



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., in H. ,vertreten ua. durch Dr. H. H. M., Steuerberater & Wirtschaftsprüfer , sowie gegen den Bescheid des FA G-W.., vertreten durch HR Dr. F.G. in G., betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 1998 bis 2000 im Beisein der Schriftführerin Frau D.H. nach der am 16. April 2004 in 4010 Linz, Zollamtstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der in den angefochtenen Bescheiden festgesetzten Abgaben betragen:

Jahr	ATS
1998	
Einkommen	1.616.453,00
Einkommensteuer	701.250,00
-ausländische Steuer	83,67
Festgesetzte Einkommensteuer in Euro (ger. gem. § 204 BAO)	Euro 50.955,72
Jahr	ATS

1999	
Einkommen	923.838,00
Einkommensteuer	354.900,00
abzüglich Vorauszahlungen	356.000,00
Abgabengutschrift in Euro (ger. gem. § 204 BAO)	Euro 79,94
Jahr	ATS
2000	
Einkommen	928.729,00
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge (- allgemeiner Steuerabsetzbetrag)	350.850,00 - 500,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	350.350,00
- Kapitalertragsteuer	4,00
Zwischensumme	350.346,00
abzüglich Vorauszahlungen	396.100,01
Abgabengutschrift in Euro (ger. gem. § 204 BAO)	Euro 3.325,07

Der vorläufige Bescheid **betreffend Einkommensteuer 2000** wird gemäß § 200 Abs. 2 Bundesabgabenordnung für **endgültig** erklärt.

Die getroffenen Feststellungen sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe:

Strittig im konkreten Fall ist,

- a) ob die von der Ärzteg. L. an die Ehefrau des Bws. (Gesellschafter dieser Ärztegemeinschaft) gewährte Pensionszusage steuerrechtlich anzuerkennen ist sowie
- b) die Höhe des Altersabschlages bei der Berechnung des Entnahmewertes (teilweise betrieblich genutztes Gebäude)

Zu a) Am 22. April 1997 wurde folgende rechtsverbindliche und unwiderrufliche Pensionszusage von der Ärztegemeinschaft XX, im Folgenden Dienstgeber genannt, an die Ehefrau des Bws., Frau Mag. U. L., geboren am xxx, im Folgenden Dienstnehmerin genannt, abgeschlossen:

§ 1 zeitlicher Geltungsbereich:

Diese Vereinbarung tritt mit Wirkung vom 1. Jänner 1997 in Kraft.

§ 2 Art der Versorgungsleistung

Die Pensionszusage umfasst folgende Versorgungsleistung:

1. Alterspension
2. Hinterbliebenenpension

§ 3 Höhe der Versorgungsleistung

Abs. 1: Der Dienstnehmerin gebührt eine Alterspension, wenn sie das Alter von 60 Jahren erreicht hat und aus den Diensten des Dienstgebers ausscheidet. Die monatliche Alterspension beträgt 12.170,00 ATS. Sie wird lebenslang gewährt.

Abs. 2: Hinterbliebenenpension gebührt im Falle des Ablebens der Dienstnehmerin bzw. der pensionierten Dienstnehmerin dessen Ehegatten, dem Bw., geboren am 7.5.1949, wenn die Ehe zum Zeitpunkt des Todes aufrecht war. Die Höhe der Witwerpension entspricht 30 % des Anspruches ab Alterspension bzw. 30 % der schon bezogenen Pension. Sie wird lebenslang, jedoch längstens bis zur Wiederverheilichung gewährt.

§ 4 Wertsicherung

Um die Kaufkraft der Versorgungsleistung zu erhalten, wird die Höhe der zugesagten Alterspension in der Anwartschaftsphase im Ausmaß von 4 %, in der Leistungsphase mit 2,25 % wertgesichert.

§ 5 Erbringen

Die vorstehend angeführten Versorgungsleistungen gebühren ab dem Monat, das dem den Pensionsanspruch auslösenden Ereignis folgt.

Abs. 2:

Die Versorgungsleistungen werden durch den Dienstgeber 14 mal jährlich erbracht. Die Zahlungen erfolgen monatlich im Nachhinein, zusätzlich am 30.6. und am 30.11. eines Jahres.

§ 6 Steuern und Abgaben

Sämtliche durch den Bezug der Versorgungsleistungen entstehenden Steuern und Abgaben sind vom Leistungsempfänger im gesetzlich vorgesehenen Ausmaß zu tragen.

§ 7 Abtretungs- und Verpfändungsverbot

Um den Zweck der Versorgung sicher zu stellen, dürfen Abtretungen oder Verpfändungen von Anwartschaften durch die Dienstnehmerin nicht vorgenommen werden. Sie bleiben dem Dienstgeber gegenüber unwirksam.

§ 8 Pensionsrückdeckungsversicherung

Abs. 1:

Der Dienstgeber wird die Verpflichtungen aus dieser Pensionszusage durch einen auf das Leben der Dienstnehmerin abgestellten Versicherungsvertrag (Pensionsrückdeckungsversicherung) bei der R-Vers. AG rückdecken. Die Dienstnehmerin ist verpflichtet, gegebenenfalls alle hiefür erforderlichen Angaben zu machen und sich, falls erforderlich, ärztlich untersuchen zu lassen. Alle Ansprüche aus dem Versicherungsvertrag stehen ausschließlich dem Dienstgeber zu.

H. a. Ha., am 22. April 1997

Unterschrieben vom Dienstgeber Ärztegemeinschaft L. sowie Dienstnehmerin (Ehefrau des Bws.)

Eine gleichlautende Pensionszusage wurde auch mit der Frau des Bruders des Bws. abgeschlossen.

Einnahmen-Ausgabenrechnung für die Jahr 1998 und 1999 –

Personalaufwand:

Im Rahmen der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für das Jahr 1998 bzw. für das Jahr 1999 wurden zunächst unter dem Titel Personalaufwand noch keine "Pensionsrückstellungen" gebildet.

Entnahmewert des Gebäudes

Beim gegenständlichen Gebäude handelt es sich um das Gebäude in G., M. Nr.

Aus dem der Beilage zur Einkommensteuererklärung 1998 angeschlossenen Gutachten des Sachverständigen Ing.F.M. (gerichtlich beeideter Sachverständiger aus R.) war die Verkehrswertermittlung der Liegenschaft KG ..., EZ ... im Ausmaß von 2.415.000,00 ATS ersichtlich.

Der Gebäudewert lt. Schätzungsgutachten wurde mit 1.215.000,00 ATS angesetzt. Davon wurden 47,80 % = 580.770,00 ATS als betrieblich genutzter Anteil den Buchwerten 193.997,00 ATS gegenüber gestellt, sodass sich ein Entnahmewert lt. Steuererklärung im Ausmaß von 386.773,00 ATS ergab.

Im Rahmen des **Einkommensteuerbescheides 1998** vom 10. März 2000 wurde betreffend Entnahmewertermittlung Gebäude Folgendes ausgeführt: Der im Schätzungsgutachten vorgenommene Abzug für technische Wertminderung durch Alter und Abnutzung erscheine zu hoch. Bei älteren Gebäuden die ihrem Alter entsprechend genutzt werden und weder baufällig noch abbruchreif seien, würden in der Regel noch mindestens 30 % des Gebäudenormalerstellungswertes bei einem Verkauf erzielbar sein.

Zwischensumme Bauwerk jeweils 8.448.386,80 ATS.

- Kachelofen/Zuschlag 70.000,00 ATS

- 70 % AfA 5.864.870,76 ATS

ergibt Bauzeitwert von 2.513.516,04 ATS, rund 2.500.000,00 ATS

+ b) lt. Gutachten 25.000,00 ATS

+ c) 10.000,00 ATS

ergibt Gebäudewert im Ausmaß von 2.535.000,00 ATS davon

47,80 % betriebliche Nutzung = 1.211.730,00 ATS-Buchwert 193.997,00 ATS

ergibt Entnahmewert 1.017.773,00 ATS (anstatt bisher ATS 386.773,00 lt. Erklärung)

Mit Schriftsatz vom 27.3.2000 wurde von der steuerlichen Vertretung gegen den Einkommensteuerbescheid 1998 rechtzeitig **Berufung** mit folgender Begründung erhoben:

Im Einkommensteuerbescheid sei der vom beeideten Sachverständigen ermittelte Gebäudewert nicht anerkannt worden und stattdessen ein willkürlich angenommener Wert angesetzt worden. Es werde der Antrag gestellt, den im Schätzungsgutachten angesetzten Entnahmewert mit 386.773,00 ATS anzuerkennen. Sollte es zu einem Verfahren vor der Abgabenbehörde II. Instanz kommen, beantragt der Steuerberater **ferner die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem "Berufungssenat"** (**Anmerkung des Referenten: alte Rechtslage-** siehe die rechtlichen Ausführungen dieser Berufungsentscheidung).

