



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der x, vertreten durch y, vom 15. März 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes z vom 11. Februar 2004 betreffend Körperschaftsteuer 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

1. Bei der Bw. wurde eine Betriebsprüfung durchgeführt. Dabei wurden betreffend die Veranlagung für 2001 in der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 26. Januar 2004 nachstehende Feststellungen getroffen:

(a) Dem Geschäftsführer des geprüften Unternehmens habe man im Dienstvertrag (mit Wirkung vom 1. Mai 1988) eine Firmenpension zugesagt, als Berechnungsgrundlage sei der letzte Monatsbezug vereinbart worden. Sonstige Leistungen wie Remunerationen etc. seien ausdrücklich ausgeschlossen worden. In den Berechnungen der Rückstellungsbeträge zu den Bilanzstichtagen bis einschließlich 30. September 2000, habe man als Basis den entsprechenden Monatsbezug ohne Remuneration herangezogen (per 30. September 2000 mit 145.000,00 S). Nach der Vollendung des 60. Lebensjahres sei beschlossen worden, die Pensionsansprüche per 31. Dezember 2000 abzufinden. Die Pensionsabfindung per 31. Dezember 2000 sei unter Einbeziehung einer 20%igen Remuneration (Monatsbezug 150.075,00 S + 45.022,50 S = 195.097,50 S brutto) berechnet worden.

Die Berücksichtigung der Remuneration bei der Berechnung der Pensionsabfindung widerspreche dem Fremdverhaltensgrundsatz. Der steuerlich anzuerkennende Abfindungsbetrag sei auf Basis eines Monatsbezuges von 150.075,00 S zu ermitteln. Weiters sei zu berücksichtigen, dass ein Pensionsanspruch laut Vertrag während der Zeit einer Abfertigungszahlung ruhe, dh. dass der Anspruch auf Zahlung einer Firmenpension ein Jahr nach tatsächlicher Pensionierung entstanden wäre.

Daher erfolge eine versicherungsmathematische Neuberechnung der Abfertigung durch die Betriebsprüfung: Basis Monatsbezug 150.075,00 S, Anspruch ein Jahr ab der Pensionierung, Abfindungswert per 31. Dezember 2000 lt. Erklärung 17.780.985,00 S, lt. Betriebsprüfung 13.300.259,00 S. Dies ergebe eine Differenz von 4.480.726,00 S, die als verdeckte Ausschüttung zu qualifizieren sei.

(b) Im Betriebsprüfungsbericht vom 29. Januar 2004 führte der Prüfer folgendes aus: Die Details der Altersversorgung seien in den Punkten VI. bis X. des Dienstvertrages geregelt.

Punkt VI.: Berechnungsgrundlage für den Ruhe- oder Versorgungsbezug ist das Vierzehnfache des letzten Monatsbezuges gemäß Punkt II. Abs. 1 lit. a vor Beendigung des Dienstverhältnisses; sonstige Leistungen ... wie Ausgleichsbeträge, allfällige Remunerationen, Aufwandsentschädigungen, Deputate, Naturalbezüge, Repräsentationszulagen usw. sind in die Berechnungsgrundlage nicht einzubeziehen.

Punkt IX.: Ruhen, Erlöschen und Verlust des Ruhe- und Versorgungsbezuges.

Abs. 1: Der Anspruch auf Ruhe- und Versorgungsbezug ruht in allen Fällen während der Zeit, für die die Gesellschaft

(aa) noch Bezüge gemäß Punkt II Abs. 1 leistet,

(bb) Abfertigung gemäß Punkt III Abs. 2 bezahlt.

Punkt X.:

Abs. 2: Änderungen dieses Dienstvertrages – soweit sie nicht auf Gesetz, dem Gesellschaftsvertrag oder der Geschäftsordnung für die Geschäftsführung beruhen – bedürfen zu ihrer Wirksamkeit der Schriftform.

Der Prüfer gab zusätzlich folgendes an:

Anlässlich der Schlussbesprechung sei von den Vertretern des Unternehmens die Auskunft erteilt worden, dass hinsichtlich der Pensionsabfindung selbst kein weiterer schriftlicher Vertrag existiere.

