

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der E.GmbH, xyG.,W., vertreten durch W.GmbH, xyL, vom 8. April 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes Steyr vom 21. Februar 2002 betreffend Körperschaftsteuer für den Zeitraum 1999 bis 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei der Bw. fand für die Jahre 1998 bis 2000 eine Betriebsprüfung statt. Dabei wurden ua folgende Feststellungen getroffen:

Tz 16 Abfertigungsrückstellung:

Mit Schriftsatz vom 2./3. Jänner 1999 wurden dem Gesellschafter Geschäftsführer ab 1999 dessen Vordienstzeiten „auf Grund der Verdienste für die Bw.“ angerechnet. Der Abfertigungsanspruch bei Berechnung der Abfertigungsrückstellung wurde dementsprechend erhöht berücksichtigt.

Nach ständiger Lehre und Rechtsprechung können Verträge zwischen nahen Angehörigen, worunter auch die Familien - GmbHs zu subsumieren sind, für den Bereich des Steuerrechts nur Anerkennung finden, wenn sie

nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen;

einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und

auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Im oben erwähntem Schriftsatz sind weder Angaben, welche Vordienstzeiten in welchem Ausmaß angerechnet werden, noch eine Konkretisierung der „Verdienste des Geschäftsführers für die GmbH“ erhalten.

Es ist davon auszugehen, dass ein vergleichbarer fremder Arbeitgeber bei der gegebenen wirtschaftlichen Situation bzw. Betriebsgröße (0,5 Mio. S Verlustvortrag, Umsatz ca S 2,5 Mio) seinem Geschäftsführer keine Vordienstzeiten angerechnet hätte. Dies umso mehr, als in anbetracht des bereits absehbaren Zeitraums bis zum möglichen Pensionsantritt des Geschäftsführers, damit eine nicht unwesentliche finanzielle Belastung der Firma einherginge. Die erfolgte Anrechnung der Vordienstzeiten ist nur aus der Nahebeziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter zu erklären und daher bei Ermittlung der Abfertigungs-rückstellung nicht zu berücksichtigen.

Abfertigungs-rückstellung Helmut P.:

| | 1999 | 2000 |
|-----------------------------------|-----------|------------|
| Bmgdl | 24.791,67 | 26.550,00 |
| Faktor lt. BP | 3 | 3 |
| Abfertigungsanspruch | 74.375,00 | 79.650,00 |
| | 3/5 | 4/5 |
| RSt. Helmut P. lt. BP | 23.205,00 | 34.409,00 |
| RSt sonstige | 11.445,00 | |
| Abfertigungs-rückstellung lt. BP. | 34.650,00 | 34.409,00 |
| RSt bisher (StR) | 94.563,00 | 123.530,00 |
| VÄ | 59.913,00 | 89.121,00 |
| VÄ-Vorjahr | 0,00 | -59.913,00 |
| EÄ außerbilanziell | 59.913,00 | 29.208,00 |

Das Verfahren wurde hinsichtlich der Körperschaftsteuer 1999 und 2000 gem § 303 Abs 4 BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen ist wieder aufgenommen.

Entsprechend der Feststellungen wurden auch die Körperschaftsteuerbescheide für 1999 und 2000 mit Datum 21. Februar 2002 erlassen.

Gegen diese Bescheide brachte die Bw. rechtzeitig das Rechtsmittel der Berufung ein mit folgender Begründung:

"Nach Ansicht der Betriebsprüfung hält diese Anrechnung der Vordienstzeiten einem Fremdvergleich nicht stand und stellt diesbezüglich auf die wirtschaftliche Situation der Gesellschaft bzw. auf die Betriebsgröße ab. Diese Rechtsansicht ist jedoch in Betracht der ständigen VwGH- Judikaturlinie zur Anrechnung der Vordienstzeiten verfehlt. Im VwGH Erkenntnis 91/14/0110 maß weder die Betriebsprüfung noch der VwGH die Fremdüblichkeit der Vordienstzeiten bei Abfertigung an der Betriebsgröße noch an der wirtschaftlichen Situation. Auch stellt der VwGH bei der Anrechnung der Vordienstzeiten im allgemeinen nicht auf die wirtschaftliche Situation bzw. auf die Betriebsgröße ab. Dazu kritisierte weder die Betriebsprüfung noch der VwGH die Anrechnung der Vordienstzeiten als Rechtfertigung eines höheren Gehaltes einer Gattin in der ärztlichen Praxis ihres Ehemannes. In diesem Fall war für die Anrechnung das einzige Kriterium, dass die Gattin vorher in einem Bereich tätig war, wo Kenntnisse erworben wurden, die auch bei Ärzten verwendet werden.

Dieses Kriterium erfüllt Herr P. zweifellos, da er vor seiner Tätigkeit bei der Bw. die Geschäftsführungstätigkeit bei der R.GmbH (eine ausgegliederte Gesellschaft der A.), einem Großbetrieb mit über 300 Angestellten ausübt und zuletzt ein Gehalt von ca brutto 5.800,00 € bezog.