Das Finanzamt habe die Wertansätze lt. Gutachten einfach ignoriert und stattdessen wage Floskeln ("erscheine zu hoch" und "werden in der Regel nach mindestens 30 % ... erzielbar sein") verwendet. Nun könne aber nach Ansicht der steuerlichen Vertretung eine willkürliche Annahme von Werten ein auf fundierter Sachkenntnis beruhende Wertbestimmung nicht ersetzen. Als Gegengutachten seien die Aussagen des Finanzamtes ebenfalls nicht anzusehen.

Am 25. Juli 2000 wurde der **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999** erlassen.

Gegen diesen Einkommensteuerbescheid wurde in der Berufung vom 3. August 2000 gleichzeitig die Anregung der Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich des **Jahres 1997** gestellt. Im Zuge einer Kontrolle der Veranlagung 1999 sei nach Ansicht der steuerlichen Vertretung offenkundig geworden, dass schon ab dem Jahre 1997 Betriebsausgaben angefallen wären, aber bisher nicht geltend gemacht worden seien. Es handle sich um Prämien für eine Pensionsvorsorge iSd § 4 Abs. Z 2 EStG 1988: Die einzelnen Prämienleistungen hätten ausgemacht:

Währung	ATS
1997	215.747,00
1998:	215.487,00
1999	215.487,00

Es werde deshalb ersucht, diese Beträge für 1998 und 1999 im Rechtsmittelwege anzuerkennen und – entsprechend dem Grundsatz des Vorranges der Rechtsrichtigkeit vor der Rechtsicherheit den gesamten Betrag für 1997 im wiederaufgenommenen Verfahren zu berücksichtigen.

Das Finanzamt ersuchte im Schriftsatz vom 29. August 2000 die Geschäftsabteilung 5 der Finanzlandesdirektion für OÖ. um Erstellung eines Bewertungsgutachtens. Bei der Veranlagung seien die Werte lt. Gutachten übernommen worden, nur der Altersabschlag sei mit 70 % anstatt wie beantragt mit 86 % bzw. der Restwert wurde mit 30 % anstatt mit 14 % angesetzt.

Der Amtssachverständige der Finanzlandesdirektion für OÖ. ersuchte in der Folge den Erstgutachter in seiner Stellungnahme zu dessen Bewertungsgutachten um Beantwortung folgender Fragen:

ad IV Bewertung.

Die Wahl der Wertermittlungsmethode sei nicht begründet. Gem. § 9 des Liegenschaftsbewertungsgesetzes 1992 habe das Bewertungsgutachten zu enthalten

Z 3 die Bewertung unter Darlegung des angewendeten Wertermittlungsverfahrens und der Gründe für die Auswahl des angewendeten Verfahrens oder der allenfalls angewendeten Verfahrensverhinderung. Hierbei ist jeweils auch anzuführen, warum die anderen im Gesetz beschriebenen Verfahren nicht sachgerecht seien.

IV 3. Grundwert

Angenommen wird, dass es sich bei der Wertermittlung des Grundstückes um ein dem Vergleichswertverfahren folgendes Verfahren handeln soll. Dabei seien die Vergleichspreise der verglichenen Grundstücke im Gutachten anzuführen (Hinweis auf § 10 LBG).

ad) IV 1a)

"Technische Wertminderung":

Die Alterswertminderung bei einem etwa 400 Jahre alten Gebäude nach der Gesamtlebensdauer des Gebäudes zu beurteilen, entspreche nicht dem in der einschlägigen Fachliteratur bei der Verlängerung der üblichen Gesamtnutzungsdauer durch bauliche Maßnahmen vorgesehenen Vorgangsweise (unter Hinweis auf diverse Literaturfundstellen des Bewertungsrechtes).

Auch die zwar für Österreich rechtlich nicht relevante, im Übrigen aber im selben wirtschaftlichen Umfeld entstandene deutsche Wertermittlung nehme auf diesen Umstand Rücksicht, in dem sie Folgendes zur Anwendung empfiehlt.

§ 23 Wertminderung wegen Alters

Abs. 1

Die Wertminderung wegen Alters bestimme sich nach dem Verhältnis der Restnutzungsdauer zur Gesamtnutzungsdauer der baulichen Anlagen; sie ist in einem vom Hundertstel des Herstellungswertes auszudrücken. Bei der Bestimmung der Wertminderung könne je nach Art und Nutzung der baulichen Anlagen von einer gleichmäßigen oder von einer mit zunehmenden Alter sich veränderten Wertminderung ausgegangen werden.

Abs. 2

Ist die bei ordnungsgemäßen Gebrauch übliche Gesamtnutzungsdauer der baulichen Anlagen durch Instandsetzungen oder Modernisierungen verlängert worden oder haben unterlassene Instandhaltungen oder andere Gegebenheiten zu einer Verkürzung der Restnutzungsdauer geführt, soll der Bestimmung der Wertminderung wegen Alters die geänderte Restnutzungsdauer und für die baulichen Anlagen übliche Gesamtnutzungsdauer zu Grunde gelegt werden. Bei einer für gemischt genutzte Wohn- und Ordinationsgebäude üblichen Gesamtnutzungsdauer von 100 Jahren und einer auf Grund der Sanierung 1975 zu

erwartenden Restnutzungsdauer von zumindest 35 Jahren ergebe sich eine Altersentwertung von: 65 % linear, 53,6 % nach Ross, 42,2 % abolisch, 42,1 % nach Exleben, 61,1 % nach Vogels, 67,9 % nach Teammann, 69 % nach Scheraty. Ferner wird darauf hingewiesen, dass die gängliche Fachliteratur häufig eine Altersentwertung von weniger als 30 % des Neuherstellungswertes ablehnt, solange das Gebäude noch uneingeschränkt benutzungsfähig ist (Rössler-Langner-Simon-Gleiber, Seite 351; Toll-Simon, Seite 405; Vogel, Seite 60-62).

ad) Ertragswert

Die Ermittlung eines Ertragswertes wurde ohne Begründung unterlassen. Und da sich das Gebäude zur Vermietung eignet und teilweise auch vermietet ist, sei die Ermittlung eines Ertragswertes zumindest zu Kontrollzwecken absolut unerlässlich. Dabei seien die tatsächlich erzielten Mieten nur dann der Ertragswertermittlung zu Grunde zu legen, wenn sie mit den erzielbaren Mieten weitgehend übereinstimmen oder die Umstände, die zu einer anderen Mietsituation führen zwangsläufig seien und dies im Gutachten entsprechend dargestellt wurde.

Der Sachverständige Ing. F.M werde daher ersucht, folgende Fragen zu beantworten:

1. Die Wahl des Sachwertverfahrens als einzige Wertermittlungsmethode zu begründen bzw. weiters zu begründen, warum der Sachverständige das Ertragswertverfahren als für die Wertfindung erachtet
2. Die Vergleichspreise aus denen der Grundstückswert von 1.800,00 ATS abgeleitet wurde wären beizuschließen.
3. Weiters solle begründet werden, warum die von den Fachbuchautoren bevorzugten Abschreibungsmethoden nach der Restnutzungsdauer bei der Altersentwertung nicht zur Anwendung kamen (lineare Abschreibung etc.) und wieso der praktisch von allen Fachbuchautoren vertretenen Meinung, dass ein noch nutzbares Gebäude jedenfalls 30 % seines Herstellungswertes behält, nicht beigetreten werden konnte.
4. Die unterstellte Restnutzungsdauer wäre zu begründen.

Unter Berücksichtigung der vorangegangenen Ausführungen könne davon ausgegangen werden, dass ein Verkehrswert von rund 4 Mio. ATS angemessen erscheine. Die beiliegende vorliegende Wertermittlung diene der Orientierung. Es erscheine aber nicht ausgeschlossen, dass der Sachverständige in der Vorhaltsbeantwortung stichhaltige Argumente vorbringt, die zu einer Änderung des Wertes führen könnten.

Unterschrift Amtsachverständiger Ing. J.I.

Diesem Vorhalt war die vorläufige Wertermittlung des Amtssachverständigen beigeschlossen, aus der sich ein Verkehrswert von gesamt 4 Mio. ATS ergibt (Sachwert 836.895,00 ATS und Ertragswert 3.163.105,00 ATS).