Für die Ermittlung des Wertes der Pensionsabfindung lägen der Betriebsprüfung folgende Gutachten vor:

(1) Gutachten für die Pensionsrückstellung zum 30. September 2000 mit 9.434.335,00 S. Der Berechnung der Rückstellung sei ein Monatsgehalt von 145.000,00 S und ein Zinssatz für die Abzinsung von 6% zugrundegelegt worden. Das Ruhen der Leistung während des Abfertigungszeitraumes sei nach dem Wortlaut des Gutachtens berücksichtigt worden. Folgende Anmerkung sei ersichtlich: „Wegen der geringen Abweichung vom Teilwert 6% zur Rückstellung nach § 14 EStG 1988 erscheint diese ebenfalls angemessen. Die Rückstellung der Steuerbilanz beträgt sodann 9.434.335,00 S, der versteuerte Teil 46.815,00 S (§ 116 EStG 1988)“.

(2) Gutachten für die Bewertung der Pensionsabfindung: Nach einem Gutachten ergebe sich ein Abfindungswert von 17.780.985,00 S. Dieser Berechnung sei ein Monatsgehalt von 195.097,50 S 14 x per anno und ein Rechnungszinssatz von 3,5% per anno zugrunde gelegt worden (Monatsbezug 150.075,00 S + Remuneration 45.022,50 S = 195.097,50). Das Ruhen der Pensionszahlungen im Abfertigungszeitraum sei nicht berücksichtigt worden. Der in diesem Gutachten ermittelte Betrag sei dem Geschäftsführer auch ausbezahlt worden.

(3) Ein zusätzliches Gutachten mit einem Wert von 21.403.486,00 S: Aus einem weiteren Gutachten ergebe sich ein Abfertigungswert in Höhe von 21.403.486,00 S aus der Abzinsung Euribor. Dieser Betrag sei jedoch nicht zur Auszahlung gelangt.

Von der Betriebsprüfung sei eine Neuberechnung der Pensionsabfindung durchgeführt worden. Diese gehe von einem Monatsbezug von 150.075,00 S aus und berücksichtige das Ruhen der Zahlungen im Abfertigungszeitraum. Alle anderen Parameter seien bei der Berechnung nicht verändert worden. Die Berechnung habe einen Abfindungsbetrag von 13.300.259,00 S ergeben.

(4) In der Folge habe man der BP ein weiteres Gutachten vorgelegt, das auf Basis des verminderten Gehaltsanspruches erstellt worden sei und auch das Ruhen der Pension im Abfertigungszeitraum berücksichtige. Die Abzinsung habe man mit einem Zinssatz von 1,85% durchgeführt. Unter Berücksichtigung der vertraglichen Abmachung von 14 Monatsgehältern ergebe sich daraus ein Abfindungsbetrag von 16.798.504,00 S. Dieses Gutachten sei mit den Vertretern des Unternehmens bei einer weiteren Besprechung am 26. Januar 2004 erörtert worden.

Rechtliche Würdigung der Betriebsprüfung:

Die Gesellschaft habe mit dem Gesellschafter-Geschäftsführer einen Dienstvertrag abgeschlossen, der einen Ruhe- bzw. Versorgungsbezug unter bestimmten Bedingungen vorsehe. Eine Abfindung dieses Pensionsanspruches durch Zahlung eines Einmalbetrages sei in diesem Vertrag nicht vorgesehen gewesen. Nach Vollendung des 60. Lebensjahres des

Geschäftsführers seien die Pensionsansprüche per 31. Dezember 2000 durch Zahlung eines Betrages von 17.780.985,00 S abgefunden worden.

Es sei daher die Frage zu prüfen gewesen, ob diese Vorgangsweise auch einem Fremdvergleich standhalte, dh. ob diese Abfindung auch einem der Gesellschaft nicht nahestehenden Dienstnehmer in gleicher Höhe ausbezahlt worden wäre.

Dem ausbezahlten Betrag liege ein Gutachten zugrunde, das von einem Pensionsanspruch von 40% von 195.097,50 (nämlich 150.45,00 S + Remuneration 45.022,00 S) 14 x per anno ausgehe, obwohl lt. Dienstvertrag lediglich das Vierzehnfache des letzten Monatsbezuges heranzuziehen sei und sonstige Leistungen wie Remunerationen ausdrücklich ausgeschlossen seien. Zudem sei das Ruhen der Pensionsleistung während des Abfertigungszeitraumes vereinbart. Dieses Faktum werde in dem der Auszahlung zugrundeliegenden Gutachten ebenfalls nicht berücksichtigt. Dies sei dem Systemprüfer vom Gutachter auch bestätigt worden. Ergänzend sei zu bemerken, dass diese im Dienstvertrag festgehaltenen Bestimmungen in den letzten beiden Gutachten für die Pensionsrückstellung berücksichtigt worden seien.

