



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 9

GZ. RV/0570-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Nikolaus Wirtschaftstreuhand KEG, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 21. und 22. Bez. betreffend Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 1993 bis 1995 entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig.

Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben.

Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein.

Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich

bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Strittig ist die Bildung von Rückstellungen für Tantiemen und Pensionen sowie der Ansatz endbesteuelter Kapitalerträge bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb.

Mit Gesellschaftsvertrag vom 23. Juni 1983 haben die Firma R und Herr B eine offene Handelsgesellschaft unter der Firma S errichtet.

Dieser o.a. Gesellschaftsvertrag wurde, nachdem die Stellung des Herrn B in die eines Kommanditisten umgewandelt wurde, geändert, sodass mit 1. März 1984 die neue Kommanditgesellschaft (= Bw.) begonnen hat.

Persönlich haftender Gesellschafter ist die Firma R und Kommanditist bis 1986 Herr B, bis 1991 Frau C und danach Herr A (vgl. FN 44a).

Der Gewinn bzw. Verlust wird zwischen den Gesellschaftern wie folgt aufgeteilt:
Firma R erhält 2 % und der Kommanditist 98 %.

Das abweichende Wirtschaftsjahr beginnt mit 1. März und endet mit 28. Februar des Folgejahres.

Bei der Bw. fand für die Jahre 1993 bis 1995 eine Buch- und Betriebsprüfung gem. §§ 147ff BAO statt, wobei u.a. folgende Feststellungen getroffen und im Betriebsprüfungsbericht sowie im Schriftsatz vom 11. Jänner 1999 ausführlich dargestellt wurden:

1. Rückstellung für Tantiemen (vgl. Tz. 24f des Bp-Berichtes):

- Die Geschäftsführung der Kommanditgesellschaft (KG) sei lt. Gesellschaftsvertrag vom 6. März 1984 dem Komplementär (= Firma R) übertragen worden.
- In diesem Vertrag sei weiters vereinbart worden, dass die KG der GesmbH den Geschäftsführergehalt zu ersetzen habe.
- Die GesmbH habe einen Dienstvertrag mit der im Jahre 1984 zur Geschäftsführerin bestellten Frau C abgeschlossen, in welchem ein monatliches Gehalt i.H.v. 60.000 S wertgesichert vereinbart gewesen sei.

- Herr A habe bis zum Tod von Frau C (gest. 25. Dezember 1991) ein Dienstverhältnis mit der KG gehabt.
- Durch die Übernahme der Kommanditanteile von Frau C (= Mutter von Herrn A) im Jahre 1992 sei das Dienstverhältnis des Herrn A mit der KG aufgelöst worden.
- Gleichzeitig sei Herr A als Geschäftsführer der GesmbH durch Übernahme des Dienstvertrages von Frau C mit der GesmbH bestellt worden.
- Herr A habe im Prüfungszeitraum einen GF-Gehalt von ca. 65.000 S monatlich exkl. Sachbezugswert für die Benützung des Kfz bezogen.
- Im Jahre 1992 sei ein Gesellschafterbeschluss der KG gefasst worden, wonach Herr A für seine Leistung als GF jährlich eine Tantieme i.H.v. 10 % des sich bei der Erstellung des Jahresabschlusses ergebenden Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit zu gewähren sei.
- Nach Erstellung der Jahresabschlüsse der geprüften Jahre seien von der GesmbH Herrn A schriftlich folgende Tantiemen-Beträge zugestanden worden:

Geschäftsjahr	Tantieme	It. Schriftstück vom:
1992/93	248.264 S	16.2.1994
1993/94	279.784 S	8.2.1995
1994/95	106.951 S	15.2.1996