In Wahrung des Parteiengehörs wurde seitens der Abgabenbehörde I. Instanz dieser Bedenkenvorhalt an die steuerliche Vertretung übermittelt.

Mit Schreiben vom 7.11.2001 wurde von der steuerlichen Vertretung als Ergänzung ausgeführt:

Gemäß § 166 der BAO komme als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht, was zur Feststellung der maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. Dazu zählt nach Lehre und Rechtsprechung (vgl. Ritz, BAO - Kommentar, Tz. 6 zu § 166 BAO mit Hinweis auf VwGH vom 21.10.1993, Zl. 92/15/0079) auch die Vorlage von Privatgutachten. § 167 Abs. 2 BAO erläutere den Grundsatz der freien Beweiswürdigung, d.h., dass es grundsätzlich keine Rangordnung von Beweisen gibt, etwa dass Schätzungen von Organen der Finanzverwaltung den Ergebnissen privat bestellter Sachverständigen vorzuziehen seien. Was das Liegenschaftsbewertungsgesetz anlangt, so sei diese seines Wissens nach nur im gerichtlichen Verfahren dies heranzuziehen, nicht aber (ausschließlich) im abgabenbehördlichen Schätzungswege.

Wie dem Finanzamt bekannt sei, bewege sich jede Schätzung innerhalb einer zulässigen Bandbreite. Lediglich ein Überschreiten dieser Grenzen würde ein Gutachten unbrauchbar erscheinen lassen.

Sollte das Finanzamt offenbar die Ansicht vertreten, dass Schätzungsgutachten der Sachverständigen Ing. F.M. bewege sich außerhalb dieser Bandbreite, dann wäre dies zu begründen und hätte letztendlich haftungsmäßige Konsequenzen. Immerhin müsste für dieses (vorgeblich nicht anwendbare) Gutachten Honorar bezahlt werden. Gleichzeitig werde um Hinweis auf § 90 BAO ersucht, Einsicht in das Schätzungsgutachten der Finanzverwaltung zu gewähren.

Mit Schreiben vom 13. November 2001 wurde die vorläufige Wertermittlung des Amtsachverständigen Ing. J.I. zur Stellungnahme übermittelt. Als Frist für die Gegenäußerung wurde der 10. Dezember 2001 vorgemerkt.

Im Schreiben vom 10.12.2001 teilte die steuerliche Vertretung mit:

Zur vorläufigen Wertermittlung könnten weder der Abgabepflichtige noch der Steuerberater eine Stellungnahme abgeben, da die erforderlichen Kenntnisse hiezu fehlen würden. Gerade zum Zwecke einer objektiven Wertermittlung sei der gerichtlich beeidete Sachverständige Ing.

F.M. beauftragt worden. Differenzen zwischen den beiden Gutachten müssten seiner Meinung nach zwischen den Sachverständigen geklärt werden.

Vorhalteverfahren durch die Abgabenbehörde I. Instanz betreffend

Pensionszusage

vom 31. Jänner 2001

1. Leistet ein Arzt für die in der Ordinationsgemeinschaft voll mittägige Ehegattin unter dem Titel "Pensionsvorsorge" Prämienzahlungen für eine Pensionsversicherung, so handle es sich hiebei um eine neben dem Gehalt erhaltene Zuwendung. Die Anerkennung dieser Prämienzahlung als Betriebsausgabe sei daher von der Prüfung, ob zwischen der Leistung der Ehegattin im Rahmen des Betriebes und den dafür zuerkannten Vergütungen (Gehalt und Versicherungsprämien) ein wirtschaftlich gerechtfertigter, in gleichgelagerten Fällen entsprechender Zusammenhang vorliege oder nicht, abhängig.

2. Sie werden daher ersucht, sämtliche Unterlagen (Dienstvertrag, Höhe des Gehaltes April 1997, Höhe des Gehaltes der bestbezahlten "fremden" Beschäftigten April 1997) vorzulegen.

3. Dienstverhältnisse zwischen nahen Angehörigen – auch wenn sie zivilrechtlich gültig abgeschlossen worden sind – können steuerlich nur insoweit anerkannt werden, als eine Entlohnung stattfindet, wie sie zwischen Fremden üblich sei. Andernfalls könnten wegen des zwischen nahen Angehörigen in der Regel fehlenden Interessensgegensatzes steuerliche Wirkungen willkürlich herbeigeführt werden. Bei Dienstverhältnissen unter Fremden richte sich die Entlohnung nach Qualität und Quantität der Arbeitsleistung des Arbeitnehmers. Als Betriebsausgabe könne daher bei Dienstverhältnissen zwischen nahen Angehörigen nur eine Entlohnung in der Höhe anerkannt werden, wie sie unter diesen Gesichtspunkten auch zwischen Fremden üblich ist.

Wurden für sämtliche Bedienstete Pensionsvorsorgen vereinbart? Warum beziehen die "fremden Bediensteten" niedrigere Gehälter? Um genaue Darstellung der einzelnen Anforderungsprofile (Dienstverhältnis zwischen nahen Angehörigen und Fremden) werde ersucht.

Außerdem mögen weitere Unterlagen bzw. Argumente vorgebracht werden, die unter Bedachtnahme auf den Wert von Leistung und Gegenleistung eine Überprüfung im Rahmen eines Fremdvergleiches untermauern.

Mit Schreiben vom 5.3.2001 wurde von der steuerlichen Vertretung folgende Angaben gemacht:

Die Höhe des Gehaltes mitarbeitender Ehegattinnen sei im konkreten Fall anlässlich einer früheren Betriebsprüfung aufgegriffen und ausführlich diskutiert worden. Das Ergebnis sei eine vom Finanzamt akzeptierte niedrigere Gehaltsstufe gewesen.

Ab April 1997 sei in beiden Fällen das wöchentliche Dienstausmaß von Volldienst (40 Stunden) auf Teildienst (22,5 Stunden) reduziert worden. Die Prämienzahlungen für eine Pensionsversicherung würden das Äquivalent für eine ansonsten zustehende Abfertigung in Höhe der Teilabfertigung darstellen. Frau A.S. als Fremdbeschäftigte habe im April 1997 bei einem Dienstausmaß von 20 Wochenstunden ein Gehalt von 19.720,00 ATS zuzüglich 500,00 ATS Zulage sowie eine Jahresprämie von 7.000,00 ATS erhalten. Entsprechende Lohnkonten sei angeschlossen (3 Seiten Ablichtung aus dem Lohnkonto). Weiters wurde ein Dienstzettel gem. § 6 Abs. 3 des Angestelltengesetzes bzw. § 15 des Kollektivvertrages für Angestellte bei Ärzten vorgelegt.

Mit Schriftsatz vom 21. März 2001 wurde ein weiterer Ergänzungsvorhalt an die steuerliche Vertretung übermittelt:

„Als Begründung für die Prämienzahlungen für die Pensionsversicherung geben Sie in der Vorhaltsbeantwortung an, dass es sich hiebei um das Äquivalent für eine ansonsten zustehende Abfertigung in Höhe der Teilabfertigung handle. Entspricht dieser Wert der Teilabfertigung tatsächlich der Höhe der zu leistenden Prämienzahlungen? (Äquivalenz?)

In den Jahren 1997 und 1998 seien dennoch Abfertigungsansprüche abgegolten worden. Welche Gründe lagen für den Anspruch der Abfertigungszahlungen vor. Um Vorlage der Berechnungsbasis für die Abfertigungsansprüche werde ersucht.

Aus dem vorgelegten Lohnkonto der Dienstnehmerin Frau A.S. sei der Gehalt in Höhe von 19.720,00 ATS nicht ersichtlich. Wie wurde der Fremdgehalt ermittelt?“

Mit Schriftsatz vom 3. September 2001 wurde von der steuerlichen Vertretung Folgendes bekannt gegeben:

Bei der Dienstnehmerin Frau A.S. sei im Schreiben vom 5.3.2001 irrtümlich ein falscher Bezug angesetzt worden, der in der Beilage korrigiert werde. Wie bereits bei den Besprechungen beim Finanzamt ausgeführt worden sei, sei seinerzeit allen Mitarbeiterinnen die Wahl zwischen der Pensionszusage (ohne unmittelbare finanzielle Auswirkung) oder einer Gehaltserhöhung freigestellt worden. Mit Ausnahme der Ehegattinnen hätten die übrigen Mitarbeiterinnen den unmittelbaren finanziellen Vorteil bevorzugt. Möglicherweise sei ihnen die langfristig günstigere Auswirkung einer Pensionskassenzahlung nicht so klar bewusst gewesen.