Würde man jedoch auch darauf abstellen, dass ein fremder Arbeitgeber auf Grund der Betriebsgröße und der wirtschaftlichen Situation der Gesellschaft keine Anrechnung vorgenommen hätte, so hat die Bp. unbeachtet lassen, dass die Gesellschaft erst am 10. Mai 1994 gegründet worden ist und sowohl vom Umsatz und der Gewinnsituation eine beachtliche Dynamik entwickelte, was zweifellos auf den Verdienst von Herrn P. als Alleingeschäftsführer zurückzuführen ist und auch einen fremden Arbeitgeber dazu bewegen würde, seinem Geschäftsführer soziale Zugeständnisse in Form der Anrechnung von Vordienstzeiten zu machen. Dass in der Anfangsphase einer Gesellschaft geringer Umsatz und Verluste vorliegen ist keineswegs auf mangelndes Geschick von Herrn P. zurückzuführen, sondern ist aus betriebswissenschaftlicher und rechtlicher Sicht auch rechtfertigend anerkannt (eine nicht unbedeutliche Anzahl von Steuergesetzen und vor allem ausdrücklich deren Gesetzesmaterialien nehmen auf Anfangsverluste Bezug).

Weiters wurde die Zusage der Anrechnung erst am 2/3.Jänner 1999 gemacht, zu einem Zeitpunkt, zu dem die Gewinnzone bereits nachhaltig erreicht wurde.

Auch würde ein fremder Arbeitgeber Herrn P. auch auf Grund seiner bisherigen Tätigkeit diese soziale Absicherung zugestehen. Herr P. übte vor seiner Tätigkeit bei der Bw. die Geschäftsführertätigkeit bei der R.GmbH aus. Um einen Geschäftsführer dieser Qualifikation für einen Kleinbetrieb in der Aufbauphase und deshalb auch geringer Lohnzahlung zu

gewinnen, würde er ebenfalls als Ausgleich für das geringe Entgelt Vordienstzeiten als Anreiz zugestehen.

Die Motivation der Anrechnung der Vordienstzeiten gründet auch nicht in einer steuerlichen optimalen Konstruktion sondern ausschließlich nur in der sozialen Sicherstellung von Herrn P., was nachfolgende zwei Gründe belegen:

Einerseits bedarf es für Herrn P. - als Ehegatte der Hauptgesellschafterin einer besonderen Sicherstellung, da bei einer etwaigen Trennung der Ehe auch das wirtschaftliche Fortkommen von Herrn P. ernsthaft gefährdet ist, da aufgrund seines Alters sich kontinuierlich die Chancen am Arbeitsmarkt mindern.

Zweitens ist die Konstruktion der Anrechnung der Vordienstzeiten steuerlich auch nicht vorteilhaft, da bei Auszahlung der Abfertigung jener Betrag, der auf die freiwillig vertraglich vereinbarten Vordienstzeiten entfällt, der Progressionsversteuerung von Herrn P. und nicht dem begünstigten Steuersatz von 6% unterliegt. (Eine etwaige steuerlich wesentlich vorteilhaftere Konstruktion wäre eine Verkaufsoption der Gesellschaftsanteile).

..

Da auf Grund der bereits oben ausgeführten wirtschaftlichen positiven Entwicklung der Gesellschaft die Konkretisierung objektiv klar nach außen in Erscheinung tritt (zB in Form der positiven Jahresabschlüsse ab 1998) ist das vom VwGH erforderliche Kriterium des "nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen genüge getan."

Aus der von der Betriebsprüfung am 17. Juni 2002 abgegebenen Stellungnahme zur Berufung der Bw. geht folgendes hervor:

Im Jahresabschluß 1997 (Bilanzstichtag 31.12.) wurde erstmalig eine Abfertigungs-rückstellung für den nicht wesentlich beteiligten Geschäftsführer Herrn Helmut P. gebildet. Dabei wurden keine Vordienstzeiten angerechnet. Mit Schriftsatz vom 2/3.Jänner1999 wurden von den Gesellschaftern (die Hauptgesellschafterin der GmbH mit 76% Anteil ist die Gattin Frau Elfriede P.) "aufgrund der Verdienste" des Geschäftsführers für die Gesellschaft die Anrechnung der Vordienstzeiten beschlossen.

Wie sich herausstellte, waren damit die Vordienstzeiten bei der R.GmbH gemeint (Herr P. war in einem Ausmaß von rd 30 Jahren in diesem Unternehmen beschäftigt). Eine zwischen völlig fremden Vertragspartnern abgeschlossene Vereinbarung würde jedenfalls von vornherein konkrete Fakten über Art und Umfang der Anrechnung enthalten und sich nicht auf eine bestimmten Artikel berufen.

Dementsprechend wurde bei der Berechnung der Abfertigungs-rückstellung ab dem Veranlagungsjahr 1999 der Berechnungsfaktor 12 für das höchstmögliche Ausmaß für Dienstzeiten über 25 Jahre zum Ansatz gebracht.

....

Im VwGH Erkenntnis vom 5.7.1994, 91/14/0110 wird über die steuerrechtliche Behandlung der Abfertigungsrückstellung unter Anrechnung der Vordienstzeiten bei einer Betriebsübernahme durch einen Rechtsnachfolger abgesprochen, wobei sich hier die Frage eines Fremdvergleichs überhaupt nicht stellt.

Das zweite Erkenntnis vom 26.1.1999, 98/14/0095 befasst sich mit der fremdüblichen Entlohnung einer Arztgattin mit Vorkenntnissen, wobei hierbei sehr wohl der strenge Maßstab des Fremdvergleichs im Kontext mit nahen Angehörigen zur Anwendung kommt.

....

