



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat 1 am 22. Dezember 2003 über die Berufung der Bw., vertreten durch Foissner und Foissner WTH Steuerberatungs OEG, gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz, vertreten durch Mag. Michaela Schöffl, hinsichtlich Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 1998 bis 2000 und Körperschaftsteuer 1998 bis 2000, alle vom 18. Dezember 2001, nach in Linz durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung und zwar nach Anhörung des Vortrages des Berichterstatters, der Vertreterin des Finanzamtes sowie des steuerlichen Vertreters entschieden:

- (a) Die Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 1998 bis 2000 wird abgewiesen.
- (b) Der Berufung gegen die Körperschaftsteuer 1998 bis 2000 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der in den angefochtenen Körperschaftsteuerbescheiden angeführten Abgaben betragen

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1998	Einkommen	728.668,00 S	Körperschaftsteuer	247.758,00 S
einbehaltene Steuerbeträge				-6.407,00 S
				241.351,00 S
festgesetzte Körperschaftsteuer				17.539,67 €
Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe

1999	Einkommen	904.785,00 S	Körperschaftsteuer	307.632,00 S
einbehaltene Steuerbeträge				-10.147,00 S
				297.485,00 S
festgesetzte Körperschaftsteuer				21.619,08 €
Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2000	Einkommen	486.987,00 S	Körperschaftsteuer	165.580,00 S
einbehaltene Steuerbeträge				-9.714,00 S
				155.866,00 S
festgesetzte Körperschaftsteuer				11.327,23 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben sind den als Anlage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, die einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bilden.

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

1. Bei der Berufungswerberin A. GmbH (Betriebsgegenstand: An- und Vermietung von Werbeflächen) wurde vom 2. Dezember 2001 bis zum 5. Dezember 2001 eine Betriebsprüfung durchgeführt. Der Prüfer stellte folgendes fest:

Frau H. sei zu 75% als Gesellschafterin bei der Gesellschaft beteiligt. Geschäftsführer sei Herr Karl H. (zu 25% beteiligt).

Für die Durchführung der Buchhaltung bzw. des Rechnungswesens erhalte Frau H. 5.000 S per Monat, jährlich daher 60.000 S. Diese Einkünfte würden in ihrer Steuererklärung als selbständige Einkünfte erfasst.

Weiters erziele Frau H. Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der Geschäftsvermittlung an die GmbH. Diese würden sich mit 15% des Gesamtumsatzes berechnen (ohne Anzeigenabgabe und Montageleistungen), wobei ihrerseits eine Rechnungslegung erfolge. Nach Rücksprache mit dem Steuerberater habe Frau H. einen Gewerbeschein seit Juni 1996. Dieser sei deshalb angeschafft worden, um die Werkvertragsregelung zu umgehen. In dieser Tätigkeit sei Frau H. u.a. in punkto Aquisition tätig. Weiters werde angemerkt, dass Frau H. ihre Leistung vor 1996 ebenfalls in Rechnung gestellt habe und Art und Umfang der Tätigkeit keine Änderung erfahren hätten.

Rechtsmeinung des Finanzministeriums sei, dass für wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer die Bildung einer Pensionsrückstellung zulässig ist. Allerdings sei von der Vereinbarung in der Pensionszusage und dem dieser Zusage zugrundeliegenden Werkvertrag auszugehen. Weiters sei Frau H. nicht Geschäftsführerin des Unternehmens.

Eine Pensionsrückstellung sei für Frau H. nicht zulässig, da man auf die Werkvertragsregelung verzichtet und Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt habe. Der Gewerbeschein sei mit Datum 29. Juli 1996 erworben worden. Ab diesem Zeitpunkt werde auch die Pensionsrückstellung iS. des § 14 EStG 1988 gebildet. Diese Rückstellung sei außerbilanzmäßig als verdeckte Ausschüttung aufzulösen.

Pensionszusagen seien nur an Personen mit Einkünften iS. des § 22 Z 2 EStG 1988 oder mit anderen Einkünften aus selbständiger Arbeit möglich.

Verdeckte Ausschüttungen seien wie folgt festzustellen

	1998	1999	2000
Zuführung	89.693,00	91.398,00	96.588,00

2. Gegen die aufgrund der Betriebsprüfung ergangenen Bescheide vom 18. Dezember 2001 wurde mit Schreiben vom 17. Januar 2002 Berufung eingelegt:

(a) Die Berufung richte sich gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Körperschaftsteuer 1998 bis 2000. Es seien keine neuen Tatsachen oder Beweismittel neu

hervorgekommen. Man habe der Mehrheitsgesellschafterin Frau H. eine Pensionszusage gemacht und für die Jahre 1998 – 2000 eine Pensionsrückstellung gebildet. Diese Tatsache und die jährliche Anpassung sei aus den Bilanzen der betreffenden Jahre unter "Erläuterungen Einzelkonten" klar ersichtlich. Dem Finanzamt sei auch bekannt gewesen, dass Frau H. Mehrheitsgesellschafterin war. Sie sei nicht zur Geschäftsführung befugt gewesen, was für das Verfahren aber letztlich ohne Bedeutung sei.

Der Finanzbehörde seien damit alle Tatsachen bekannt gewesen und sie habe in jedem Verfahren die Gelegenheit gehabt, die Rechtmäßigkeit der Pensionsvorsorge zu überprüfen. Alle zur Besteuerung erforderlichen Unterlagen habe man der Finanzbehörde bekannt gegeben. Die Tatsache, dass Frau H. an der GmbH wesentlich beteiligt gewesen sei, habe man sowohl aus der Bilanz, als auch aus dem Firmenbuch ersehen können. Für die Finanzbehörde sei auch erkennbar gewesen, dass Frau H. Einkünfte aus Gewerbebetrieb beziehe. Sie sei beim Finanzamt F. steuerlich erfasst.

Beantragt werde, die Wiederaufnahmebescheide aufzuheben und den ursprünglichen Bescheidzustand wieder herzustellen.

(b) Inhaltlich richte sich die Berufung gegen die Nichtanerkennung der Pensionsvorsorge für die Mehrheitsgesellschafterin Frau H. Diese sei an der Gesellschaft zu 75% beteiligt, Geschäftsführer sei ihr Mann (mit 25% beteiligt). Frau H. beziehe für vermittelte Geschäfte 15% Provision des maßgeblichen Umsatzes (Einkünfte aus Gewerbebetrieb). Die Provisionen würden von Frau H. abgerechnet und der Firma zuzüglich Mehrwertsteuer verrechnet. Die Provisionen hätten im Prüfungszeitraum für 1998 gesamt 439.352,30 S, für 1999 gesamt 503.927,00 S und für 2000 gesamt 496.459,30 S betragen.

