

GZ. RV/2212-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch B. Buchprüfungsgesellschaft m. b. H, gegen die Bescheide des Finanzamtes Mödling betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1998 und 1999, Einkommensteuer für die Jahre 1998 und 1999, entschieden:

1. Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1998 und 1999 wird gemäß § 275 BAO als zurückgenommen erklärt.
2. Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1998 wird teilweise stattgegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.
3. Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999 wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Der Berufungswerber (Bw.) betreibt ein Architekturbüro in der Rechtsform eines Einzelunternehmens. Im Jahr 2000 fand eine die Jahre 1996 bis 1999 betreffende Betriebsprüfung statt. Dabei wurden unter anderem die nachstehend angeführten Feststellungen getroffen:

Laut **Tz. 22** habe der Bw. im Jahr 1998 einen Betrag von S 572.346,00 als Aufwand für die Bezahlung von Abfertigungsrückstellung, Rückstellung für nicht konsumierte Urlaube und Jubiläumsgelder verbucht. Der Bw. habe seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt und bisher die oben angeführten Rückstellungen nicht gebildet. Die Bezahlung sei am 30. 12. 1998 an die Firma K. GmbH erfolgt, wobei für diesen Betrag keine Rechnung gelegt worden sei. An der K. GmbH seien der Bw. zu 90 % und seine Gattin zu 10 % beteiligt. Die K. GmbH habe obigen Betrag im WJ 98/99 als Ertrag ausgewiesen. Als Buchungsbeleg sei der BP lediglich ein Bankauszug der CA vom 30. 12. 1999 sowie eine Unterlage des Steuerberaters als Berechnungsgrundlage vorgelegt worden.

Der bezahlte Betrag habe sämtliche Dienstnehmer (6 Angestellte und 1 Arbeiter) des geprüften Einzelunternehmens betroffen. Karin K., die Ehegattin des Bw., sei nach Mutterschutz und Karenz von April 1998 bis November 1998 beim Bw. und in der Folge (von 1. 12. 1998 bis 30. 10. 1999) bei der K. GmbH angestellt gewesen. Danach habe sie wieder in das Einzelunternehmen retour gewechselt. Dabei seien weder die angesprochenen Rückstellungsbeträge vom Bw. in Rechnung gestellt worden noch von der K. GmbH ein entsprechendes Entgelt an den Bw. gezahlt worden. Als Grund für den Wechsel sei der Umstand genannt worden, dass Frau Karin K. eine Pensionszusage über einen Pensionskassenvertrag gemacht worden sei, von dem ausschließlich sie hätte profitieren sollen (siehe auch Tz. 23).

Da das Einzelunternehmen weder an die GmbH verkauft noch in diese eingebracht worden sei, sei § 3 AVRAG nicht anwendbar. Es sei auch keine Betriebsaufspaltung erfolgt, das Einzelunternehmen habe weiterhin bestanden und in den Folgejahren Honorarnoten für die Personalgestellung und Materiallieferungen an die GmbH gelegt. Die Gründung der GmbH sei aus Haftungsgründen erfolgt.

Nach ständiger Judikatur des VwGH seien bei Verträgen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter dieselben Grundsätze anzuwenden wie zwischen nahen Angehörigen. Danach müssen

diese nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren, eindeutigen, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen und unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen geschlossen werden.

Im gegenständlichen Fall gebe es weder eine Rechnung noch einen diesbezüglichen Vertrag, der nach außen in Erscheinung trete. Insbesondere mangle es auch am Erfordernis der Fremdüblichkeit, da ein fremder Unternehmer, der sein Personal an die Konkurrenz verliere, nicht noch freiwillig dafür etwas zahle.

Sicherlich sei auch der Umstand fremdunüblich, dass beim erneuten Wechsel der Ehegattin in das Einzelunternehmen kein Betrag in Rechnung gestellt bzw. bezahlt wurde. Sollte überhaupt über diese Gestaltung ein Vertrag vorliegen, der jedoch der BP trotz Aufforderung nicht vorgelegt wurde und nicht nur aus steuerlichen Gründen eine Bezahlung erfolgen, so könne dieser keinen eindeutigen und klaren Inhalt haben, wenn es sich um eine einseitige Maßnahme handle. Der Betrag in Höhe von S 572.346,00 sei daher mangels betrieblicher Veranlassung im Jahr 1998 gewinnerhöhend hinzuzurechnen.