Die wirtschaftliche Situation der GmbH war zu Beginn des Jahres 1999 (Zeitpunkt der Abänderung des Abfertigungsanspruchs) keineswegs so überragend, dass sie diesen Schritt unter dem Aspekt der Fremdüblichkeit rechtfertigen kann, das Unternehmen erzielt zwar seit 1997 tatsächlich schwach positive Ergebnisse, wobei jedoch der Bilanzgewinn im Jahr 1998 mit S 41,940,00 gegenüber S 168.234,00 im Jahr 1997 wieder zurückging, auch der Umsatz war beispielsweise im Jahr 1995 bereits höher als im Jahr 1997.

Es ist aber anzuführen, dass Gewinn und Umsatz zwar im Wirtschaftsjahr 1999, also nach dem maßgeblichen Zeitpunkt der Abfertigungsrückstellungsanpassung, stark angestiegen sind, im Jahr 2000 jedoch ein ebenso deutlicher Umsatz/Gewinnrückgang erfolgt ist.

Demzufolge kann die Argumentation hinsichtlich eines eindeutigen Aufwärtstrend nicht geteilt werden.

Dem subjektiven, die Privatsphäre ansprechenden Kriterium einer möglichen Trennung des Geschäftsführers von seiner Gattin, der Mehrheitsgesellschafterin der Bw., ist wohl jede materiellrechtliche Aussagekraft abzusprechen, zumal sie dem Argument der betrieblichen Unentbehrlichkeit des Geschäftsführers widerspricht.

Weiters hält das fortgeschrittene Alter des Geschäftsführers (bei Beschlussfassung war Herr P. bereits über 54 Jahre alt) dem angelegten außerbetrieblichen Vergleich unter ähnlich gelagerten Voraussetzungen in keinster Weise stand.

Ein wesentliches Kriterium für die Abwägung der Entscheidungsgründe ist auch der zwischen Geschäftsführer und Gesellschaft mit 22. Dezember 1997 abgeschlossene Geschäftsführungsvertrag, der die Bezugsgestaltung für den Prüfungszeitraum im Punkt III genau regelt und hier auch determiniert, dass mit dieser Regelung alle Leistungen des Geschäftsführers vollkommen abgegolten sind und mit Ausnahme der dort genannten Urlaubszuschüsse sowie der Weihnachtsrenumeration der Geltendmachung von darüber hinausgehenden Ansprüchen völlig ausgeschlossen ist. Für eine Erhöhung der Abfertigungsansprüche bleibt somit kein Raum. Denn es steht nach geltender

Rechtsprechung und Betrachtungsweise außer Zweifel, dass ebendiese Abfertigungen als Teil des Arbeitsentgeltes anzusehen sind.

Den angeführten wertvollen Verdiensten des Geschäftsführers wurde in der Folge durch eine Gehaltsanpassung im Jahr 2001 auf mehr als das Doppelte des Vorjahresbezuges wohl ausreichend Rechnung getragen.

Aus der Gegenäußerung der Bw. geht folgendes hervor:

Bei einer zwischen völlig fremden Vertragspartnern abgeschlossenen Vereinbarung wäre ausdrücklich festgestellt worden, dass sich die Vordienstzeiten auf die 30 jährige Tätigkeit bei der R.GmbH beziehen.

Beim Fremdvergleich ist jedoch zwischen fremden Vertragspartnern, wobei der Geschäftsführer bereits seit 10.05.1994 angestellt ist und bereits der Arbeitgeber bei der Anstellung einen Lebenslauf erhalten hat.

Zwischen völlig fremden Vertragspartnern würde darüber klare Vorstellungen herrschen, dass nur die 30 jährige Dienstzeit bei der R.GmbH gemeint sein können und daher nicht unbedingt eine ausdrückliche Erwähnung notwendig ist.

Weiters geht die Betriebsprüfung davon aus, dass im VwGH- Erkenntnis vom 26.1.1999, 98/14/0095 ein strenger Maßstab des Fremdvergleichs angewendet wird. Die strenge und eingehende Prüfung des Fremdvergleiches wird auch nicht bestritten. In diesem Erkenntnis wurde in der Sachverhaltsdarstellung der Betriebsprüfungsbericht wie folgt wiedergegeben: „Da die Gattin und die fremde Kraft vorher in Bereichen tätig waren, wo Kenntnisse erworben wurden, die auch bei Ärzten verwendet werden, können Vordienstzeiten im Ausmaß von 5 Jahren angerechnet werden.“ Damit war die Prüfung der Fremdüblichkeit durch die Betriebsprüfung beendet. Bei der konkreten Fremdüblichkeitsprüfung der Vordienstzeiten war daher lediglich der ähnliche Tätigkeitsbereich in dem die Arztgattin vorher tätig war, ausschlaggebend. Bei der Prüfung der Fremdüblichkeit gibt es kein allgemeines Schema, sondern ist auf die konkrete Vereinbarung abzustellen. Daher wurden in diesem Fall die Vordienstzeiten anerkannt, jedoch die Gehaltseinstufung der Gattin als zu hoch bewertet.

Der ausführliche Fremdvergleich, kann sich daher nur auf die Gehaltseinstufung und nicht auf die Vordienstzeiten beziehen. Eine Prüfung der Vordienstzeiten in diesem Erkenntnis durch den VwGH wäre aus formalrechtlichen Gründen gar nicht möglich gewesen, da die Betriebsprüfung die Vordienstzeiten bereits anerkannt hat und daher gar nicht Gegenstand des Begehrens mangels Beschwer des Bf sein konnte. Die abstrakte Feststellung der Betriebsprüfung, „dass sehr wohl der strenge Maßstab des Fremdvergleiches im Kontext mit nahen Angehörigen zur Anwendung“ ist bei differenzierter Betrachtung des Judikats daher nicht nachvollziehbar.