Hinsichtlich des Fremdvergleiches könne davon ausgegangen werden, dass einem fremden (der Gesellschaft nicht nahestehenden) Geschäftsführer bei der Abfindung von Pensionsansprüchen über die vertraglich zugesicherten Ansprüche hinaus keinesfalls derart weitreichende Zugeständnisse gemacht worden wären.

Es sei daher von einem Monatsbezug in Höhe von 150.075,00 S \times 14 = 2.101.050,00 S auszugehen, davon sei die Pension mit 40% = 840.420,00 S und der Barwert der Pension unter Berücksichtigung des Ruhens der Ansprüche im Abfertigungszeitraum ermittelt worden. Aus dieser Berechnung habe sich ein Abfindungsbetrag von 13.300.259,00 S ergeben. Die Differenz zum ausbezahlten Betrag in Höhe von 4.480.726,00 S sei als verdeckte Ausschüttung zu behandeln.

Die vom Systemprüfer gewählten Tabellenwerke und der vom Systemprüfer angewandte Zinssatz von 3,5% seien mit denen aus dem Gutachten ident. Es sei lediglich die Bemessungsgrundlage berichtigt und das Ruhen der Ansprüche berücksichtigt worden. Nach den Ausführungen in den Gutachten für die Pensionsrückstellung sei der Versicherungsmathematiker von einem Witwenanspruch von 40% des Pensionsanspruches ausgegangen. Bei der Berechnung des Abfindungsbetrages habe der Systemprüfer die vertraglich zugesicherte Witwenpension von 60% der Mannespension berücksichtigt (zu Gunsten der geprüften Gesellschaft).

Das der BP nachgereichte Gutachten mit Datum 17. Dezember 2003 enthalte bereits die berichtigten Werte und berücksichtige außerdem den im Dienstvertrag vorgesehenen

Aufschub der Pensionszahlungen im Abfertigungszeitraum. Da das Dienstverhältnis mit dem Geschäftsführer bis dato aufrecht sei und daher auch zum Zeitpunkt der Pensionsabfindung noch der volle Anspruch auf die vereinbarte Abfertigung im Ausmaß des Vierzehnfachen des letzten Monatsbezuges bestanden habe, sei von der BP das Ruhen der Ansprüche von einem Jahr angenommen worden. Diese Jahresfrist sei auch in die Berechnung durch die BP eingeflossen. Eine sofort beginnende Rente bzw. 5 Monate Aufschub würden nicht den Vereinbarungen des Dienstvertrages entsprechen und blieben daher in den Berechnungen der BP unberücksichtigt.

Von den Vertretern des Unternehmens sei der Standpunkt vertreten worden, dass der im nachgereichten Gutachten angeführte Wert von 16.798.504,00 S für die Pensionsabfindung angemessen sei. Der Unterschiedsbetrag gegenüber dem BP-Wert sei fast ausschließlich auf die Anwendung eines Zinssatzes von 1,85% zurückzuführen, wobei demselben Gutachter bei Ermittlung der Pensionsrückstellung zum 30. September 2000 (drei Monate vor der Abfindung) noch ein Zinssatz von 6% richtig erschienen sei. Dieser Zinssatz erscheine auch angemessen. Auch Pensionskassen würden bei der Übernahme von Pensionsverpflichtungen einen Zinssatz von 3,5% für ihre Berechnungen heranziehen.

Die von der Betriebsprüfung angenommene verdeckte Ausschüttung sei gerechtfertigt und angemessen.

2. Mit Schreiben vom 15. März 2004 wurde gegen den aufgrund der Betriebsprüfung erlassenen Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für 2001 vom 11. Februar 2004 Berufung eingelegt:

Berufen werde gegen die Hinzurechnung beim Körperschaftsteuerbescheid 2001 aus der verdeckten Gewinnausschüttung hinsichtlich der Nichtanerkennung von Abfindungsbeträgen zur Pension des Geschäftsführers. Begehrt werde die Anerkennung der vom beeideten Versicherungsaktuar ermittelten Abfindungssumme von 1.281.097 € (17.628.281,00 S) an Stelle der von der Betriebsprüfung anerkannten 13.300.259,00 S. Die Begründung ergebe sich aus dem im versicherungsmathematischen Gutachten angeführten Sachverhalt, insbesondere dadurch, dass im Fremdvergleich Pensionskassen gleichartige Beträge für eine Abfindung fordern würden und durch die erfolgte Abfindung bei der GmbH keine Nachhaftung für etwaige Unterdeckungen bei langer Pensionsdauer mehr gegeben sei. Das Gutachten liege dem Finanzamt vor.