- Aus Liquiditätsgründen seien aber diese Tantieme im Prüfungszeitraum nicht ausbezahlt worden.
- Aufgrund eines Rechenfehlers sei die Rückstellung für Tantiemen neu zu berechnen gewesen.
- Der Antrag auf Anpassung der Rückstellung an den geänderten Gewinn werde von der Betriebsprüfung abgewiesen, da lt. Vereinbarung das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit und nicht der steuerliche Gewinn zu Grunde gelegt werde.
- Der Gewinn des Jahres 1994 vermindere sich daher um 248.365 S.
- Die durch die Betriebsprüfung geänderte steuerliche Bemessungsgrundlage korrigiere nicht rückwirkend die dem GF zugesprochenen Tantiemen, die aufgrund der zu diesen Zeitpunkten festgestellten Jahresabschlüssen berechnet worden seien.
Selbst der von der Betriebsprüfung im Jahre 1993/94 korrigierte Rechenfehler (lt. Erklärung sei nur die Dotation von 1992/93 auf 1993/94 i.H.v. 279.784 S und nicht die gesamte Tantieme i.H.v. 528.048 S aufwandsmäßig verarbeitet worden) dürfte von der

Betriebsprüfung nicht korrigiert werden, da mit Schriftsatz vom 8. Februar 1995 nur eine Tantieme i.H.v. 279.784 S zugesprochen worden sei.

2. Rückstellung für Pension (vgl. Tz. 24e des Bp-Berichtes):

- Mit Wirkung vom 1. März 1993 sei eine rechtsverbindliche und unwiderrufliche Pensionszusage der GesmbH erteilt worden, wonach Herr A nach Erreichen des Pensionsalters 80 % des letzten Monatsbezuges als Firmen-Alterspension erhalten werde.
- Die gesetzliche Alterspension werde auf die Firmen-Alterspension nicht angerechnet. Die Aufnahme einer solchen Vertragsklausel, die ausdrücklich die Nichtanrechnung von Pensionsansprüchen aus der Sozialversicherung vorsehe, spreche dafür, dass mit derartigen Ansprüchen gerechnet worden sei und diese Leistungen den Gesellschafter-GF ohne Kürzung der Firmenpension zukommen hätten sollen.
Die vertragliche Verankerung der Nichtanrechnung der gesetzlichen Alterspension auf die Firmen-Alterspension stelle einen im Wirtschaftsleben atypischen Vertragsbestandteil dar.
- Diese Vorteilseinräumung, die die Möglichkeit eröffne, aus dem Titel der Pension ein höheres Einkommen als das bisherige Arbeitseinkommen zu erzielen, lasse sich nur aus der gesellschaftsrechtlichen Stellung der Gesellschafter erklären und wäre gesellschaftsfremden Geschäftsführern nicht gewährt worden.
- Weiters sei vereinbart worden, dass Frau D (= Gattin von Herrn A) eine Witwenpension i.H.v. 60 % ihres Bruttobezuges beziehen werde.
Frau D sei bei der KG angestellt, aber nicht beteiligt gewesen.
- Da die KG lt. Gesellschaftsvertrag den GF-Gehalt der GesmbH zu ersetzen habe und diese Kosten als Sonderbetriebsausgaben im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung zu berücksichtigen seien, sei eine Angemessenheitsprüfung unter Berücksichtigung der Maßgeblichkeit der "Gesamtausstattung" durchzuführen, d.h. dass auch Versorgungszusagen, die eine wirtschaftliche Gegenleistung für früher geleistete Arbeit darstellen, inkludiert seien.
- Nach Ansicht der steuerlichen Vertretung des Abgabepflichtigen komme es zu keinem Übergenuss im Zeitpunkt des Pensionseintrittes, da bei einem Vergleich der Summe der Pensionszahlungen mit dem letzten Aktivbezug auch die Tantiemen berücksichtigt werden müssten.
Die Betriebsprüfung habe hingegen die Meinung vertreten, dass die gegenständliche Pensionszusage im Sinne der ständigen Judikatur als unangemessen aufgrund der atypischen Vertragsbestandteile und der Vorteilseinräumung gegenüber dem Gesellschafter-GF sei, wonach dieser mit einem Übergenuss gegenüber dem Aktivlohn im Zeitpunkt des Pensionsantrittes rechnen könne.