Laut **Tz. 23** sei am 20. 12. 1999 vom Bw. mit der B.-Pensionskassen AG ein Pensionskassenvertrag zu Gunsten seiner Ehegattin abgeschlossen worden. Der Vertrag beginne rückwirkend am 1. 1. 1999. Zu diesem Zeitpunkt sei Karin K. Angestellte der K. GmbH gewesen. Sie sei erst ab 1. 11. 1999 beim Einzelunternehmen wieder angestellt worden, nachdem sie lediglich 11 Monate in der GmbH gearbeitet hatte. Der Grund für den neuerlichen Wechsel der Ehegattin sei der Umstand gewesen, dass der Bw. wohl seiner Ehegattin eine Pensionszusage machen wollte, nicht jedoch auch die anderen Angestellten der K. GmbH begünstigen wollte. Eine Zuerkennung der Pension an die Ehegattin allein wäre gemäß § 18 BPG unzulässig gewesen. Danach hätten auch andere Angestellte, die dieselben Voraussetzungen erfüllen ebenfalls einen Anspruch auf eine Pension gehabt, was sich jedoch der Unternehmer nicht leisten konnte bzw. wollte. Es dürften nach dieser Gesetzesstelle einzelne Arbeitnehmer nicht willkürlich oder aus sachfremden Gründen von der Pensionszusage ausgenommen werden. Nachdem Frau Karin K. nunmehr wieder als einzige in der Einzelunternehmung angestellt gewesen sei, sei dadurch der in § 18 BPG normierte Gleichbehandlungsgrundsatz umgangen worden.

In steuerlicher Hinsicht sei klar, dass dadurch einem nahen Angehörigen in fremdunüblicher Weise ein Vorteil zukommen sollte, von dem Fremde (durch Umgehung des Gleichbehandlungsgrundsatzes) ausdrücklich ausgeschlossen worden seien. Neben Frau Karin K. die ein Gehalt von S 55.000,00 brutto pro Monat beziehe, gebe es noch zwei Dienstnehmer, die

ebenfalls die Höchstbemessungsgrundlage überschritten hätten (Herrn DI Martin P. mit S 48.000,00 und Herrn Mag. Josef W. mit S 45.000,00 brutto pro Monat) und bei Gleichbehandlung eine Pensionszusage erhalten müssen.

Der vom Bw. für seine Ehegattin jährlich aufgewendete Pensionskassenbeitrag von S 325.559,00 sei auch hinsichtlich der Angemessenheit der Entgelte zu betrachten. Frau Karin K. habe (von 1976 – 1986) Architektur studiert, dieses Studium jedoch nicht abgeschlossen. Sie habe gemeinsam mit dem Bw. an etlichen Wettbewerben teilgenommen. Sie sei seit 1. 2. 1990 beim Bw. angestellt, seit 13. 8. 1996 im Mutterschutz und bis Ende April 1998 in Karenz gewesen. Die Ziviltechnikerprüfung habe sie nicht abgelegt. Unter Berücksichtigung ihrer Vordienstzeit und des nicht abgeschlossenen Studiums und dem Fehlen der Ziviltechnikerprüfung sei ein Gehalt von S 55.000,00 brutto pro Monat im Vergleich zu den oben genannten Angestellten (mit abgeschlossenem Studium) gerade noch als angemessen zu betrachten. Rechne man den Pensionskassenbeitrag auf ein Monatsentgelt um (325.599,00 : 14 = 23.257,00) so ergebe sich ein Bruttomonatsgehalt von S 78.257,00, wobei die Angemessenheit nicht mehr bejaht werden könne.

Da der Pensionskassenbeitrag in Höhe von S 325.559,00 weder fremdüblich noch angemessen sei, sei dieser Betrag im Jahr 1999 gewinnerhöhend hinzuzurechnen.

Weiters wurden laut Tz. 20 die im Zusammenhang mit dem im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmer geltend gemachten Aufwendungen (IFB, AfA, Betriebskosten) gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 ausgeschieden.

Das FA folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ die berufungsgegenständlichen Bescheide.

Mit Schriftsatz vom 21. Dezember 2000 wurde gegen diese Bescheide fristgerecht Berufung erhoben. Zu den Feststellungen der Betriebsprüfung laut Tz. 22 brachte der Bw. im Wesentlichen Folgendes vor:

Was die von der BP festgestellte mangelnde Publizität der Vereinbarung zwischen dem Bw. und der GmbH betreffe, werde auf die Judikatur des VwGH hingewiesen, wonach die Schriftform eines Vertrages nicht erforderlich sei, wenn die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert seien (8.9.1992, 87/14/0186). Ebenso sei die erforderliche Publizität dann erfüllt, wenn die erbrachte Leistung und ihre Bezahlung nachgewiesen werde (10.7.1996, 95/15/0181). Im vorliegenden Fall habe die Vereinbarung zwischen dem Bw. und der GmbH darin bestanden, dass die GmbH alle Mitarbeiter der Einzelunternehmung mit deren sämtlichen Ansprüchen per 1. Dezember 1998 übernehme und der Bw. dafür eine

Ausgleichszahlung in Höhe der zu diesem Zeitpunkt handelsrechtlich gebotenen Rückstellung für Abfertigungs-, Urlaubs- und Jubiläumsgeldansprüche leiste. Beide Vertragsteile hätten ihre Leistungen auch tatsächlich erbracht.

