf den Betrieb der KG abzustellen.* Abgesehen davon, dass die Angemessenheit der Bezüge in der Bw. nicht Streitgegenstand ist, ist darauf hinzuweisen, dass dieser Satz dem umfangreichen Kapitel der GmbH & Co K(E)G entnommen ist und daher für den vorliegenden Berufungsfall infolge Vorliegens unterschiedlicher Steuersubjekte keine Bedeutung entfaltet.

Mit dem Hinweis auf ein VwGH-Erkenntnis vom 20. November 1989, Zl. 89/14/0141, indem ausgesprochen wurde, dem Geschäftsführer steht auch ohne Vorliegen einer Vereinbarung, also schon kraft Gesetzes, eine angemessene Entlohnung zu, zeigt die Bw. die Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide nicht auf, weil die angemessene Entlohnung der Geschäftsführerin der Bw. – wie schon die BP zutreffend in ihrer Stellungnahme ausgeführt hat - auch seitens des Senates nicht in Zweifel gezogen wird.

Wenn die Bw. vermeint, die Behörde habe die Leistung des Gesellschafter-Geschäftsführers zu ermitteln und die Angemessenheit der Gegenleistung im Einzelfall zu überprüfen, ist ihr grundsätzlich zuzustimmen. Im vorliegenden Fall hat jedoch, wie oben bereits ausgeführt, die BP die Angemessenheit des Bruttogehaltes der Gesellschafter-Geschäftsführerin (Frau F) nicht in Abrede gestellt. Aus welchem Grund daher die Behörde die Leistung des Gesellschafter-Geschäftsführers noch festzustellen hat, ist dem Senat nicht einsichtig.

Hinsichtlich der Fremdüblichkeit dem Grunde und der Höhe nach verweist die Bw. abermals auf die Rechtsansicht des BMF vom 15. Mai 1996 und auf die beigelegte Einkommenserhebung des Wirtschaftsforum der Führungskräfte für das Jahr 1999. Betreffend die Rechtsansicht des BMF ist zu erwidern, dass darin Grundsätzliches über die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen Körperschaften und deren Gesellschaftergeschäftsführer und Lösungsansätze zur Beurteilung von Pensionszusagen dargelegt wird. Eine grundsätzliche Aussage über die für die steuerliche Anerkennung der Pensionsvorsorge erforderliche Mindestaktivzeit wurde jedoch nicht getroffen. Das BMF hat jedoch keine Bedenken gegen das Vorliegen einer Pensionszusage, wenn eine Mindestaktivzeit von mehr als sieben Jahren besteht. Inwieweit diese Rechtsmeinung auf den vorliegenden Berufungsfall ihre Anwendung findet, ist nicht nachvollziehbar, zumal in der zu beurteilenden, gegenständlichen Pensionszusage eine Wartezeit von nur vier Jahren vereinbart wurde. Im letzten Satz dieser Anfragebeantwortung vertritt das BMF schließlich die Ansicht, bei Anstellung von Spitzenmanagern und geschäftsführenden Organen sei tendenziell

davon auszugehen, dass Pensionszusagen ohne Wartezeit vereinbart werden. Auch dieser Sachverhalt trifft im vorliegenden Berufungsfall nicht zu, da eine Wartezeit zwischen der Bw. und Fr. F vereinbart wurde. Der Berufungssenat vertritt jedenfalls die Auffassung, dass die Vereinbarung einer Mindestdienstzeit (Wartezeit) von der Frage des Bestehens eines Rechtsanspruches auf eine künftige Pension getrennt zu beurteilen ist.

Den Ausführungen betreffend Entlohnung der Führungskräfte für ihre Arbeitsleistung in Form von Pensionszusagen und Erhaltung geeigneter Arbeitskräfte am Arbeitsmarkt (Presse April 2000), steht der erkennende Senat durchaus positiv gegenüber. Für die steuerliche Anerkennung einer Pensionszusage sind aber wegen der unzweifelhaft vorliegenden Einflussmöglichkeiten auf die Vertragsgestaltung zwischen der Bw. und der Gesellschafter-Geschäftsführerin bestimmte, wie bereits zu Beginn der Erwägungen ausgeführte, Kriterien aus der "Angehörigenjudikatur" entscheidungsrelevant.

Betreffend die Angemessenheit der Höhe nach sei nach Ansicht der Bw. zu prüfen, ob der Aufwand (Bildung einer Rückstellung) der Einkommenserzielung der Körperschaft (Bw.) dient, also betrieblich veranlasst ist. Diese Ansicht ist zutreffend. Wenn die Bw. jedoch meint, die betriebliche Veranlassung eines Aufwandes sei nur auf Grund seiner Angemessenheit zu beurteilen, ist darauf hinzuweisen, dass grundsätzlich nicht zu prüfen ist, ob Aufwendungen wirtschaftlich gerechtfertigt, angemessen, notwendig, üblich oder zweckmäßig sind. Die Unangemessenheit oder Unüblichkeit einer Aufwendung kann jedoch ein Indiz dafür sein, dass diese nicht betrieblich, sondern privat veranlasst ist (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 4, Tz 241 ff). Demnach ist auch bei Verträgen, bei denen eine Nahebeziehung zwischen den Vertragspartnern auf Grund gesellschaftsrechtlicher Verflechtungen besteht, zu prüfen, ob sie in dieser Art und Weise auf Grund des Naheverhältnisses der Vertragspartner zueinander vereinbart wurden. Diesfalls ist der betreffenden Vereinbarung die steuerliche Anerkennung zu verweigern, auch wenn eine zivilrechtliche Anerkennung außer Frage steht.

Auch der Einwand, der Prüfer habe keine fremd vergleichenden Feststellungen hinsichtlich der Gesamtausstattung der Entlohnung der Gesellschafter-Geschäftsführerin getroffen, ist nicht entscheidungsrelevant. Der Prüfer hat nämlich festgestellt, dass ein Teil der Gesamtausstattung des Dienstverhältnisses, und zwar die Pensionszusage, nicht fremdüblich sei; sohin waren fremd vergleichende Feststellungen hinsichtlich der Gesamtausstattung der Entlohnung nicht mehr angebracht.

Was die Ansicht der Bw. betrifft, eine betragsmäßige Angemessenheit der Gesamtentlohnung der Geschäftsführerin liege vor und daher auch keine verdeckte Gewinnausschüttung, ist auszuführen, dass die betragsmäßige Angemessenheit der Gesamtentlohnung der Geschäftsführerin nicht Thema des Berufungsverfahrens ist. Während ein Punkt des

Anstellungsvertrages, nämlich die Pensionszusage, seitens der Amtspartei als fremdunüblich bewertet und deren steuerliche Anerkennung versagt wurde, sind unter verdeckter Gewinnausschüttung Vermögensminderungen oder verhinderte Vermögensmehrungen einer Kapitalgesellschaft zu verstehen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, sich auf die Höhe des Einkommens auswirken und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung stehen (Zorn, Besteuerung der Geschäftsführung, S. 117). Im vorliegenden Fall ist jedoch nicht zu beurteilen, ob die Gesamtentlohnung der Geschäftsführerin betragsmäßig angemessen ist, sondern ob die zwischen der Bw. und der Gesellschafter-Geschäftsführerin vereinbarte Pensionszusage ihre Wurzeln in der gesellschaftsrechtlichen Verflechtung der Vertragspartner findet.