Diese Tätigkeit werde schon seit 1992 ausgeübt und habe sich seither nicht geändert. Bis Juni 1996 sei sie ohne Gewerbeschein ausgeübt worden. 1996 sei dieser beantragt worden, um die umständliche Werkvertragsregelung zu vermeiden, steuerlich habe sich keine Änderung ergeben.

Gem. § 14 Abs. 7 Z 3 EStG 1988 sei der Pensionsvorsorge im jeweiligen Wirtschaftsjahr soviel zuzuführen, als bei der Verteilung des Gesamtaufwandes auf die Zeit zwischen Pensionszusage und vorgesehenem Zeitpunkt der Beendigung der aktiven Arbeits- oder Werkleistung auf das einzelne Wirtschaftsjahr entfalle.

Es gebe zwei Arten von Pensionszusagen

- jene, die dem Anwendungsbereich des Betriebspensionsgesetzes (BPG) unterlägen (Einkünfte gem. § 25 EStG 1988) und
- jene, die nicht dem BPG unterlägen. Das seien alle jene Zusagen an Personen, die keine Einkünfte im Sinne des § 25 EStG erzielten. Solche Einkünfte könnten Erwerbseinkünfte aus Landwirtschaft, aus selbständiger Tätigkeit oder auch aus Gewerbebetrieb sein. Verwiesen werde auf das Einkommensteuerhandbuch Quantschnigg/Schuch (§ 14, Anmerkung 48). In diesem Kommentar seien unter anderem zB Gesellschafter-Geschäftsführer, langjährige Konsulenten oder Rechtsberater beispielhaft aufgezählt. Keinesfalls handle es sich um eine erschöpfende (taxative) Aufzählung. Wie aus dem Gesetz ersichtlich sei, erfordere die steuerliche Anerkennung der Pensionsvorsorge nur, dass es sich um eine aktive Arbeits- oder Werkleistung handle – ohne Beurteilung der steuerlichen Einkunftsart. Hätte der Gesetzgeber eine solche Einschränkung machen wollen, hätte er den Anwendungsbereich im Gesetz einschränken können. Tatsächlich sei der persönliche Anwendungsbereich für Pensionszusagen bewusst (aufgrund der vielfältigen Möglichkeiten der aktiven Betätigung) weit gefasst worden.

Grundsätzlich erscheine daher jede Pensionszusage für eine aktive Beschäftigung rückstellungsfähig im Sinne des § 14 EStG 1988, weshalb beantragt werde, die Pensionsvorsorge für Frau H. anzuerkennen und die Bescheide für die Körperschaftsteuer 1998 – 2000 entsprechend anzupassen.

Beantragt werde auch die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gem. § 284 Abs. 1 BAO.

3. Zur Berufung nahm die Betriebsprüfung mit Schreiben vom 3. April 2002 wie folgt Stellung:

Erst im Zuge der Betriebsprüfung sei dem Prüfer der Inhalt des Vertrages bzw. der Hintergrund der Pensionszusage bekannt geworden. Frau H. habe vom Unternehmen Provisionen bezogen, welche im Finanzamt F. der Umsatzsteuer und Einkommensteuer unterworfen worden seien. Welche Tätigkeiten besagte Gesellschafterin ausgeführt habe, sei bis zum Beginn der Prüfung nicht bekannt gewesen. Frau H. habe keine Einkünfte aus der Geschäftsführung bezogen und sei dazu auch nicht befugt gewesen.

In der Rechtsprechung werde lediglich darauf abgestellt, dass für einen Gesellschafter-Geschäftsführer eine Pensionsrückstellung gebildet werden könne. Ein nur wesentlich beteiligter Gesellschafter scheine hier nicht auf. Würde man die Einkünfte von Frau H. unter die Kategorie sonstige selbständige Einkünfte subsumieren, würden zusätzlich Dienstgeberbeiträge (DB) zum FLAF, Zuschläge zum DB, sowie Kommunalsteuer anfallen.

Auch für die Jahre 1996 und 1997 seien im Zuge einer Wiederaufnahme die gebildeten Pensionsrückstellungen als verdeckte Ausschüttung zu erfassen.

4. Die Berufung wurde am 24. Juni 2002 der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung übermittelt.

Mit Schreiben vom 4. November 2002 übermittelte die Berufungsbehörde einen Vorhalt an die Bw. Diese wurde ersucht, die Tätigkeit von Frau H. darzustellen (Handelsvertreterstätigkeit und Büroarbeit; allfällige Werkvertragsregelung - schriftlich oder mündlich?).

Der Vorhalt wurde von der Bw. mit Schreiben vom 27. November 2002 wie folgt beantwortet: Die Tätigkeit von Frau. H. mit der Bw. beruhe auf einer mündlichen Vereinbarung. Sie übe die gegenständliche Tätigkeit seit Ende 1992 bzw. Anfang 1993 aus. Die Firma sei am 3. September 1991 gegründet worden. Frau H. sei ursprünglich mit 20% an der Firma beteiligt gewesen. Am 29. Juli 1993 habe sie zusätzlich 55% der Anteile der Gesellschaft erworben, sodass sie derzeit mit 75% an der Gesellschaft beteiligt sei. Neben der kaufmännischen Tätigkeit sei sie vor allem mit der Akquirierung neuer Kunden, Betreuung der Stammkunden, Standortabklärung mit diversen Auftraggebern, Suche und Sichtung von möglichen Standorten für Plakatständer und auch für die Ausführung der Aufträge verantwortlich. Eine genaue Beschreibung ihres Tätigkeitsbereiches sei dem Finanzamt bereits im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegt worden und liege im Akt auf. Für ihre Tätigkeit (Provisionen und Ausführung) erhalte Frau H. von der Gesellschaft eine fixe Provision vom Umsatz. Ihre Tätigkeit enthalte sowohl Bestandteile eines Handelsvertretervertrages (Provisionen für die Vermittlung neuer Aufträge) als auch Elemente eines Werkvertrages (Ausführung der Aufträge). Eine zusätzliche Entschädigung gemäß HVG für die Kundenzuführung sei mit Frau H. nicht vereinbart worden. Die Büro - und Buchhaltungstätigkeit beruhe auf der Grundlage eines Werkvertrages.

Mit Schreiben vom 30. Januar 2003 beantragte die Bw. die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat, eine mündliche Verhandlung gemäß § 284 Abs. 1 BAO und den Ausschluss der Öffentlichkeit gemäß § 284 Abs. 3 Z 1 BAO.