Auch bei Heranziehung der allgemeinen Lebenserfahrung ist eine Anrechnung von Vordienstzeiten kein ungewöhnlicher Vorgang, wie es der medial aktuelle Fall von Herrn G. mit der Sozialversicherung der Privatangestellten zeigt. Diesfalls sehen Verfassungsjuristen in nicht geringer Zahl es als unproblematisch, Herrn Mag. G. 28 Jahre Vordienstzeiten anzuerkennen, die größtenteils im Bankwesen erworben wurden.

Zum Aspekt der wirtschaftlichen Situation und Betriebsgröße wird folgendes festgestellt: Im bereits oben zitierten VwGH Erkenntnis vom 26.1.1999 wurde der Arztgattin die Vordienstzeiten anerkannt. Die Betriebsgröße der Bw. ist durchaus mit der Größe einer Arztpraxis vergleichbar. Auch sind Gewinnschwankungen bei einem im Aufbau befindlichen Betriebes nichts ungewöhnliches.

Betreffend des Argumentes, dass der bestehende Werkvertrag in Punkt III eine Vereinbarung der Vordienstzeiten ausschließt, kann nicht gefolgt werden. Mit dieser Vertragsbestimmung wurden lediglich Ansprüche ausgeschlossen, die ansonsten aufgrund einer extensiven Auslegung dieses Arbeitsverhältnisses oder des (dispositiven) Gesetzes Herrn P. tatsächlich zustehen würden, womit nur ein Ausufern der Bezüge bzw. nicht unproblematische Nachweisbarkeiten wie Überstunden bei Führungspositionen ausgeschlossen werden. Im Rahmen des tragenden Grundsatzes der Vertragsfreiheit als Ausfluss der Privatautonomie kann natürlich einvernehmlich von dieser Vereinbarung abgegangen werden, wie es eben mit der Anerkennung der Vordienstzeiten der Fall ist.

In Beantwortung des Vorhaltes vom 1. März 2005 gab der steuerliche Vertreter der Bw. ergänzend folgendes an:

Die Vordienstzeiten von Herrn P. bei der R.GmbH entnehmen sie bitte dem Lebenslauf (siehe Beilage 1 vom 15. März 2005).

Herr Pfandl hat seine Kenntnisse und Erfahrungen in der Aluminiumindustrie erworben:

Die R.GmbH war eine Tochtergesellschaft der A. . Die Tätigkeitsbereiche variierten laut Lebenslauf vom Teilkonstrukteur bei der Gießerei M&P, über den Werkmeister, Abteilungsleiter Logistik, bis hin zum geschäftsführenden Gesellschafter.

Die besonderen Verdienste des Herrn P. gemäß Vereinbarung vom 3. Jänner 1999 erklären sich wie folgt: Ihm gelang es, nach den Anlaufverlusten der ersten drei Jahre (1994 -1996), 1997 einen Jahresgewinn von ATS 168.234,33 zu erwirtschaften. Dieses beachtliche Ergebnis verdient umso höhere Würdigung, als der Markt für biologische Kläranlagen einem Verdrängungswettbewerb unterliegt, weil das Land OÖ im Bereich der biologischen Trinkwasseraufbereitung eine Vorreiterrolle nicht nur in Österreich, sondern in der gesamten Europäische Union innehalt. Mitbewerber in dem Präferenzmarktsegment der biologischen Kläranlagen sind zB Tochtergesellschaften von Großbetrieben wie die VA Tech Wabag GmbH oder die AT-Abwassertechnik-Vertriebsgesellschaft m.b.H.

Das besondere Verdienst von Herrn P. insbesondere im Vergleich zu den Mitbewerbern der Branche, liegt in der hervorragenden durch die Betriebsgröße bedingte, kundenorientierten Servicequalität. Die umfassenden Kenntnisse aus der Werkstoffkunde erleichtern Herrn Pfandl vor allem die Nachbetreuung von Verkäufen, wo es die umfassenden physikalischen und chemische Kenntnisse von Herrn P. ermöglichen, etwaige Adaptierungen und Wartungen von Anlagen oder Anlagenteilen ohne Hinzuziehung eines Subunternehmers auszuführen. Diese rasche und persönliche Betreuung lernten die Kunden im Laufe enorm zu schätzen, sodass sich deren Zufriedenheit auch authentisch im Betriebsergebnis der Bw. spiegelte.

Vordienstzeiten wurden nur bei Herrn Helmut P. angerechnet, weil nur er in der Firma derart lange Dienstzeiten und damit korrespondierend Erfahrung in einer vergleichbaren Branche angesammelt hat, welche die Anrechnung rechtfertigen. Herr Ing. Christian P. (Jahrgang 1972) verfügt schon aufgrund seines Alters nicht über solch zeitlich umfassende Erfahrungen, sodass eine Anrechnung von Vordienstzeiten nicht in Betracht kommen kann. Die Gesellschafterin Elfriede P. übt kein Geschäftsführungsfunction aus.