Die Behauptung der BP, dass die Vereinbarung keinen eindeutigen und klaren Inhalt haben könne, weil es sich um eine einseitige Maßnahme handle, sei unzutreffend. Vielmehr seien die wechselseitigen Rechte und Pflichten der Vertragsparteien wenn auch mündlich so doch eindeutig festgelegt worden. Schließlich seien die Leistungen auch entsprechend dieser Festlegung erbracht worden.

Werde ein Unternehmen oder ein Unternehmensteil verkauft, und übernehme der Erwerber die Mitarbeiter dieses Unternehmens mit allen ihren Ansprüchen, so werde dies in der Regel den Kaufpreis reduzieren. Kein ordentlicher Kaufmann würde Mitarbeiter mit hohen fiktiven Abfertigungsansprüchen übernehmen, ohne in irgendwelcher Weise Ausgleich zu erhalten. Da der Bw. sein Unternehmen nicht an die GmbH verkauft habe, konnte die Personalübernahme nicht über einen geringeren Kaufpreis ausgeglichen werden. Folglich sei dies über die gegenständliche Ausgleichszahlung geschehen. Der Vorteil für den Bw. habe darin gelegen, dass er vermeiden konnte, alle Mitarbeiter zu kündigen und die Abfertigungen zu bezahlen. Denn allein die Abfertigung zum Stichtag 1. Dezember 1998 hätte den Bw. rund S 590.000,00 gekostet. Allfällige Entschädigungen für nicht konsumierte Urlaube hätten diesen Betrag um weitere S 100.000,00 erhöht, weshalb die geleistete Abfindung in Höhe von S 572.346,00 eine deutliche Kostenersparnis für den Bw. gebracht habe. Der Vorwurf, der Bw. habe sich nur steuerliche Vorteile verschaffen wollen, gehe ins Leere, da die Abfertigungszahlungen und Urlaubsentschädigungen bei Kündigung sämtlicher Dienstnehmer jedenfalls zu höheren Betriebsausgaben geführt hätten.

Aber auch aus Sicht der GmbH sei die Übernahme der Mitarbeiter unter Wahrung aller Ansprüche nur gegen Leistung einer Ausgleichszahlung möglich gewesen, da widrigenfalls zweifellos der Tatbestand einer verdeckten Gewinnausschüttung verwirklicht worden wäre.

Besonders vor dem Hintergrund, dass die oben genannten Kriterien keine tatbestandsartige Bedeutung hätten sondern lediglich der Beweiswürdigung dienten, sei die Begründung der BP für die Annahme des Nichtvorliegens einer fremdüblichen Vereinbarung unschlüssig, in einem Punkt sogar widersprüchlich. Während zunächst die Bezahlung der S 572.346,00 als fremdunüblich dargestellt werde, werde beim späteren Wechsel der Ehegattin von der GmbH in das Einzelunternehmen das Fehlen einer solchen Ausgleichszahlung als fremdunüblich

kritisiert. Offen bliebe daher, welche Vorgangsweise von der BP als fremdüblich angesehen werde.

In einer Stellungnahme zum Thema Abfertigungsrückstellungen bei Betriebsübertragungen habe selbst das BMF klargestellt, dass es keinen logischen Grund gebe, bei der Übernahme einer größeren Anzahl von Dienstnehmern von einem anderen Unternehmen unter Anrechnung der Vordienstzeiten gegen eine Entschädigung anders vorzugehen, als bei einer entgeltlichen Betriebsübertragung (siehe SWK Heft 9/10 vom 5. April 1991, Seite 124).

Es werde daher beantragt, die Zahlung an die GmbH als Betriebsausgabe anzuerkennen, da sie aufgrund einer nach außen in Erscheinung getretenen und ausreichend konkretisierten Vereinbarung geleistet worden und aus kaufmännischer Sicht geboten gewesen sei.