Am 18. Februar 2003 wurde die Amtspartei durch den Unabhängigen Finanzsenat ersucht, eine Berechnung jenes Pensionsrückstellungsanteiles durchzuführen, der auf den Werkvertragsanteil der Tätigkeit (Buchhaltungsarbeiten) entfallen würde. In der Folge wurde von der Amtspartei eine Berechnung für die Veranlagungsjahre 1998 bis 2000 unter Berücksichtigung der Buchhaltungstätigkeit vorgelegt. Es ergab sich nachstehende zahlenmäßige Auswirkung:

	1998	1999	2000
Kürzung lt. BP-Bericht	89.693,00 S	91.398,00 S	96.588,00 S
Buchhaltungsanteil	12.916,00 S	13.253,00 S	13.909,00 S
Kürzung lt. Neuberechnung	76.777,00 S	78.145,00 S	82.679,00 S

Mit Fax vom 26. Februar 2003 wurde die Berechnung der Betriebsprüfung der Bw. übermittelt.

Am 17. März 2003 wurde mit beiden Parteien ein Erörterungstermin beim Unabhängigen Finanzsenat abgehalten und der Sachverhalt nochmals ausführlich besprochen. Vom steuerlichen Vertreter wurde eingewendet, die sogenannte "Handelsvertreterstätigkeit" umfasse sowohl Betätigungen nach dem HVG, als auch solche, die eigentlich einer Werkvertragsregelung zugesprochen werden müssten (zB. Plakatkleben usw.). Ein Nachweis oder eine Aufgliederung dieser von der Bw. so bezeichneten "Werkvertragstätigkeiten" erfolgte nicht. Der steuerliche Vertreter wurde ersucht, die Nachweise beizubringen und die Werkvertragsregelung darzulegen.

Mit Schreiben vom 5. Dezember 2003 ersuchte die Berufungsbehörde die Bw. nochmals, die angedeuteten Werkvertragstätigkeiten bis zum 19. Dezember 2003 nachzuweisen und zu konkretisieren. Weiters sollte diese mitteilen, ob eine weitere Erörterung notwendig sei. Gleichzeitig erfolgte die Ladung zur mündlichen Verhandlung am 22. Dezember 2003.

5. Verlauf der mündlichen Verhandlung vom 22. Dezember 2003:

Der Referent trägt den Sachverhalt vor.

Der Vertreter der Firma ergänzt sodann den Sachverhalt wie folgt:

Hr. F.: Die Firma wurde am 3.9.1991 gegründet. Die Gesellschafterin hatte zu diesem Zeitpunkt einen Anteil von 20%. Sie hat 1993 mit der Tätigkeit bei der Firma begonnen. Am 29.7.1993 hat sie 55% Anteile der Gesellschaft übernommen und war somit zu 75% beteiligt. Sie war aber nicht Geschäftsführerin der Firma, was aus dem Firmenbuch bzw. den Bilanzen ersichtlich war. Am 29.7.1996 wurde dann diese Handelsvertreterstätigkeit oder wie man sie auch immer nennen will, durch Anmeldung des Gewerbes gewerberechtlich legitimiert. An der Art der Tätigkeit hat sich überhaupt nichts geändert. Besonders die steuerliche Behandlung ist vollkommen gleich geblieben. Bereits vor Lösung des Gewerbescheines wurde am 9.1.1996

ein Pensionsvertrag mit der Gesellschafterin abgeschlossen, wobei der Hintergrund dieses Vertrages der war, dass die Gesellschafterin aufgrund ihrer Tätigkeit noch mehr an das Unternehmen gebunden werden sollte. Das war eine Ergänzung zum vorliegenden Fall.

Mag. S.: Ich stelle den Antrag, dass eine Rückstellung zwar laut Gesetz für die Buchhaltungstätigkeit gebildet werden kann, nicht aber für die Vermittlungstätigkeit. Verwiesen wird dabei auf die Feststellung der Betriebsprüfung, also Zustimmung zu einer teilweisen Stattgabe.

V.: In dem Sinne, wie die Betriebsprüfung das schon genau ausgerechnet hat?

Mag. S.: Genau.

Mag. L.: Wie ist das mit weiteren Vorbringen betreffend Tätigkeiten, die nicht Handelsvertreterertätigkeiten sind? Wenn nichts vorgebracht wird, müssten diese Anteile geschätzt werden.

V.: Die Frage ist nämlich, der Kollege hat sie aufgefordert, den Teil zu berechnen oder glaubhaft zu machen, der nicht auf die Handelsvertreterertätigkeit entfällt und daher zusätzlich rückstellungsfähig wäre. Können sie das irgendwie beziffern?

Hr. F.: Ich könnte das schon beziffern, aber ich habe vor dieser Verhandlung noch Kontakt aufgenommen mit dem Finanzamt und die Finanz stellt sich nach wie vor auf den Standpunkt, dass mehr oder minder wie das auch ausgehen möge, so habe ich das jedenfalls interpretiert, Beschwerde beim VwGH eingelegt wird. Ich habe mich daher mit dem nicht mehr so sehr beschäftigt; wobei ich natürlich mit der Gesellschafterin noch gesprochen habe und sie hat mir gesagt, 40% entfällt in etwa auf die Handelsvertreterertätigkeit und 60% auf die restliche Tätigkeit.

V.: Und auf welcher Grundlage beruht diese Aufteilung?

Hr. F.: Das ist eine Schätzung von mir, wobei wir besprochen haben, für die Provisionen der Handelsvertreterertätigkeit und der Werkvertragstätigkeit wäre in diesem Ausmaß eine Verteilung zu treffen. Wobei ich nach wie vor der Meinung bin, dass für diese besondere Art der Tätigkeit die Rückstellung auf alle Fälle zu gewähren ist, nämlich mit Hinweis auf § 14 EStG 1988.

Mag. L.: Das ist der nächste Punkt. Die Frage des V. war aber: Worauf beruht diese Schätzung? Denn schätzen kann auch der Senat. Dessen Schätzung ist aber niedriger.

Hr. F.: Das ist bei einer Schätzung immer das Problem. Dh. ich habe das Problem, wie soll ich schätzen? Die Finanz wird schätzen 15% und ich sage es sind 40%. Wobei ich der Meinung bin (eine rechtliche Meinung und die halte ich jetzt aufrecht) dass das eigentlich unberechtigt und die Rückstellung zur Gänze zu gewähren ist.