Die Anrechnung sämtlicher Vordienstzeiten ist auch insofern nicht problematisch, als die vertragliche Anrechnung von Vordienstzeiten ohne näheren Hinweis auf die Art der dienstzeitabhängigen Ansprüche erfolgt ist. Laut OGH 16.10.2003, 8ObA 1/03k, gilt eine arbeitsvertragliche Anrechnung von Vordienstzeiten nur dann für alle dienstzeitunabhängigen Ansprüche, wenn sie ohne näheren Hinweis auf die Art der dienstzeitunabhängigen Ansprüche, für welche sie gelten soll, erfolgt. Ein nähere Hinweis findet sich nicht in der Vereinbarung vom 3. Jänner 1999.

Weiters wurden folgende Unterlagen beigelegt:

Geschäftsführungsvertrag und Beschlüsse

Aufgliederung der laufenden Bezüge inklusive Jahreslohnkonten 1994 bis 2000

Hinsichtlich der Angemessenheit der Bezüge wurde von seiten der Bw. folgendes ausgeführt:

Die allgemeine Lebenserfahrung besagt sicherlich, dass 30jährige Erfahrung in der Aluminiumindustrie und davon 24 Jahre in leitender Position ein Gehalt rechtfertigen, das deutlich über dem Gehalt eines leitenden Angestellten im Einzelhandel liegt. Herr P. würde zumindest der Beschäftigungsgruppe 6 angehören. Diese Gruppe ist auch die Berechnungsbasis für das Gehalt eines geschäftsführenden Gesellschafters. Als Maßstab kann ein kostenrechnerischer Ansatz herangezogen werden, der das Gehalt eines leitenden Angestellten um einen 10%igen Dispositionszuschlag erhöht.

.....
Die einschlägigen physikalischen und chemischen Kenntnisse und Fähigkeiten zum betreiben eines Handels mit biologischen Kkläranlagen und deren Servicierung und die sachliche enge

Affinität zwischen der metallverarbeitenden Industrie und dem Handel von biologischen Kläranlagen rechtfertigt eher die Orientierung eines Geschäftsführergehalts am Kollektivvertrag der chemischen Industrie. Der Kollektivvertrag findet gemäß § 2 Abs 2 KollV für die Angestellten der chemischen Industrie auf Geschäftsführer unmittelbar keine Anwendung, dient jedoch als hervorragende Benchmark für die Einstufung der Gehaltshöhe. In der Verwendungsgruppe VI, der Herr P. als geschäftsführender Gesellschafter zumindest angehören würde, beträgt das kollektivvertragliche Mindestbruttoentgelt € 5.630,62.

.....

Wohlgemerkt handelt es sich bei diesem Kollektivvertrag um ein Mindestentgelt, das Prokuristen, Betriebsleitern und Cheingeneuren zusteht, deren Verantwortungsbereiche bei weitem nicht denjenigen eines geschäftsführenden Gesellschafters erreichen, sodass der Abfertigungsrückstellungs-Unterschiedsbetrag von € 14.790,76 zwischen der steuerrechtlichen Abfertigung 1999 und dem steuerlichen Abfertigungsrückstellungsbetrag eines Angestellten der Verwendungsgruppe IV der erhöhten Verantwortung und dem erhöhten Haftungsrisiko eines geschäftsführenden Gesellschafters Rechnung trägt.

Laut einer deutschen Studie liegt das branchendurchschnittliche Geschäftsführerentgelt in Deutschland bei € 240.000,00. Umgelegt auf die Abfertigungsrückstellung 1999 in Höhe von € 94.563,00 beläuft sich das Jahresgeschäftsführungsentgelt von Herrn P. auf € 52.778,20. Diese Gehalt beträgt genau 22% des durchschnittlichen deutschen Geschäftsführerbezuges. Berücksichtigt man einen Gehaltsabschlag zwischen Deutschland und Österreich sowie die Tatsache, dass der Anteil Klein- und Mittelbetriebe, wo auch die Bw. dazugehört, im Handelssegment Österreich 80% beträgt, erscheint die gewählte steuerliche Rückstellung gerechtfertigt.

Die Beibringung exakter Gehaltsstudien überdehnt die Mitwirkungspflicht gemäß § 118 BAO des Abgabepflichtigen, weil jene detaillierten Papiere nur unter enormen finanziellen Aufwand von Unternehmensberatungsfirmen erstanden werden können und deren Erwerb außer Verhältnis zur gewonnenen Information für das Berufungsverfahren steht: In der Gesamtschau ergibt die langjährige Tätigkeit von Herrn P. in der metallverarbeitenden Industrie bei der Firma R.GmbH ein technisches, chemisches und kaufmännisches Erfahrungspotenzial, das ihn befähigt hat, 1994 eine Firma zu gründen, deren Unternehmensgegenstand im Handel und der Servicierung von biologischen Kläranlagen besteht. Der in den 30 Jahren in der verwandten Sparte angesammelte Erfahrungsschatz hat die Gesellschaft insbesondere nach dem prosperierenden Geschäftsjahr veranlasst, die Vordienstzeiten von Herrn Pfandl in voller Höhe anzurechnen, womit das Gehalt etwas über den Branchendurchschnitt liegt, international betrachtet jedoch nicht überhöht erscheint.

Aus dem am 5. April 2005 geführten Telefonat mit den steuerlichen Vertreter der Bw - festgehalten in einem Aktenvermerk - geht hervor, dass Herr P. für seine Tätigkeit bei der

R.GmbH eine Abfertigung erhalten hat. Der steuerliche Vertreter wurde ersucht die Unterlagen vorzulegen.