3. Am 28. April 2004 nahm der Betriebsprüfer zur Berufung wie folgt Stellung:

Zur Problematik der Pensionsabfindung als Sonderzahlung mit begünstigter Besteuerung gemäß § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 werde auf die Erkenntnisse des VwGH vom 27.11.2001, 2001/14/0130 und 18.12.2001, 2001/15/0190 verwiesen, in denen festgestellt werde, dass

eine begünstigte Pensionsabfindung nur dann vorliege, wenn das Dienstverhältnis bereits beendet sei und der Dienstnehmer im Abfindungszeitpunkt bereits einen Anspruch auf eine rentenmäßige Zahlung habe. Im gegenständlichen Fall sei die Abfindung der Anwartschaft auf eine Pension erfolgt. Über die Lohnverrechnung des Dienstgebers sei die Begünstigung des § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 in Anspruch genommen worden.

4. Am 28. Mai 2004 wurde die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

a. Zur Berufung wurde seitens des Finanzamtes folgendes ausgeführt:

Das vorgelegte Gutachten mit einem Abfindungsbetrag von 17.780.985,00 S sei kein Gutachten im Sinne des § 177 BAO (Ritz, BAO, Tz 2 zu § 177 BAO) und eine Systemprüfung habe ergeben, dass das Gutachten auf falschen Grundlagen basiere, weswegen es nicht als Beweis für die Höhe der Abfindung herangezogen werden könne. Entgegen dem Dienstvertrag seien auch Remunerationen miteinbezogen worden und das vereinbarte Ruhen der Pensionszahlung sei nicht berücksichtigt worden. Des weiteren sei anzumerken, dass die Möglichkeit einer Pensionsabfindung im Dienstvertrag mit dem Geschäftsführer nicht vorgesehen sei und auch keine schriftliche Abänderung des Dienstvertrages diesbezüglich erfolgt sei, obwohl Änderungen der Schriftform bedürften.

Das weitere Gutachten (vorgelegt bei Abschluss der Betriebsprüfung) könne für die Beurteilung eines Fremdvergleiches nicht herangezogen werden, weil es erst nach der Auszahlung eingeholt worden sei und von einem Zinssatz von 1,85% ausgehe, der der Ermittlung des Barwertes eines Pensionsanspruches nicht zugrunde gelegt werden könne. Auch Pensionskassen würden einen Zinssatz von 3,5% heranziehen, zum Beweis für die Richtigkeit dieses Vorbringens werde die Einvernahme des Mitarbeiters der Großbetriebsprüfung beantragt.

Zur Ermittlung der Pensionsabfindung mit 13.300.259,00 S sei folgendes auszuführen: Der monatliche Bruttobezug des Geschäftsführers habe per Dezember 2000 insgesamt 150.075,00 S betragen (Lohnabrechnung S. 132 des Arbeitsbogens). Multipliziert mit 14 ergebe sich ein Betrag von 2.101.050,00 S. Hiervon seien 40% anzusetzen, weil laut Punkt VI. Abs. 2 des Dienstvertrages die Pension 25% der Berechnungsgrundlage zuzüglich je 1,25% der Berechnungsgrundlage ab 1. Januar 1989 betrage (1989 bis 2000 seien 12 Jahre, dh. 12 mal 1,25% = 15, plus 25 = 40), woraus sich ein Betrag von 840.420,00 S ergebe. Für den Barwert einer lebenslangen Alterspension ergebe sich unter Heranziehung der Tabellen AVÖ 1999-P, Angestellte, für einen Mann im Alter des Geschäftsführers ein Faktor von 14,42206 (m)ax Apm. Des weiteren sei zu berücksichtigen, dass der Witwe ein Anspruch auf 60% des dem Geschäftsführer zustehenden Ruhebezuges zustehe. Diese Anwartschaft sei mit einem

Faktor von 4,21872 anzusetzen (S. 20 des Arbeitsbogens des Systemprüfers). Des weiteren sei für die Abfertigungszeit von einem Barwertkorrekturfaktor von 0,93349 auszugehen (S. 21 des Arbeitsbogens des Systemprüfers).