Arbeitnehmer	Jahr	ATS
		monatliches Gehalt
Frau Mag. U . L.		
Ehefrau des Bws. geb.xxx Ausbildung Eintritt 1.10.1976	monatliches Brutto- gehalt ab 1. August 1995	32.340,00
	1996	32.340,00
	Bis 31.3.1997 40 Wochenstunden ab 1.4.1997, 22,5 Std.	33.000,00 18.565,00 (davon Infektionszulage 565,00)
	1998 bei 40 Wochenstunden	20.420,00 36.302,00
	1999 bei 40 Wochenstunden	20.870,00 37.102,00
	2000 bei 40 Wochenstunden	20.870 20.940 37.227
	2001 bei 40 Wochenstunden	20.940,00 37.227,00
Arbeitnehmer	Jahr	ATS
Frau E.L.		

Frau des Bruders des Bws. geb.xxx Lehrerausbildung 40 Std. Woche bis 31.3.1997, Eintritt 1.9.1979, ab 1.4.1997, 22,5 Wochen- stunden	Gehalt ab 1. August 1995	32.340,00
	1996	32.340,00
	Bis 31.3.1997	33.000,00
	ab 1.4.1997	18.565,00
Arbeitszeit	besoldungsrechtliche Einstufung gemäß § 6 Abs. 3 Angestelltengesetz sowie § 15 des Kollektivvertrages für Angestellte bei Ärzten(Berufsgruppe 3)	
Montag	7.30 Uhr	12.00 Uhr
Dienstag	7.30 Uhr	12.00 Uhr
Mittwoch	7.30 Uhr	12.00 Uhr
Donnerstag	7.30 Uhr	12.00 Uhr

Freitag	7.30 Uhr	12.00 Uhr
Fortsetzung mtl. Gehaltshöhe	1998	20.420,00 36.302,00
	1999	20.870,00 37.102,00
-"-	2000	20.870,00 bzw. 20.940,00 37.227,00
-"-	2001	20.940,00 37.227,00
Arbeitnehmer	Jahr	ATS
Frau A.S. 20 Wochen- Stunden Pflichtschule 3 Jahre Bürokraft	Eintritt 4.5.1981 geb.xxx	10.000,00
1996 bei 40 Stunden- Woche		11.000,00 22.000,00
ab 1.4.1997 bei 40 Stunden- Woche		11.220,00 22.440,00
1998	bei 40 Stunden- Woche	11.420,00 22.840,00

1999		bei 40 Stunden-Woche		11.690,00 23.380,00		
2000		bei 40 Stunden-Woche		11.690,00 bzw. 11.750,00 23.500		
2001		bei 40 Stunden-Woche		11.750 23.500		
Frau I.A. 20 Stunden geb.xxx Eintritt 19.6.95 Büroan- gestellte	1995 10.000	1996 10.000	1997 10.200	1998 10.640	1999 10.890	2000 11.150
bei 40 Stunden woche	20.000	20.000	20.400-	21.280	21.780	22.420
Frau C.R. 12,5 Wochen- stunden geb.xxx Eintritt 1.10.94 ab 1.7.2000	1994 8.750	1995 6.240,00	1996 6.240	1997 6.365	1998 6.365	1999 6.445

bei 40 Stunden -woche	17.500	19.968	19.968	20.368	20.368	20.624
12,5 Wochen- stunden bei 40 Stunden woche	2000 6.445,00	2001 6.485 20.752	20.752			
Frau G.M. 12 Wochen- stunden geb.xxx Eintritt 1.6.95 Beruf/ Tätigkeit 40 Stunden- woche	1996 6.352 21.173	1997 6.360 21.200	1998 6.360 21.200	1999 6.360 21.200	2000 6.730 22.433	2001 6.730 22.433
Frau H.W. 3 Stundenwoche geb.xxx Tätigkeit bei 40 Stunden- woche	1999 3.923 52.307					

Auf dieser Beilage betreffend den Monatslohn der Ehefrauen bzw. der fremdbeschäftigten Arbeitnehmerinnen wurde handschriftlich noch angemerkt:

- Lebensversicherung für Angestellte erhöht von 2.000,00 ATS auf 4.000,00 ATS.
- Streichung des 15.Gehaltes bei Frau des Bws. bzw. Frau des Bruders des Bws.

Tätigkeitsbereich der Ehefrauen im Berufungszeitraum (Umfang der Tätigkeit unstrittig):

Die Ehefrauen (Frau des Bws und Frau des Bruder des Bws.) hätten Bereitschafts-, Telefondienst, auch nachmittags und am Wochenende, geleistet.

Einkommensteuer 2000:

Im Rahmen der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung wurde unter der Position II Betriebsausgaben 2. Personalaufwand Prämienleistungen für Pensionszusagen an die Ehefrauen im Ausmaß von 330.807,00 ATS (für beide Ehegattinnen) geltend gemacht.

Am 21. Jänner 2002 wurde der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 erlassen.

In der Begründung wurde ua darauf hingewiesen, dass die Prämienzahlungen betreffend Pensionszusagen **nicht als Betriebsausgaben** anerkannt werden können, da zwischen den Leistungen der Ehegattinnen im Rahmen des Betriebes und den dafür zuerkannten Vergütungen (Gehalt und Versicherungsprämien) kein wirtschaftlich gerechtfertigter, in gleich gelagerten Fällen, entsprechender Zusammenhang vorliege. Es liege daher keine angemessene Entlohnung im Verhältnis zu den familienfremden Dienstnehmern vor. Der Gewinn sei um 165.403,50 ATS erhöht worden.

Die **Gewinnerhöhung um 165.403,50 ATS** betrifft zur Gänze die Ehegattin des Bws., d.h., dass die Abgabenbehörde I. Instanz diesen Personalaufwand zur Gänze nicht anerkannt hat.

Gegen diesen **Einkommensteuerbescheid 2000** wurde **Berufung** innerhalb offener Frist erhoben. Auf die in der Berufungsschrift vom 3. August 2000 angeführten Argumente wurde hingewiesen. Es wurde daher beantragt, die Prämienzahlungen für die Pensionszusagen als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Vorlage an die Abgabenbehörde II. Instanz:

Am 19. Februar 2002 wurde diese Berufungsschrift der Abgabenbehörde II. Instanz (Rechtslage alt) vorgelegt.

Kurz zuvor, nämlich am 23. Jänner 2002, wurde die Berufung betreffend Einkommensteuer 1998 und 1999 an den damals zuständigen Berufungssenat der Finanzlandesdirektion für OÖ. vorgelegt

Verfahren beim unabhängigen Finanzsenat:**Erörterungstermin vom 4. Juli 2003:**

Im Rahmen dieses Erörterungstermines wurde nach eingehender Erörterung **folgende Einigung** erzielt:

1. Berufungspunkt Entnahmewert

Hinsichtlich des Altersabschlages beim streitgegenständlichen Gebäude erfolgt zugunsten des Bws. eine Erhöhung im Ausmaß von 20.024,00 ATS (gleichzeitig im selben Ausmaß Gewinnminderung).

Berechnung – Neuer Altersabschlag (vgl. auch Berechnungsblatt zur Beilage der Berufungsentscheidung):

Bisherige Bemessungsgrundlage	$8.378.386,80 \text{ ATS} \times 0,5 \% = 41.891,93 \text{ ATS}$
X betrieblicher Anteil von 47,80 %	$x = 20.024,00 \text{ ATS.}$

2. Berufungspunkt Pensionszusage an die Ehegattin des Bws.:

Aufgrund der eindeutigen schriftlich abgeschlossenen Pensionszusage ergibt sich ein Witweranspruch des Bws., sodass die gegenständliche Pensionszusage als nicht betrieblich bedingt einzustufen sei. Der in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung geltend gemachte Personalaufwand (Prämienleistung) für künftige Pensionen sei daher als Betriebsausgabe nicht abzugsfähig. Die steuerliche Vertretung führt aus, dass der Bw. sich bei der Erstellung der Pensionszusage von einem Experten der Bank R.... habe beraten lassen. Es wurde vereinbart, dass das Finanzamt eine erste Berufungsvorentscheidung auf Basis der oben getroffenen Lösung erlassen werde.

Berufungsvorentscheidung vom 18.Juli 2003

Am 18.Juli 2003 wurde – wie zwischen den Parteien vereinbart - eine Berufungsvorentscheidung erlassen (a) Abweisung betreffend Prämienleistung für Pensionszusage und b) teilweise Stattgabe Altersabschlag).