Mit Schreiben vom 18. April 2005 gab der steuerliche Vertreter an, dass aus der Bezugsabrechnung vom Juli 1993 eine Brutto-Abfertigung in Höhe von S 548.524,02 ausgewiesen sei, welche sich aus 6 Monatsgehältern zusammengesetzt habe. Die Berechnungsbasis hätte aus dem Normalbezug, dem Sachbezug PKW und Autotelefon, den anteiligen Sonderzahlungen und geleisteten Überstunden bestanden. Der Normalbezug von Herrn P. hätte bis Juli 1993 S 81.212,00 betragen und sei aus betriebswirtschaftlichen Gründen ab August 1993 auf etwa S 50.000,00 gesenkt worden. Die Abfertigung sei ab 3. November 1993 in Raten ausbezahlt worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

An die Anerkennung von Rechtsgeschäften zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern sind im Abgabenrecht ebenso strenge Maßstäbe anzulegen, wie sie auch bei Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen gelten.

Sie müssen demnach

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und
- auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden.

Das dem Fremdvergleich erfordernde Naheverhältnis zwischen Gesellschafter und Kapitalgesellschaft kann über eine dem Gesellschafter nahestehende Person begründet werden.

Bei der gegenständlichen Anrechnung der gesamten Vordienstzeiten ist der Zeitpunkt der Vereinbarung und der Zeitpunkt der bilanziellen Dotierung - Bildung einer Abfertigungsrückstellung - von Bedeutung.

Im gegenständlichen Fall ist der maßgebliche Zeitpunkt daher der Dotierungszeitpunkt im Jahr 1999 und 2000.

Vorweg ist festzuhalten, dass die Höhe des bisherigen Gehaltes für den Gesellschafter Geschäftsführer unstrittig war.

Aus dem Geschäftsführungsvertrag vom 22. Dezember 1997 - abgeschlossen zwischen der Bw. und dem Gesellschafter Geschäftsführer Herrn P. - geht ua folgendes hervor:

II. Aufgabenkreis, Vertretung und Verantwortlichkeit

Dem Geschäftsführer obliegt grundsätzlich die Leitung des Unternehmens im Ganzen. Er ist insbesondere berechtigt und verpflichtet, die kaufmännische Organisation des gesamten

Unternehmens zu gestalten, zu überwachen und zu kontrollieren und alles vorzukehren, was geeignet ist, die wirtschaftlichen Grundlagen des Unternehmens zu sichern und zu verbessern. Es obliegt ihm die Überwachung und Abwicklung aller Geschäftsfälle mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes.

Der Geschäftsführer ist berechtigt und verpflichtet im Rahmen der ihm eingeräumten Vertretungsbefugnis die Bw. nach außen zu vertreten und im Namen und auf Rechnung der Bw. Rechtsgeschäfte abzuschließen.

III. Leistung und Gegenleistung

Der Geschäftsführer erhält für seine Tätigkeit ein erfolgsabhängiges Gehalt wie folgt:

Vom 01.01. 1998 bis 31.12.2000 erhält der Geschäftsführer ein monatliches Gehalt von ATS 16.000,00 Schilling, zusätzlich des Urlaubszuschusses und der Weihnachtsrenumeration. Das Gesamtjahresgehalt beträgt somit ATS 224.000,00 Schilling. Das monatliche Gehalt ist jeweils am Monatsende zu zahlen.

Mit diesem Entgelt sind alle vertragsmäßig erbrachten Leistungen des Geschäftsführers vollkommen abgegolten. Die Geltendmachung von darüber hinausgehenden Ansprüchen (zB Entgelt für Mehrarbeit, Überstunden, Zulagen, Zuschläge) mit Ausnahme des oben genannten Urlaubszuschusses und der Weihnachtsrenumeration ist vollkommen ausgeschlossen.

Der Geschäftsführer ist berechtigt, nach Maßgabe der Ertrags- und Liquiditätslage der Gesellschaft angemessene Abschlagszahlungen auf sein Gehalt zu beziehen.

....

IV. Gewinnbeteiligung

Übersteigt das EGT einen Betrag von ATS 224.000,00 (vor Berechnung der nachstehenden Erfolgsbeteiligung) erhält der Geschäftsführer vorweg vor der Verteilung des Bilanzgewinnes eine Erfolgsbeteiligung in Höhe von 2,5% des Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit (EGT) der Gesellschaft lt. deren Gewinn- und Verlustberechnung.

Die Berechnung der Erfolgsbeteiligung hat auf Grundlage des von der Generalversammlung festgestellten Jahresabschluß zu erfolgen.

...

VIII Vertragsdauer, Kündigung und vorzeitige Auflösung

Der Vertrag ist für den Zeitraum 01.01.1998 bis 31.12.2000 abgeschlossen.

Der Geschäftsführer wird bis zum 30.09.2000 bekannt geben, ob er für das folgende Geschäftsjahr für einen neuen Geschäftsführervertrag zur Verfügung steht.

Die Gesellschafter werden bis zum 30.11.2000 entscheiden, ob sie einen neuen Vertrag gegebenenfalls abschließen wollen.

Dieser Vertrag kann außerdem von beiden Seiten zum Ende eines jeden Kalendervierteljahres unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von drei Monaten gekündigt werden. Das Recht beider Vertragsteile, den gegenständlichen Vertrag aus wichtigen Grund, der eine Fortführung unzumutbar erscheinen lässt, vorzeitig, das heißt ohne Einhaltung der Kündigungsfrist aufzulösen, bleibt hievon unberüchrt.

