



GZ. RV/3400-W/02,

GZ. RV/311-W/06

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch LBG Wirtschaftstreuhand- und Beratungsgesellschaft mbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Oberwart betreffend Wiederaufnahme des Körperschaftsteuerverfahrens für die Jahre 1995 und 1996 (beide vom 10. August 2001), Körperschaftsteuer für die Jahre 1995 bis 1997 (alle vom 10. August 2001), gemäß § 293 BAO berichtigte Körperschaftsteuer für die Jahre 1995 und 1996 (beide vom 24. September 2001), gemäß § 293b BAO berichtigte Körperschaftsteuer für das Jahr 1997 (vom 24. September 2001), Haftungs- und Abgabenbescheide gemäß § 95 EStG 1988 betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 1995 und 1996 (beide vom 13. August 2001), gemäß § 293 BAO berichtigte Haftungs- und Abgabenbescheide gemäß § 95 EStG 1988 betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 1995 und 1996 (beide vom 13. September 2001) sowie Haftungs- und Abgabenbescheid gemäß § 95 EStG 1988 betreffend Kapitalertragsteuer (ohne Angabe des Zeitraumes, über den der Bescheid abspricht) vom 13. August 2001 entschieden:

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Körperschaftsteuerverfahrens für die Jahre 1995 und 1996 wird **Folge gegeben**. Diese Bescheide werden **aufgehoben**.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1995 und 1996, gegen die Bescheide betreffend Berichtigung der Körperschaftsteuer gemäß § 293 BAO für die Jahre 1995 und 1996, sowie die Berufung gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide gemäß § 95 EStG 1988 betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 1995 und 1996 und die Berufung gegen die gemäß § 293 BAO berichtigten Haftungs- und Abgabenbescheide gemäß § 95 EStG betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 1995 und 1996 werden **als unzulässig**

geworden zurückgewiesen (da diese Bescheide durch die Aufhebung der oa. Wiederaufnahmsbescheide **ex lege aus dem Rechtsbestand ausgeschieden** sind).

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1997 und gegen den Bescheid betreffend Berichtigung der Körperschaftsteuer gemäß § 293b BAO für das Jahr 1997 wird **Folge gegeben**. Der Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1997 wird **abgeändert**.

Der Berufung gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid gemäß § 95 EStG 1988 betreffend Kapitalertragsteuer (ohne Angabe des Zeitraumes, über den der Bescheid abspricht) vom 13. August 2001 wird **Folge gegeben**. Dieser Bescheid wird **aufgehoben**.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1997 sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater 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

Die Bw., eine GmbH, ist auf dem Gebiet des Realitäten- und Wohnungswesens tätig. Im Zuge einer Buch- und Betriebsprüfung, die die Jahre 1995 bis 1997 umfasste, traf der Betriebsprüfer folgende Feststellungen:

"... Tz 16

Der Gesellschafter (25%) A ist bei der Bw. nichtselbständig beschäftigt (gleichzeitig Geschäftsführer). Seine Bruttobezüge waren:

1991: 574.000,00 S

1992: 574.000,00 S

1993: 644.000,00 S

1994: 700.000,00 S

1995: 700.000,00 S

1996: 730.800,00 S

1997: 763.140,00 S

Aus dieser Aufstellung ist ersichtlich, dass der Gehaltsaufwand für A seit 1991 um 32,95% gestiegen ist (Anstieg von 1992 auf 1993: 12,20%). Nach Ansicht der Bp ist eine Gehaltssteigerung von 32,95% in sieben Jahren ungewöhnlich hoch und nicht fremdüblich. Diese Steigerung wurde nur deswegen vorgenommen, weil es sich bei A um einen Gesellschafter und Geschäftsführer der Bw. handelt. Außerdem erscheint der Gesamtlohnaufwand einschließlich der Pensionszusage im Verhältnis zur erbrachten Leistung überhöht.

Von der Bp wurde eine durchschnittliche jährliche Erhöhung von 3% berücksichtigt (seit 1991). Dadurch ergeben sich die nachfolgend angeführten Änderungen:

	<i>laut Erklärung</i>	<i>laut Bp</i>	<i>Differenz in Prozent</i>
1991:	574.000,00 S	574.000,00 S	
1992:	574.000,00 S	591.220,00 S	
1993:	644.000,00 S	608.956,60 S	
1994:	700.000,00 S	627.225,30 S	
1995:	700.000,00 S	646.042,00 S	-7,70%
1996:	730.800,00 S	665.423,00 S	-9,00%
1997:	763.140,00 S	685.386,00 S	-10,00%

Die Gehaltsaufwendungen für die Jahre 1995, 1996 und 1997 werden von der Bp daher um die oben angeführten Prozentsätze vermindert.