V.: Das ist schon klar. Sollten sie aber mit ihrer Rechtsmeinung nicht durchdringen, dann ist das schon wesentlich, welcher Anteil worauf entfällt. Man braucht ja auch für eine Schätzung eine Grundlage. Auch wenn der Betriebsprüfer etwas schätzt, braucht er eine Grundlage für die Feststellungen und er muss das irgendwie berechnen oder zumindest glaubhaft machen. Diese Aufteilung beruht ja hoffentlich auch auf einer Grundlage?

Mag. L.: Umgekehrt gefragt, wenn ein Betriebsprüfer zu ihnen kommen würde, könnte dieser rein aus den Unterlagen das schätzen?

Hr. F.: Nein. Sicher nicht direkt, schon gar nicht anhand der Rechnungen.

V.: Gibt es irgendwelche Stundenaufzeichnungen, welche Tätigkeiten wann verrichtet worden sind?

Hr. F.: Nein, weil ja die Berechnung aufgrund eines Prozentsatzes erfolgte, unabhängig von der tatsächlichen Stundenleistung.

V.: Wenn aber eine Handelsvertreterprovision vereinbart wurde von 15% des Umsatzes, dann spricht natürlich die Abrechnung dafür, dass das alles aufgrund der Handelsvertreter Tätigkeit berechnet wurde. Sonst hätte sie ja auch keine Handelsvertreterprovision erhalten können.

Hr. F.: Sie haben ja vollkommen Recht, aber irgendwie muss man ja abrechnen. Es war ja ursprünglich nicht Sinn und Zweck, das zu trennen in eine Handelsvertreter Tätigkeit und in eine Werkvertragstätigkeit. Sondern das ist eine Gesamttätigkeit und da hat man gesagt, dafür bekommt die Gesellschafterin 15%. Die Trennung in Handelsvertreter Tätigkeit und Werkvertragstätigkeit ist ja erst im Laufe des UFS-Verfahrens so richtig aktuell geworden.

Mag. L.: Was der V. meint ist folgendes: Es gibt einen Handelsvertretervertrag und da steht drinnen, für diese Tätigkeit erhält man 15% (Provision) gesamt. Da muss man also schon davon ausgehen, dass das überwiegend einmal Handelsvertreter Tätigkeit ist. Es ist also ohnehin schon ein Entgegenkommen, wenn man sagt, da schätzen wir ihnen trotzdem noch einen Werkvertragsanteil hinein. Man könnte auch sagen, das ist geringfügig und das Ganze ist nicht rückstellungsfähig. Wenn man aber sagt, da ist auch noch eine Werkvertragstätigkeit drinnen, dann kann man höchstens sagen, das ist eine untergeordnete Tätigkeit, denn man

wird sicher nicht eine Handelsvertreterregelung haben, wo dann 70% oder 60% der Tätigkeit darin besteht, Plakate aufzustellen. Das ist dann eher nicht ganz glaubwürdig.

V.: Dann stimmt ja die Abrechnung nicht.

Mag. L.: Na ja, da würde natürlich auch ein bisschen anders abgerechnet werden, erstens. Und zweitens, kann das von einer Betriebsprüfung wie sie gesagt haben, selbst wenn eine Vertagung erfolgt, aus den Unterlagen nicht eruiert werden. Daher bleibt auch uns nichts anderes übrig, als das zu schätzen. Von der Seite des Senates her kann man das beziffern und mit höchstens 20% ansetzen. Also unsere Schätzung wäre, um das auf den Punkt zu bringen, sie müssen dazu ja auch Stellung nehmen, noch einmal 20% vom Betrag der jetzt (nach Berechnung der Betriebsprüfung) noch übrig bleibt, abzuziehen.

Hr. F.: Das ist schwierig, 20% oder 40%, da kommen wir nicht zusammen. Beide Tätigkeiten sind Dienstleistungen. Aufgrund der Gesetzeslage ist die Rückstellung zur Gänze zu gewähren. Auch die Experten betreffend die Rückstellungsberechnung haben die Ansicht vertreten, dass die Rückstellung zur Gänze zu gewähren ist.

Mag. S.: Da es eine einheitliche Tätigkeit ist, gibt es hier keinen Vergleich.

Hr. F.: Ich kenne hier die Ansicht der Finanzverwaltung nicht, bei der Buchhaltungstätigkeit schließt sich das Finanzamt an (15%).

V.: Die 15% sind einvernehmlich. Darüber hinaus wird vorgeschlagen, 20% zusätzlich vom Restbetrag (für die Rückstellungsbildung) zu gewähren.

Entsendeter Beisitzer: Wer plakatiert außer der Gesellschafterin noch?

Hr. F.: Auch ein weiterer Beschäftigter

1. entsendeter Beisitzer: Die Tätigkeit der Plakatierung ist umfangreich?

Hr. F.: Ja, die Gesellschafterin holt die Plakate ab, plakatiert nicht selbst die Plakate im Lager. Auch der Gesellschafter hat mitgeholfen.

1. entsendeter Beisitzer: Sind das A-Ständer?

Hr. F.: Nein, nur die kleineren Ständer.

1. entsendeter Beisitzer: Die werden ausgeführt und aufgestellt?

Hr. F.: Ja

2. entsendeter Beisitzer: War das für die Wiederaufnahme der einzige Punkt für die Betriebsprüfung?

Hr. F.: Das war der einzige Punkt bei der Betriebsprüfung, es war eine kontroverste Rechtsmeinung und der Senat sollte ihn entscheiden.

V.: Gibt es noch rechtliche Ausführungen?

Hr. F.: Ich verweise auf § 14 Abs. 7 Z 3 EStG 1988: Rückstellungsfähig sind alle Arten von Dienstleistungen, diese sind zur Gänze anzuerkennen.

Der Vorsitzende dankt für die Ausführungen.

Der Senat zieht sich zur Beratung zurück.

Der Berufungssenat fasst den Beschluss, dass die Berufungsentscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt und nach dem einstimmigen Beschluss des Berufungssenaes die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgabe gemäß § 286 Abs. 2 BAO erst anlässlich der schriftlichen Ausfertigung zu erfolgen hat.

6. Nachstehende Unterlagen sind in die Beweiswürdigung miteinzubeziehen:

(a) Pensionsvertrag (Auszüge):

Abgeschlossen zwischen der A. GmbH und Frau H. als Beschäftigte.

Pensionszusage:

Die Pensionszusage ist rechtsverbindlich, unwiderruflich und unverfallbar.