b. Mit dem Steuerberater wurde der Sachverhalt am 14. Januar 2005 nochmals zur Gänze besprochen:

Der GF der Bw. sei Mitte der achtziger Jahre GF bei einer Chemiefirma gewesen. Die Produktion sei tw. in seiner Verantwortung gelegen, die Firma habe Gewinne gemacht. Mitte der neunziger Jahre habe man die Firma abstoßen wollen. Der GF habe Teile davon gekauft, eine eigene Firma gegründet und Gebäude gemietet. Die Bw. habe Gewinne gemacht, weil kaum Abschreibungen zur Verfügung standen. Das hohe Gehalt des GF resultiere daraus, dass er schon vorher im Chemiebereich viel verdient und auch die nunmehrige Firma aufgebaut habe. Die Pensionsabfindung habe man deshalb vereinbart, weil sich die Firma dadurch etwas ersparen konnte. Einerseits habe man überlegen müssen, wie es mit der Firma weitergehe, andererseits sei eine Aufnahme des GF in der Pensionskassa nicht möglich gewesen. Eine Firma mit einer derartigen Pensionslast sei auch nur schwer verkaufbar, man habe sich daher der Altlasten entledigen müssen.

5. Folgende Umstände sind bei der rechtlichen Würdigung des Sachverhalts miteinzubeziehen:

a. Bilanzstichtag ist der 30. September. Das fragliche Wirtschaftsjahr dauerte daher vom 1. Oktober 2000 bis zum 30. September 2001.

b. Bis zum 11. Dezember 2000 war die J. GmbH zu 100% an der Bw. beteiligt. Die Beteiligungsverhältnisse bei dieser Gesellschaft gestalteten sich wie folgt: H.J. mit 25%, M.J. (Gattin von H. J.) mit 60%, J.K. mit 10% und J.H. mit 5%.

c. Ab dem 12. Dezember 2000 war die N. Privatstiftung 100%-Beteiligter an der Bw.

(1) Der Antrag auf Eintragung langte beim Firmenbuch am 28. Dezember 2000 ein (incl. Stiftungsurkunde vom 12. Dezember 2000 und Nachtrag vom 27. Dezember 2000).

Als Vorstand der Privatstiftung fungierten H.J., Dr. W.R., Dr. B.R. und Mag. A.H., Stiftungszweck war die Förderung und Erhaltung der Unternehmen der Stifterinnen, Beschaffung von Produktionsmitteln und Anlagegütern und die Finanzierung von Forschungsprojekten.

(2) Der Stiftungsurkunde vom 12. Dezember 2000 ist folgendes zu entnehmen:

§ 1: Die Stiftung ist eine Privatstiftung nach österreichischem Recht mit dem Namen N. Privatstiftung. Stifterinnen sind die N.R. GmbH (Bw.) und die J. GmbH.

§ 2: Zweck der Stiftung ist die Förderung der Unternehmen der Stifterinnen, wobei alle Handlungen vorzunehmen sind, die zur Vermögensvermehrung bei den Stifterinnen führen. Der Kreis der Begünstigten sind die Stifterinnen, alle Tochterunternehmen und Forschungsprojekte, Forschungsinstitute sowie Wissenschaftler auf dem Gebiet der Kunststofftechnik, welche ihre Arbeitsergebnisse ausschließlich der Stiftung zur Verfügung stellen. Die Stelle, welche die Begünstigten festzustellen hat, ist der Vorstand der N. Privatstiftung. Personen und Umfang der Begünstigung werden jeweils durch Beschluss des Vorstandes festgelegt. Über Leistungen an die Begünstigten entscheidet der Vorstand aufgrund der Vorschläge der Stifterinnen.

§ 3: Die Stifterinnen bringen jeweils Vermögenswerte von 37.500,00 € ein.

§ 4: Der Vorstand besteht aus vier Mitgliedern. Dem Gründungsvorstand gehört H.J. als Vorsitzender an.

Die Stiftungsurkunde wurde von H.J. für die J. GmbH und für die N.R. GmbH unterfertigt.