Wenn die Bw. vorbringt, die Gesamtausstattung der Geschäftsführerentlohnung der Fr. F sei im außerbetrieblichen Fremdvergleich jedenfalls angemessen, ist abermals darauf hinzuweisen, dass sich die Frage der Angemessenheit der Gesamtausstattung der Geschäftsführerentlohnung gar nicht stellt. Bedingt durch die wirtschaftliche Einheit von Aktivbezug und Pensionszusage sind vorerst diese beiden auf ihre Fremdüblichkeit hin zu beurteilen, um dann in einem nächsten Schritt die Angemessenheit der Gesamtausstattung der Geschäftsführerentlohnung im außerbetrieblichen Fremdvergleich zu prüfen. Diese weitere Prüfung erübrigt sich, wenn bereits ein Teil – im vorliegenden Fall die Pensionszusage – dem Fremdvergleich nicht Stand hält.

Soweit die Bw. die Ansicht vertritt, zwischen der Bw. und der F-KG liege wirtschaftlich betrachtet ein einheitliches Unternehmen vor, ist dieser Standpunkt nur insoweit zutreffend, wenn ein Sachverhalt nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt und nicht nach der äußeren Erscheinungsform zu beurteilen ist. Gemäß § 14 Abs. 7 EStG 1988 können Steuerpflichtige, die ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 oder § 5 ermitteln, für Pensionszusagen und direkte Leistungszusagen im Sinne des Betriebspensionsgesetzes Pensionsrückstellungen bilden. Ohne Zweifel ist die Bw. ein anderes Steuersubjekt als die F-KG und lässt diese Bestimmung bei vorliegendem Sachverhalt eben eine wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht zu.

Zu den einzelnen Feststellungen der Betriebsprüfung führte die Bw. zu Pkt. 1 und 5 aus, dass zwischen der Bw. und Fr. F wirtschaftlich und arbeitsrechtlich kein neues Dienstverhältnis begründet worden sei. Dieser Einwand ist nicht überzeugend. Der Dienstvertrag ist ein vertragliches Schuldverhältnis, welches grundsätzlich als Gesamtheit wechselseitiger Rechte und Pflichten übertragungsfähig ist. Der Vertragsübernehmer übernimmt dabei nicht nur die einzelnen Verpflichtungen, sondern tritt auch in alle Gestaltungsrechte des bisherigen Vertragspartners ein (Koziol/Welser, Bürgerliches Recht, 12. Aufl., Band II, S. 128). In keinem der zwölf Punkte des Anstellungsvertrages vom 15. Juni 1992 wird auf ein Dienstverhältnis

hingewiesen, welches übernommen werden soll; auch beinhaltet der Anstellungsvertrag keinerlei Hinweise, wer der etwaige Vertragsübernehmer sei. In Pkt. I vorletzter Satz des gegenständlichen Vertrages wird zwar ein bestehendes Dienstverhältnis zwischen der Bw. und Fr. F und die Eigenschaft der Dienstnehmerin als Angestellte der Bw. festgehalten, doch Anhaltspunkte die darauf schließen lassen, eine Vertragsübernahme sei erfolgt, sind nicht ersichtlich. Der Anstellungsvertrag regelt nämlich die Rechte und Pflichten im Zusammenhang mit der zukünftigen Tätigkeit der Fr. F als Geschäftsführerin der Bw.

Wenn die Bw. ausführt, infolge handelsrechtlicher Vorschriften obliege die Geschäftsführung dem Komplementär, ist ihr insofern zuzustimmen, soweit es sich um eine GesmbH & Co KG handelt. Die Rechtsform der Bw. ist jedoch eine GesmbH.

Wenn sie weiter ausführt, die Überleitung des Dienstverhältnisses zwischen der F-KG und Fr. F sei zwingend notwendig gewesen, da eine Übertragung der Geschäftsführung an einen Nichtgesellschafter nicht zulässig sei, unterliegt sie einem Irrtum. Jede Gesellschaft mit beschränkter Haftung muss einen oder mehrere Geschäftsführer haben, wobei nur physische, handlungsfähige Personen zu Geschäftsführern bestellt werden können, dass hingegen Geschäftsführer zwangsläufig Anteilsinhaber einer Kapitalgesellschaft sein müssen, findet im Gesetz keine Deckung.

Hinsichtlich des VwGH-Erkenntnisses vom 10. April 1997, Zl. 94/15/0210 vertritt die Bw. zu Unrecht die Meinung, dass der dem Beschwerdefall zugrunde liegende Sachverhalt auf den vorliegenden Berufungsfall nicht anwendbar sei. Beiden Fällen liegt nämlich eine Rückstellungsbildung einer Kapitalgesellschaft für Pensionsansprüche eines geschäftsführenden Gesellschafters zu Grunde, wobei der Frage der steuerlichen Anerkennung der Pensionszusage, nämlich ob diese in der gegebenen Form auch einem gesellschaftsfremden Geschäftsführer gewährt worden wäre, wesentliche Bedeutung zukommt.

Soweit die Bw. vorbringt, der VwGH habe die Ansicht der Behörde, ein nur nach sechsjähriger Dienstzeit erworbener Pensionsanspruch und ein Pensionsantritt mit 55 Jahren sei fremdunüblich, nicht bestätigt, ist entgegenzuhalten, dass hinsichtlich des Arguments, es erscheine ungewöhnlich, nach nur sechsjähriger Dienstzeit einen Pensionsanspruch zu gewähren, der VwGH die Beweiswürdigung der belangten Behörde nicht für unschlüssig befunden hat.

Betreffend den Pkt. 2, Wartezeit – Gewinnsituation, sei nach Meinung der Bw. in Anwendung der EStR, Abschn. 61 B, Abs. 4 eine Vereinbarung über eine Wartezeit für deren steuerliche Anerkennung nicht erforderlich. Diese Ansicht teilt auch der erkennende Senat, denn die

Grundvoraussetzung für die Bildung einer Pensionsrückstellung ist nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut die Erteilung einer schriftlichen, rechtsverbindlichen und unwiderruflichen Pensionszusage (§ 14 Abs. 7 EStG 1988). Somit ist das Vorliegen einer Wartezeit in einer Pensionszusage nicht unmittelbare Voraussetzung für deren rechtswirksame Vereinbarung.