- Die als Teil der Geschäftsführungskosten aufwandswirksam verrechnete Dotation der Pensionsrückstellung sei daher dem steuerlichen Gewinn i.H.v. 126.336 S (1994) und 144.054 S (1995) zuzurechnen.
- Eine Gegenüberstellung von Aktivbezug zu Pensionsbezug unter der Annahme eines fiktiven Pensionseintrittes stelle sich lt. Betriebsprüfung wie folgt dar (alle Beträge in Schilling):

	1994	1995
Aktivbezug:		
Bruttogehalt	65.000	65.000
Kfz-Nutzung	7.000	7.000
<i>Zw. Summe:</i>	<i>72.000</i>	<i>72.000</i>
+ Tantieme (1/12)	48.800	18.100
= Gesamtbezug	120.800	90.100
Pensionsbezug:		
ASVG-Pension	25.600	26.500
Firmenpension (= 80 % v. 65.000)	52.000	52.000
= Gesamtbezug	77.600	78.500

- Unter Berücksichtigung der Rückstellung für Tantiemen sei somit lt. Bw. mit keinem Übergenuß gegenüber dem Aktivlohn im Zeitpunkt des Pensionsantrittes zu rechnen. Sollte sich die wirtschaftliche Lage derart verschlechtern, sodass nicht mehr mit Tantiemenzahlungen gerechnet werden könne und sich dann die Pensionszusage als unangemessen darstellen würde, müsste eine einvernehmliche "Anpassung" der Pensionszusage vereinbart werden.
In diesem Zusammenhang halte aber die Betriebsprüfung fest, dass die Unwiderruflichkeit eine Voraussetzung für die Anerkennung von Pensionsrückstellungen sei, und eine derartige Widerrufsklausel in der Pensionszusage auch nicht verankert sei.
Eine Widerrufsklausel wäre nur dann unschädlich, wenn sich die wirtschaftliche Lage des Unternehmens nachhaltig so wesentlich verschlechtern würde, dass die Aufrechterhaltung

der zugesagten Pension eine Gefährdung des Weiterbestandes des Unternehmens zur Folge hätte.

- Die Betriebsprüfung habe in ihrer Beurteilung der Verhältnisrechnung Aktivbezug/Pensionsbezug bei einem Pensionsantritt im 65. Lebensjahr mögliche Tantiemen nicht berücksichtigt.
Da sich demnach der Pensionsbezug als unangemessen hoch darstelle, müsse die steuerliche Anerkennung zur Gänze versagt werden.

3. Endbesteuerte Zinserträge:

- Die Betriebsprüfung habe keinen Einwand gegen den Antrag der Bw. auf Ausscheiden der endbesteuerten Zinserträge der Jahre 1994 und 1995 aus den Einkünften aus Gewerbebetrieb.

Das Finanzamt verfügte in der Folge die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO betreffend der o.a. Feststellungsbescheide und folgte in den gem. § 307 Abs. 1 BAO neu erlassenen Sachbescheiden den Feststellungen der Betriebsprüfung.

Die Bw. erhob gegen die o.a. Bescheide Berufung und begründet dies im Wesentlichen folgendermaßen:

- Folgende Beträge seien bei der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu Unrecht herangezogen worden (alle Beträge in Schilling):

	1993	1994	1995
Rückstellung f. Tantieme	40.502	57.927	110.486
Rückstellung f. Pension		126.336	144.054
Endbest. Zinserträge		111.820	74.201

zu 1. Rückstellung f. Tantieme:

- Die Bw. habe bereits im Betriebsprüfungsverfahren beantragt, die dem Geschäftsführer (GF) nach der getroffenen Vereinbarung zustehende Tantieme i.H.v. 10 % des Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit insoweit an die Feststellungen der Betriebsprüfung anzupassen, als diese auch den Charakter einer Handelsbilanzberichtigung haben.
Diesem Begehren der Bw. sei die Betriebsprüfung allerdings nicht gefolgt, da laut der getroffenen Vereinbarung das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit und nicht der

steuerliche Gewinn der Tantiemenberechnung zugrundegelegt werde; die Feststellungen der Betriebsprüfung hätten aber nur eine Änderung des steuerlichen Gewinnes, nicht aber als solche des Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit zur Folge.