(3) Der Stiftungszusatzurkunde vom 12. Dezember 2000 ist folgendes zu entnehmen:

Die Stifterin J. GmbH errichtet eine Zusatzstiftung mit den nachstehenden Vermögenswerten. Die J. GmbH ist mit einer zur Gänze einbezahlten Stammeinlage von 15.000.000,00 S Gesellschafterin der N.R. GmbH (Bw.). Die J. GmbH widmet diese Beteiligung hiermit der Stiftung zur Erreichung des Stiftungszweckes und tritt ihren Geschäftsanteil an der N.R. GmbH, welcher der zur Gänze einbezahlten Stammeinlage entspricht, unentgeltlich an die N. Privatstiftung ab und diese erklärt die Vertragsannahme. Die J. GmbH widmet der Stiftung weiters zur Erreichung des Stiftungszweckes und tritt aufgrund des Widmungsaktes einen Teil ihrer Forderung gegenüber der N.R. GmbH (Bw.) in Höhe von 2.162.500,00 € an die N. Privatstiftung ab, welche die Vertragsannahme erklärt.

Die Stiftungszusatzurkunde wurde von H.J. für die J. GmbH und die N.R. GmbH und von Dr. W.R. bzw. Dr. B.R. für die N. Privatstiftung unterfertigt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Verdeckte Ausschüttung aus der Zahlung einer überhöhten Pensionsabfindung:

(a) Verdeckte Ausschüttung allgemeine Voraussetzungen:

(1) Die steuerliche Neutralisierung verdeckter Ausschüttungen hat die Entflechtung betrieblich veranlasster und durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasster Vorgänge zum Ziel. Verdeckte Ausschüttungen von Körperschaften stellen gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 eine Verwendung erzielten Einkommens dar. Sie sind daher bei der Einkommensermittlung nicht zu

berücksichtigen, damit der objektiv richtige steuerliche Erfolg der Körperschaft ermittelt werden kann.

(2) Der Zeitpunkt der verdeckten Ausschüttung hängt von der Art der Zuwendung und der Gewinnermittlung ab. Bei einer Pensionsrückstellung kann erst deren Dotierung in der Bilanz zur verdeckten Ausschüttung führen.

Bei der gegenständlich strittigen Pensionsabfindung ist der Zeitpunkt der Vereinbarung und eine allenfalls vor dem Bilanzstichtag erfolgende Auszahlung von Bedeutung bzw. der Zeitpunkt der bilanziellen Dotierung. Die Pensionsrückstellung in der Bilanz zum 30. September 2000 betrug 9.434.335,00 S. Die vorliegenden Gutachten wurden für den Zeitpunkt 31. Dezember 2000 erstellt. Im Bericht der BP vom 29. Januar 2004 wird angeführt, dass „nach Vollendung des 60. Lebensjahres des GF die Pensionsansprüche per 31. Dezember 2000 durch Zahlung eines Betrages von 17.780.985,00 S abgefunden wurden“. Die Auszahlung der Ansprüche erfolgte nach den vorliegenden Unterlagen zum Jahresende 2000, Gegenteiliges wurde nicht vorgebracht. Der maßgebliche Zeitpunkt für die verdeckte Ausschüttung ist demgemäss nach der Übertragung der Gesellschafterrechte von der J. GmbH an die N. Privatstiftung (12. Dezember 2000) anzusetzen.

(3) Verdeckte Ausschüttungen setzen Vorteilszuwendungen an den Eigentümer oder Gesellschafter der Körperschaft (die N. Privatstiftung) bzw. an dem Anteilsinhaber nahestehende Personen voraus. Nahestehende Personen sind solche, die mit dem Anteilsinhaber persönlich verbunden sind (zB. VwGH vom 16.5.2002, 96/13/0128), aber auch geschäftliche Verbindungen und beteiligungsmäßige Verflechtungen begründen ein „Nahestehen“ (objektives Tatbild).

Auch wenn der Zufluss an den „Nahestehenden“ erfolgt, ist die verdeckte Ausschüttung dem Gesellschafter zuzurechnen, allerdings ist das Naheverhältnis zu begründen.

Die Zusage der Pensionsabfindung erfolgte im vorliegenden Fall ebenso wie der Zufluss an H.J., der einerseits GF der Bw., 25%-Gesellschafter der zweiten Stiftungsgründerin J. GmbH (vormalige 100%-Gesellschafterin der Bw.) und überdies Vorstandsvorsitzender der N. Privatstiftung ist. H.J. übt seit Gründung der Firma der N.R. GmbH einen beherrschenden Einfluss (über seine und die Beteiligung der Gattin an der J. GmbH) auf die Bw. aus. Im Dienstvertrag des GF ist zwar eine Regelung der Altersversorgung enthalten, die Möglichkeit einer Pensionsabfindung wurde aber nicht vereinbart. Auch ein nachträglicher schriftlicher Vertrag wurde diesbezüglich nicht errichtet. Es ist daher vom Grunde her ungewöhnlich, dass ein Dienstgeber der mit der Pensionsabfindung in Höhe des Abfindungswertes von 17.780.985,00 S offensichtlich nicht rechnen musste und für die künftigen Zahlungen in der Bilanz lediglich 9.434.335,00 S rückgestellt hatte, sich kurzfristig (mit mündlichem Vertrag)