Weiters verweist die Bw. hinsichtlich einer fremdüblichen Wartezeit auf den bereits mehrfach erwähnten Erlass des BMF vom 15. Mai 1996, worin das Ministerium die Ansicht vertrete, bei Anstellung von Spitzenmanagern sei tendenziell davon auszugehen, dass Pensionszusagen ohne Wartezeit vereinbart würden. Auch dieser Einwand verhilft der Berufung nicht zum Erfolg. Abgesehen davon, dass eine Rechtsmeinung des Finanzministeriums keine Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen begründet (vgl. etwa VwGH-Erkenntnis vom 28. Jänner 2003, Zl. 2002/14/0139) vertritt der Senat - wie oben bereits erwähnt - die Ansicht, dass eine rechtsverbindliche Pensionszusage nur dann vorliegt, wenn der Arbeitnehmer einen Rechtsanspruch auf den Pensionsbezug hat, unabhängig davon, ob in der Pensionszusage eine Wartezeit vereinbart ist. Festzuhalten ist jedoch, dass das Ministerium mit dem letzten Satz dieser Anfragebeantwortung – *bei der Anstellung von Spitzenmanagern und geschäftsführenden Organen ist hingegen tendenziell eher davon auszugehen, dass Pensionszusagen ohne Wartezeit vereinbart werden* – keine Aussage darüber trifft, ob Pensionszusagen für Spitzenmanager auch ohne Wartezeiten rechtsverbindlich sind.

Wenn die Bw. zu Pkt. 2 der Tz 16 des BP-Berichts ausführt, die durchschnittlichen Gewinne der Bw. resultierten auf Grund ihres Anteils an der KG und zur Beurteilung der Aufwendungen hinsichtlich des Vorliegens einer verdeckten Gewinnausschüttung sei jedoch das Gesamteinkommen der KG heranzuziehen, ist dieser Einwand nicht einsichtig, zumal KG und GmbH auf Grund der getrennt zu betrachtenden Steuerschuldverhältnisse auch getrennt voneinander zu beurteilen sind. Während die Personengesellschaft steuerlich nur teilrechtsfähig (z.B. im Sinne des Umsatzsteuergesetzes) ist, da sie weder der Einkommensteuer noch der Körperschaftsteuer unterliegt, stellt die Kapitalgesellschaft ein eigenes Steuersubjekt dar (Doralt-Ruppe, Grundriß des österreichischen Steuerrechts, Band II, 3.Aufl., S. 210 ff.). Wenn nun die Amtspartei hinsichtlich der Beurteilung verdeckter Gewinnausschüttungen die auf Grund des Anteils an der KG resultierenden durchschnittlichen Gewinne der Bw. heranzieht und nicht das Gesamteinkommen der KG, ist darin keine rechtswidrige Vorgehensweise zu erkennen.

Unter Pkt. 3 der Berufung bringt die Bw. vor, dass es sich nicht um verschiedene Firmen des Ehegatten der Geschäftsführerin, sondern um das gleiche Unternehmen der KG gehandelt habe, für welches Fr. F tätig gewesen sei. Mag in wirtschaftlicher Betrachtungsweise diese Sichtweise durchaus zutreffen und merkt ein Dienstnehmer auch im alltäglichen Arbeitsablauf

praktisch keinen Unterschied, ob er für eine GesmbH oder eine KG tätig ist, so liegt doch in steuerrechtlicher Hinsicht betreffend eine Pensionszusage einer Personengesellschaft und einer Kapitalgesellschaft ein wesentlicher Unterschied vor. Während rückstellungsfähige Pensionszusagen Dienstnehmern und Gesellschaftergeschäftsführer einer Kapitalgesellschaft gegeben werden können, sind Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer einer Personengesellschaft steuerlich als Gewinnverteilungsabrede anzusehen und daher in der Steuerbilanz nicht rückstellungsfähig (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band I, Tz 44 und die dort zitierte Judikatur). Zwar war Fr. F keine Gesellschafter-Geschäftsführerin der KG, aber die Bw. ist mit 5 % an der KG und Fr. F mit 25 % an der Bw. beteiligt. Somit hätte eine Pensionszusage der KG an die Fr. F als Gewinnverteilungsabrede im Sinne des § 23 Z. 2 EStG 1988 angesehen werden können.

Soweit die Bw. ausführt, die BP sei von der Annahme ausgegangen, das Dienstverhältnis zwischen ihr und Fr. F sei nur deshalb übernommen worden, damit nicht auch anderen Dienstnehmern der KG eine Pensionszusage hätte gewährt werden müssen, ist einzuwerfen, dass diese Annahme dem BP-Bericht, insbesondere im Pkt. 3, nicht zu entnehmen ist. Der BP erschien es lediglich ungewöhnlich, dass im Zuge der Verlagerung des Dienstverhältnisses zwischen der Bw. und Fr. F von der F-KG zur Bw. nur Fr. F in den Genuss der Anrechnung von Vordienstzeiten – insgesamt 21 Jahre - für die zukünftige Betriebspension kam.

Wenn die Bw. zu Pkt. 4, "Einschränkung der Pensionszusage" vorbringt, der Absatz 6 des Punktes IX des Anstellungsvertrages (allgemeine Voraussetzungen) habe die Absicht beinhaltet, Fr. F für vier weitere Jahre zu binden und sei wirtschaftlich betrachtet diese Vereinbarung auch eingehalten worden, da sie noch bis zum 29. August 1996 als eingetragene handelsrechtliche Geschäftsführerin zur Verfügung und darüber hinaus auch nach ihrer Pensionierung eingeschränkt zur Verfügung gestanden sei, ist darauf hinzuweisen, dass der Umstand des Pensionsantritts der Fr. F mit 1. März 1996 unbestritten feststeht. Daran vermag auch die erst mit 29. August 1996 durchgeführte Löschung der handelsrechtlichen Geschäftsführung der Fr. F im Firmenbuch, welche lediglich deklaratorischen Charakter hat, und das eingeschränkte Zurverfügungstehen der Fr. F für das Unternehmen während ihrer Pension, nichts zu ändern.

Soweit die Bw. einwendet, die um zwei Monate verkürzte Dienstzeit sei keine schädliche Einschränkung der ursprünglichen Pensionszusage, da die Verpflichtung aus der Pensionsvereinbarung unverändert geblieben sei, vertritt der UFS ebenso diese Ansicht. Da in den allgemeinen Voraussetzungen des Pkt. IX des Anstellungsvertrages nicht der Pensionsanspruch, sondern der Pensionsanfall geregelt ist, tritt im Pensionsanspruch der Gesellschaftergeschäftsführerin keine Änderung ein. Der Auffassung der BP, der Pkt. IX Abs. 6

enthielte die Bedingung, dass die Dienstnehmerin mindestens vier Jahre ununterbrochene Dienstzeit in der Bw. verbracht haben müsse und dieser Vertragsklausel sei nicht entsprochen worden, ist zu entgegnen, dass dieser Absatz keine Bedingung im rechtlichen Sinn darstellt. Von einer Bedingung in einem Rechtsgeschäft wird dann gesprochen, wenn ein Rechtsverlust oder Rechtserwerb von einem bestimmten Ereignis abhängt. Der Pkt. IX des vorliegenden Anstellungsvertrages bezieht sich eingangs auf den Erwerb der Pension durch die Dienstnehmerin bzw. die Gewährung der Pension seitens der Bw., während im Absatz 6 der Anfall der Pension geregelt wird. Der Anfall einer Pension gibt aber lediglich Auskunft über den Zeitpunkt der Fälligkeit und nicht, ob ein Anspruch (Pensionsrecht) besteht.