Zu den Feststellungen laut Tz. 23 (Pensionszusage an Frau Karin K.) sei anzumerken, dass das Gehalt eines Mitarbeiters in aller Regel die Qualifikation in seinem Beruf widerspiegle. Die genossene Ausbildung sei sicherlich ein kräftiges Indiz für die Ausprägung der Qualifikation, könne aber letztendlich kein abschließendes Urteil für die Bewährung in einem bestimmten Betätigungsfeld liefern. Die Erlangung einer Berufsbefugnis wiederum sei formelle berufsrechtliche Voraussetzung zur Ausübung des freien Berufes des Ziviltechnikers, könne aber über die fachliche Eignung eines Menschen ohne Berufsbefugnis keine Aussage treffen. Die tatsächliche Qualifikation, die Bewährung in der Praxis und der Wert eines Mitarbeiters für ein Unternehmen könne nur anhand einer inhaltlichen Prüfung festgestellt werden.

Inhaltliche Untersuchungen zur fachlichen Eignung von Frau Karin K. seien jedoch von der BP gar nicht angestellt worden. Die Beweiswürdigung erschöpfe sich in der Feststellung des abgebrochenen Studiums und der fehlenden Berufsbefugnis. Ein Studienabschluss sei keineswegs Garant für berufliche Eignung und Erfolg, auch gebe es große Qualifikationsunterschiede unter Akademikern mit gleichem Abschluss.

Frau Karin K. sei bereits im Architekturbüro des Vaters des Bw. beschäftigt gewesen bevor sie – noch lange vor ihrer Ehe – mit 1. Jänner 1986 in das Unternehmen des Bw. wechselte. Seit diesem Zeitpunkt habe sie durch ihre qualifizierte Mitarbeit wesentlich zum Wachstum und Erfolg dieses Unternehmens beigetragen. Der Bw. und seine Frau hätten stets als Team gearbeitet und seien bei ihren Projekten auch als Team aufgetreten. Davon zeugen zahlreiche Architekturwettbewerbe, die gemeinsam bestritten und vielfach auch gewonnen worden seien. Als Beispiel sei der Neubau der Bibliothek in P. und der Preis A. genannt. Ein Lebenslauf mit genauer Darstellung der bisherigen Tätigkeiten von Karin K., der auch der BP zur Verfügung gestellt worden sei, liege dieser Berufung bei.

Zur Höhe des Entgelts für Leistungen von Architekten sei auf die Honorarordnung für Architekten der Bundeskammer der Architekten und Ingenieurkonsulenten verwiesen. Demnach sei für Leistungen spezieller, fachlicher Art, die ein besonderes Maß an Kenntnissen erfordern und nicht aufgrund gesetzlicher Erfordernisse den persönlichen Einsatz eines Ziviltechnikers bedingen, ein Stundensatz von S 1.125,00 zu verrechnen. Zweifellos ließe sich die Tätigkeit von Frau Karin K. in diese Kategorie einordnen. Auf eine 40 Stundenwoche umgelegt würde dies ein Monatsgehalt von S 198.000,00 bedeuten, sodass ein Monatsgehalt von S 78.000,00 für eine treue und hochqualifizierte Mitarbeiterin durchaus nicht überhöht erscheine.

Bei den nicht anerkannten Ausgaben für das Arbeitszimmer (Tz. 20), habe die BP bei der Position Kehrgebühren ein Betrag von S 698,72 hinzugerechnet, obwohl in der Steuererklärung nur S 158,72 angesetzt worden seien. Es werde ersucht dies zu berichtigen und den Gewinn 1998 um den offenbar irrtümlich festgesetzten Mehrbetrag von S 540,00 wieder zu kürzen.

Der Berufung wurde als Beilage ein "Lebenslauf" von Karin K. angefügt, der neben persönlichen Daten auch das Werkverzeichnis, die erhaltenen Auszeichnungen, Lehrtätigkeiten und Vorträge enthält.

In der Stellungnahme vom 8. Februar 2001 stellte der Betriebsprüfer klar, dass bei Kürzung der Position Kehrgebühren ein Irrtum unterlaufen und der Berufung daher in diesem Punkt stattzugeben sei.

Was das Entgelt für die Personalübernahme betreffe, sei nochmals auf die mangelnde Publizität der Vereinbarung hinzuweisen, lediglich ein Bankbeleg sei vorgelegt worden. De facto müsse der Bw. diese mit sich selbst (als GF der GmbH) geschlossen haben. Über den Inhalt sei nicht einmal eine Punktation oder dergleichen festgehalten worden.

Der Inhalt der behaupteten Vereinbarung sei schon deshalb nicht klar und eindeutig, weil zwar für die Übernahme von Frau Karin K. in die GmbH ein Betrag bezahlt werden musste, beim neuerlichen Wechsel retour der zu erwartende Ertrag beim Einzelunternehmen nicht bezahlt wurde.