- Eine Bilanzberichtigung sei in jedem Stadium des Besteuerungsverfahrens zulässig und notwendig und gegebenenfalls auch von Amts wegen durchzuführen.
- Die zwingend gebotene Handelsbilanzberichtigung habe notwendigerweise eine Änderung des in dieser auszuweisenden Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit zur Folge, die im Sinne der getroffenen Vereinbarung auch zu einer Änderung der dem GF A zustehenden Tantieme führen müsse.
- Die Feststellungen der Betriebsprüfung würden somit das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der Handelsbilanz und damit - im Ausmaß von 10 % dieser Änderung - auch die dem Geschäftsführer gebührende Tantieme wie folgt ändern (alle Beträge in Schilling):

Änderungen lt. Bp	Tz.	1993	1994	1995
Betriebsgrundstück	21		723.780,22	701.596,31
Inventuren	22			222.896,38
RSt f. unterlassene Rep.	24a	-15.000,00	28.000,00	24.000,00
RSt f. nicht kons. Urlaube	24b	168.743,00	-168.743,00	161.708,00
RSt f. Produkthaftung	24c	253.276,00		
USt-Passivierung	25	-2.000,00	-3.769,70	-5.337,07
Pensions-RSt	27		126.336,00	144.054,00
Repräsentationsaufwand	27	35.000,00	38.000,00	39.000,00
<i>= Summe der Änderungen</i>		<i>440.019,00</i>	<i>743.603,52</i>	<i>1.287.917,62</i>
abzüglich der nur steuerlichen Änderungen:				
Pensions-RSt	27		126.336,00	144.054,00
Repräsentationsaufwand	27	35.000,00	38.000,00	39.000,00

<i>= Summe der nur st. Änd.:</i>		<i>35.000,00</i>	<i>164.336,00</i>	<i>183.054,00</i>
<i>= Änderung des EGT:</i>		<i>405.019,00</i>	<i>579.267,52</i>	<i>1.104.863,62</i>
<i>davon 10 % Tantieme (ger.):</i>		<i>40.502,00</i>	<i>57.927,00</i>	<i>110.486,00</i>

- Nach Ansicht der Bw. sei anspruchsbegründend für den Tantiemenbezug einzig der Gesellschafterbeschluss vom 5. März 1992.
Die Schriftsätze vom 16. Februar 1994, 8. Februar 1995 und 15. Februar 1996 hätten somit nur deklaratorischen Charakter und hätten keinen Einfluss auf den Anspruchsgrund.
- Wenn bei der ursprünglichen Berechnung der Tantieme für das Geschäftsjahr 1994/95 ein Rechenfehler unterlaufen sei und mithin der Dienstgeber mit Schreiben vom 8. Februar 1995 eine unrichtige Tantieme bekanntgegeben habe, so sei dieser Fehler selbstverständlich im Sinne des anspruchsbegründenden Gesellschafterbeschlusses vom 5. März 1992 zu korrigieren.
Für die "angedrohte" Verböserung im Sinne einer Rückgängigmachung dieser von der Betriebsprüfung zu Recht vorgenommenen Fehlerkorrektur bestehe mithin kein Raum.
- Eine erforderliche Berichtigung des "Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit" in der Handelsbilanz ziehe selbstverständlich auch eine Anpassung der Tantieme nach sich.
Die berichtigte Tantieme sei dem GF auch mit Schreiben vom 21. September 1998 bekanntgegeben worden.

zu 2. Rückstellung f. Pension:

- Bei der Verhältnisrechnung zwischen Aktivbezug und künftig zu erwartender Pension seien sowohl beim Aktivbezug als auch beim Pensionsbezug sämtliche Entgeltbestandteile einzubeziehen.
Dies ergebe sich schon aus dem Umstand, dass die Pensionserwartung ein Teil der Gesamtausstattung des Dienstverhältnisses sei.
- Die gegenständliche Pensionszusage halte einer Angemessenheitsprüfung stand, da der Pensionsbezug den Aktivbezug (= inkl. Tantieme) nicht übersteige.
- Auch wenn es sich bei der Tantieme um einen ungewissen Entgeltbestandteil handle, sei zumindest der langfristig wahrscheinlichste Wert zu berücksichtigen. Dieser Wert liege aber keinesfalls unter dem Wert des Jahres 1995.