Soweit die BP in ihrer Begründung einer fremdunüblichen Pensionszusage an einen Gesellschafter-Geschäftsführer das VwGH-Erkenntnis vom 23. Mai 1978, Zl. 1630/77 zitiert und zur Ansicht gelangt, dass das Rückstellungspotential für künftige Pensionen der Bw. ein Vielfaches des Eigenkapitals der Bw. darstelle und die Bw. entgegenhält, dass sich die bilanztechnische Darstellung des Eigenkapitals seit dem Jahre dieser VwGH-Entscheidung mehrmals geändert habe, ist darauf hinzuweisen, dass der Begriff des Eigenkapitals seit dem Jahre 1978 keine wesentlichen Veränderungen erfahren hat. Das Eigenkapital ist die Differenz zwischen der Summe der aktiven Wirtschaftsgüter und der Summe der passiven Wirtschaftsgüter (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, § 4, Tz 6). Wenn nun die BP zur Ansicht gelangt, die strittige Pensionszusage stehe auf Grund des in der Aktivzeit anzusammelnden Kostenaufwandes mit der wirtschaftlichen Situation der Bw. in keinem Verhältnis und beurteilt die Pensionszusage als fremdunüblich, kann ihr nicht mit Erfolg entgegengetreten werden.

Wenn die Bw. mit Zahlen über Umsatz, Personalaufwand, durchschnittlichen Jahresgewinn der KG darzustellen versucht, dass eine wirtschaftliche Unangemessenheit des Geschäftsführerbezuges im Verhältnis zu den erzielten Gewinnen nicht vorliege, ist zu bemerken, dass diese Zahlen für den gegenständlichen Berufungsfall nicht relevant sind. Wie oben bereits erwähnt, ist die F-KG ein anderes Gewinnermittlungssubjekt als die Bw. und kann die jährliche Dotierung der Pensionsrückstellung anhand des erzielten Gewinnes oder des mittleren Umsatzes der KG den Senat von einer fremdüblichen Pensionszusage an die Gesellschafter-Geschäftsführerin nicht überzeugen.

Soweit die Bw. unter Pkt. 6 vorbringt, die von der BP angeführten Zahlen stammten nur von der geschäftsführenden GmbH (Bw.) und seien daher nicht maßgeblich, übersieht sie, dass im gegenständlichen Verfahren auch nur die Bw. Steuersubjekt ist.

Wirtschaftlich betrachtet sei eine Verteilung der Gesamtdotierungen der Pensionsrückstellung auf die Jahre 1992-1997 auch nicht gerechtfertigt, da der Anspruch der Fr. F aus ihrer

gesamten Dienstzeit stamme. Im Hinblick auf den gesetzlichen Pensionsanspruch der Fr. F ist diese Sichtweise durchaus zutreffend; in Bezug auf eine künftige von der Bw. zu leistende Firmenpension liegt der Sachverhalt anders. Die Bw. hat Fr. F im gegenständlichen Anstellungsvertrag erst im Jahre 1992 eine Pensionszusage erteilt und war daher erst ab diesem Zeitpunkt verpflichtet eine Rückstellung zu bilden. Die Bildung einer Pensionsrückstellung vor dem genannten Zeitpunkt wäre daher gesetzwidrig gewesen. Die Bestimmung des § 14 Abs. 7 Z. 2 EStG 1988 ist somit einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht zugänglich.

Soweit die Bw. mit Zahlen über Umsatz, Personalaufwand, durchschnittlichen Jahresgewinn der KG darstellt, dass eine wirtschaftliche Unangemessenheit des Aufwandes im Verhältnis zu den erzielten Gewinnen nicht vorliege, ist festzuhalten, dass die Zahlen über Umsatz, Personalaufwand und durchschnittlichen Jahresgewinn aus der KG stammen. Sie sind demnach für gegenständlichen Fall nicht maßgeblich und erübrigt sich damit ein weiteres Eingehen auf eine Prüfung der wirtschaftlichen Angemessenheit des Aufwandes.

Unter den Pkt. 7, 9, 10, „Pensionsbezug übersteigt letzten Aktivbezug“, räumt die Bw. ein, dass die Berechnung der laufenden Bezüge fehlerhaft gewesen sei, da die zuletzt ausgezahlte Prämie und nicht der Durchschnitt der letzten drei Jahre ermittelt und die Sozialversicherungspension irrtümlich nicht in Abzug gebracht worden sei. Ab dem Jahre 1998 seien jedoch Pensionen zur Auszahlung gelangt, die unter dem durchschnittlichen letzten Gehalt der Geschäftsführerin lägen. Somit liege eine Überausstattung der Pensionszusage infolge Überschreitens des letzten Aktivbezuges nicht vor. Diese Ausführungen mögen ab dem Jahr 1998 zutreffen, im BP-Bericht unter Pkt. 9 und 10 wurden Feststellungen getroffen, die darlegen, dass die Gesamtpension den letzten durchschnittlichen Monatsbezug übersteigt. Wenn nun die Bw. ab dem 1.1.1998 von einer geringeren Gesamtpension der Gesellschafter-Geschäftsführerin ausgeht, also die Betriebspension in Höhe von mtl. S 32.678,70 im Jahr 1997 auf mtl. S 20.625,40 ab 1.1.1998 senkt, ist dies ein Vorgehen, das eine fremde Dienstnehmerin wohl nicht billigen würde. Ein solches Verhalten ist ganz offensichtlich nur möglich, weil ein zwischen fremden Vertragspartnern bestehender Interessensgegensatz im vorliegenden Fall fehlt.

Soweit die Bw. vorbringt, überhöhte auf einen Irrtum beruhende Auszahlungen stellen auf Seite der Kapitalgesellschaft mangels Wissen und Wollen keine verdeckte Gewinnausschüttung dar, ist entgegenzuhalten, dass die steuerliche Anerkennung einer vertraglichen Vereinbarung (Pensionszusage) zwischen der Kapitalgesellschaft (Bw.) und Fr. F und die damit in Zusammenhang stehende Dotierung der Pensionsrückstellung strittig ist.