<i>Berechnung:</i>	<i>laut Erklärung</i>	<i>laut Bp</i>	<i>Differenz</i>

<i>1995</i>			
<i>Gehalt</i>	<i>528.000,00 S</i>	<i>487.344,00 S</i>	
<i>Sachbezug Pkw</i>	<i>84.000,00 S</i>	<i>84.000,00 S</i>	
<i>Urlaubsgeld</i>	<i>44.000,00 S</i>	<i>40.612,00 S</i>	
<i>Weihnachtsgeld</i>	<i>44.000,00 S</i>	<i>40.612,00 S</i>	
<i>Bruttobezug</i>	<i>700.000,00 S</i>	<i>652.568,00 S</i>	<i>47.432,00 S</i>
<i>1996</i>			
<i>Gehalt</i>	<i>554.400,00 S</i>	<i>504.504,00 S</i>	
<i>Sachbezug Pkw</i>	<i>84.000,00 S</i>	<i>84.000,00 S</i>	
<i>Urlaubsgeld</i>	<i>46.200,00 S</i>	<i>42.042,00 S</i>	
<i>Weihnachtsgeld</i>	<i>46.200,00 S</i>	<i>42.042,00 S</i>	
<i>Bruttobezug</i>	<i>730.800,00 S</i>	<i>672.588,00 S</i>	<i>58.212,00 S</i>
<i>1997</i>			
<i>Gehalt</i>	<i>582.120,00 S</i>	<i>523.908,00 S</i>	
<i>Sachbezug Pkw</i>	<i>84.000,00 S</i>	<i>84.000,00 S</i>	
<i>Urlaubsgeld</i>	<i>48.510,00 S</i>	<i>43.659,00 S</i>	
<i>Weihnachtsgeld</i>	<i>48.510,00 S</i>	<i>43.659,00 S</i>	
<i>Bruttobezug</i>	<i>763.140,00 S</i>	<i>695.226,00 S</i>	<i>67.914,00 S"</i>

In weiterer Folge wurden die Abfertigungs- und die für A gebildete Pensionsrückstellung an das von der Bp anerkannte Gehalt des A angepasst (zur Berechnung siehe Tz 17, 18 des Bp-Berichtes (S XVII, XVIII Arbeitsbogen der Bp)).

Schließlich stellte die Bp fest, dass in den Jahren 1996 und 1997 Versicherungsvergütungen nicht als Einnahmen erfasst worden seien (1996: 8.246,77 S, 1997: 3.263,00 S (siehe Tz 19 des Bp-Berichtes, S XIX Arbeitsbogen)). Die aus der Gehaltskürzung, der Anpassung der Ab-

fertigungsrückstellung und den nicht erfassten Versicherungsvergütungen resultierenden Beträge wurden als verdeckte Gewinnausschüttung qualifiziert (1995: 60.239,00 S, 1996: 78.100,77 S, 1997: 112.810,65 S (siehe Tz 22 des Bp-Berichtes, S XXII Arbeitsbogen)).

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers, nahm am 10. August 2001 die Körperschaftsteuerverfahren der Jahre 1995 und 1996 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ am selben Tag entsprechende Sachbescheide; Letztere wurden am 24. September 2001 gemäß § 293 BAO (auf Grund eines Rechenfehlers) berichtigt. Die Körperschaftsteuer für das Jahr 1997 wurde unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung mit Bescheid vom 10. August 2001 (erstmalig) festgesetzt; dieser wurde am 24. September 2001 gemäß § 293b BAO berichtigt.

Weiters erließ das Finanzamt für die geprüften Jahre an die Bw. gerichtete Haftungs- und Abgabenbescheide gemäß § 95 EStG 1988 (alle vom 13. August 2001; diese Bescheide sind enthalten in einem mit "Kapitalverkehrsteuerakten" bezeichneten Finanzamtsakt, S 1ff); während in den beiden ersten Haftungs- und Abgabenbescheiden der Prüfungszeitraum (i. e. der Zeitraum, über den der Bescheid abspricht) jeweils korrekt angeführt wurde (1. Jänner 1995 bis 31. Dezember 1995 bzw. 1. Jänner 1996 bis 31. Dezember 1996), fehlte im dritten Bescheid die Angabe dieses Zeitraumes. Die beiden ersten Haftungs- und Abgabenbescheide wurden am 13. September 2001 gemäß § 293 BAO (auf Grund eines Rechenfehlers) berichtigt; soweit aus den vorgelegten Finanzamtsakten ersichtlich, unterblieb eine Berichtigung des dritten Bescheides.

Mit Schreiben vom 12. September 2001 bzw. vom 1. Oktober 2001 erhob der steuerliche Vertreter der Bw. Berufung gegen sämtliche oa. Bescheide und beantragte deren Aufhebung. Begründend führte der steuerliche Vertreter aus, unter Tz 16 des Bp-Berichtes sei der Gehaltsaufwand für den Gesellschafter-Geschäftsführer, A, welcher mit lediglich 25% an der Bw. beteiligt sei, teilweise nicht als Betriebsausgabe anerkannt worden. Als Begründung dafür sei angegeben worden, dass eine Gehaltssteigerung von 32,95% in sieben Jahren ungewöhnlich hoch und nicht fremdüblich sei. Weiters werde seitens der Bp "zweifelsfrei" festgestellt, dass die Steigerung nur deswegen vorgenommen worden sei, weil A Gesellschafter und Geschäftsführer der Bw. sei. Seitens der Bp sei auch eine Leistungsbeurteilung des Gesellschafter-Geschäftsführers in der Art vorgenommen worden, dass sie feststelle, der Gesamtlohnaufwand "erscheine" im Verhältnis zur erbrachten Leistung als überhöht.