Vorlageantrag an den unabhängigen Finanzsenat vom August 2003

Die steuerliche Vertretung des Bws. führte darin im Wesentlichen Folgendes aus:

Anlässlich einer Besprechung am 4.07.2003 zwischen Vertretern des Finanzamtes Grieskirchen, seinem Klienten und ihm sei unter Leitung des Referenten des unabhängigen Finanzsenates festgehalten worden, dass neben dem Wert der Gebäudeentnahme, der ausdrücklich unangefochten bleibe, die geltend gemachten Zahlungen für eine Pensionszusage an die Ehegattin im Wege einer Berufungsvorentscheidung durch das Finanzamt Grieskirchen - nicht als Betriebsausgabe anerkannt würden.

Da sein Klient im Zuge dieser Besprechung am 4.7.2003 die Meinung äußerte, er habe sich zum Abschluss der Pensionszusage nur deshalb entschlossen, weil ihm die steuerliche Abzugsfähigkeit der Zahlungen durch Berater der Raiffeisenkasse garantiert worden sei, weshalb ihm die Versagung als Betriebsausgabe ein finanzieller Nachteil entstünde, wurde

die Berufungsvorentscheidung vom 18.07.2003 (bzw. die darin enthaltene Begründung des Finanzamtes) der R.H.. zur Stellungnahme übermittelt. Dort sei darauf verwiesen worden, keinen Beratungsfehler verantworten zu müssen, zumal die in der Besprechung vom 4.07.2003 geäußerte Ansicht der Finanzverwaltung „unhaltbar“ sei.

Aus diesem Grunde sehe sich die steuerliche Vertretung genötigt – schon um den Vorwurf zu entkräften, die steuerliche Vertretung hätte den Rechtsmittelweg nicht ausgeschöpft – die Entscheidung über das Rechtsmittel **der Abgabenbehörde II. Instanz** zu überlassen, wobei die Sachargumente für das weitere Verfahren wohl von den Vertretern der Raffeisenkassa bzw. deren Beratern vorgelegt werden müssten.

Besprechung vom 17. Dezember 2003

Im Rahmen einer weiteren Besprechung vom 17. Dezember 2003 wurde die Möglichkeit einer Wandlung der Pensionszusage ab dem Veranlagungsjahr 2003 erörtert. Die steuerliche Vertretung konnte noch keine definitive Zusage über die Wandlung treffen, da die Zustimmung des Bws. noch eingeholt werden müsste.

In der Folge wurde mit Schriftsatz vom 10. Februar 2004 die steuerliche Vertretung um Bekanntgabe dahingehend ersucht, ob der Bw. sein Einverständnis zur beabsichtigten Vorgangsweise gegeben habe, ansonsten werde eine mündliche Verhandlung als nächste verfahrensrechtliche Handlung - wie beantragt- anberaumt.

Im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung vom 16. April 2003 wies der Verhandlungsleiter gleich zu Beginn der Verhandlung auf die verfahrensrechtliche Lage („Berufungssenat“ im Jahre 1998 oder Referenzzuständigkeit) hin. Dazu befragt, äußerte sich die steuerliche Vertretung zusammengefasst wie folgt:

Er legte den aktenkundigen Schriftsatz vom 27.3.2000 (Berufungsschrift für Einkommensteuer 1998) vor, wonach betreffend das Jahr 1998 (Abgabenart Einkommensteuer) eine Durchführung vor dem „Berufungssenat“ (alte Rechtslage) sowie die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt worden sei.

Der Verhandlungsleiter weist diesbezüglich (Einkommensteuer 1998-2000) auf folgende Rechtslage (§323 Abs. 12 BAO (i. d. F. d. AbgabenRmRefGesetzes 2002, BGBl.I 2002/97) hin:

a) *Gesamter Berufungssenat: Antragsfrist bis 31.1.2003 für unerledigte Berufungen:*

Ritz in BAO-Handbuch, Kommentierung zum neuen Abgabenrechtsmittelverfahren, § 282, Seite 211, 2.Absatz, Wien im September 2002, Linde Verlag:

„Unterbleibt ein solcher (fristgerechter Antrag), sind auch jene Berufungen, für die nach den

§ 260 Abs. 2 und 261 BAO (alte Fassung –Kollegialorgan (5 Mitglieder) Senatszuständigkeit bestanden hat, ab 1.Jänner 2003 monokratisch zu erledigen (ausser wenn der Referent die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat nach § 282 Abs. 1 Z 2 BAO verlangt.

Der in der Berufungsschrift vom 27.3.2000 gestellte Antrag auf „Berufungssenat“ wirkt also nicht gleichsam „automatisch“ als Antrag auf den UNABHÄNGIGEN FINANZSENAT nach neuer Rechtslage.

Einkommensteuer 1999 und 2000 (selbständige Berufungsschriften):

Es wurde von der steuerlichen Vertretung weder ein Antrag auf gesamten Berufungssenat (Unabhängiger Finanzsenat – lt. Übergangsregelung gemäß § 323 Abs. 12 BAO i. d. F. d. AbgabenRmRefGesetzes 2002 bis 31.1.2003 möglich) noch ein Antrag auf mündliche Verhandlung (in der ursprünglichen Berufungsschrift) gestellt.

Es ergibt sich daher die Zuständigkeit des Referenten.

Vorlageantrag vom 11.8.2003 (Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 1998-2000 vom 18.7.2003):

Im Vorlageantrag wurde der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch „die Abgabenbehörde II. Instanz“ gestellt. Dies wird nicht als Antrag auf gesamten Berufungssenat (Unabhängiger Finanzsenat) im Sinne des § 282 Z 1 BAO verstanden.

Abschließend zur Frage der Zuständigkeit verweist der Referent auf ein nach wie vor offenes Berufungsverfahren, in dem die steuerliche Vertretung (nämlich im Falle des Bruders des Berufungswerbers - selbe Rechtsfrage) der steuerliche Vertreter ist. Diesbezüglich wurde am 28.1.2003 der Antrag auf gesamten Berufungssenat (=Unabhängiger Finanzsenat) nach vorheriger mündlicher Verhandlung an die Abgabenbehörde I. Instanz gerichtet.

Wiederholung der bisherigen Verfahrensergebnisse

In der Folge wurden die bisherigen Verfahrensschritte (alle Schriftsätze der steuerlichen Vertretung, Besprechungen beim Finanzamt Grieskirchen sowie die den Parteien bekannten Erörterungsprotokolle) wiedergegeben

Fortsetzung – inhaltliche Problematik – Entnahmewert bzw. Pensionszusage

a) **Entnahmewert:** Der Steuerberater weist auf den Vorlageantrag hin, indem dieser Berufungspunkt - wie er in der Berufungsvorentscheidung nach vorausgegangener Erörterung zugrundegelegt wurde – ausdrücklich anerkannt wird.

b) **Pensionszusage an die Frau des Bws:**

Der Steuerberater verweist auf die bisherigen Schriftsätze, Erörterungen mit dem Referenten und der Amtspartei und erklärt, dass Hr. **Mag.S. als Steuerberater der Bank R.** (jene Bank, die die strittige Pensionszusage formulierte - noch weitere Überlegungen einbringen wird.

Mag.S. von **der weiteren steuerlichen Vertretung** erörterte in der Folge den in der mündlichen Verhandlung dem Verhandlungsleiter übergebenen Schriftsatz vom 14.4.2004 zur steuerrechtlichen Anerkennung der Pensionszusage. Diese Beilage bildet einen integrierenden Bestandteil dieser Niederschrift und wird diesem Protokoll angeschlossen:

R-GmbH	<i>Kontakt</i>	<i>GZ.xyx</i>
<i>zH. Herrn W.B.</i>		<i>Mag. ...</i>
<i>in Epl.L.</i>		<i>Mag.S (DW xyx)</i>

Linz, 14. April 2004

Dr.L. – Pensionszusage an Ehegattin

Sehr geehrter Herr B.!