auf eine derartige Umgestaltung des ursprünglichen Vertrages einläßt, zumal der Grund der vorzeitigen Auszahlung der Ansprüche weniger in einer Ersparnis der Firma, als vielmehr offenkundig in der beabsichtigten Gesetzesänderung zur Besteuerung von Abfindungen lag, die mit dem betrieblichen Geschehen in keinem Zusammenhang stand und privaten steuerlichen Motiven des Geschäftsführers entsprang. Der Grund hierfür kann nur einem entsprechenden Einfluss des GF auf die Firma (und einem "Naheverhältnis") zugeschrieben werden. Der Berufungssenat nimmt an, dass einem Geschäftsführer ohne entsprechendem Naheverhältnis zur Firma nicht ohne weiteres ein die Rückstellung ums doppelte übersteigender Betrag ohne zwingende Notwendigkeit (und ohne schriftliche Vereinbarung) ausbezahlt worden wäre.

Auch die N. Stiftung wurde einzig und allein zu dem Zweck gegründet, die vom GF H.J. und seiner Familie (gesellschaftsrechtlich) beherrschten Firmen (N.R. GmbH und J. GmbH) zu unterstützen.

Der Berufungssenat geht daher ebenso wie das Finanzamt davon aus, dass H.J. als Empfänger der Pensionsabfindung aufgrund der bestehenden personellen und beteiligungsmäßigen Verflechtungen mit den Stifterinnen und der Stiftung und den ungewöhnlichen Umständen des Zustandekommens der Pensionsabfindung als eine der N. Privatstiftung „nahestehende Person“ zu bezeichnen ist.

Er geht weiters davon aus, dass einem nicht in dem beschriebenen Naheverhältnis stehenden Dienstnehmer (abgesehen von der Frage, ob überhaupt ein mündlicher Vertrag über eine Pensionsabfindung zustandegekommen wäre) jedenfalls ein über den im Dienstvertrag geregelten Pensionsgestaltungen liegender Betrag iHv. 4.480.726,00 S (zusätzlich) nicht bezahlt worden wäre. Diesbezüglich ist darauf zu verweisen, dass Abänderungen des Dienstvertrages schriftlich hätten erfolgen müssen (Punkt XI. des Dienstvertrages vom 29. Dezember 1988).

(4) Von einer auf Vorteilsgewährung abzielenden Willensentscheidung (subjektives Tatbild) der Bw. ist auszugehen, da dem Geschäftsführer der N.R. GmbH (Bw.) als vertretungsbefugtem Organ und als Vorstandsvorsitzendem der N. Privatstiftung sowohl sein eigener Dienstvertrag, als auch die Berechnung des Gutachters (unter Miteinbeziehung der im früheren Dienstvertrag nicht enthaltenen Remunerationen und Außerachtlassung der Jahresfrist) bekannt war und damit nicht nur eine geduldete, sondern sogar eine gewollte Überzahlung anzunehmen ist. Die subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung liegt daher vor.

(5) Ein steuerlich anzuerkennender Vorteilsausgleich wurde weder behauptet, noch ist ein solcher erkennbar gegeben.

(b) Berechnung und Auszahlung der Pensionsabfindung:

(1) Wie bereits in den obigen Absätzen erwähnt, ist schon die kurzfristige Vereinbarung einer Pensionsabfindung im doppelten Ausmaß der vorhandenen Rückstellung für Pensionsansprüche ungewöhnlich.