Weiters habe die Vereinbarung einen einseitigen Nachteil erbracht. Weder sei das Unternehmen veräußert worden (diesfalls hätten die latenten Kosten beim Veräußerungspreis eine Rolle gespielt) noch sei Personal gekündigt worden (was ebenfalls Kosten verursacht hätte). Eine Kündigung habe vom Bw. auch vermieden werden müssen, da er nicht sicher gewesen sei, ob sich dann das benötigte Personal von der GmbH hätte anwerben lassen.

Was den Pensionskassenbeitrag betreffe, könnten für die Beurteilung der Angemessenheit einer Entlohnung nur objektive Kriterien herangezogen werden, nämlich der Vergleich mit Personen gleicher Ausbildung und Tätigkeit. Da besser Ausgebildete (der Abschluss eines Hochschulstudiums könnte wohl nicht zum Nachteil gereichen) ein geringeres Gehalt bezogen, stelle sich sehr wohl die Frage der Angemessenheit, zumal es sich dabei um die Ehegattin des Unternehmers handle. Wie in Tz. 23 ausgeführt sei aber nicht dieser Umstand allein als unangemessen beurteilt worden, sondern erst das Hinzutreten einer weiteren Gehaltsbegünstigung, die ausschließlich der Ehegattin gewährt worden sei. Dafür hätten keine objektiven Kriterien gefunden werden können, sondern ausschließlich solche, die im privat-familienrechtlichen Verhältnis ihren Ursprung hätten.

Des weiteren sei der geltend gemachte Aufwand nicht nur aus dem Blickpunkt der Unangemessenheit als nicht betrieblich veranlasst zu sehen sondern genauso aus dem Umstand, dass durch die in Tz. 23 beschriebene Vorgangsweise der § 18 des Betriebspensionsgesetzes umgangen werden sollte.

In der Gegenäußerung zur Stellungnahme vom 15. Mai 2001 weist der Bw. nochmals darauf hin, dass stets vorgebracht worden sei, dass die Übernahme der Mitarbeiter und die Zahlungen des Bw. an die GmbH aufgrund einer mündlichen Vereinbarung erfolgt seien. Auch sei die Erfüllung der Vertragspflichten hinreichend dokumentiert (Zahlungsbeleg, Übernahmeverträge mit den Mitarbeitern, Ummeldung der Mitarbeiter bei der Sozialversicherung), wodurch dem gesamten Vorgang die notwendige Publizität verliehen worden sei.

Wenn die BP behauptet, die Vereinbarung hätte einen einseitigen Nachteil für den Einzelunternehmer erbracht übersieht sie, dass dem Bw. als Alternative nur die Kündigung und Abfertigung seiner Mitarbeiter geblieben wäre. Dies hätte jedoch weitaus höhere Kosten verursacht, weshalb die Ausgleichszahlung jedenfalls nicht von Nachteil war. Der Vorteil für die GmbH wiederum sei darin gelegen, dass diese ein eingespieltes Team erhalten habe.

Hinsichtlich des Pensionskassenbeitrages werde nochmals auf die eingehende Darstellung des beruflichen Werdegangs sowie den ausführlichen Lebenslauf von Frau Karin K. in der Berufung hingewiesen. Bei all diesen Ausbildungs- und Tätigkeitsschritten sowie bei den Auszeichnungen handle es sich um beleg- und nachprüfbare Tatsachen, die zweifelsfrei das von der BP geforderte Prädikat eines objektiven Kriteriums verdienten. All dies hätte jedoch mit keinem Wort Erwähnung im Bericht bzw. der Stellungnahme der BP gefunden. Offensichtlich vertrete die BP die Ansicht, dass beruflicher Erfolg und hohes Einkommen nur mit akademischer Ausbildung möglich seien.

Mit Bescheid vom 16. November 2004 wurde der Bw. vom unabhängigen Finanzsenat darauf hingewiesen, dass das Berufungsbegehren, insoweit es die Wiederaufnahmsbescheide betreffe, inhaltliche Mängel aufweise, da dieses weder Erklärungen, welche Änderungen beantragt werden, noch eine Begründung enthalte.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw. ist Architekt. Anfang 1998 gründete er die K. GmbH, an der er selbst zu 90 % und seine Ehegattin zu 10 % beteiligt sind. Wie der Bw. selbst dargelegt hat, sei die Gesellschaft aus Haftungserwägungen gegründet worden und sollte ab dem Jahr 1998 alle neu eingehenden Aufträge übernehmen. Die Verlagerung der Auftragsabwicklung in die GmbH habe den Wechsel der Dienstnehmer erforderlich gemacht. Mit Stichtag 1. Dezember 1998 seien daher mit deren Zustimmung sämtliche Mitarbeiter (insgesamt sieben, darunter auch die Ehegattin des Bw.) unter Wahrung aller Ansprüche aus dem bisherigen Dienstverhältnis in die GmbH übernommen worden. Als Ausgleich für die Übernahme der Dienstnehmer habe der Bw. im Dezember 1998 eine Zahlung von S 572.346,00 an die K. GmbH geleistet, wobei man sich hinsichtlich der Höhe dieses Betrages an den zu diesem Zeitpunkt handelsrechtlich gebotenen Rückstellungen für Abfertigungen, Urlaube und Jubiläumsgelder orientiert habe. Die Zahlung sei in der Einnahmen/Ausgabenrechnung des Bw. als Betriebsausgabe geltend gemacht worden.