- Da der Pensionszusage ein Versorgungsgedanke zugrunde liege, werde man für die Ermittlung der nach Pensionsantritt beabsichtigten Versorgungsleistung naturgemäß von einem Vergleich mit dem Aktivbezug ausgehen. Gerade bei Geschäftsführern stelle aber eine gewinnabhängige Leistung oftmals auch bei fremden Dritten eine wesentliche Entgeltkomponente des Aktivbezuges dar.
- Erst dann, wenn sich die wirtschaftliche Lage der Bw. derart verschlechtern würde, dass nachhaltig nicht mehr mit entsprechenden Tantiemenzahlungen gerechnet werden könne, würde sich die Pensionszusage als unangemessen darstellen.
- Würde man die Tantiemen außer Ansatz lassen, dann würde der unangemessene Teil der Pensionszusage nur rund 10 % der gewährten Firmenpension ausmachen. Keinesfalls dürfte es zur gänzlichen Nichtanerkennung derselben kommen. Der angemessene Teil der Pensionszusage sei lt. Bw. jedenfalls steuerlich anzuerkennen.
- Die Betriebsprüfung gebe jedenfalls keine Begründung dafür, warum sie die Tantiemen nicht berücksichtigt habe.
Angesichts des einer Pensionszusage zugrundeliegenden Versorgungsgedankens seien auch ungewisse Entgeltbestandteile, wie Tantiemen, in die anzustellende Verhältnisrechnung (zumindest mit dem langfristig wahrscheinlichsten Wert) einzubeziehen.
- Die Bw. halte nochmals fest, dass die Schriftsätze vom 16. Februar 1994, 8. Februar 1995 und 15. Februar 1996 lediglich den Charakter einer Stundungsvereinbarung hinsichtlich der Auszahlung der Tantiemen aufwiesen, auf den Anspruchsgrund selbst, der sich aus dem Gesellschafterbeschluss vom 5. März 1992 ergebe, hätten sie jedoch keinerlei Einfluss.
- Bei der Tantiemengewährung handle es sich um einen Bestandteil des Dienstvertrages des GF, die ihm förmlich zur Kenntnis gebracht worden sei, weshalb eine einseitige Abänderung durch den Dienstgeber keinesfalls in Betracht käme.

zu 3. Endbesteuerte Zinserträge:

- Lt. Bw. habe es die Betriebsprüfung unterlassen, die in den Einkünften aus Gewerbebetrieb enthaltenen Zinserträge, die auf den Kommanditisten A entfallen und solcherart unter Bedachtnahme auf § 93 Abs. 2 Z 3 EStG 1988 endbesteuert seien, für das Jahr 1994 i.H.v. 111.820 S (= 98 % v. 114.102 S) und für das Jahr 1995 i.H.v. 74.201 S (= 98 % v. 75.715 S) auszuscheiden.

Da damit zu rechnen war, die Bw. werde auf eine abweisende Berufungsvorentscheidung mit Vorlageantrag reagieren, wurde aus diesem Grunde vom Finanzamt eine

Berufungsvorentscheidung nicht erlassen.

Gem. § 276 Abs. 3 BAO legte das Finanzamt die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz direkt vor.

Im Vorhalt der Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 19. Februar 2004, wurde der Bw. insbesondere vorgehalten, dass zahlreiche Verträge, wie z.B. der Gesellschaftsvertrag der Bw. oder der Dienstvertrag von Herrn A vorzulegen sei, damit die Rechtmäßigkeit der behaupteten Vereinbarungen betreffend Gewinn-Tantiemen und Pensionszusage sowie der behaupteten endbesteuerten Kapitalerträge überprüft werden könne.