Betreffend Pkt. 8, Dotierung im Jahr 1997 führt die Bw. aus, dass es zu einem Dotierungsaufwand auch nach dem Pensionsanfall kommen könne. Diese Ansicht steht allerdings mit der Rechtslage nicht in Einklang. In § 14 Abs. 7 Z. 4 EStG 1988 ist hinsichtlich der Bildung der Pensionsrückstellung in dem Wirtschaftsjahr, in dem der Pensionsfall eintritt, eine erhöhte Zuweisung vorzunehmen, soweit durch ordnungsgemäße Zuweisungen an die Pensionsrückstellung das zulässige Ausmaß der Rückstellung nicht erreicht wird. Somit ist die Pensionsrückstellung buchmäßig während der Aktivjahre des Dienstnehmers, also vom Beginn des Wirtschaftsjahres, in dem die Pensionszusage gegeben wurde, bis zum Zeitpunkt der vorgesehenen Pensionierung anzusammeln (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band I, § 14, Tz 52). In Anwendung der zitierten Bestimmung hätte demnach eine Rückstellungsdotierung betreffend die Pensionszusage der Fr. F, vorausgesetzt die Pensionszusage würde steuerlich anerkannt, erstmals im Wirtschaftsjahr 91/92 und letztmalig im Wirtschaftsjahr 95/96 vorgenommen werden können.

Wenn die Bw. die EStR 1984, Abschnitt 61 B 2 Absatz 3, 5 und 6 zitiert, ist darauf hinzuweisen, dass gerade nach dessen Absatz 3 die Ansammlung künftiger, rechtsverbindlich zugesagter Leistungen aus einer Pensionszusage stets nur auf die restliche Aktivzeit verteilt werden kann. Im Absatz 5 der Richtlinien ist festgehalten, dass nach Eintritt des Pensionsfalles die Pensionsrückstellung versicherungsmathematisch fortzuführen ist, wobei sie den Barwert der künftigen Leistungen darstellt. Hierbei sind sämtliche im jeweiligen Wirtschaftsjahr eingetretene, leistungsverändernde Umstände zu berücksichtigen. Solche leistungsverändernde Umstände hat die Bw. im Zusammenhang mit der Pensionszusage der Fr. F jedoch nicht vorgebracht, sodass auch kein Dotierungsaufwand nach dem Pensionsfall besteht. Absatz 6 der EStR besagt schließlich, dass eine unrichtig gebildete oder unrichtig fortgeführte Rückstellung entsprechend zu berücksichtigen ist. Aus diesem Grund wird auch die Rückstellung des Hr. Ing. K.F. berichtigt, wobei diesbezüglich auf die Ausführungen unter Punkt 2 „Rückstellung Ing. K.F.“ verwiesen wird.

Hinsichtlich der Gewinnerhöhung betreffend das Jahr 1993 in Höhe von S 991.621,00 hat die Bw. selbst im Prüfungsverfahren eine Aufstellung betreffend die jährliche Rückstellungsdotierung der Fr. F (siehe Arbeitsbogen Seite 135) vorgelegt. Demnach hatte der Prüfer der Rückstellungsdotierung betreffend Fr. F hinsichtlich des Jahres 1993 eben diesen Betrag zu Grunde gelegt. Erst in der Gegenäußerung zur BP-Stellungnahme gliederte die Bw. die Gesamtdotierung der Rückstellung für das Jahr 1993 auf, sodass diesbezüglich das Einkommen der Bw. sowie der Gewerbeertrag betreffend die Jahre 1993 und 1994 neu zu berechnen ist.

Soweit die Bw. in ihrer Gegenäußerung zur BP-Stellungnahme ausführt, die Ansicht der Betriebsprüfung, die Pensionszusage sei eine "Kompensation", die bei normalen Anstellungsverhältnissen nicht denkbar und nur möglich sei, wenn sich die Gesellschaftsanteile im Familieneigentum befänden, sei sachlich nicht gerechtfertigt, ist darauf hinzuweisen, dass die Betriebsprüfung den Berufungsausführungen folgend davon ausgegangen ist, dass Fr. F bereits in der Zeit, in der sie in der F-KG angestellt war, ein Versprechen über die Gewährung eines Pensionsvertrages erhalten habe. Die Bw. führt in diesem Zusammenhang weiter aus, dass eine nach längerer Dienstzeit bei Pensionseintritt zugesagte Pension durchaus als angemessen bewertet werden kann, wenn sie als Abgeltung besonderer Leistungen während der Aktivzeit gewährt werde. Diese Ansicht betrifft jedoch einen anderen als den berufungsgegenständlichen Sachverhalt, denn von einer längeren Dienstzeit der Fr. F in der Bw., die Dienstzeit der Fr. F in der Bw. betrug unstrittig knapp vier Jahre, kann nicht die Rede sein.

Wenn die Bw. vorbringt, die Betriebsprüfung bestätige auf Seite drei ihrer Stellungnahme, die Voraussetzungen für die Bildung einer Pensionsrückstellung seien erfüllt worden, übersieht sie, dass die Betriebsprüfung in dem betreffenden Absatz der Stellungnahme davon ausgeht, dass dem berufungsgegenständlichen Anstellungsvertrag ein Versprechen der Bw. an die Dienstnehmerin Fr. F über die Gewährung eines Pensionsvertrages voraus gegangen sei und somit die gesetzlichen Voraussetzungen für eine Pensionszusage erst knapp vor der Pensionierung der Fr. F erfüllt worden seien. Diese Umstände ließen die BP zur Ansicht gelangen, dass eine wie dem gegenständlichen Berufungsfall zu Grunde liegende Pensionszusage einem fremden Dritten gegenüber kurz vor der Pensionierung nicht gemacht worden wäre.

Zu dem der Berufung beigelegten Gutachten von P.&P. ist zu bemerken, dass die der Gehaltseinschätzung zu Grunde liegenden Daten in Wahrheit nicht die Bw. betreffen. Die Angaben über den Umsatz des Unternehmens oder die Zugehörigkeit des Geschäftsführers im Unternehmen entsprechen der F-KG, jedoch nicht der Bw. Im Übrigen wurde die Angemessenheit des Bruttogehaltes der Fr. F seitens der BP nicht in Frage gestellt.