(2) In jedem Fall fremdunüblich ist aber die Berechnung der Pensionsabfindung mit Faktoren und Werten, die dem Dienstvertrag nicht zu entnehmen sind. So wurde in jenem Gutachten, welches letztlich die Grundlage für die Auszahlung bildete, eine im Dienstvertrag des Geschäftsführers nicht vorgesehene Remuneration miteinbezogen, während das Ruhen der Pensionszahlungen im Abfertigungszeitraum nicht berücksichtigt wurde. Der Unabhängige Finanzsenat geht nicht davon aus, dass ein Dienstgeber bei einer - ohnehin schon privaten Motiven des Geschäftsführers entspringenden - vorzeitigen Zahlung einer Abfindung noch zusätzliche (für die Pensionszahlung nicht vereinbarte) Leistungen miteinbeziehen würde. Vielmehr ist der Bemessung einer Pensionsabfindung nur jener Rechtsanspruch zugrunde zu legen, der (über die Jahre) angewachsen und aus dem Dienstvertrag entstanden ist (derselbe Grundsatz war in der Vergangenheit auch für die Frage maßgebend, ob eine begünstigte Ablöse nach § 67 Abs. 4 EStG 1988 vorliegt – SWK 2002, S 787). Die Richtigkeit dieser Annahme ergibt sich auch daraus, dass der Gutachter der Bw. in seinem letzten Gutachten diese Umstände nunmehr miteinbezogen hat und die Differenzen in den Berechnungen gegenüber denjenigen der BP aus dem nunmehr vom Gutachter verwendeten Zinssatz resultieren.

(3) Vom Systemprüfer wurde ein Zinssatz von 3,5% für den Barwert zur Anwendung gebracht. Dieser Zinssatz entspricht demjenigen, den auch der Gutachter der Bw. in jenem Gutachten verwendet hat, dessen Abfindungswertberechnung zur Auszahlung führte. Erst im letzten Gutachten verändert der Gutachter die Berechnungsgrundlagen: Die Finanzierung sei so zu gestalten, dass ein fixer Zins plus die Inflation als Coupon vereinbart werde. Die Couponsituation im Jahr 2000 habe einen Fixcoupon von 1,85% ergeben. Die Bewertung der Pensionsabfindung werde daher mit einem Nettozinssatz von 1,85% durchgeführt.

Sodann ermittelt der Gutachter drei Werte

für eine sofort beginnende Rente mit 17.628.281,00 S (1.281.097 €)

für eine Rente mit 5 Monaten Aufschub mit 17.278.106,00 S (1.255.649,00 €) und

für eine Rente mit 1 Jahr Aufschub mit 16.798.504,00 S (1.220.795,00 €).

Wenn der Gutachter nunmehr (nach Berücksichtigung bisher vernachlässigter Umstände wie Remuneration und Rentenbeginn) den Zinswert korrigiert, so kann dieser Vorgangsweise nicht gefolgt werden, da sie offenbar darauf abzielt, annähernd den ursprünglichen

Auszahlungswert zu erreichen. Es ist aber kein plausibler Grund erkennbar, warum die in den vorangegangenen Gutachten verwendeten Zinswerte nicht mehr stimmen sollten, die diesbezüglichen Ausführungen des Gutachters überzeugen nicht. In der Literatur wird bei Pensionsrückstellungen von einem Zinssatz von 3,5% bis 4% ausgegangen (ecolox 1999 Beilage RLG, 61), auch in den AVÖ-Tabellen wird mit einem Wert von 3,5% gerechnet. Dieser Wert ist nach Ansicht des Berufungssenates auch bei der versicherungsmathematischen Berechnung der Pensionsabfindung anwendbar. Der von der BP gewählte Prozentsatz liegt damit im Rahmen der üblichen und ursprünglich auch vom Gutachter der Bw. gewählten Verzinsungen.

(4) Damit ist bei jenem Betrag, der über die aus dem Dienstvertrag errechenbaren Ansprüche hinausgeht (nämlich 4.480.726,00 S), von einer überschießenden Zahlung zu sprechen. Der GF hat sich aufgrund seiner Nahebeziehung zur Gesellschafterin einen noch über die ursprünglich vereinbarte Pensionsverpflichtung hinausgehenden Betrag auszahlen lassen. Aufgrund der gesetzlichen Umgestaltung der Besteuerung von Pensionsabfindungen ab 2001 wurde die Vereinbarung der vorzeitigen Auszahlung der Pensionsansprüche bereits im Jahr 2000 (Auszahlung im Wirtschaftsjahr 2001) getroffen. Die Berechnung erfolgte auf den Stichtag 31. Dezember 2000.

(5) Die Berechnung der BP und des Systemprüfers wurde – was den Rechengang als solches betrifft – nicht beeinträchtigt.

Aus den genannten Gründen liegt eine verdeckte Ausschüttung vor. Die Berufung war in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Beilage: 1 Anonymisierungsblatt

Linz, am 28. Februar 2005