Dazu sei anzumerken, dass die Vereinbarungen zwischen der Körperschaft und dem Anteilsinhaber jenen Anforderungen entsprechen müssten, wie sie für die steuerliche Anerkennung

von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen gefordert würden. Die steuerliche Anerkennung werde somit davon abhängig gemacht, ob Vereinbarungen nach außen ausreichend zum Ausdruck kämen, einen klaren und eindeutigen Inhalt hätten und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Da sämtliche Voraussetzungen gegeben seien, sei ein Dienstverhältnis zweifelsfrei dem Grunde nach anzuerkennen (vgl. Kommentare zum KStG, § 8).

Ob inhaltliche Angemessenheit bezüglich der Entlohnung gegeben sei, sei danach zu beurteilen, ob unangemessen hohe Tätigkeitsvergütungen, welche eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) darstellten, gezahlt worden seien. Bei der Prüfung der Entlohnung sei jedoch "dem Kommentar" zu folgen, dass die Angemessenheitsprüfung nicht in kleinlicher Weise erfolgen solle. Demzufolge sei eine vGA immer nur dann anzunehmen, wenn die Angemessenheitsgrenzen *erheblich* überschritten würden. Dabei sei so vorzugehen, dass desto strengere Maßstäbe an die Angemessenheit anzulegen seien, je höher das Ausmaß der Beteiligung sei. Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters handle es sich bei einer Beteiligung in Höhe von 25% um das absolut unterste Ausmaß einer Beteiligung mit der Folge, dass eben nicht so strenge Maßstäbe an die Angemessenheit anzulegen seien.

Bei der Beurteilung der Angemessenheit seien jedoch seitens der Finanzverwaltung exakte Ermittlungen über die in der Person des Anteilsinhabers konkret gelegenen Umstände, woraus auf den mengen- und zeitmäßigen Umfang sowie auf den Wert der erbrachten Geschäftsführerleistungen zu schließen sei, durchzuführen (vgl. VwGH 2.3.1977). Die Feststellung der Bp, dass eine Gehaltssteigerung von 32,95% ungewöhnlich hoch und nicht fremdüblich sei, stelle nach Ansicht des steuerlichen Vertreters absolut keine exakte Ermittlung dar. Bei der Prüfung, ob die Angemessenheit der Gesamtausstattung (Grundlohn, Überstundenentlohnung, Dienstwohnung...) angemessen oder unangemessen sei, habe sich die Finanzverwaltung der Methoden des Fremdvergleiches zu bedienen.

Aus dem Bericht sei ersichtlich, dass weder ein inner- noch ein außerbetrieblicher Fremdvergleich durchgeführt worden sei. Als Grund für die Steigerung sei lediglich die Stellung als Gesellschafter-Geschäftsführer angegeben worden. Könne seitens der Finanzverwaltung weder ein inner- noch ein außerbetrieblicher Vergleich herangezogen werden, sei auf andere Beweismittel zurückzugreifen. Als Beispiele seien Publikationen in Wirtschaftszeitschriften, Managementgehaltsstudien, die Statistik des Wirtschaftsforums der Führungskräfte, Statistiken gesetzlicher Berufsvertretungen und Ähnliches zu verwenden. Dies habe auch das Höchstgericht (VwGH 8.11.1983) ausgeführt.

Folge man gedanklich der Begründung in der Tz 16 des Bp-Berichtes, bedeutete dies, dass eine Gehaltssteigerung von 32,95% in sieben Jahren nur ein Gesellschafter-Geschäftsführer *der Bw.* erreichen könne. Dafür, dass eine Stellung als Gesellschafter-Geschäftsführer nicht unbedingt notwendig sei, um eine Gehaltssteigerung in dieser Höhe zu erreichen, könnten bei Bedarf durchaus Beispiele aus der Praxis aufgezeigt werden, weshalb absolut *nicht* von einer Fremdunüblichkeit ausgegangen werden könne. Außerdem sei unverständlich, warum von der Bp eine durchschnittliche jährliche Erhöhung mit exakt 3% festgesetzt (geschätzt) worden sei. Auf die Voraussetzungen einer Schätzung durch die Bp sei hierbei verwiesen.

Die bisher getroffenen Ausführungen seien auch auf die Tz 17 des Bp-Berichtes (Berechnung der Abfertigungsrückstellung) anzuwenden. In der Tz 18 des Bp-Berichtes werde die Berichtigung (Kürzung) der Pensionsrückstellung für A durchgeführt. Grundsätzlich dürfe die Pensionszusage nicht zu einer Besserstellung gegenüber der Aktivzeit führen; diese Voraussetzung sei im gegenständlichen Fall gegeben. Auch für den Bereich der Pensionsrückstellungen gelte das bereits im Rahmen der Besprechung der Tz 16 Angeführte.