Im Folgenden werden die Argumente gegen die Nichtanerkennung der Pensionszusage an die Ehegattin von Dr. L zusammengefasst:

- *Die Finanzverwaltung wendet ein, dass eine Bezugsumwandlung vorliegt, d.h. dass die Firmenpensionszusage an Stelle bestehender Vergütungsansprüche gewährt wird.*

Dazu ist zunächst festzuhalten, dass die Frage der Bezugsumwandlung zu Gunsten einer Zukunftsvorsorge erstmals im Erlass des BMF vom 21.4.1998 (AÖF 115/1998) thematisiert wurde. Ausgangspunkt war die Überlegung des Erlassautors (Mag. Treer vom BMF), dass eine Zukunftsvorsorge nur dann anerkannt werden soll, wenn sie zu Beginn des Dienstverhältnisses oder aber zusätzlich zu bestehenden Vergütungsansprüchen gewährt wird (frühestmögliche Option auf die Pensionsvorsorge, vgl. LStR 2002 Rz 758a). Nachdem diese Erlassaussagen in der Literatur im Hinblick auf mangelnde gesetzliche Deckung heftig kritisiert wurden (vgl. Shubshizky/Marschner, ÖStZ 1998, 464, Gassner, SWK 1998, S. 675), wurde schließlich im Rahmen des Steuerreformgesetzes 2000 gesetzlich festgelegt, dass Bezugsumwandlungen zu Gunsten von Firmenpensionszusagen oder Pensionskassenzusagen steuerlich nicht anerkannt werden und damit ungeachtet der Vorsorgezusage insoweit ein unmittelbarer Zufluss an den Versorgungsberechtigten vorliegt.

Die Finanzverwaltung hat in weiterer Folge ab zu erkennen gegeben, dass Bezugsumwandlungen vor Inkrafttreten des Steuerreformgesetzes 2000 nicht aufgegriffen werden (vgl. LStR 2002 Rz. 759).

- *Sollte es sich tatsächlich um ein Bezugsumwandlungsmodell handeln, dann spricht dies aber aus zwei Gründen sogar verstärkt für die Anerkennung der Rückstellungsbildung.*

Zum einen wird es naturgemäß eher fremdüblich sein, jemanden an Stelle eines bestehenden Barlohnanspruches eine Versorgungszusage zu gewähren und nicht zusätzlich zu bestehenden Barlohnansprüchen eine Versorgungszusage zu gewähren (dies zeigt im Übrigen auch, dass die steuerliche Nichtanerkennung der Bezugsumwandlung für die volkswirtschaftlich gewünschte betriebliche Zukunftsvorsorge ein gewaltiger Hemmschuh ist). Es wäre also vielmehr dann von Fremdunüblichkeit auszugehen, wenn die Firmenpension zusätzlich zu bestehenden Barlohnansprüchen gewährt werden würde.

Zum anderen hält die Finanzverwaltung fest, dass ungeachtet der Behandlung der Bezugsumwandlung beim Anspruchsberechtigten die Rückstellungsbildung beim Unternehmen, das die Zusage leistet, fortzuführen ist. UE ergibt sich aus dem Gesamtzusammenhang aber, dass auf Grund der Unterstellung eines unmittelbaren Zuflusses beim Anwartschaftsberechtigten sogar eine Verbindlichkeit beim Unternehmen, das diese Versorgungszusage gewährt, einzustellen ist.

- *Der vorgelegte Pensionsvertrag ist alles andere als arbeitnehmerfreundlich. Da beispielsweise hinsichtlich der Unverfallbarkeit von Ansprüchen keine Regelung getroffen ist, kommen nur die Mindestnormen des Betriebspensionsgesetzes (BPG) zur Anwendung. Demnach sind Ansprüche im Wesentlichen nur dann unverfallbar, wenn das Arbeitsverhältnis nicht durch Arbeitnehmerkündigung endet. Scheidet der Arbeitnehmer daher aus Eigenem aus dem Unternehmen aus, so verfällt das Versorgungskapital ungeachtet der bisher zurückgelegten Dienstzeit zur Gänze. Da es diesbezüglich zu einer für den Arbeitnehmer günstigeren Regelung im Pensionsvertrag fehlt, ist die bestehende Regelung sogar eine iSd Arbeitnehmerinteressen ungünstige und unübliche, weil ansonsten in der Regel (uU nach Ablauf einer bestimmten Wartezeit) auch dann eine Unverfallbarkeit gegeben ist, wenn der Dienstnehmer das Dienstverhältnis von sich aus beendet.*

Zu beachten ist weiters, dass – auch in Hinblick auf das zur Anwendung kommende Gleichbehandlungsgebot iSd § 18 BPG – im vorliegenden Fall auch anderen Mitarbeitern der Ärztegemeinschaft eine Versorgungszusage gewährt wurde. Anders als bei der Ehegattin von Dr. XX handelt es sich aber um Pensionskassen- und keine Firmenpensionszusage. Damit wird dem Gleichbehandlungsgebot und somit auch dem Fremdüblichkeitsgebot des BPG entsprochen und der Boden für die steuerliche Nichtanerkennung der Firmenpensionszusage an die Ehegattin entzogen. Nach der österreichischen, insbesondere aber der deutschen Verwaltungspraxis (vgl. Bilsdorfer, BB 1996/2381), ist im Hinblick auf die Fremdüblichkeit nämlich insbesondere ein interner Betriebsvergleich anzustellen, d.h. es ist zu prüfen, ob die Mitarbeiter, die vom

Tätigkeitsumfang und –inhalt bzw. von der Qualität der Tätigkeit vergleichbar sind, eine Vorsorgezusage erhalten. Die Tatsache, dass die übrigen Mitarbeiter eine Pensionskassenzusage erhalten, bedeutet außerdem sogar, dass diese gegenüber der Ehegattin des Bws. bevorzugt sind, Pensionskassenzusagen sind nämlich "arbeitnehmerfreundlicher", weil sie einen unmittelbaren Anspruch gegenüber einer dritten Einrichtung darstellen und demnach das Bonitätsrisiko des Zusagenden wegfällt. Darüber hinaus ist zu beachten, dass Pensionskassenzusagen- soweit keine Wartezeit (nach dem BPG) sind bis zu fünf Jahren erlaubt (vereinbar ist- sofort unverfallbar sind und insbesondere ein Unverfallbarkeitsanspruch unabhängig von der Art der Beendigung des Dienstverhältnisses besteht. Insoferne ist daher die Ehegattin von Dr.L. sogar klar gegenüber den übrigen Mitarbeitern der Ärztegemeinschaft, die eine Versorgungszusage in Form einer Pensionskassenzusage erhalten haben, benachteiligt. Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass der Sachverhalt so gestaltet ist, dass eine gerade im Familienverband geforderte Fremdüblichkeit gegeben ist. Es konnte sogar gezeigt werden, dass die Ehegattin von Dr. L. gegenüber den übrigen Anspruchsberechtigten, die eine Pensionskassenzusage erhalten haben, weniger Rechte genießt. Darüber hinaus spricht gerade der von der Finanzverwaltung angeführte Aspekt der Bezugsumwandlung für Fremdüblichkeit bzw. für die steuerlichen Anerkennung der Rückstellungsbildung. Wir hoffen Ihnen mit diesen Ausführungen behilflich gewesen zu sein. Bei Fragen wenden Sie sich bitte unmittelbar an unseren Herrn Mag. A.S. unter der Tel. Nr.....

Mit freundlichen Grüßen

Die steuerliche Vertretung

.....

Nach den Ausführungen des Mag.S. besteht die steuerrechtliche Zulässigkeit dem Grunde und der Höhe nach.

Sein Schriftsatz wird vom Verhandlungsleiter in den wesentlichen Passagen vorgelesen und somit der Amtspartei zur Kenntnis gebracht.

1 Ausfertigung wird der Amtspartei ebenfalls übergeben.

Daraufhin erfolgt vom Verhandlungsleiter ein „Vorschlag“ mit dem in der Beilage 2 dieses Protokolles festgelegten Inhalt.

Weiters wird folgendes Schreiben der Rechtsabteilung der Planpension Vorsorgeberatung GmbH zum Thema Pensionszusage wiedergegeben:

Auch insgesamt konnten wir bei diesen Pensionszusagen auf den ersten Blick keine Besonderheiten, die eine steuerliche Anerkennung gefährden, feststellen.

Allerdings wird die Pensionszusage jedenfalls im Zusammenhang mit den betriebsinternen Gegebenheiten in der ARGE L. zu sehen sein, da möglicherweise erst die Kombination von mehreren Faktoren im Sinne einer Gesamtentlohnung zur Nichtanerkennung führen kann.

Zur Frage, ob es möglich ist, dass aufgrund des vorliegenden Pensionsvertrages und der früheren Vorgangsweise die gesamte Zusage zu verwerfen ist, sobald nur ein Punkt nicht gesetzeskonform ist, dürfen wir Folgendes aus den Einkommensteuerrichtlinien 2000 und den Körperschaftsteuerrichtlinien 2001 zitieren (in der Folge wurden von der steuerlichen Vertretung die Randziffern 3392, 3393 der EStR 2000 sowie die Rz 1062 der KStR und Rz 759 der LStR 2002 zitiert).