Dieser nachweislich zugestellte Vorhalt blieb aber vom steuerlichen Vertreter bis dato ohne Angabe von Gründen unbeantwortet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

- a) Die Bw. hat Herrn A eine jährliche Tantieme i.H.v. 10 % des sich bei Erstellung des Jahresabschlusses ergebenden Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit zugestanden.
- b) Es gibt eine Pensionszusage der Firma R an Herrn A, jedoch keine der Bw. an Herrn A. Im Gesellschaftsvertrag vom 6. März 1984 übernimmt die Vorgängerin der Bw. die Geschäftsführungskosten der Firma R, die Übernahme einer betrieblichen Pension ist daraus nicht zu entnehmen.
- c) Endbesteuerte Kapitalerträge in den Jahren 1994 und 1995 wurden nicht nachgewiesen.

Diese Feststellungen ergeben sich aus den vorgelegten Geschäftsunterlagen der Bw. und wurden auf Grund folgender Umstände und Überlegungen getroffen:

zu a) Dies ist dem Gesellschafterbeschluss vom 5. März 1992 zu entnehmen, wonach Herr A Anspruch auf eine jährliche Tantieme i.H.v. 10 % des Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit hat.

zu b) Dies ergibt sich aus dem Schriftsatz vom 28. Februar 1993.

Alle anderen vorgelegten Vereinbarungen betreffen nicht konkret die Bw. in Zusammenhang mit Herrn A, sondern deren Vorgänger.

zu c) Dies ergibt sich aufgrund der Aktenlage, da der diesbezügliche Vorhalt vom 19. Februar 2004 bis dato unbeantwortet blieb.

Dieser Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

§ 4 Abs. 1 EStG 1988 normiert u.a.:

Gewinn ist der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres.

§ 4 Abs. 2 EStG 1988 normiert:

Der Steuerpflichtige muss die Vermögensübersicht (Jahresabschluss, Bilanz) nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung erstellen. Ist die Vermögensübersicht nicht nach diesen Grundsätzen erstellt oder verstößt sie gegen zwingende Vorschriften dieses Bundesgesetzes, so muss er sie auch nach dem Einreichen beim Finanzamt berichtigen. Andere nachträgliche Änderungen der Bilanz sind nur zulässig, wenn sie wirtschaftlich begründet sind und das Finanzamt zustimmt. Das Finanzamt muss zustimmen, wenn die Bilanzänderung wirtschaftlich begründet ist.

§ 5 Abs. 1 EStG 1988 normiert u.a.:

Für die Gewinnermittlung jener Steuerpflichtigen, deren Firma im Firmenbuch eingetragen ist und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG 1988) beziehen, sind die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgebend, außer zwingende Vorschriften dieses Bundesgesetzes treffen abweichende Regelungen.

§ 195 HGB normiert:

Der Jahresabschluss hat den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu entsprechen. Er ist klar und übersichtlich aufzustellen. Er hat dem Kaufmann ein möglichst getreues Bild der Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln.

§ 196 Abs. 1 HGB normiert:

Der Jahresabschluss hat sämtliche Vermögensgegenstände, Rückstellungen, Verbindlichkeiten, Rechnungsabgrenzungsposten, Aufwendungen und Erträge zu enthalten, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist.

§ 198 Abs. 1 HGB normiert:

In der Bilanz sind das Anlage- und das Umlaufvermögen, das Eigenkapital, die unversteuerten Rücklagen, die Rückstellungen, die Verbindlichkeiten sowie die Rechnungsabgrenzungsposten gesondert auszuweisen und unter Bedachtnahme auf die Grundsätze des § 195 HGB aufzugliedern.

§ 198 Abs. 8 Z 1 HGB normiert:

Rückstellungen sind für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden, die am Abschlussstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder dem Zeitpunkt ihres Eintritts unbestimmt sind.

1. Tantiemen:

Wenn eine Verpflichtung, so konkretisiert ist, dass sie kein Element der Ungewissheit mehr enthält, entspricht es den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, diese Verpflichtung nicht mehr als Rückstellung, sondern als Verbindlichkeit auszuweisen (vgl. Hofstätter/Reichel, Bd III a, Rz. 55 zu § 9 EStG).

Da zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung die Tantiemen des Herrn A dem Grunde ("Die Bw. gewährt Herrn A eine jährliche Tantieme.") und der Höhe ("10 % des sich bei Erstellung des Jahresabschlusses sich ergebenden Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit") nach (vgl. Gesellschafterbeschluss vom 5. März 1992) nicht ungewiss waren, sind die o.a. Beträge als Verbindlichkeit der Bw. gegenüber Herrn A anzuerkennen.