Mit Gesellschafterbeschuß vom 2.1./bzw. 3.1.1999, haben die Gesellschafter der Bw. - Helmut P. und Elfriede P. - folgendes beschlossen:

„Die Gesellschafter vereinbaren, dass aufgrund der Verdienste des Geschäftsführers Herrn Helmut P. für die Bw. die Vordienstzeiten im Jahr 1999 angerechnet werden“.

Nunmehr ist strittig, ob diese Vereinbarung - Anrechnung der gesamten Vordienstzeiten und somit die Bildung einer Abfertigungsrückstellung im Höchstausmaß - für den Gesellschafter Geschäftsführer, der zu 24% an der Bw. beteiligt ist, fremdüblich ist, zumal er mit der Hauptgesellschafterin, die 76% der Geschäftsanteile an der Bw. hält, verheiratet ist; bzw ob eine solche Entgeltsvereinbarung bei Unternehmen mit der Größe der Bw. bzw. aufgrund der erzielten Umsätze und Gewinne üblich ist.

Anzumerken ist weiters, dass der Geschäftsführervertrag zusätzlichen Nebenleistungen - wie etwa Entgelt für Mehrarbeit, Überstunden, Zulagen, Zuschläge – auschließt.

Im Zuge des Ermittlungsverfahren wurde die Bw. aufgefordert darzulegen, ob eine solche Vorgangsweise branchenüblich ist.

Der aufgestellte Vergleich der Bw. mit einem Geschäftsführergehalt in Deutschland in Höhe von € 240.000,00 ist nicht nachvollziehbar und entbehrt jeder Grundlage.

Die Bw. hat nicht näher ausgeführt um welche Unternehmen es sich dabei handelt. Auch wurden die objektiven Betriebsmerkmale der vergleichbaren Unternehmen wie etwa, Branche, Größe der Betriebe, Anzahl der Beschäftigten, Umsatzhöhe etc nicht bekanntgegeben. Dass es sich aber nicht um vergleichbare Unternehmen handeln kann ergibt sich schon aus einen simplen Vergleich Umsätze der Bw. in den bisherigen Jahren und Höhe des genannten Geschäftsführergehaltes von € 240.000,00 (ca 3.300.000,00 S). Wie aus den Akteninhalt ersichtlich ist hat die Bw. nicht einmal Umsatzerlöse in Höhe des zu vergleichenden Geschäftsführergehaltes erzielt. Im Jahr 1994 standen Umsatzerlöse von ca. S 1.330.000,00, 1995 von ca S 2.000.000,00; 1996 von ca S 1.010.000,00; 1997 von S 1.655.000,00 und 1998 von ca 2.650.000,00 S dem genannten Geschäftsführergehalt gegenüber. Den Vergleich auf der Basis eines solchen Gehaltes zu führen ist somit nicht angemessen.

Gleichartige Unternehmen – die in der Größe, Branche, bei den Gewinnen und Umsätzen etwa der Bw. entsprechen - wurden zum Vergleich nicht herangezogen. Sogar die Bw. führt selbst aus, und lässt damit durchblicken, dass zwar "das Gehalt etwas über den Branchendurchschnitt liegt, aber international betrachtet jedoch nicht überhöht erscheint".

Der unabhängige Finanzsenat geht davon aus, dass eine solche zusätzlichen Vereinbarung – die Anrechnung von 30 Jahren - bei Unternehmen mit der Betriebsgröße der Bw. nicht üblich sind (siehe VwGH vom 23.02.1994, 92/15/0158 etc).

Unbestritten ist, dass die Bw. seit 1994 als Unternehmen wirtschaftlich und der Gesellschafter Geschäftsführer Herr P. seit diesem Zeitpunkt für die Bw. tätig ist. In den ersten drei Jahren sind (Bilanz)Verluste in Höhe von -248.577,00 S (1994), -363.807,00 S (1995) und -77.571,00 S (1996) von der Bw. erwirtschaftet worden. Erst in den Jahren 1997 und 1998 wurden Gewinne in Höhe von S 168.234,00, S 41.940,00 (unter Berücksichtigung der Auflösung des Gewinnvortrages) erzielt.

Aufgrund dieser Umsatz- und Gewinnsituation wird kein Unternehmen aufgrund kaufmännischer Gepflogenheiten im Wirtschaftsleben einem fremden Geschäftsführer eine zusätzliche Vereinbarung in Form der Anrechnung der gesamten Vordienstzeiten zubilligen.

Worin auch die sog "Verdienste des Herrn P. für die Bw." abzuleiten sind, die eine solche Anrechnung rechtfertigen würden ist aufgrund des sehr kurzen – 5jährigen – Zeitraumes und der dargestellten Gewinn und Umsatzsituation der Bw. nicht nachvollziehbar.

Wenn die Bw. behauptet, dass das besondere Verdienst vom Gesellschafter Geschäftsführer ua in der kundenorientierte Servicequalität liege oder in der raschen und persönlichen Betreuung der Kunden, sodass sich deren Zufriedenheit auch authentisch im Betriebsergebnis spiegeln würde, so muß dagegen festgehalten werden, dass ein Zusammenhang zwischen diesen Parametern nicht einleuchtet. Es ist eher davon auszugehen, dass die kundenorientierte Servicequalität, oder die rasche Betreuung der Kunden wohl zum üblichen "Standardgeschäft" eines Unternehmens gehört um überhaupt konkurrenzfähig zu sein und zu bleiben.