Weiters wurde eine **Stellungnahme der steuerlichen Vertretung** zum steuerlichen Problem von Pensionszusagen (Pkt. 2.1. Allgemeines, Pkt. 2.2. Argumente gegen Unangemessenheit dem Grunde nach, Pkt. 2.3. Argumente gegen Unangemessenheit der Höhe nach, auf die verwiesen wird), abgegeben.

Vorschlag des Unabhängigen Finanzsenates:

Basis für Pensionszusage:

20 % des Bezuges (Teilzeitbeschäftigung - 22,5 Wochenstunden) von der Frau des Bws.)

Die steuerliche Vertretung des Bws. erklärt, er habe zwar den Auftrag vom Berufungswerber, keinerlei Vorschlägen in der mündlichen Verhandlung zuzustimmen, aber er möchte sich dieses Angebot überlegen.

Die Amtspartei könnte sich dem Vorschlag des Referenten anschließen, eine Unterbrechung wäre allerdings eine unnötige Verfahrensverschleppung. Sollte das Angebot jetzt nicht angenommen werden, wird Abweisung des Berufungsbegehrens beantragt.

Der vom Referenten unterbreitete, schriftliche Vorschlag wird von den Parteien in der mündlichen Berufungsverhandlung nicht unterzeichnet. Dieser wird den Parteien gemeinsam mit diesem Protokoll über den Verlauf der mündlichen Verhandlung - ebenso wie die bereits übermittelte Beilage 3 (Erörterung) - übermittelt.

In der Folge verkündet der Referent den Beschluss, dass die Entscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt.

Beilage 2 des Protokolles vom 16. April 2004:

Nach ausführlicher Erörterung ergeht nachfolgender Vorschlag:

Berufungspunkt – Pensionsvorsorge als Betriebsausgabe

Folgende Schätzung wird vorgeschlagen:

Pensionsvorsorge	Lt. UFS/Referent
1998	ATS 43.200,- (18.000,- x 20% = 3.600 x 12)
1999	ATS 43.200,- (18.000,- x 20% = 3.600 x 12)
2000	ATS 43.200,- (18.000,- x 20% = 3.600 x 12)

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Verfahrensrecht - Zuständigkeit des Referenten nach neuer Rechtslage:

Allgemeines:

Mit **Bundesgesetz vom 25. Juni 2002, BGBl.Nr. I.97/2002** (Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz) wurde der unabhängige Finanzsenat errichtet (Art. I UFGS).

Gemäß § 260 iVm § 323 Abs. 10 BAO idF des zitierten Gesetzes hat seit 1. Jänner über Berufungen gegen von Finanzämtern erlassenen Bescheide – darunter fallen auch alle an diesem Tage noch unerledigten Rechtsmittel wie das gegenständliche – der „**Unabhängige Finanzsenat**“ zu entscheiden.

Einkommensteuer 1998

In der Berufungsschrift vom 27.3.2000 wurde von der steuerlichen Vertretung die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat beantragt (vgl. Seite 6 der Berufungsentscheidung).

Gemäß **§ 323 Abs. 12 BAO (i. d. F. d. AbgabenRmRefGesetzes 2002 ,BGBl. I 2002/97)** wurden Übergangsregelungen geschaffen:

Gesamter Berufungssenat: Antragsfrist bis 31.1.2003 für unerledigte Berufungen:

Ritz in BAO-Handbuch, Kommentierung zum neuen Abgabenrechtsmittelverfahren, § 282, Seite 211, 2. Absatz, Wien im September 2002, Linde Verlag:

„Unterbleibt ein solcher (fristgerechter Antrag), sind auch jene Berufungen, für die nach den § 260 Abs. 2 und 261 BAO (alte Fassung –Kollegialorgan (5 Mitglieder) Senatzuständigkeit

bestanden hat, **ab 1. Jänner 2003 monokratisch** zu erledigen (ausser, wenn der Referent die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat nach § 282 Abs. 1 Z 2 BAO verlangt).

Der **in der Berufungsschrift vom 27.3.2000** gestellte Antrag **auf mündliche Berufungsverhandlung vor dem „Berufungssenat“** wirkt also nicht gleichsam „automatisch“ als Antrag auf den UNABHÄNGIGEN FINANZSENAT nach neuer Rechtslage.

Einkommensteuer 1999 und 2000 (selbständige Berufungsschriften):

Es wurde von der steuerlichen Vertretung weder ein Antrag auf gesamten Berufungssenat (Unabhängiger Finanzsenat – lt. Übergangsregelung gemäß § 323 Abs. 12 BAO i. d. F. d. AbgabenRmRefGesetzes 2002 bis 31.1.2003 möglich) noch ein Antrag auf mündliche Verhandlung (in der ursprünglichen Berufungsschrift) gestellt.

Vorlageantrag vom 11.8.2003 (Berufungsvorentscheidung betreffend

Einkommensteuer 1998-2000 vom 18.7.2003):

Im Vorlageantrag wurde der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch „die Abgabenbehörde II. Instanz“ gestellt. Dies wird **nicht als Antrag auf gesamten Berufungssenat (Unabhängiger Finanzsenat)** im Sinne des § 282 Z 1 BAO verstanden.

Abschließend zur Frage der Zuständigkeit verweist der Referent auf ein nach wie vor offenes Berufungsverfahren, in dem Dr. Hans Helmut Moser (nämlich im Falle des Bruders des Berufungswerbers - selbe Rechtsfrage) der steuerliche Vertreter ist. Diesbezüglich wurde am 28.1.2003 der Antrag auf gesamten Berufungssenat (=Unabhängiger Finanzsenat) nach vorheriger mündlicher Verhandlung- also im Sinne der neuen Rechtslage gerichtet.

Aufgrund obiger Ausführungen war daher **der Referent des unabhängigen Finanzsenates** – und **nicht der gesamte Berufungssenat** – zuständig.

2. Personalaufwand für Pensionszusagen als Betriebsausgabe

Allgemeines:

Der teils betrieblichen, teils privaten Veranlassung von Versicherungsverträgen liegt folgende Judikatur des VwGH vor:

Eine Lebensversicherung, die ein selbstständig Erwerbstätiger auf seine Person nimmt, stellt in der Regel einen außerbetrieblichen Vorgang dar; dies gilt ausnahmsweise nicht, wenn aus dem Umständen klar erkennbar ist, dass der Abschluss der Lebensversicherungen betrieblichen Interesse erfolgte und die Verfolgung privater Zwecke ausgeschlossen oder unbedeutend ist (VwGH vom 29.6.1995, 93/15/0110).

So sind beispielsweise Prämienzahlungen für eine Lebensversicherung dann Betriebsausgaben, wenn der Abschluss der Lebensversicherung im betrieblichen Interesse

erfolgt und die Verfolgung privater Zwecke ausgeschlossen oder unbedeutend ist (VwGH vom 3.12.1986, 86/13/0098).

Betriebsausgabeneigenschaft und Fremdvergleich:

Gem. § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind. Nach herrschender Lehre und Judikatur können Verträge zwischen nahen Angehörigen abgabenrechtlich nur Anerkennung finden, wenn sie

Z 1 nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen

Z 2 einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und

Z 3 auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (siehe auch Erkenntnis des VwGH vom 18.5.1977, 346, 453/77 sowie vom 14.9.1977, 162/77 und die dabei jeweils genannte Vorjudikatur und Nachjudikatur).

Gem. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 sind Ausgaben als private Ausgaben zu bezeichnen, auch wenn sie die berufliche Stellung mit sich bringen.

Im Erkenntnis des VwGH vom 27.11.2003, 99/15/0178, sprach der VwGH aus, dass Rückstellungen für eine nicht fremdübliche Pensionszusage verdeckte Ausschüttungen (für den Bereich der Kapitalgesellschaften) darstellen.

„Die belangte Behörde hat in diesem Fall auf die fehlende Fremdüblichkeit der Pensionszusage aus mehreren Gründen geschlossen:

Die Pensionszusage wurde bereits zu Beginn des Dienstverhältnisses ohne Abwarten einer Probezeit gegeben.

- Die Pensionszusage habe es den begünstigten Geschäftsführern erlaubt, das Dienstverhältnis binnen kürzester Zeit aufzulösen, ohne den Anspruch auf die Pensionszahlung zu verlieren.