Ebenso wenig sei es nach Ansicht des steuerlichen Vertreters möglich, dass ein auf Grund einer Bp geänderter Körperschaftsteuerbescheid einen Grundlagenbescheid für einen Haftungsbescheid der betreffenden Kapitalertragsteuer darstelle. Es gebe somit keine formale Bindungswirkung für die Einkommensteuer, wenn bei einer Kapitalgesellschaft eine vGA an einen Gesellschafter festgestellt worden sei (VwGH 6.4.1995).

Ebenso wenig könne im Zusammenhang mit der Bildung von steuerlich anerkannten Rückstellungen ein Zufluss bei einem Gesellschafter unterstellt werden. Der Zufluss einer vGA beim Gesellschafter trete nämlich erst im Zeitpunkt der "*Bereicherung*" ein (vgl. VwGH 16.3.1993). Da bisher keine Abfertigungszahlungen geflossen seien, könne auch keine vGA der Kapitalertragsteuer unterworfen werden. Außerdem sei ein Haftungs- und Abgabenbescheid gemäß § 95 EStG 1988 erlassen worden, in welchem die Angaben über den Prüfungszeitraum nicht angegeben worden seien. Bereits aus diesem Formalmangel sei dieser Bescheid aufzuheben.

In seiner Stellungnahme zur Berufung vom 1. Februar 2002 führte der Betriebsprüfer aus, bei den Gesellschaftern der Bw. handle es sich ausschließlich um Verwandte. Es sei daher seitens der Behörde zu überprüfen gewesen, ob die vorliegende Gehaltssteigerung von 32,95% in sieben Jahren auch zwischen Familienfremden gewährt worden wäre. Die in der Berufung geforderte Anwendung des Fremdvergleiches habe durchaus stattgefunden; es sei von der Behörde sowohl ein außer- als auch ein innerbetrieblicher Vergleich durchgeführt worden.

Zum außerbetrieblichen Vergleich führte der Betriebsprüfer aus, es sei nach Ansicht der Finanz ungewöhnlich, dass einem Angestellten einer Firma eine Gehaltssteigerung wie zum Beispiel von 1992 auf 1993 in Höhe von 12,2% gewährt werde. Auf Grund der allgemeinen Lebenserfahrung und der Branchenerfahrung wäre diese Gehaltssteigerung bei einem Fremden nicht vorgenommen worden. Zum innerbetrieblichen Vergleich führte der Betriebsprüfer aus, bei diesem sei das Gehalt der zweiten Geschäftsführerin, einer ebenfalls zu 25% an der Bw. beteiligten Gesellschafterin, herangezogen worden. Die Gehaltssteigerung bei dieser Gesellschafterin habe von 1991 bis 1997 lediglich 5% betragen und stehe daher "in keinem vergleichbaren Bedingungsverhältnis" wie bei A.

Bereits im Zuge der Schlussbesprechung sei dargelegt worden, dass die Pensionsrückstellung, die zum 31. Dezember 2000 bereits eine Höhe von 8.550.879,00 S betragen habe, in einem auffallenden Missverhältnis zum Eigenkapital stehe, woraus sich ergebe, dass die wirtschaftlichen Erfolge der Vorjahre zum weitaus überwiegenden Teil für die künftige Vorsorge der Gesellschafter verwendet worden seien (VwGH 23.5.1978, 1630, 1805/77).

Die von der Bp festgesetzte Erhöhung entspreche der Erhöhung des Verbraucherpreisindex (VPI) 1986 vom Jänner 1991 bis zum Jänner 1997. Der VPI 1986 sei in dieser Zeit um 18,6% gestiegen; daraus resultiere eine durchschnittliche jährliche Erhöhung von 3% (wodurch eine Inflationsabgeltung gegeben sei). Die von der Bp anerkannte Gehaltssteigerung von jährlich 3% ergebe eine Erhöhung von 18%. Die tatsächliche Gehaltssteigerung habe aber im gegenständlichen Fall 32,95% betragen; aus diesem Grund seien nach Ansicht der Bp die Angemessenheitsgrenzen erheblich überschritten worden. Die bisherigen Ausführungen hätten auch für die von der Bp vorgenommene Berichtigung der Abfertigungsrückstellung und der Pensionsrückstellung Geltung.