Wenn die Bw. die Ansicht vertritt, für die Angemessenheitsprüfung ihrer Pensionszusage sei die Gesamtdauer des Beschäftigungsverhältnisses der Fr. F heranzuziehen und zur Stützung ihrer Argumentation auf Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 14 Tz 50 und 51.1 verweist, ist zu erwidern, dass dies eine Literaturmeinung darstellt, die sich auf ein VwGH-Erkenntnis vom 21. September 1981, Zl. 17/2546/80 stützt. In diesem Erkenntnis ging es um eine Pensionszusage zwischen Ehegatten, wobei der VwGH bei der strittigen Pensionszusage und der entsprechenden Pensionsrückstellung auch Zeiten einbezogen hat, in

denen die Tätigkeit des Ehegatten noch nicht im Rahmen eines steuerlich anzuerkennenden Dienstverhältnisses erfolgt war. Nach der damaligen Rechtslage war nämlich ein Dienstverhältnis zwischen Ehegatten steuerlich generell nicht zulässig (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band I, § 14, Tz 44). Wenn nun die Bw. in die Beurteilung einer angemessenen Pensionszusage die Gesamtdauer des Beschäftigungsverhältnisses der Fr. F einfließen lässt, ist darauf hinzuweisen, dass dieser Umstand - Anerkennung der Vordienstzeiten der Fr. F im Ausmaß von einundzwanzig Jahren – ohnehin Eingang in die Pensionszusage gefunden hat.

Der Ansicht der Bw., aus der Bestellung der Fr. F zu ihrer Geschäftsführerin habe sich rechtlich keine Veränderung in der Funktion als kaufmännische Leiterin der F-KG ergeben, vermag sich der Senat nicht anzuschließen. Zwar hatte lt. Bw. Fr. F auch in der KG schon die kaufmännische Leitung inne gehabt, als gesetzliche Vertreterin einer juristischen Person ist sie jedoch erst mit dem Anstellungsvertrag vom 15. Juni 1992 betraut worden.

Soweit die Bw. ausführt, für die Beurteilung der Pensionszusage an Fr. F sei in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ihr gesamtes Beschäftigungsverhältnis sowohl zwischen der KG als auch der Bw. als Einheit zu behandeln, ist darauf hinzuweisen, dass diese Ansicht – wie oben schon erwähnt - aus zivil- und arbeitsrechtlichen Gründen keine gesetzliche Deckung findet, wobei die Verdienste der Fr. F für das Einzelunternehmen und die KG durchaus anzuerkennen sind und auch nicht in Abrede gestellt werden.

Betreffend das Vorbringen der Bw., im Vergleichsjahr 1996 habe die F-KG ein Betriebsergebnis erwirtschaftet, welches vor Abzug der Geschäftsführervergütungen S 6,8 Mio. betrage und somit über den Geschäftsführervergütungen in Höhe von ca. S 4,3 Mio. liege, ist auszuführen, dass dies zwar zutrifft, jedoch an der Argumentation der BP vorbeigeht. Der BP erscheint es zu Recht unplausibel, dass im Jahr 1996 die gesamten seitens der Bw. ausbezahlten Geschäftsführervergütungen höher sind als die erwirtschafteten Betriebsergebnisse der KG. Soweit die Bw. vermeint, die Angemessenheitsbeurteilung der Geschäftsführervergütungen dürfe nicht nur anhand eines Vergleichsjahres erfolgen, geht der Senat damit konform. Auch ist - wie die Bw. selbst zitiert - die Gesamtausstattung des Dienstverhältnisses heranzuziehen, da Aktivbezug und Pensionserwartungen wirtschaftlich eine Einheit darstellen.

Wenn die Bw. die gebildete Pensionsrückstellung in Höhe von ca. S 3,5 Mio. über einen Zeitraum von rund 26 Jahre verteilt betrachtet und die Bildung der Pensionsrückstellung auf die Gesamtaktivzeit der Fr. F umlegt, so liegt nach Auffassung des Senates dieser Sachverhalt eben im vorliegenden Berufungsfall nicht vor. Vielmehr musste die Bw. in relativ kurzer Zeit Deckungskapital für den künftigen betrieblichen Pensionsanspruch der Fr. F ansammeln, was

ein der Geschäftsführerin fremd gegenüberstehender Dienstgeber mit Sicherheit nicht auf sich genommen hätte.

Den Ausführungen der Bw. über die Gegenüberstellung der Entwicklung der Pensionsrückstellungen zur Gewinn- und Eigenkapitalsituation der F&S-KG, ihre positive Ertragslage und bilanzierten Gewinne ist entgegenzuhalten, dass die Zahlen über die Dotierung der Pensionsrückstellung, den Jahresgewinn, das Eigenkapital und die Eigenkapitalrendite infolge der steuerlichrechtlichen Trennung der Bw. und der F&S-KG nicht entscheidungsrelevant sind.

Wenn die Bw. ausführt, die Feststellung der Betriebsprüfung, die KG habe der Bezahlung des enormen Geschäftsführeraufwandes in dieser Höhe nicht mehr nachkommen können, entspreche nicht der Liquiditätslage und der Finanzierungskraft der KG, da zum Jahresabschluss 30.6.1996 die KG über ein positives "working-capital" verfügt habe, stellt sich die Frage, aus welchem Grund dann die Bw. ihre Forderungen gegenüber der KG laut den in den vorliegenden Jahresabschlüssen dargestellten Verrechnungskonten nicht bedient hat. Das Verrechnungskonto F&S-KG beträgt zum Jahresabschluss 30.6.1993 ca. S 4,6 Mio., zum 30.6.1994 ca. S 6,2 Mio., zum 30.6.1995 ca. S 7,8 Mio. und zum 30.6.1996 ca. S 9,2 Mio. Somit ist ein kontinuierliches Ansteigen des diesbezüglichen Verrechnungskontos zu verzeichnen; dies bedeutet, dass die Forderungen der Bw. gegenüber der KG laufend größer werden, obwohl die Liquiditätslage der KG den Ausführungen der Bw. zufolge positiv sei. Ob dieses Verhalten im Wirtschaftsleben zwischen fremden Geschäftspartnern fremdüblich ist, bezweifelt der Senat.

Das Vorbringen der Bw., die Pensionszusage sehe keine Verpflichtung der Fr. F zur Einhaltung einer vertraglich festgeschriebenen Dienstzeit in Höhe von vier Jahren trifft zwar vorerst grundsätzlich zu. Die Bw. gewährt und Fr. F erwirbt eine Firmenpension unter den Voraussetzungen des Pkt. IX lit. 1 bis lit. 5 des Anstellungsvertrages, wobei die zitierten Unterpunkte die Höhe, die Bemessungsgrundlage des Pensionsanspruches der Fr. F, sowie die Leistungen der Bw. regeln; der Pkt. IX lit. 6 betrifft den Pensionsanfall. Danach fällt eine Firmenpension an, wenn drei allgemeine Voraussetzungen vorliegen, nämlich das betreffende Dienstverhältnis wurde aufgelöst, ein bestimmter unter lit. c näher ausgeführter Tatbestand fehlt im Zeitpunkt des Auflösens des Dienstverhältnisses und eine ununterbrochene in der Bw. tatsächlich verbrachte und für die Pension anrechenbare Dienstzeit von mindestens vier Jahren wurde zurückgelegt. Im vorliegenden Berufungsfall hat Fr. F mit 1. März 1996 die gesetzliche Pension angetreten, also vor Vollendung der ununterbrochen zurückgelegten vierjährigen Dienstzeit in der Bw. Damit waren aber die „allgemeinen Voraussetzungen“ des

Abs. 6 im Pkt. IX des Anstellungsvertrages für den Pensionsanfall nicht erfüllt. Erst mit der Zusatzvereinbarung vom Februar 1996 war der Anfall der betrieblichen Pension möglich.