Ändert sich die Bemessungsgrundlage (z.B. aufgrund einer Betriebsprüfung), so hat dies keinen Einfluss auf den grundsätzlichen Tantiemen-Anspruch, der jährlich zu berücksichtigen ist.

Unabhängig davon stehen die Frage und die Folgen, ob Herrn A diese Tantiemen bereits ausgezahlt wurden oder nicht.

Es sind daher die Tantiemen in Höhe ihrer Differenzbeträge zu den bereits berücksichtigten Tantiemen wie folgt perioden- und aufwandswirksam gem. dem Schriftsatz vom 14. Oktober 1998 wie folgt anzusetzen (alle Beträge in Schilling, WJ=Wirtschaftsjahr, BE=Berufungsentscheidung):

WJ	It. Erkl.	It. BE	Differenz:
1992/93	248.264	288.766	40.502
1993/94	279.784	337.711	57.927
1994/95	106.951	217.437	110.486

2. Rückstellung für Pension:

Da die am 28. Februar 1993 vorgelegte Pensionszusage mit der Firma R und nicht mit der Bw. vereinbart und dies der Bw. auch vorgehalten worden ist und bis dato auch keine Pensionszusage zwischen der Bw. und Herrn A nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht wurde, ist eine Rückstellung für Pensionen ohne fremdübliche vertragliche Vereinbarung und ohne betrieblichen Zusammenhang nicht anzuerkennen.

Weitere Nachweise für eine Pensionsverpflichtung der Bw. gegenüber Herrn A wurden trotz Vorhalt bis dato nicht vorgelegt, weshalb eine Pensionsrückstellung - bei Erfüllung aller diesbezüglichen Erfordernisse - lt. den vorliegenden Vereinbarungen nur von der Firma R gebildet werden kann.

Dass die Übernahme der Geschäftsführungskosten auch eine zusätzliche Betriebspension umfasst, ist jedenfalls der Vereinbarung vom 6. März 1984 nicht zu entnehmen.

3. Endbesteuerte Zinserträge:

§ 93 Abs. 1 EStG 1988 normiert:

Bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs. 3) wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

§ 97 Abs. 1 EStG 1988 normiert u.a.:

Für natürliche Personen gilt die Einkommensteuer für Kapitalerträge gem. § 93 Abs. 2 Z 3 sowie Abs. 3 Z 1 bis 4, die der Kapitalertragsteuer unterliegen, durch den Steuerabzug als abgegolten. Für natürliche Personen gilt dies auch für Kapitalerträge gem. § 93 Abs. 2 Z 1 und für ausgeschüttete Beträge aus Anteilsscheinen an einem Kapitalanlagefonds im Sinne des Investmentfondsgesetzes 1993, soweit die ausgeschütteten Beträge aus Kapitalerträgen gem. § 93 Abs. 2 Z 1 bestehen.

§ 97 Abs. 4 EStG 1988 normiert u.a.:

Ist die nach dem Steuertarif für Kapitalerträge im Sinne des Abs. 1 und 2 zu erhebende Einkommensteuer geringer als die Kapitalertragsteuer oder der freiwillig geleistete Betrag, so ist die Kapitalertragsteuer oder der freiwillig geleistete Betrag auf Antrag auf die zu erhebende Einkommensteuer anzurechnen und mit dem übersteigenden Betrag zu erstatten. Der Antrag kann innerhalb von fünf Kalenderjahren ab dem Ende des Veranlagungsjahres gestellt werden. Für die Berechnung des zu erstattenden Betrages gilt folgendes:

- 1. Die Kapitalerträge sind ohne jeden Abzug anzusetzen.*
- 2. Die Anrechnung ist betraglich insoweit ausgeschlossen, als der Steuerpflichtige den Anspruch auf einen Alleinverdienerabsetzbetrag oder einen Kinderabsetzbetrag vermittelt.*

Die meisten Kapitalerträge im Betriebsvermögen (Bankzinsen, Sparbuchzinsen, Erträge festverzinslicher österreichischer Wertpapiere, Aktien- und GmbH-Dividenden usw.) sind durch den Abzug der Kapitalertragsteuer endbesteuert und dadurch weder als Teil der betrieblichen Einkünfte noch als Einkünfte aus Kapitalvermögen steuerpflichtig.