Pensionsarten:

Aus dem Titel der Pensionszusage gebühren nachstehende Leistungen:

Alterspension, wenn die Pensionsberechtigte das 60. Lebensjahr vollendet hat

Berufsunfähigkeitspension

Höhe der Firmenpension:

Der jährliche Pensionsanspruch beträgt 420.000 S.

Pensionszahlungen:

Die in diesem Vertrag geregelten Pensionen gelangen in vierzehn gleich großen Teilbeträgen zur Auszahlung

Allgemeines:

Soweit dieser Vertrag keine Regelungen enthält kommt das BPG 1990 zur Anwendung.

(b) Gewerbeschein GZ Ge 10-xxx-1996-xxx-xxx vom 9.9.1996 (Auszug):

Gewerbeinhaber: Frau H.

Gewerbe: Handelsagent gemäß § 124 Ziffer 10 der GewO 1994

Tag der Gewerbeanmeldung: 29.7.1996

Gemäß § 8 Abs. 2 HMG (BGBl. 161/1947) in die Mitgliedsdatei der Wirtschaftskammer Oberösterreich aufgenommen.

Ergänzung vom 5. April 2001: Mit Bescheid der BH F. vom 5. April 2001, wurde die Verlegung des gewerblichen Betriebsstandortes zur Kenntnis genommen.

(c) Schreiben der Frau H. an den Steuerberater vom 28.3.2001:

Tätigkeitsbereich bei der Fa. A. GmbH:

Kaufmännische Tätigkeit: Führung der laufenden Buchhaltung, Postbearbeitung, Fakturierung, allgemeiner Schriftverkehr, Zahlungsverkehr, Angebotserstellung.

Provisionen: Akquirierung neuer Kunden, Betreuung der Stammkunden, Standortabklärung mit Auftraggeber, Suche und Sichtung von möglichen Standorten für die Plakatständer, Ausfindigmachen der Grundeigentümer, Kontaktaufnahme mit den Grundeigentümern, Preisverhandlungen über die Miete.

Ausführung: Abholung der Plakate beim Auftraggeber oder bei der Druckerei, Falten der Plakate im Lager und anschließendes Kleben der Plakate teilweise im Lager, teilweise in ganz Oberösterreich in unserem fixen Plakatständernetz. Abschließend Kontrolle der Plakatständer (sind Plakate zerrissen usw.) und eventuelles Nachkleben. Diese Tätigkeit bezieht sich ausschließlich auf die Vermietung von eigenen Werbeflächen. Zur Berechnung der Provision werden alle Konten der Klasse 8, außer dem Konto 8320 (reine Dienstleistungen wie Montagen von Fremdständern) herangezogen.

(d) Beispiel für eine Rechnung der Handelsagentin H.:

Frau H.

x- Str.

xxxx F.

A. GmbH

x-Str.

40xx L.

F., 1999-12-31

Abrechnung 10-12/99

Für vermittelte Geschäfte im Zeitraum 10-12/99

verrechne ich 15% v. Nettoumsatz (384.542 S): 57.681 S (3272/3102) + 20%

Mehrwertsteuer 11.536,20 S = 69.217,20 S (7700/3272).

Der Senat hat erwogen:

1. Wiederaufnahme des Verfahrens:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, wenn die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die vorliegende Berufung stützt die Ablehnung der Durchführung einer Wiederaufnahme darauf, dass keine neuen Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen seien. Bekannt gewesen sei

- die Zusage der Pension und die Pensionsrückstellung
- die Eigenschaft der Frau H. als Mehrheitsgesellschafterin und dass diese nicht zur Geschäftsführung befugt gewesen sei (was für das Verfahren aber nicht von Belang sei) und
- dass Frau H. Einkünfte aus Gewerbebetrieb beziehe (durch die steuerliche Erfassung beim Finanzamt F.).

Die Betriebsprüfung stellt dazu fest, der Inhalt des Pensionsvertrages und der Hintergrund der Pensionszusage sei erst im Zuge der Prüfung bekannt geworden. Welche Tätigkeit die Gesellschafterin ausgeführt habe, sei bis dahin nicht bekannt gewesen.

Der Finanzsenat geht vom Vorliegen eines Wiederaufnahmegrundes aus:

(a) Zunächst ist zwischen dem Betriebsakt der A. GmbH und dem Einkommensteuerakt der Gesellschafterin H. zu unterscheiden. Die Frage der Pensionsrückstellung betrifft nur den Betriebsakt. Im Einkommensteuerakt (bei einem anderen Finanzamt) aufliegende Informationen (zB Tätigkeit als Handelsagent lt. Gewerbeschein, Bezug von Einkünften aus

Gewerbebetrieb), können nicht mit jenen Informationen gleichgesetzt werden, die dem Betriebsakt zu entnehmen sind.

(b) Im Zuge der Veranlagung bestand auch keine Veranlassung, die Voraussetzungen der Pensionsrückstellung näher zu überprüfen. Die Eigenschaft als Mehrheitsgesellschafterin hat mit der Frage der tatsächlichen Tätigkeit überhaupt nichts zu tun, zudem sind Rückstellungen nach § 14 Abs. 7 EStG nicht nur bei Gesellschafter-Geschäftsführern (und zwar - wie noch auszuführen ist - in jeder Beteiligungshöhe), sondern auch bei anderen Personengruppen möglich. Die Höhe der Beteiligung oder das Nichtvorliegen der Geschäftsführerstellung sind daher noch kein Indiz für die Unzulässigkeit der Bildung einer Pensionsrückstellung. Auf die Unbeachtlichkeit der Einkunftsart hat die Berufungswerberin selbst hingewiesen, wenn sie ausführt, die nicht dem BPG unterliegenden Einkünfte könnten solche aus Landwirtschaft, selbständiger Tätigkeit und Gewerbebetrieb sein. Für den Finanzsenat bleibt es schon aufgrund dieser Ausführungen der Berufungswerberin unerklärlich, warum die Kenntnis der Einkünfte aus Gewerbebetrieb (die im übrigen – wie schon erwähnt nur beim Einkommensteuerakt bestand) zur Überprüfung der Pensionsrückstellung hätte führen sollen.

(c) Die tatsächlichen Aktivitäten der Gesellschafterin H. – nämlich die Vermittlungstätigkeit einerseits und andererseits eine unbestritten vorliegende Buchhaltungstätigkeit - wurde erst im Rahmen der Betriebsprüfung der A. GmbH ausführlich beleuchtet. Im Zuge dieser Prüfung wurde auch der Inhalt des Vertrages und die Tatsache bekannt, dass die Pension für die Vermittlungstätigkeit zugesagt wurde. Für eine Wiederaufnahme des Verfahrens genügt schon das Hervorkommen relativ geringfügiger (bisher nicht bekannter) Umstände.