Wenn nun die Bw. weiters vorbringt, die Firmenpensionsbelastung für zwei Monate stelle gegenüber dem Gehaltsaufwand eine erhebliche Aufwandsentlastung dar, ist es ungewöhnlich und nicht einsichtig, dass die Bw. dann eine Zusatzvereinbarung mit Fr. F abgeschlossen hat. Hätte nämlich die Bw. diese Zusatzvereinbarung mit Fr. F nicht abgeschlossen, wäre die betriebliche Pension mangels Vorliegens der „allgemeinen Voraussetzungen“ nicht angefallen. Auch diese Vorgangsweise hätte zu einer wesentlichen Aufwandsentlastung für die Bw. geführt. Schließlich bringt in diesem Zusammenhang die Bw. noch vor, dass keine zusätzlichen Lohnspesen für eine Ersatzarbeitskraft angefallen seien, da bereits im Unternehmen eine leistungsfähige Nachfolgebesetzung beschäftigt gewesen sei. Wenn es zutrifft, dass die Bw. auf Grund betrieblicher Notwendigkeit einen zweiten Geschäftsführer im Jahr 1992 angestellt hat, in der Folge jedoch sich wegen erheblicher Aufwandsentlastung mit dem Ausscheiden des zweiten Geschäftsführers vor der vereinbarten Wartezeit im Jahr 1996 einverstanden erklärt hat und dann erst im Jahre 1999 (siehe Firmenbuchauszug) wieder einen zweiten Geschäftsführer bestellt, kann sich der erkennende Senat den Bedenken der Amtspartei hinsichtlich einer nicht fremdüblichen Vorgehensweise voll anschließen.

Wenn die Bw. in ihrer Gegenäußerung zur BP-Stellungnahme verneint, sie habe nicht eingeräumt, dass sie arbeitsrechtlich vertragswidrig handelte, ist darauf hinzuweisen, dass sie in ihrer Berufung auf Seite 14 (siehe zu 4 "Einschränkung der Pensionszusage") sehr wohl bemerkt hat, die Vereinbarung wurde arbeitsrechtlich nicht eingehalten.

Soweit die Bw. vorbringt, angesichts der im Unternehmen F verbrachten ASVG - Dienstzeit der Fr. F dürfe eine einvernehmliche Änderung einer steuerrechtlich gar nicht vorgesehenen "Wartezeit-Klausel" nicht zur Aberkennung der Pensionszusage führen, ist entgegen zu halten, dass im vorliegenden Berufungsfall nicht die gesamte ASVG Dienstzeit der Fr. F zur Beurteilung der Fremdüblichkeit der ihr erteilten Pensionszusage heranzuziehen ist, da nicht der gesetzliche Pensionsanspruch, sondern der durch die Bw. gewährte betriebliche Pensionsanspruch einer steuerrechtlichen Prüfung zu unterziehen ist. Auch hängt die steuerrechtliche Anerkennung der Pensionszusage nicht allein davon ab, ob eine vereinbarte Wartezeit eingehalten wurde. Demnach erübrigt sich ein weiteres Eingehen auf das Vorbringen der Bw., dass der frühzeitige Pensionsantritt der Fr. F der Bw. keinen wirtschaftlichen Schaden zugefügt habe.

Zu der von der Bw. vertretenen Gesamtbetrachtung ihrer Unternehmensdaten gemeinsam mit den Unternehmensdaten der KG (Ertragsfähigkeit und Eigenkapitalentwicklung) gibt die Bw. an, dass diese von der BP als unmaßgeblich abgelehnt worden sei und dadurch sei es gar

nicht zu einer Darlegung von darüber hinaus gehenden Werten, stillen Reserven oder des erheblichen Ertragswertes des Unternehmens gekommen. Mit diesem Vorbringen zeigt die Bw. jedoch nicht auf, welche Umstände sie im Rechtsmittelverfahren abgehalten haben, darüber hinaus gehende Werte oder stille Reserven der Bw. darzulegen.

Soweit die Bw. erklärt, für die vergleichende Gegenüberstellung der Pensionszusage sei der Rückstellungsbetrag auf sechs Jahre linear verteilt worden, weil die aufwandswirksame Bilanzierung der Rückstellung über sechs Jahre erfolgt sei, entspricht diese Darstellung zwar der Aktenlage, die Bw. hat jedoch die Bestimmung des § 14 Abs. 7 Z 4 EStG nicht zur Anwendung gebracht. Demnach sind für die Pensionsverpflichtungen, unabhängig von der Frage ihrer fremdüblichen Gestaltung, jene Verhältnisse maßgebend, die am jeweiligen Bilanzstichtag vorliegen. Hat im Pensionsfall die Rückstellung das zulässige Ausmaß nicht erreicht, dann ist in dem Jahr der Pensionierung eine erhöhte Zuweisung vorzunehmen und der fehlende Betrag in einer Summe zuzuführen (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band I, § 14, Tz 52 ff). Die Pensionsrückstellung ist somit buchmäßig während der Aktivjahre der Fr. F, also bis Februar 1996, anzusammeln. Die Begründung der Bw., eine Rückstellungsdotierung auch noch für das Bilanzjahr 1997 sei wegen der versicherungsmathematischen Berechnung durchzuführen gewesen, widerspricht daher den gesetzlichen Bestimmungen.

Soweit die Bw. den Endzeitpunkt des Ansammlungsverfahrens mit dem Beginn der Firmenpensionszahlungen als zutreffend erachtet und zu diesem Zweck auf den Pkt. IX Abs. 9 lit. a des Anstellungsvertrages verweist, ist diese Auffassung nicht zutreffend. Während nämlich der Absatz 9 der diesbezüglichen Vereinbarung den Beginn der Pensionszahlungen und deren Fälligkeiten bestimmt, werden im Absatz 6 die allgemeinen Voraussetzungen für einen Pensionsanfall festgelegt. Im Hinblick auf diese beiden Bestimmungen kommt es somit nicht auf den Beginn der Pensionszahlungen, sondern auf den Anfall des Pensionsanspruches an.