In der Niederschrift und im Bp-Bericht sei angeführt worden, dass die Kürzung des Lohnaufwandes bei A und die nicht erfasste Versicherungsvergütung eine vGA darstellten, die auf Grund des Zuflusses an den Gesellschafter kapitalertragsteuerpflichtig sei. Da bisher keine Abfertigungszahlungen geflossen seien, stellten die von der Bp nicht anerkannten Abfertigungsrückstellungen keine vGA dar, die der Kapitalertragsteuer zu unterziehen sei. In diesem Punkt sei der Berufung stattzugeben; die Kapitalertrag- und die Körperschaftsteuer seien daher wie folgt zu berichtigen:

Kapitalertragsteuer:

	1995	1996	1997
--	------	------	------

vGA	47.432,00 S	66.459,00 S	71.177,00 S
-----	-------------	-------------	-------------

Körperschaftsteuer:

Kennzahl	1995	1996	1997
622	-227.585,00 S	-794.888,00 S	-1.271.154,00 S
625	63.085,00 S	88.390,00 S	94.665,00 S

Der Abgaben- und Haftungsbescheid gemäß § 95 EStG 1988, in welchem die Angaben über den Prüfungszeitraum (Formmangel) fehlten, werde durch einen neuen Bescheid ersetzt (das Jahr 1997 betreffend).

In seinem Schreiben vom 30. April 2002 führte der steuerliche Vertreter der Bw. zur Stellungnahme des Betriebsprüfers Folgendes aus:

Seitens der Bp sei eine Gehaltssteigerung von jährlich 3% anerkannt worden; begründet werde dies mit dem VPI 1986, der in der fraglichen Zeit um 18,60% gestiegen sei. Da die tatsächliche Gehaltssteigerung jedoch 32,95% betragen habe, sei nach Ansicht der Bp die Angemessenheitsgrenze erheblich überschritten worden.

Zu diesem Punkt sei festzuhalten, dass es in zahlreichen Kollektivverträgen, hier vor allem im Kollektivvertrag für Handelsangestellte, sehr wohl üblich sei, wesentlich höhere Gehaltssteigerungen durchzuführen. Ziehe man einen Beobachtungszeitraum vom 1. Jänner 1994 bis zum 1. Jänner 2000 für die Beschäftigungsgruppe vier des Kollektivvertrages der Handelsangestellten heran, so habe sich im Zeitraum von sieben Jahren der Bezug um 41,56% (1. Jänner 1994: 12.570,00 S; 1. Jänner 2000: 17.795,00 S) erhöht. Berücksichtige man zum Beispiel im angeführten Kollektivvertrag die Beschäftigungsgruppe sechs, habe die Gehaltssteigerung im Zeitraum von sieben Jahren 49,30% betragen.

Warum nun im Zeitraum von sieben Jahren eine Gehaltssteigerung von knapp über 32% einem Fremdvergleich nicht standhalten sollte, könne seitens der steuerlichen Vertretung nicht nachvollzogen werden.

Hinsichtlich der Feststellung, es sei bereits im Zuge der Schlussbesprechung dargelegt worden, dass die Pensionsrückstellung zum 31. Dezember 2000 bereits eine Höhe von 8.550.879,00 S aufgewiesen habe, sei lediglich festzuhalten, dass es sich hierbei um den handelsrechtlichen Bilanzansatz handle. Außerdem habe ein Geschäftsführer das 59. Lebens-

jahr beendet und sei bereits im Jahr 2001 in den wohl verdienten Ruhestand gegangen. Dass naturgemäß eine Volldotation der Pensionsrückstellung zu diesem Zeitpunkt notwendig gewesen sei, sei allzu klar. Um eine Verfälschung des Bildes zu verhindern, sei festzuhalten, dass der steuerrechtliche Bilanzansatz naturgemäß ein wesentlich anderes Bild zeige; zum angeführten Zeitpunkt habe er lediglich 5,973.491,00 S betragen.

Zu diesen Ausführungen des steuerlichen Vertreters vom 30. April 2002 nahm der Betriebsprüfer wie folgt Stellung:

"Die Bp hat bereits in der Stellungnahme zur Berufung ausführlich zu den einzelnen Punkten Stellung genommen, sodass eine weitere Ergänzung nicht notwendig erscheint."

Am 10. Mai 2002 wurde das Rechtsmittel der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 184 Abs. 1 BAO, BGBl. Nr. 194/1961, normiert, dass, soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, sie diese zu schätzen hat. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO hat die Abgabenbehörde eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO, ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des § 303 Abs. 1 lit. a und c BAO und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervor kommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbei geführt hätte.

Nach § 8 Abs. 2 KStG 1988, BGBl. Nr. 401/1988, ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen

- im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder
- entnommen oder
- in anderer Weise verwendet wird.

Gemäß § 4 Abs. 4 1. Satz EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Verträge zwischen nahen Angehörigen werden für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und
- zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich; *Doralt/Renner*, EStG, 8. Auflage, § 2 Tz 160).

Nahebeziehungen können auch durch gesellschaftsrechtliche Verflechtungen entstehen. Die auf Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen anzuwendenden Grundsätze gelten somit etwa auch für die Anerkennung von Verträgen zwischen einer GmbH und dem/n (beherrschenden) Gesellschafter/n und zwischen einer GmbH und dem/n Gesellschafter-Geschäftsführer/n (vgl. *Doralt/Renner*, § 2 Tz 159/2, mit Judikaturnachweisen).