Die Kenntnis dieser Umstände hätte auch zu einem anderslautenden Bescheid geführt (mit einer Versagung der Rückstellungsbildung). Die Wiederaufnahme ist als Ermessensentscheidung an den Grundsätzen der "Billigkeit" und "Zweckmäßigkeit" zu messen. Im vorliegenden Fall treten die Interessen der Partei zugunsten des öffentlich-rechtlichen Interesses zurück: Zweck von Pensionszahlungen ist (allgemein) die Schaffung einer Gegenleistung für früher geleistete Arbeiten (bzw. Werkleistungen) und (in Bezug auf Gesellschafter-Geschäftsführer) die Gleichbehandlung mit fremden Arbeitskräften. Diesem Ziel kann die Zuerkennung einer Pension an Geschäftsvermittler – die eben gerade keine Arbeits/Werkleistung erbringen - nicht dienen. Das Interesse des Staates an einer dem Gesetz entsprechenden Besteuerung des Betriebes geht dem Interesse der Bw. an der unrichtigen Bildung von Rückstellungen (im Gefolge einer falschen Zuordnung der Tätigkeit) vor.

2. Regelung der Pensionsrückstellung:

(a) Rückstellungen können gemäß § 9 EStG 1988 gebildet werden für Anwartschaften auf Abfertigungen (Z 1), laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen (Z 2), sonstige ungewisse Verbindlichkeiten (Z 3) und drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (Z 4). Rückstellungen im Sinne des Abs. 1 Z 1 und Z 2 sind nach § 14 EStG 1988 zu bilden.

(b) Gem. § 14 Abs. 7 EStG 1988 können Steuerpflichtige, die den Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 oder § 5 ermitteln, für schriftliche, rechtsverbindliche und unwiderrufliche Pensionszusagen (d 1) und für direkte Leistungszusagen im Sinne des Betriebspensionsgesetzes (BPG) in Rentenform (d 2) Pensionsrückstellungen bilden.

(c) Gemäß § 14 Abs. 7 Z 3 EStG 1988 ist der Rückstellung soviel zuzuführen, als bei Beendigung der aktiven Arbeitsleistung oder der Werkleistung auf das einzelne Wirtschaftsjahr entfällt.

(d) Damit ist - unter Heranziehung von § 14 Abs. 7 iVm. mit § 14 Abs. 7 Z 3 EStG 1988 - klargestellt, dass Pensionszusagen entweder für eine Arbeitsleistung oder für eine Werkleistung zulässig sind, nicht aber für andere Formen (zivil)rechtlicher Vereinbarungen.

(e) Regelung des § 14 Abs. 7 EStG 1988:

(1) Schriftliche, rechtsverbindliche unwiderrufliche Pensionszusagen betreffen Zusagen an Personen, die keine Einkünfte im Sinne des § 25 EStG 1988 erzielen, wie

- Gesellschafter-Geschäftsführer iSd. § 22 Z 2 EStG 1988,
- langjährige Konsulenten oder
- Rechtsberater (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 14 Tz 44).

Gesellschafter-Geschäftsführer:

Seitens der Finanzverwaltung wurde die Bildung von Pensionsrückstellungen im Sinne des § 14 EStG 1988 auch für wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer zugelassen. Auf das Ausmaß der Beteiligung kommt es zufolge dieser Rechtsansicht nicht an, es sind daher auch Pensionszusagen an einen zu 100% beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer möglich. Bei Gesellschafter-Geschäftsführern die ihre Geschäftsführertätigkeit aufgrund eines Werkvertrages ausüben, ist Basis für die Berechnung der Werkvertrag und die Vereinbarung in der Pensionszusage, allenfalls das in Rechnung gestellte Honorar.

Konsulenten und Rechtsberater:

Konsulenten schließen entweder Dienstverträge (s. dazu VwGH vom 9.3.1971, 1920/70) oder Werkverträge ab. Ebenso erbringen Rechtsberater in der Regel Werkleistungen.

(2) Für Arbeitnehmer vorausgesetzt ist eine direkte Leistungszusage im Sinne des BPG in Rentenform. Unter das BPG fallen Pensionsberechtigte, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd § 25 EStG 1988 erzielen. Das BPG ist somit auch für Gesellschafter-Geschäftsführer bis 25% Beteiligung anzuwenden (ecolex 2000, 749). Ist nur eine Voraussetzung des BPG nicht erfüllt, ist die Bildung einer Rückstellung nicht zulässig (dazu auch Laudacher, SWK-Sonderheft Praxisleitfaden Einkommensteuerrichtlinien 2000, Seite 206, RZ 3378 und 3379).

(f) Regelung des § 14 Abs. 7 Z 3 EStG 1988:

Aktive Arbeitsleistungen: Dienstnehmer schulden Arbeitsleistungen, aber keinen Erfolg (zivilrechtliche Regelung in den §§ 1151 ff. ABGB). Pensionsleistungen können Arbeitnehmern, deren Witwen und Waisen und ehemaligen Arbeitnehmern zuerkannt werden.

Eine eigene Stellung nehmen freie Dienstverhältnisse ein: Diese sind sozialversicherungspflichtig nach § 4 Abs. 4 ASVG und weisen folgende Merkmale auf:

Verpflichtung zu Dienstleistungen, keine persönliche Abhängigkeit, Möglichkeit den Arbeitsablauf selbst zu regeln, Bestimmung von Ort und Zeit der Arbeitsleistung und bestimmte oder unbestimmte Vertragsdauer.

Auf freie Dienstnehmer sind die Regelungen über Abfertigung, Urlaubsentgelt usw. nicht anwendbar (OGH 10.4.1991, 9 Ob A 35/91). Sie sind auch nicht Arbeitnehmer im Sinne der Betriebsverfassung (OGH 12.2.1997, 9 Ob A 2260/96 k). Das BPG (seit 1.7.1990 in Kraft) ist auf sie nicht anwendbar (ASoK 2000, 344).

Werkleistungen: Der Werkunternehmer verpflichtet sich zur Herstellung eines bestimmten Erfolges, das heißt zu Handlungen tatsächlicher Natur (Regelung in den §§ 1151 ABGB). Der Werkvertrag kann dabei – je nach der Ausgestaltung – zu Einkünften aus gewerblicher oder aus selbständiger Tätigkeit führen (dazu VwGH 11.8.1993, 91/13/0201: Beratungstätigkeit (Gewerbebetrieb) und journalistische Arbeit (selbständige Arbeit) werden beide unter Gewerbebetrieb subsumiert, wenn die journalistische Tätigkeit untergeordnet ist).