Unter Berücksichtigung sämtlicher vorstehender Erwägungen stellt sich somit die Pensionszusage der Fr. F für den erkennenden Senat als nicht fremdüblich dar, sodass sie (die Pensionszusage) steuerlich nicht anzuerkennen ist. Dem diesbezüglichen Berufungsbegehren konnte somit nicht gefolgt werden. Lediglich für das Jahr 1993 wurde dem Berufungsbegehren insoweit entsprochen, als der für die Pensionsrückstellung der Fr. F bilanzierte Dotierungsbetrag nach der im Berufungsverfahren festgestellten Aktenlage richtigerweise S 547.982,00 beträgt und nicht wie von der BP angenommen S 991.621,00. Dementsprechend ergibt sich auch eine Abänderung des Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuerbescheides für das Jahr 1993 zugunsten der Bw.

Es ergeben sich folgende steuerliche Auswirkungen:

		1993	1994	1995	1996	1997
Rückstellung lt. HB		-991.621	-1.618.658,00	-2.282.129,00	-2.504.250,00	-3.536.622,00
Rückstellung lt. BE		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
VÄ		991.621	1.618.658,00	2.282.129,00	2.504.250,00	3.536.622,00
VÄ d. Vj.		-443.639	-991.621	-1.618.658,00	-2.282.129,00	-2.504.250,00
EÄ		547.982	627.037	663.471,00	222.121,00	1.032.372,00

Die bis zum Bilanzstichtag 30. Juni 1997 an Fr. F ausbezahlte und aufwandsmäßig verrechnete betriebliche Pension beträgt S 163.393,00 (S 32.678,70 x 5 Monate inkl. UR). Dieser Betrag ist infolge der festgestellten fremdunüblichen Vereinbarung zwischen der Bw. und Fr. F als verdeckte Gewinnausschüttung der Bw. zuzurechnen.

2. Pensionsrückstellung Ing. K.F. (- Tz 17 - BP-Bericht)

Hinsichtlich der Pensionsrückstellung für Ing. K.F. hat der steuerliche Vertreter nach Abschluss des Betriebsprüfungsverfahrens die versicherungsmathematischen Berechnungen der steuerlich wirksamen Pensionsrückstellung vorgelegt und sind diese Werte laut Handelsbilanz anzusetzen.

Wenn die BP den Standpunkt vertritt, das Ansammlungsverfahren einer Pensionsrückstellung erstreckte sich auf den Zeitraum ab Pensionszusage bis zum Zeitpunkt des vorgesehenen Pensionsanspruchs, entspricht dies den gesetzlichen Vorgaben. Der Ansicht, dass der vorgesehene Zeitpunkt, der Zeitpunkt des gesetzlichen Pensionsanspruchs sei, unabhängig davon, ob ein Dienstnehmer über den gesetzlichen Pensionsanspruch hinaus tätig ist, kann sich der Senat jedoch nicht anschließen. Wie oben bereits ausgeführt, ist eine Pensionsrückstellung während der Aktivjahre des Dienstnehmers anzusammeln und wenn ein Dienstnehmer mit seinem Dienstgeber vereinbart, dass er über seinen gesetzlichen Pensionsantrittszeitpunkt hinaus tätig ist, dann stellt dies eine Veränderung der Pensionszusage dar, die wie eine neue Zusage zu behandeln ist (§ 14 Abs. 7 Z. 2 EStG 1988). Die Pensionsrückstellung betreffend Ing. K.F. ist demnach den Änderungen zufolge – entsprechend dem Berufungsbegehren - anzupassen (siehe die vorgelegten versicherungsmathematischen Berechnungen) und ergibt sich folgende steuerliche Auswirkung:

	1995	1996	1997
	S	S	S
Rückst. lt. HB	-4.103.118,00	-5.722.314,00	-5.596.440,00
Rückst. lt. BE	-4.103.118,00	-5.722.314,00	-5.596.440,00
VÄ	0,00	0,00	0,00
Vä d Vj	0,00	0,00	0,00
EÄ	0,00	0,00	0,00

Gewerbesteuerrückstellung (- Tz 18 - BP-Bericht)

Hinsichtlich der Gewerbesteuer für die Jahre 1993 und 1994 sind die Nachforderungen des Jahres 1993 in Höhe von S 65.000,00 und des Jahres 1994 in Höhe von S 43.000,00 zu passivieren.

Kapitalertragsteuer

Gemäß § 8 Abs. 2 Körperschaftsteuergesetz (KStG) 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob dieses im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Verdeckte Gewinnausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegene Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilshaber, die das Einkommen der Körperschaft vermindern und ihre Wurzel in der Anteilshaberschaft haben (VwGH-Erkenntnis vom 29. Jänner 2003, Zl. 98/13/0055). Da die berufungsgegenständliche Pensionszusage steuerlich keine Anerkennung findet, stellen sich nun die im Wirtschaftsjahr 1997 ausbezahlten und aufwandsmäßig verrechneten Pensionszahlungen der Bw. an Fr. F in Höhe von S 163.393,00 als außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegene Zuwendungen dar. Die von den verdeckten Ausschüttungen zu erhebende Kapitalertragsteuer (Kest) wird von der Bw. getragen, sodass sich für die Berechnung folgende Kest-Sätze ergeben:

1997: 33,30 % von S 163.393,00 = S 54.410,00.

Die gesamte verdeckte Gewinnausschüttung inkl. Kest beträgt S 217.803,00.

Die sich ergebende Kest-Nachforderung ist zu passivieren.

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für das Jahr 1997 war daher abzuweisen. Dieser Bescheid bleibt unverändert.

Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich

	1993	1994	1995	1996	1997
Gewinn lt. Handels- bzw. Steuerbilanz	80.678,14	126.258,39	160.215,15	115.199,13	242.741,37
Tz 17 Pensionsrückstellung			0,00	0,00	0,00
Tz 18 Gewerbesteuer	-65.000,00	-43.000,00			

Tz 19 Kapitalertragsteuer					-54.410,00
Gewinn lt.BE	15.678,14	83.258,39	160.215,15	115.199,13	188.331,37

Ermittlung des Einkommens

	1993	1994	1995	1996	1997
Gewinn lt. BE	15.678,00	83.258,00	160.215,00	115.199,00	188.331,00
Verd. Ausschüttungen (16a + 16b)	547.982,00	627.037,00	663.471,00	222.121,00	1.195.765,00
andere nicht abzugsfähige Ausgaben		25.817,00	5.114,00	2.737,00	3.528,00
KÖSt	37.064,00	80.900,00	81.634,00	64.590,00	126.280,00
KESt					54.410,00
sonstige nichtabzugsfähige Steuern	12.310,00	6.457,00	38.259,00	11.728,00	
andere nicht stpfl. Erträge					-1.157,00
Eink. aus Gw.	613.034,00	823.469,00	948.693,00	416.375,00	1.567.157,00
Ausgaben gem. § 8 (4) KStG 1988	-12.310,00	-6.156,00	-40.000,00		
zu versteuerndes Einkommen	600.724,00	817.313,00	908.693,00		
gerundet	600.700,00	817.300,00	908.700,00	416.400,00	1.567.200,00

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 10 Berechnungsblätter

Wien, am 20. September 2007