A) Fest steht im gegenständlichen Fall, dass der Gehaltsaufwand der Bw. hinsichtlich des bei ihr als Gesellschafter-Geschäftsführer tätigen A (seine Beteiligung an der Bw. beträgt 25%) im Zeitraum 1991 bis 1997 um insgesamt 32,95% gestiegen ist. Die Erhöhung des Gehaltsaufwandes erfolgte nicht linear (siehe die im Sachverhaltsteil dieser Berufungsentscheidung wiedergegebene Tz 16 des Bp-Berichtes); umgerechnet auf eine lineare Erhöhung ergibt sich eine jährliche Steigerung des Gehaltsaufwandes um rund 4,71%.

Während die Bp die Auffassung vertritt, dass eine solche Gehaltssteigerung von insgesamt 32,95% in sieben Jahren ungewöhnlich hoch und nicht fremdüblich sei und dies im Wesentlichen damit begründet, dass diese nur deshalb vorgenommen worden sei, weil es sich bei A um einen Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw. handle, vertritt der steuerliche Vertreter der Bw. die Auffassung, die gegenständliche Gehaltssteigerung entspreche durchaus dem Kriterium der Fremdüblichkeit. Dem gegenüber ist die Bp der Meinung, es sei lediglich eine durchschnittliche jährliche Erhöhung von 3% als angemessen zu qualifizieren, wobei sie sich bei ihrer Argumentation auf die Erhöhung des Verbraucherpreisindex (VPI) 1986 vom Jänner 1991 bis zum Jänner 1997 stützt, der eine durchschnittliche jährliche Erhöhung von 3% aufweise; dadurch sei eine Inflationsabgeltung gegeben. Diese Problematik stellt den Hauptgegenstand des vorliegenden Rechtsstreites dar.

Dazu ist aus Sicht des Unabhängigen Finanzsenates festzuhalten, dass sich die Rechtsauffassung der Bp als nicht stichhältig erweist, läuft sie doch im Ergebnis offensichtlich darauf hinaus, Gehaltserhöhungen über einen längeren Zeitraum für steuerliche Zwecke nur dann anzuerkennen, wenn diese lediglich die Inflationsrate abdeckten. Diese Annahme steht jedoch im Widerspruch zur Lebenserfahrung, ist es doch im Wirtschafts- und Geschäftsleben durchaus üblich, Gehaltserhöhungen zu vereinbaren, die über eine bloße Inflationsabgeltung - zum Teil auch deutlich - hinausgehen, und zwar auch über längere Zeiträume; zu denken ist hier vor allem an Gehaltsvorrückungen (etwa Biennien) und Beförderungen, die durchaus auch nicht lineare Gehaltssprünge zur Folge haben und sogar weit mehr als die von der Bp als noch zulässig erachteten Prozentgrenzen ausmachen können. Dies hat auch der steuerliche Vertreter überzeugend dargelegt, wenn er in seinem Schreiben vom 30. April 2002 (siehe oben) auf den Kollektivvertrag für Handelsangestellte Bezug nimmt und ausführt, dort habe die Gehaltssteigerung in einem ebenfalls siebenjährigen Zeitraum insgesamt 41,56% bzw. 49,30% betragen. Festzuhalten ist auch, dass die Bp dieser Argumentation des steuerlichen Vertreters nicht entgegengetreten ist (siehe oben im Sachverhaltsteil) und dass sie ihre Auffassung, eine jährliche Gehaltserhöhung von gerade 3% sei (noch) angemessen, nicht stichhältig begründet; nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 22.12.2005, 2003/15/0063) hat jedoch die Begründung einer Schätzung die zu Grunde gelegten Sachverhaltsannahmen und die Ableitung des Schätzungsergebnisses darzulegen und sich mit dagegen erhobenen Einwendungen auseinanderzusetzen.

Die Rechtsauffassung der Bp geht aber auch insoweit ins Leere, als sie zu begründen versucht, dass gerade bei der Bw. eine Gehaltssteigerung des A von insgesamt 32,95% in sieben Jahren als fremdunüblich zu qualifizieren sei: Die diesbezüglichen Ausführungen in der Tz 16 des Bp-Berichtes, wonach "diese Steigerung nur deswegen vorgenommen" worden sei, "weil es sich bei A um einen Gesellschafter und Geschäftsführer der Bw. handelt. Außerdem erscheint der Gesamtlohnaufwand einschließlich der Pensionszusage im Verhältnis zur erbrachten Leistung überhöht" (siehe oben) stellen nämlich im Wesentlichen bloße Behauptungen dar; auf die "erbrachte Leistung" des A wird im Bp-Bericht nicht näher eingegangen, Ausführungen, warum das an A ausbezahlte Gehalt im Verhältnis zu seiner Leistung für die Gesellschaft überhöht sein soll (Feststellungen betreffend den mengen- und zeitmäßigen Umfang der Geschäftsführerleistung und deren Wert), fehlen. Zutreffend weist der steuerliche Vertreter in diesem Zusammenhang darauf hin, dass die Bp zur Untermauerung ihres Standpunktes weitere Ermittlungen durchzuführen gehabt hätte, zB Gehaltsstudien und Statistiken heranziehen hätte können (etwa um zu belegen, dass die Gehaltssteigerungen des