Am 1. November 1999 sei die Ehegattin des Bw., Karin K., wieder in das Einzelunternehmen zurückgewechselt und am 20. Dezember 1999 sei zu ihren Gunsten ein Pensionskassenvertrag mit der B.-Pensionskassen AG (beginnend mit 1. Jänner 1999) geschlossen und in diesem Zusammenhang ein Aufwand von S 325.559,00 geltend gemacht worden.

Mit Hinweis auf die Angehörigenjudikatur des VwGH verneinte die BP die betriebliche Veranlassung der beiden Zahlungen, da es insbesondere am Erfordernis der Fremdüblichkeit mangle. Was die Zahlung für fiktive Abfertigungsansprüche betreffe, so würde kein fremder Unternehmer, der sein Personal an die Konkurrenz verliere, noch freiwillig dafür etwas zahlen. Auch sei anlässlich des neuerlichen Wechsels der Ehegattin in das Einzelunternehmen im Jahr 1999 seitens der K. GmbH kein entsprechendes Entgelt an den Bw. geleistet worden. Durch die Pensionszusage an die Ehegattin sei dieser in fremdunüblicher Weise ein Vorteil zugewendet worden, von dem Fremde unter Umgehung des Gleichbehandlungsgrundsatzes des § 18 BPG ausdrücklich ausgeschlossen worden seien. Auch sei die Zahlung in Hinblick auf die Gesamtausstattung des Dienstverhältnisses als unangemessen zu beurteilen.

Dagegen wendete der Bw. ein, dass im Falle des Verkaufes eines Unternehmens oder Unternehmensteiles, die Übernahme der Mitarbeiter mit allen ihren Ansprüchen durch den Erwerber in der Regel den Kaufpreis reduziere. Kein ordentlicher Kaufmann würde Mitarbeiter mit hohen fiktiven Abfertigungsansprüchen übernehmen, ohne in irgendeiner Weise Ausgleich zu erhalten. Da der Bw. sein Unternehmen nicht an die GmbH verkauft habe, konnte die Personalübernahme auch nicht über einen geringeren Kaufpreis ausgeglichen werden. Der Vorteil für den Bw. habe darin gelegen, dass er vermeiden konnte, alle Mitarbeiter zu kündigen und die Abfertigungen zu bezahlen.

Aufgrund der umfangreichen Ausbildungs- und Tätigkeitsschritte von Frau Karin K. (zahlreiche Auszeichnungen, Lehr- und Vortragstätigkeit usw.) und im Hinblick darauf, dass sie durch ihre qualifizierte Mitarbeit wesentlich zum Wachstum und Erfolg des Unternehmens beigetragen habe, erscheine die Gesamtausstattung des Dienstverhältnisses (Bruttogehalt plus Pensionsbeitrag) durchaus als angemessen.

Rechtlich ist der dargestellte Sachverhalt folgendermaßen zu beurteilen:

a) zur Ausgleichszahlung an die K. GmbH

Aufgrund des Ziviltechnikergesetz 1993 ist es zulässig, dass Ziviltechniker zum "ausgeschließlichen Zweck dauernder Ausübung des Ziviltechnikerberufes eingetragene Erwerbsgesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Aktiengesellschaften mit eigener, vom Bundesminister für wirtschaftliche Angelegenheiten verliehener Befugnis, bilden (Ziviltechnikergesellschaften)" (Ziviltechnikergesetz, § 21 Abs. 1), wobei die Kapitalbeteiligung der Ziviltechniker mit ausgeübter Befugnis mehr als die Hälfte betragen muss (§ 28 Abs. 1). Aufgrund dieser berufsrechtlichen Bestimmungen wird ermöglicht, dass eine Kapitalgesellschaft als Rechtsträger einer typischerweise freiberuflichen Tätigkeit fungieren kann. Von dieser Möglichkeit hat der Bw. Gebrauch gemacht und seinen Betrieb auf die von ihm beherrschte Kapitalgesellschaft übertragen.