3. Einstufung der tatsächlich ausgeübten Tätigkeit (Geschäftsvermittlung):

(a) Die Gesellschafterin Frau H. wird lt. Gewerbeschein als "Handelsagent" (bzw. als Handelsvertreter) tätig. Handelsvertreter ist, wer als selbständiger Gewerbetreibender von einem anderen, dem Geschäftsherrn, ständig damit betraut ist, in dessen Namen und für dessen Rechnung Handelsgeschäfte oder andere Rechtsgeschäfte über bewegliche Sachen, Rechte oder Arbeiten zu vermitteln oder abzuschließen (§ 1 Abs. 1 HVG).

Der Handelsvertreter ist selbständiger Gewerbetreibender und als solcher Kaufmann. Anders als der in einem Angestelltenverhältnis stehende Vertreter übt er seine Tätigkeit in persönlicher Unabhängigkeit vom Geschäftsherrn aus und kann seine Arbeitszeit frei bestimmen. Für jedes durch seine Tätigkeit zustandegekommene Geschäft gebührt ihm eine Provision. Er muss zur gehörigen Zeit dafür Rechnung legen. Kosten und Vorteile des Geschäftes fallen dem Auftraggeber zu. Mit der Kundenzuführung betraute Vertreter erhalten bei Auflösung des Vertragsverhältnisses eine Entschädigung.

(b) Die §§ 1002 ff ABGB (Auftrag) regeln die Tätigkeit des Handelsvertreters, allerdings nicht abschließend. Dieser schuldet eine Tätigkeit und zwar "Dienste im Sinne des § 1151 ABGB", sodass auch die Regelungen über den Dienstvertrag zusätzlich anwendbar sind. Nicht anwendbar sind dagegen die Normen des Werkvertragsrechtes, weil kein Vermittlungserfolg geschuldet wird.

(c) Beim angestellten Handelsvertreter fehlen die für den selbständigen Handelsvertreter maßgeblichen Merkmale, nämlich eingeschränkte Weisungsgebundenheit, eigenverantwortliche Zeiteinteilung, Tragung von Unternehmerrisiko, mangelnde Einordnung in die betriebliche Organisation und uneingeschränkte Erlaubnis für Nebentätigkeiten.

(d) Die Gesellschafterin Frau H. fällt nach dem Dargelegten nicht unter die Regelungen für eine Pensionsrückstellung. Dabei ist aber nicht die Einstufung der Einkünfte (in steuerlicher Hinsicht) entscheidend – auch pensionsrückstellungsfähige Werkleistungen können in gewerblichen Einkünften münden – sondern die Art der Tätigkeit (hier: Vermittlungsleistung, die keine Arbeitsleistung und auch keine Werkleistung ist).

(1) Eine Werkleistung liegt nicht vor, da ein Handelsvertreter keinen Vermittlungserfolg schuldet. Die schriftliche, rechtsverbindliche und unwiderrufliche Pensionszusage (gemäß § 14 Abs. 7 EStG 1988) muss aber nach § 14 Abs. 7 Z 3 EStG 1988 einen Werkvertrag betreffen. Der Verweis der Berufungswerberin, auch Konsulenten und Rechtsberater könnten eine Pensionsrückstellung bilden, verhilft ihr nicht zum Erfolg, weil auch diese nur dann von der Rückstellungsregelung erfasst sind, wenn sie aufgrund eines Werkvertrages (oder Dienstvertrages) tätig werden. Da die Gesellschafterin nicht Geschäftsführerin ist, kann auch der Hinweis auf die mittels Werkvertrag tätigen Gesellschafter-Geschäftsführer nicht zum Ziel führen.

(2) Die Gesellschafterin erhält aber auch keine Leistungszusage im Sinne des BPG. Derartige Zusagen betreffen nur Arbeitnehmer iS. des § 47 EStG 1988. Schon freie Dienstnehmer fallen nicht mehr darunter, weil das BPG für sie nicht anwendbar ist. Umso mehr sind freie

Handelsvertreter vom BPG ausgeschlossen. Freie Handelsvertreter sind Unternehmer – wie sich schon an den mit Mehrwertsteuer gelegten Rechnungen erweist – und nicht Arbeitnehmer. Die Anwendung der Regelungen der §§ 1151 ff. ABGB in Ergänzung der §§ 1002 ff. ABGB ändert daran nichts, sie macht die freien Handelsvertreter nicht zu Dienstnehmern. Sie erhalten zudem im Normalfall eine eigene Entschädigung bei Auflösung des Vertrages, die ebenfalls mit einem zusätzlichen Pensionsanspruch nicht in Einklang zu bringen wäre.

Wenn die Berufungswerberin anführt, jede Pensionszusage für eine “aktive Beschäftigung” sei rückstellungsfähig, so kann sich dies nur auf Arbeits- oder Werkleistungen beziehen, welche aber – wie bereits ausgeführt – beide nicht vorliegen. Eine Rückstellungsbildung gemäß § 14 EStG scheidet aus diesen Gründen aus.

(3) Der Anspruch kann sich nur auf den zwischen der Gesellschafterin H. und der A. GmbH abgeschlossenen Pensionsvertrag und den Begriff der “sonstigen ungewissen Verbindlichkeiten” in § 9 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 stützen. Der VfGH hat nämlich im Erkenntnis vom 11.12.2002, B 1609/01-8 festgestellt, dass Anwartschaften auf Abfertigungen von Vorstandsmitgliedern einer AG alle Merkmale aufweisen, die den Begriff der “ungewissen Verbindlichkeiten” konstituieren, auch wenn diese freiwilligen Abfertigungen die Voraussetzungen des § 14 EStG 1988 nicht erfüllen. Es ist daher zu prüfen, ob diese Rechtsprechung auch auf den Bereich der Pensionsrückstellungen übertragen werden kann. Dies ist aber nicht der Fall. Einerseits sind Abfertigungen Belohnungen für langjährige Tätigkeiten und es sollen damit in den Vorjahren erbrachte “Dienstleistungen” belohnt werden, im gegenständlichen Fall liegt aber gerade eine Dienstleistung nicht vor. Andererseits greift hier der bei Verträgen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter anzustellende Fremdvergleich. Es ist zu fragen, ob die Gesellschaft mit einem fremden Geschäftsvermittler einen gleichlautenden Pensionsvertrag abgeschlossen hätte (auch bei der Abfertigung wurde ins Treffen geführt, dass sich das Unternehmen der Abfertigung nicht entziehen konnte, solange für alle übrigen Arbeitnehmer gesetzliche oder kollektivvertragliche Abfertigungsansprüche bestanden). Nach Ansicht des Finanzsenates wäre eine derartige Zusage an fremde Personen nicht erfolgt. Die Vereinbarung von Pensionszusagen muss schon von der Natur derartiger Leistungen her auf bestimmte zivilrechtliche Leistungen – nämlich Dienst- und Werkleistungen – beschränkt sein. Geschäftspartner (zB Lieferanten) werden üblicherweise nicht mit Pensionsleistungen bedacht, weil deren Lieferung oder Leistung mit dem vereinbarten Entgelt (hier: Provision) als abgegolten anzusehen ist. Zudem trifft den Geschäftspartner keine solche “Fürsorgepflicht”, wie sie sich für den Dienstgeber aus den