A im Vergleich zu Gehaltserhöhungen von Gesellschafter-Geschäftsführern anderer, vergleichbarer Betriebe überhöht sind). Anzumerken ist auch, dass ein Naheverhältnis nicht generell zu Verdachtsvermutungen gegen Angehörigenvereinbarungen bzw. zu einer steuerlichen Schlechterstellung führen darf (VfGH 16.6.1987, G 52/87; vgl. dazu auch *Doralt/Renner*, § 2 Tz 158/2) und dass bei der Prüfung der Angemessenheit bzw. Unangemessenheit eines Aufwandes oder Entgeltes dem Ausmaß der Beteiligung insofern Bedeutung zukommt, als umso strengere Maßstäbe an die Angemessenheit zu legen sind, je höher das Ausmaß der Beteiligung ist ("*insbesondere wesentliche oder mehrheitliche Beteiligungen werden eine strengere Prüfung auslösen*": *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, Die Körperschaftsteuer, KStG 1988, Band II, § 8 Tz 46, mit Literatur- und Judikaturnachweisen); im gegenständlichen Fall beträgt das Beteiligungsausmaß des A jedoch lediglich 25%.

Was schließlich die Ausführungen der Bp, die Gehaltssteigerung der zweiten Gesellschafter-Geschäftsführerin habe im streitgegenständlichen Zeitraum lediglich 5% betragen, betrifft, ist festzuhalten, dass für solche unterschiedliche Gehaltserhöhungen durchaus plausible Gründe vorliegen können (etwa ein höherer Ausbildungsstand, ein umfassenderer Arbeitsbereich, eine mengen- und zeitmäßig umfangreichere Arbeitsleistung etc. des einen Gesellschafter-Geschäftsführers gegenüber dem anderen), solche Gründe von der Bp aber nicht festgestellt wurden (die Bp hat dazu lediglich ausgeführt, die Gehaltssteigerung der zweiten Gesellschafter-Geschäftsführerin stehe "in keinem vergleichbaren Bedingungsverhältnis" wie bei A (siehe oben im Sachverhaltsteil)).

B) Das oben unter A) zur Gehaltssteigerung des A Angeführte ist freilich auch für die ebenfalls streitgegenständliche Höhe der Pensionsrückstellung für A von entscheidender Bedeutung: Die Bp hat diese an das von ihr anerkannte Gehalt des A angepasst (Tz 18 des Bp-Berichtes, siehe oben im Sachverhaltsteil der Berufungsentscheidung). Ist nun aber die Gehaltssteigerung betreffend A in voller Höhe anzuerkennen, so gilt dies auch für die von der Bw. für A gebildete Pensionsrückstellung: Dass der in der Tz 16 des Bp-Berichtes getroffenen Aussage, "der Gesamtlohnaufwand einschließlich der Pensionszusage erscheint im Verhältnis zur erbrachten Leistung überhöht" substantiierte Feststellungen fehlen, wurde bereits oben unter A) dargelegt. Der Meinung der Bp, die Pensionsrückstellung habe zum 31. Dezember 2000 bereits eine Höhe von 8,550.879,00 S betragen, ist der steuerliche Vertreter in seinem Schreiben vom 30. April 2002 (siehe oben im Sachverhaltsteil) überzeugend entgegengetreten, indem er ausführte, der angeführte Betrag stelle den handelsrechtlichen Bilanzansatz dar, während der steuerrechtliche Bilanzansatz lediglich 5,973.491,00 S ausmache. Diese Argumentation (und die Aussage, dass eine Volldotation der Pensionsrückstellung notwendig

gewesen sei, da ein Geschäftsführer im Jahr 2001 in den Ruhestand getreten sei) blieb seitens der Bp unwidersprochen (anzumerken ist, dass die Bp weitere Anpassungen der Pensionsrückstellung für A gar nicht vorgenommen hat, sondern sich auf die Reduzierung in Höhe der nicht anerkannten Gehaltssteigerung beschränkt hat).

Hinsichtlich der Abfertigungsrückstellung ist das oben unter A) und B) Angeführte entsprechend anzuwenden; anzumerken ist, dass die von der Bp vorgenommene Qualifizierung des nicht anerkannten Teiles der Abfertigungsrückstellung als verdeckte Gewinnausschüttung (Tz 22 des Bp-Berichtes) nicht mehr streitgegenständlich ist (der Betriebsprüfer hat in seiner Stellungnahme vom 1. Februar 2002 beantragt, der Berufung in diesem Punkt stattzugeben, siehe oben im Sachverhaltsteil).