Das Arbeitsvertrags-Anpassungsgesetz (AVRAG) regelt vor allem den Übergang der Arbeitsverhältnisse mit allen Rechten und Pflichten auf den Erwerber eines Unternehmens, Betriebes oder Betriebsteiles. Ein Betriebs-(teil-)übergang im Sinne des AVRAG liegt vor, wenn eine auf Dauer angelegte wirtschaftliche Einheit unter Wahrung ihrer Identität auf einen neuen Inhaber übergeht. Zu den maßgebenden Tatbestandsmerkmalen eines Betriebs-(teil-)überganges zählen unter anderem: die Übernahme von Gebäuden, die Übernahme eines Großteils der Belegschaft, die Ähnlichkeit der vor und nach dem Übergang verrichteten Tätigkeit, der Übergang der Kundschaft usw.. Stehen die Arbeitnehmer im Vordergrund, so

liegt ein Betriebs-(teil-)übergang dann vor, wenn ein nach Zahl und Sachkunde wesentlicher Teil der Arbeitnehmer zur Fortführung der bisherigen Tätigkeit übernommen wird.

Im gegenständlichen Fall ist – entgegen der Ansicht der BP – davon auszugehen, dass ein Betriebs-(teil-)übergang im Sinne des AVRAG vorliegt, da der Bw. seine gesamte Belegschaft in die Kapitalgesellschaft überführt hat und die nach dem Übergang verrichtete Tätigkeit sich inhaltlich von der davor verrichteten nicht unterschieden hat (lediglich die Rechtsform wurde geändert).

Aufgrund § 3 Abs. 1 AVRAG tritt der Erwerber eines Betrieb-(steil-)es automatisch in die zum Zeitpunkt des Überganges bestehenden Arbeitsverhältnisse ein. Die arbeitsvertraglichen Rechte und Pflichten bleiben grundsätzlich unverändert aufrecht. Will der Erwerber davon abgehen, so bedarf dies einer einvernehmlichen Vertragsänderung oder Änderungskündigung. Eine Arbeitgeberkündigung wegen des Betriebsüberganges ist gemäß § 3 ARVAG unzulässig und damit nichtig.

Lehnt ein Dienstnehmer im Falle der Unternehmensübertragung die Fortsetzung des Dienstverhältnisses ab, obwohl ihm der Erwerber die Fortsetzung unter den bisherigen Bedingungen und unter Anrechnung der beim Vorgänger geleisteten Vordienstzeiten angeboten hat, so besteht gemäß § 23 Abs. 3 AngG ein Anspruch auf Abfertigung nicht.

Wenn der Bw. nun ausführt, dass der Vorteil der Zahlung für ihn darin gelegen sei, dass er vermeiden konnte, alle Mitarbeiter zu kündigen und die Abfertigungen zu bezahlen, so ist ihm zu entgegnen, dass diese Kündigungen gar nicht möglich, da gemäß AVRAG unzulässig und damit nichtig gewesen wären. Hätte andererseits ein Dienstnehmer von sich aus gekündigt obwohl die Fortsetzung des Dienstverhältnisses und die Anrechnung der Vordienstzeiten beim Erwerber angeboten wurde, hätte er keinen Anspruch auf Abfertigung gehabt und der Bw. folglich keinen diesbezüglichen Aufwand.

Im Übrigen kann es jedoch dahin gestellt bleiben, ob ein Anwendungsfall des AVRAG vorliegt oder nicht. Nach Ansicht des UFS ist es durch die Übernahme der Dienstnehmer samt deren Ansprüchen zu einer entgeltlichen Ablöse dieser Ansprüche gekommen. Es liegt daher auf Seiten des Bw. ein Erlös in Höhe dieser Ansprüche vor. Da diesem Erlös die Zahlung des Bw. gegenübersteht, ergeben sich insoweit keine ertragsteuerlichen Auswirkungen und damit auch keine Abweichungen zum angefochtenen Bescheid.

b) zur Pensionszusage an die Ehegattin

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, sind Verträge zwischen nahen Angehörigen ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit für den Bereich des Steuerrechts nur anzuerkennen, wenn sie

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

Dies gilt vor allem deshalb, weil der in der Regel zwischen fremden Geschäftspartnern bestehende Interessengegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden können.