arbeitsrechtlichen Vorschriften ergibt. Die Verpflichtung zu einer Pensionsleistung an einen Geschäftspartner der Provisionen erhält, erweist sich daher als ungewöhnlich, im Wirtschaftsleben unüblich und hält einem Fremdvergleich nicht stand. Sie ist nur mit dem Naheverhältnis der Gesellschafterin H. (Ehegattin) zum Geschäftsführer der Firma erklärbar (dazu auch VwGH 24.6.1999, 94/15/0185).

Die Bildung einer Rückstellung aus den Provisionen der Gesellschafterin H. für ihre der A. GmbH gegenüber erbrachten Vermittlungsleistungen war aus diesem Grunde zu versagen und stellt eine verdeckte Ausschüttung dar.

Verdeckte Ausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft vermindern und ihren Grund in der Anteilsinhaberschaft haben. Voraussetzung ist das objektive Tatbild der Bereicherung des Anteilsinhabers und das subjektive Tatbild einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung. Zu prüfen ist weiters, ob ein Vorteilsausgleich vorliegt. Nach Ansicht des Senates sind die objektiven und subjektiven Voraussetzungen gegeben. Der Grund für die überhöhte Pensionsrückstellung liegt in der Anteilsinhaberschaft der Gesellschafterin. Diese ist durch die Pensionszusage auch bereichert, von einer willentlichen Vorteilsgewährung kann ausgegangen werden. Das Vorliegen eines Vorteilsausgleiches wurde nicht einmal behauptet.

4. Tatsächliche Handlungen fallen nicht unter den Begriff des Auftrages, weil für sie besondere Vertragstypen bestehen. Meist unterliegen sie dem Werkvertragsrecht. Für die Führung der Buchhaltung und die damit zusammenhängenden Tätigkeiten, die von der Vermittlungstätigkeit zu unterscheiden sind, ist daher eine (zumindest mündliche) Werkvertragsregelung zu unterstellen. Sie kann zu einer Rückstellung (für die kaufmännische Tätigkeit) führen. Die jährliche Entlohnung in diesem Bereich betrug 60.000 S. Die Einstellung einer Pensionsrückstellung für diesen Teilbereich ist zulässig.

Seitens der Betriebsprüfung wurde die Rückstellung mittels Verhältnisrechnung berechnet. Die bezeichnete Berechnung wurde dem Steuerberater – mit dem Ersuchen allenfalls eigene Ermittlungen bezüglich der Höhe der Rückstellung anzustellen – übersandt. Eine ergänzende Berechnung der Bw. erfolgte dazu nicht.

5. Die Frage, inwieweit ein weiterer Teil der Tätigkeit (trotz Auszahlung einer Provision) als Werkvertragstätigkeit anzusehen ist, wurde in der mündlichen Berufungsverhandlung erörtert. Der Aufforderung eine diesbezügliche Berechnung vorzulegen, wurde von der Bw. nicht nachgenommen. Der Schätzung des Steuerberaters – 40% der Tätigkeit für die man

Handelsvertreterprovisionen ausgezahlt habe sei in Wirklichkeit eine Werkvertragstätigkeit gewesen - konnte der erkennende Senat nicht folgen. Glaubwürdig erschien ihm die Behauptung, dass das Arbeitsfeld der Gesellschafterin zumindest in einem gewissen Umfang auch manuelle Tätigkeiten enthält (zB. Einrichten und Aufstellen von Plakaten), die einer Geschäftsvermittlungstätigkeit nicht zugeordnet werden können. Für diese Art der Tätigkeit nahm der Senat ebenso wie im Bereich der Buchhaltungsarbeiten einen mündlichen Werkvertrag an. Der Senat ging aber nur von einer untergeordneten Funktion dieser im Umfang zu schätzenden Tätigkeit aus, da es seiner Ansicht nach der Lebenserfahrung entspricht, dass für Vermittlungen gezahlte Provisionen überwiegend auch tatsächlich Vermittlungsleistungen betreffen und die "Verunreinigung" der offiziell ausgeübten Handelsvertretertätigkeit lediglich aufgrund einer unsorgfältigen Abgrenzung der Tätigkeiten zustande gekommen ist. Andernfalls läge nämlich eine gezielte Täuschung von Behörden vor, da umfassende Werkvertragstätigkeiten auch entsprechende Verpflichtungen nach sich ziehen. Derartiges kann aber nicht ohne weiteres angenommen werden. Der Senat hat somit in freier Beweiswürdigung und angesichts der Tatsache, dass auch mittels einer weiteren behördlichen Erhebung eine exakte Ermittlung dieses Anteiles nicht möglich ist, wie der Vertreter der Bw. selbst ausgeführt hat, den Umfang dieser zusätzlichen (rückstellungsfähigen) Werkvertragstätigkeit mit 20% des ermittelten nichtabzugsfähigen Betrages (nach Abzug des Buchhaltungsanteiles) angenommen.

Damit ergeben sich folgende nichtabzugsfähige Beträge (verdeckte Ausschüttung):

	1998	1999	2000
Kürzung lt. BP-Bericht	89.693,00 S	91.398,00 S	96.588,00 S
Buchhaltungsanteil	-12.916,00 S	-13.253,00 S	-13.909,00 S
Zwischensumme	76.777,00 S	78.145,00 S	82.679,00 S
Kürzung 20%	-15.355,00 S	-15.629,00 S	-16.536,00 S
Verdeckte Ausschüttung	61.422,00 S	62.516,00 S	66.143,00 S

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Linz, 13. Jänner 2004