C) Wie bereits im Sachverhaltsteil der Berufungsentscheidung ausgeführt, wurden die Körperschaftsteuerverfahren betreffend die Jahre 1995 und 1996 auf Grund der Feststellungen der Bp gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen (die Körperschaftsteuer für das Jahr 1997 wurde unter Zugrundelegung der Feststellungen der Bp erstmalig festgesetzt). Da jedoch, wie sich aus den unter A) und B) zur Gehaltssteigerung, zur Pensions- und zur Abfertigungsrückstellung des A getätigten Ausführungen ergibt, den unter den Tz 16 bis 18 des Bp-Berichtes getroffenen Feststellungen nicht gefolgt werden kann, ist zu prüfen, ob hinsichtlich der Jahre 1995 und 1996 *weitere* Wiederaufnahmsgründe vorliegen. Dies ist für das Jahr 1995 zu verneinen; hinsichtlich dieses Zeitraumes wurden ausschließlich die in den Tz 16 bis 18 des Bp-Berichtes enthaltenen Feststellungen getroffen. Für das Jahr 1996 hingegen kam die Bp zu dem Schluss, dass Versicherungsvergütungen (ein Kaskoschaden von 1.566,77 S sowie ein Leitungswasserschaden von 6.680,00 S) nicht als Einnahmen erfasst worden seien (Tz 19 des Bp-Berichtes).

Dazu ist festzuhalten, dass amtswegige Wiederaufnahmen idR dann nicht zu verfügen sein werden, wenn die steuerlichen Auswirkungen bloß geringfügig sind (vgl. *Ritz*, BAO, 3. Auflage, § 303 Tz 40). Im gegenständlichen Fall betrug der Umsatz der Bw. im Jahr 1996 6.434.308,41 S, die Umsatzsteuerzahllast 867.563,00 S; die Einkünfte aus Gewerbebetrieb machten laut Abgabenerklärung 549.010,00 S aus, die Bp setzte sie mit 580.275,00 S (Abgabenschuld: 133.451,00 S) bzw. – nach Bescheidberichtigung – mit 630.816,00 S (Abgabenschuld: 150.611,00 S) fest. In Anbetracht dieser Beträge sind die nicht erfassten Versicherungsvergütungen und deren steuerliche Auswirkung als noch geringfügig zu qualifizieren (vgl. VwGH 10.7.1996, 92/15/0101, wonach Gewinnerhöhungen von 21.765,00 S

bzw. rund 18.000,00 S bei Gewinnen von durchschnittlich rund 253.000,00 S bzw. Einkommen von durchschnittlich rund 400.000,00 S nicht geringfügig sind).

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass die amtswegige Wiederaufnahme des Körperschaftsteuerverfahrens für das Jahr 1995 mangels Vorliegen weiterer Wiederaufnahmsgründe (siehe oben) und die gemäß § 303 Abs. 4 BAO erfolgte Wiederaufnahme des Körperschaftsteuerverfahrens für das Jahr 1996 auf Grund der Geringfügigkeit der in der Tz 19 des Bp-Berichtes getroffenen Feststellungen als unzulässig zu qualifizieren sind. *Die angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide werden daher aufgehoben, wodurch die neuen Sachbescheide ex lege aus dem Rechtsbestand ausscheiden* (vgl. Ritz, § 307 Tz 8, mit Judikaturnachweis; zur genauen Auflistung dieser aus dem Rechtsbestand ausscheidenden neuen Sachbescheide siehe oben im Spruch der Berufungsentscheidung).

D) Wie bereits im Sachverhaltsteil der Berufungsentscheidung ausgeführt, erließ das Finanzamt für die geprüften Jahre an die Bw. gerichtete Haftungs- und Abgabenbescheide gemäß § 95 EStG 1988 (alle vom 13. August 2001); während in den Haftungs- und Abgabenbescheiden für die Jahre 1995 und 1996 der Prüfungszeitraum (i. e. der Zeitraum, über den der Bescheid abspricht) jeweils korrekt angeführt wurde (1. Jänner 1995 bis 31. Dezember 1995 bzw. 1. Jänner 1996 bis 31. Dezember 1996), fehlte im dritten Bescheid die Angabe dieses Zeitraumes. Auf Grund dieses bedeutenden Mangels und des Faktums, dass auch aus dem sonstigen Inhalt des Bescheides nicht geschlossen werden kann, über welchen Zeitraum er abspricht (wodurch in der Sache selbst nicht entschieden werden kann), *ist der Berufung auch in diesem Punkt stattzugeben und der mangelhafte Bescheid aufzuheben* (anzumerken ist, dass der Betriebsprüfer in seiner Stellungnahme zur Berufung vom 1. Februar 2002 das Fehlen des Prüfungszeitraumes bestätigte und ausführte, dieser Bescheid werde durch einen neuen Bescheid ersetzt (siehe oben im Sachverhaltsteil der Berufungsentscheidung); soweit aus den vorgelegten Finanzamtsakten ersichtlich, ist ein solcher neuer Bescheid jedoch nicht ergangen).

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter (1 in Schilling, 1 in Euro)

Wien, 3. Juli 2006