Es ist auch im Wirtschaftsleben nicht geübte Praxis, dass eine solche Vereinbarung anstandslos unter Anrechnung der gesamten Vordienstzeiten gewährt wird, wenn Umsätze nicht einmal in Höhe von 4 Mio Schilling erzielt werden und Gewinne sich erst im Jahr 1997 – nach einem dreijährigen Verlustzeitraum (mit relativ hohen Verlusten) – und dann auch nicht in "schwindelnden Höhen" (geringe Gewinne, siehe oben) einstellten.

Dazu kommt noch erschwerend, dass die anzurechnenden Vordienstzeiten in fremden Firmen erworben wurden, und es sich nicht nur um einschlägige Anrechnungszeiten handelt sowie, dass die anzurechnenden Vordienstzeiten als Geschäftsführer bei der R.GmbH in Form

einer gesetzlichen Abfertigung in Höhe eines 6fachen Monatsbezuges - dies entspricht einer Beschäftigungsdauer von mehr als 20 Jahren - schon finanziell abgegolten wurden.

Einem Geschäftsführer ohne entsprechendes Naheverhältnis zur Firma wäre bei Vorliegen eines befristeten Dienstverhältnisses und der eben dargestellten Umsatz und Gewinnsituation die gesamten Vordienstzeiten nicht angerechnet worden.

Dass die Anrechnung der Vordienstzeiten nicht im "betrieblichen Bereich" gelegen ist, sondern im Naheverhältnis zur Hauptgesellschafterin der Bw. zu sehen sind, ergibt sich auch aus den Ausführungen der Bw. selbst: "als Ehegatte der Hauptgesellschafterin bedarf es einer besonderen Sicherstellung, da bei einer etwaigen Trennung der Ehe auch das wirtschaftliche Fortkommen von Herrn P. ernsthaft gefährdet ist, da aufgrund seines Alters sich kontinuierlich die Chancen am Arbeitsmarkt mindern".

Für den Finanzsenat ist auch der der allgemeinen Lebenserfahrung entsprechende Umstand entscheidungsrelevant, dass ein 55 jähriger, auch berufserfahrener Mann am Arbeitsmarkt nur mehr sehr schwer vermittelbar ist und bei einer Anstellung in diesem Alter nicht noch zusätzlich eine Abfertigungsvereinbarung unter Anrechnung der gesamten Vordienstzeiten erhält .

Die Anrechnung kann auch deshalb nicht als fremdüblich angesehen werden, zumal der Gesellschafter Geschäftsführer zum Zeitpunkt der Vereinbarung schon 55 Jahre alt war und somit die Leistung nicht mehr erdienbar ist. Um eine Anrechnung in einem solchen Ausmaß überhaupt einigermaßen zu rechtfertigen, müsste der Geschäftsführer noch mit mehr als 70 Jahren im Unternehmen tätig sein, was wirtschaftlich und aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung unüblich ist.

Abgesehen davon wurde von der Bw. auch nicht dargelegt, dass sich Art und Umfang der Tätigkeit des Gesellschafter Geschäftsführers so verändert hatten, dass eine zusätzliche Entgeltsvereinbarung in Form der Anrechnung der gesamten Vordienstzeiten einfach vorzunehmen war. Denn eine solche Vereinbarung und dass darf nicht vergessen werden, hat den Charakter eines zusätzlichen Entgeltes für die geleistete Arbeit.

Auf Ersuchen des unabhängigen Finanzsenates anzugeben, ob auch anderen Dienstnehmern des Unternehmens Vordienstzeiten angerechnet wurden, teilte die Bw. mit, dass nur bei Herrn P. Vordienstzeiten angerechnet wurden, "weil nur er in der Firma (Bw.) derart lange Dienstzeiten und damit korrespondierend Erfahrung in einer vergleichbaren Branche angesammelt hat". Anderen Dienstnehmer, die die Voraussetzungen für eine Anrechnung auch erfüllten hätten, aber nicht über einen solange Anrechungszeitraum verfügten, wurden keine Dienstzeiten angerechnet. Daraus ist auch abzuleiten, dass einfach wirtschaftliche Gründe (Gewinn und Umsätze) eines Unternehmens im Vordergrund stehen müssen, wenn

zusätzliche Entgeltsvereinbarungen mit Dienstnehmer (in dieser Art) abgeschlossen werden sollen.

Interessant ist auch der Umstand, dass zwar aufgrund des Gesellschafterbeschlusses vom 2/3.1.1999 die Vordienstzeiten angerechnet werden sollten, aber keine Regelung getroffen wurde zB was bei einer Selbstkündigung mit dem Abfertigungsanspruch passiert bzw. wenn der befristete Vertrag nicht verlängert wird.

Es liegt außerhalb der allgemeinen Lebenserfahrung und ist auch in keiner Weise im Wirtschaftsleben üblich, dass einem fremden Geschäftsführer mit einem befristeten Dienstvertrag, die gesamten Vordienstzeiten angerechnet werden.

Aufgrund der obigen Ausführungen kommt der unabhängige Finanzsenat zum Schluß, dass die Anrechnung der gesamten (30 Jahre) Vordienstzeiten beim Gesellschafter Geschäftsführer aufgrund eines befristeten Dienstvertrages nicht fremdüblich ist zumal im gegenständlichen Fall nicht einmal Umsätze von mehr als 4 Mio S erzielt wurden, und sich geringe Gewinne erst nach einer dreijährigen Verlustzone eingestellt haben.

Aufgrund der obigen Ausführungen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 28. September 2005