Der Bw. bleibt es aber gem. der o.a. gesetzlichen Bestimmung unbenommen, die Versteuerung der kapitalertragsteuerpflichtigen Einkünfte und die Anrechnung der KEST auf die Einkommensteuer zu beantragen.

Im Falle eines diesbezüglichen Antrages müssen jedenfalls sämtliche endbesteuerungsfähigen Einkünfte erklärt werden.

In der Optionserklärung vom 20. Februar 1995 erklärte die Bw., dass sämtliche Wertpapiere, die auf ihrem Bankdepot erliegen, dem Betriebsvermögen der Bw. zuzuordnen sind.

Gem. § 119 BAO bedeutet vollständig und wahrheitsgemäß offenlegen, der Abgabenbehörde nicht nur ein richtiges und vollständiges, sondern auch ein klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen zu verschaffen (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, 2. Aufl., Rz. 3 zu § 119 BAO).

Gem. § 138 BAO müssen Abgabepflichtige zur Beseitigung von Zweifeln über Aufforderung den Inhalt von Anbringen erläutern und ergänzen sowie seine Richtigkeit beweisen.

Es handelt sich somit um die Feststellung solcher Verhältnisse, die für die Abgabenbehörde nur unter Mithilfe des Abgabepflichtigen aufklärbar sind, also Umstände, denen der Abgabepflichtige hinsichtlich der Beweisführung näher steht als die Abgabenbehörde (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, 2. Aufl., Rz. 1 zu § 138 BAO).

Da aber die von der Bw. in ihrem Schriftsatz vom 14. Oktober 1998 bloß behaupteten (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 7.8.2001, 97/14/0066) endbesteuerten Kapitalerträge trotz Vorhalt und Offenlegungspflicht bis dato der Höhe und dem Grunde nach nicht nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht wurden, können diese mangels Überprüfung nicht steuerwirksam berücksichtigt werden.

Die Optionserklärung vom 20. Februar 1995 ersetzt jedenfalls nicht den Nachweis in welcher Höhe in den Streitjahren Kapitalerträge der Besteuerung zu unterziehen sind.

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass aus folgenden Gründen davon auszugehen ist, dass

- bei Änderung der Bemessungsgrundlage die erhöhten Tantiemen in Höhe ihrer Differenz zu den bereits berücksichtigten Beträgen anzusetzen sind,
- nur betriebseigene Rückstellungen berücksichtigt werden dürfen und
- Kapitalerträge mangels Nachweis bzw. Glaubhaftmachung nicht absetzbar sind.

Berechnung Einkünfte aus Gewerbebetrieb (alle Beträge in Schilling):

	1993	1994	1995
--	------	------	------

Bilanzgewinn lt. Bp	2.148.134,67	2.020.779,41	2.220.568,53
- Diff. Tantieme lt. BE	-40.502,00	-57.927,00	-110.486,00
+ Gewinnzuschlag lt. Tz. 24d	3.000,00		
+ Haftungsprämie	25.000,00	25.000,00	25.000,00
+ Diff. GW-RSt	4.933,00	5.878,00	
= Einkünfte aus GW	2.140.565,67	1.993.730,41	2.135.082,53
davon entfallen auf:			
Herr A (98 %)	2.073.314,35 (= 98 % v. 2.112.565,67 + 3.000,00)	1.929.355,80 (= 98 % v. 1.968.730,41)	2.067.880,87 (= 98 % v. 2.110.082,53)
Firma R (2 %)	67.251,32 (= 2 % v. 2.112.565,67 + 25.000,00)	64.374,61 (= 2 % v. 1.968.730,41 + 25.000,00)	67.201,66 (= 2 % v. 2.110.082,53 + 25.000,00)

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, 2. April 2004