Gemäß § 4 Abs. 4 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen vertraglich festgelegte Pensionskassenbeiträge i. S. d. PKG als Betriebsausgaben geltend gemacht werden. Voraussetzung ist, dass der Pensionskassenvertrag dem Betriebspensionsgesetz (BPG) entspricht. § 18 BPG bestimmt, dass Leistungszusagen den Arbeitnehmern eine ausgewogene, willkürliche und sachfremde Differenzierung ausschließende Beteiligung am Pensionskassensystem ermöglichen müssen. Im Erkenntnis vom 9. 12. 1994, B 204/94, hat der Verfassungsgerichtshof ausgesprochen, dass ein Unternehmer bei der Einräumung eines Systems betrieblicher Pensionszusagen an das allgemeine arbeitsrechtliche Gleichbehandlungsgebot gebunden sei und ihm bei der Ausgestaltung von Pensionskassensystemen unausgewogene und sachwidrige Differenzierungen verboten seien, aber in beiden Fällen Raum für **sachliche** Differenzierung bliebe. So könne z. B. eine Pensionskassenversorgung nur für jene Arbeitnehmer eines Betriebes, deren Entgelt die Höchstbemessungsgrundlage des ASVG übersteige, als gesetzeskonform betrachtet werden.

Wäre die Ehegattin weiterhin Dienstnehmerin der GmbH, hätte die nur sie betreffende Einzelvereinbarung zweifellos gegen das Gleichbehandlungsgebot des BPG verstößen. Auch ist der Bw. der Auffassung der BP, dass der neuerliche Wechsel der Ehegattin in das Einzelunternehmen der Umgehung des im § 18 BPG normierten Gleichbehandlungsgrundsatzes gedient hätte und ihr in fremdunüblicher Weise der Vorteil einer Pensionszusage zukommen sollte, nicht entgegengetreten. Er hat auch für den neuerlichen Wechsel der Ehegattin in das Einzelunternehmen keinerlei wirtschaftliche Begründung geliefert.

Da Pensionszusagen nicht in dem Sinn allgemein üblich sind, wie die Zahlung eines Aktivbezuges, besteht hierfür kein Standard. Pensionszusagen unterliegen daher als Sonderausstattung des Dienstverhältnisses einer isolierten und besonders strengen Beurteilung.

Die BP ist weiters davon ausgegangen, dass das Gehalt der Ehegattin von S 55.000,00 brutto im innerbetrieblichen Vergleich als gerade noch angemessen zu betrachten sei. Rechne man den Pensionskassenbeitrag auf ein Monatsgehalt um, wäre das sich dann ergebende Bruttomonatsgehalt von rund S 78.000,00 als nicht mehr angemessen zu beurteilen.

Dem hat der Bw. entgegnet, dass für Leistungen wie sie seine Ehegattin erbringe nach der Honorarordnung für Architekten ein Stundensatz von S 1.125,00 zu verrechnen wäre. Umgelegt auf eine 40-Stunden-Woche ergebe dies ein Monatsgehalt von S 198.000,00, was für eine treue und hochqualifizierte Mitarbeiterin durchaus nicht überhöht erscheine. Auf das Werkverzeichnis, die erhaltenen Auszeichnungen sowie Lehrtätigkeiten und Vorträge der Ehegattin werden hingewiesen.

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates vermögen diese Argumente nicht zu überzeugen. Weder hat der Bw. ausgeführt, welche konkreten Leistungen die Ehegattin erbracht hat noch wie sich diese von den Leistungen der übrigen (von der BP zum Vergleich herangezogenen) Dienstnehmer unterscheiden. Demgegenüber ist die BP zutreffend von den tatsächlichen Bezügen der Ehegattin bzw. der ihr vergleichbaren Dienstnehmer und nicht von fiktiven Verhältnissen ausgegangen.

Unwidersetzt blieb im Übrigen auch der Einwand der BP, dass die Ehegattin von August 1996 bis April 1998 in Mutterschutz bzw. Karenz war und demzufolge in den Streitjahren ein Kleinkind zu versorgen hatte.

Die Berufung war daher auch in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

c) Arbeitszimmer

Die Position Arbeitszimmer war im Jahr 1998 um den seitens der Betriebsprüfung irrtümlich angesetzten Betrag von S 540,00 zu berichtigen. Der Gewinn des Jahres 1998 beträgt folglich S 2.793.922,14 (statt S 2.794.462,14).

d) Wiederaufnahme des Verfahrens

Da die Berufung diesbezüglich keine Begründung enthalten hatte und dem Mängelbehebungsauftrag vom 16. November 2004 nicht entsprochen wurde, war die Berufung betreffend

Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für 1998 und 1999 gemäß § 275 BAO als zurückgenommen zu erklären.

Wien, 12. Jänner 2005

Beilage: 1 Berechnungsblatt (in € und ATS)