Die Höhe der zugesagten Pension, nämlich 80 % des Aktivbezuges (unter Anrechnung der ASVG-Pension) und die Höhe der Witwenpension (nämlich 80 % des Pensionsbezuges unter Anrechnung der ASVG-Pension), wurde als fremdunüblich angesehen. Auch das alleinige Abstellen auf eine prozentuelle Größe ohne betragsmäßige Begrenzung des Pensionsanspruches spreche gegen die Fremdüblichkeit der Pensionszusage. Im Beschwerdefall wurde jedem Geschäftsführer bereits bei Beginn des Dienstverhältnisses unabhängig von dessen Dauer ein Pensionsanspruch in voller Höhe gewährt. Dadurch wurde den Geschäftsführern die Möglichkeit eingeräumt, bereits nach kürzester Zeit das Dienstverhältnis aufzulösen, ohne den Pensionsanspruch zu verlieren“.

Alter der Frau des Bws:

Die Frau des Bws. war im Zeitpunkt des Abschlusses der Pensionszusage beinahe 50 Jahre.

Erst mit dem Alter von 60 Jahren wird die Pensionszusage schlagend (Pensionsleistung).

Dauer des Dienstverhältnisses

Die Frau des Bws. war in der Ärztegemeinschaft L. seit 1.10.1976 tätig.

Die Pensionszusage wurde daher nicht zu Beginn des Dienstverhältnisses vereinbart.

Die Fremdüblichkeit des Beschäftigungsverhältnisses ist **dem Grunde nach** unbestritten.

Fremdunüblichkeit der Höhe nach:

Auf Grund des Naheverhältnisses zwischen dem Bw. als Versicherungsnehmer und seiner Ehegattin als versicherte Person sind sehr strenge Maßstäbe – vor allem im Hinblick auf die Angehörigenjudikatur- anzulegen.

Konkreter Berufungsfall -Fremdüblichkeit :

Der vorhin erwähnte Beschwerdefall ist mit dem hier vorliegenden Fall nicht vergleichbar.

Denn:

Nach der Aktenlage war die Ehegattin des Bw. bis April 1997 vollbeschäftigt, ab diesem Zeitpunkt lediglich im Ausmaß von 22,5 Wochenstunden. Eine Gehaltsreduktion war die Folge. Weiters wurde eine Pensionsrückdeckungsversicherung zu Gunsten der Arbeitnehmerin = Ehegattin des Bws. abgeschlossen. Der Umfang der Versorgungsleistungen betraf sowohl eine Alters - als auch eine Hinterbliebenenpension zu Gunsten der Frau des Bws. bzw. im Falle ihres Ablebens – unter einer bestimmten Voraussetzung - zugunsten des Bws. selbst.

Die Reduktion der Arbeitszeit von wöchentlich 40 Stunden auf 20 Stunden führte zu einer Minderung des Gehaltes:

Ehefrau des Bws.	Beträge in ATS/ml. Gehalt
bis 31.3.1997	
40 Wochenstunden	33.000,00
ab 1.4.1997/ 20 Wochenstunden	18.565,00

Im zu beurteilenden Fall wurde diese begründete Gehaltsminderung durch die höheren Prämienleistungen (eine neue Form der Entlohnung) aus der vereinbarten Pensionszusage wiederum wirkungslos, wie die folgende Tabelle zeigt:

Wechsel am 31.3.1997/1.04.1997	Beträge in ATS
monatliche Gehaltsminderung	14.435,00

	(von bisher 33.000,00 auf 18.565,00)
monatliche Prämienleistung (ATS 215.747,00 dividiert durch 14 (gemäß § 5 Abs. 2 der Pensionszusage) = mtl. Prämienleistung	15.410,50
Summe Teilzeitgehalt und Prämienleistung	ATS
Teilzeitgehalt (20 Wochenstunden)	18.565,00
Prämienleistung	15.410,50
Summe	33.975,50
bisheriges Gehalt bei 40 Wochenstunden	33.000,00

Mit dieser hohen Prämienleistung wird der betriebliche Zusammenhang entschieden in Frage gestellt. Die daraus resultierende (de facto) Gehaltserhöhung hält keinem Fremdvergleich (**der Höhe nach**) stand:

Die Arbeitszeit wurde halbiert – die Lohnkosten blieben im Vergleich dazu unverhältnismäßig hoch.

Dieser Entlohnungskonstruktion fehlt aber – nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates – die **Fremdüblichkeit (der Höhe nach)**:

Kein fremder Arbeitgeber würde ohne sachlichen Grund für seinen beschäftigten Dienstnehmer eine solche (de facto) Gehaltserhöhung vornehmen.

Da jedoch das Arbeitsverhältnis – wie vorhin ausgeführt – dem Grunde nach nie strittig war – und auch in der neuen Form als Halbtagsbeschäftigung unbestritten blieb – und auch ein gewisser Gestaltungsrahmen der Entlohnung im Arbeitsverhältnis durchaus üblich ist, wird – der Höhe nach – ein Teil der Prämienleistung (als Entgelt = Gehaltsbestandteil) der Höhe nach als Betriebsausgabe anerkannt (**Schätzung gemäß § 184 Abs. 1 BAO**):

Monatliches Gehalt (ATS)	Jahresgehalt (14 x)	Zwischensumme	davon 20% =angemessener Teil der Prämienleistung
18.565,00			

gerundet 18.600,00	x 14	260.400,00	52.080,00
---------------------------	-------------	-------------------	------------------

Einheitlich werden die **für das Jahr 1997 (Schnittstelle – Wechsel von Vollbeschäftigung auf Teilzeitbeschäftigung)** geschätzten Werte auf den gesamten Berufungszeitraum (1998 bis 2000) angewendet .

Nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates ist es vertretbar, den Teilzeitbeschäftigungsgehalt der Ehegattin des Bws. im Ausmaß von 18.600,00 ATS (gerundet) als Basis anzusetzen.

Gemäß § 5 der Pensionszusage werden die Versorgungsleistungen durch den Dienstgeber 14 x im Jahr erbracht. Die Zahlungen erfolgen demnach im Nachhinein, zusätzlich am 30.06 und am 30.11. eines Jahres.

Dieser Vorschlag berücksichtigt auch die Tatsache, dass in der Praxis von verschiedenen Unternehmungen (Banken, Versicherungsbranche) derartige Pensionszusagen - und zwar auch mit dem Inhalt einer Witwen(er) klausel - vereinbart werden .

Im konkreten Fall wurde im Berufungszeitraum den übrigen fremdbeschäftigten Arbeitnehmern zwar das Angebot einer Pensionszusage gemacht, diese haben nach der Aktenlage und nach den Ausführungen der steuerlichen Vertretung dieses Pensionszusageangebot jedoch abgelehnt und sich für eine höhere Gehaltsstruktur entschieden.

Die Prämienleistungen sind daher im obigen Ausmaß als Betriebsausgabe anzuerkennen.

3) Entnahmewert:

Es wird darauf hingewiesen, dass bezüglich des Berufungspunktes Entnahmewert eine ausdrückliche Anerkennung des Ergebnisses der Berufungsvorentscheidung vom 18. Juli 2003 seitens der steuerlichen Vertretung akzeptiert wurde (Erörterungstermin vom 4. Juli 2003, Vorlageantrag vom 11.08.2003 sowie mündliche Verhandlung vom 16. April 2004).

4) Endgültigerklärung des vorläufigen Einkommensteuerbescheides:

Gemäß § 200 Abs. 2 BAO ist die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine **endgültige** Abgabenfestsetzung zu ersetzen, wenn die Ungewissheit beseitigt ist.

Die Vorläufigkeit wurde von der Abgabenbehörde erster Instanz für das Jahr 2000 wegen des noch offenen Rechtsmittelverfahrens (Pensionszusage) ausgesprochen.

Die Ungewissheit betreffend den Berufungspunkt "Prämienleistung/Pensionszusage an die Ehegattin" ist nunmehr beseitigt.

Jahr	angemessener Teil der Pensionszusage(Prämienleistung) lt. Entscheidung in ATS
1998	52.080,00
1999	52.080,00
2000	52.080,00

Im Rahmen dieser Berufungsentscheidung war daher der bisher vorläufige Abgabenbescheid gem. § 200 Abs. 2 BAO (Einkommensteuer 2000) endgültig zu erklären.

Aus den angeführten Gründen war daher der Berufung teilweise stattzugeben.

Beilagen: 4 Berechnungsblätter

Linz, am 23.August 2004