



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Mag. Wolfgang Kortschak, Steuerberater, 8430 Leibnitz, Dechant Thaller Straße 37/I, vom 28. Jänner 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Oststeiermark, vertreten durch Mag. Hermann Bratl, vom 23. Dezember 2003, 9. Jänner 2004 und 12. Februar 2004 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1997 bis 2000 nach der am 12. Juli 2006 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung gegen die Feststellungsbescheide für die Jahre 1998 und 1999 wird stattgegeben.

Der Berufung gegen die Feststellungsbescheide für die Jahre 1997 und 2000 wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Hinsichtlich der geänderten Feststellungen und Aufteilung der Einkünfte wird auf die Tabellen am Ende der Entscheidungsgründe verwiesen, welche einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bilden.

Hinsichtlich der endbesteuerungsfähigen Kapitalerträge sowie der einbehaltenen Kapitalertragsteuern und deren Aufteilung ergeben sich zu den in den angefochtenen Bescheiden ausgewiesenen Beträgen keine Änderungen. Sie bilden ebenfalls einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer bei der Berufungswerberin (Bw.), im Jahr 2003 durchgeführten, die Jahre 1997 bis 2000 betreffenden Betriebsprüfung wurden ua. nachstehende, im Verfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz strittige Feststellungen getroffen:

1) Rückstellungen für Pensionen 2000 (Tz 24 des Bp.-Berichtes und Punkt 7. der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 17. Oktober 2003):

Im Jahr 2000 seien für Pensionsansprüche der Ehegattin (K. Sch.) und der geschiedenen Gattin (A. Sch.) des seinerzeitigen Betriebsinhabers KR H. Sch. Rückstellungen gebildet worden.

Die Pensionszusage für K. Sch. sei am 7. Februar 2000 (notarielle Beglaubigung am 13. Juni 2000) erfolgt, jene für A. Sch. am 29. Juni 2000. Der Beginn der tatsächlichen Pensionszahlungen durch die PVA wäre der 1. April 2000 (K. Sch.) sowie der 1. Juli 2000 (A. Sch.) gewesen, also jeweils wenige Wochen bzw. sogar Tage nach der Pensionszusage durch das Unternehmen. Der Anspruch auf Firmenpension entstehe laut Pensionszusage mit dem Monat des Pensionsantrittes.

K. Sch. sei zum Zeitpunkt der Pensionszusage 58 Jahre alt gewesen, A. Sch. 65 Jahre. Überdies würden die Pensionszusagen Bezüge von weit mehr als den gesetzlich (laut § 14 Abs. 7 Z 5 EStG 1988) zulässigen 80% des letzten laufenden Aktivbezuges sichern (422% des steuerlich zulässigen Betrages für A. Sch. und 117% für K. Sch.). Auch wenn es sich – wie nunmehr im Bp.-Verfahren behauptet werde – bei dieser "Nettozusage" um einen Irrtum gehandelt haben sollte, sei diese vertraglich vereinbart worden.

Bemessungsgrundlage für den Pensionsanspruch (und somit die Pensionsrückstellung) wären die Letztbezüge der beiden Angestellten gewesen. K. Sch. wäre erst per 1. Februar 2000 von der Firma St.GmbH (vormals St.AG) übernommen worden und habe sich ihr Bezug ab Februar 2000 um 56% erhöht. Das behauptete Dienstverhältnis von bisher 28 Stunden (bei der St.GmbH), das bei der Bw. für die letzten 2 Monate der Berufstätigkeit auf 40 Stunden erweitert worden wäre, habe nicht glaubhaft gemacht werden können.

Die Ausgestaltung der Pensionszusagen sei daher keinesfalls als fremdüblich zu beurteilen, weshalb die für 2000 gebildete Pensionsrückstellung in Höhe von insgesamt S 13.880.714 zur Gänze aufzulösen sei (K. Sch. betreffend: S 10.958.069 und A. Sch. betreffend: S 2.922.645)

Dazu komme, dass aus den weiter unten dargelegten Gründen (Punkt 4.) schon das Dienstverhältnis von A. Sch. mit der Bw. dem Grunde nach steuerlich nicht anzuerkennen wäre und allein deshalb eine Pensionsrückstellung nicht möglich sei.

Zu diesem Streitpunkt finden sich weiters in der Niederschrift über die Schlussbesprechung noch folgende Ausführungen:

"Chronologie der Pensionsrückstellung":

- **13. Mai 1991:** Eintritt der am 6. Jänner 1936 geborenen A. Sch. in die Bo.KG (Bw.), also mit 55 Jahren;
- **1. Februar 2000:** Eintritt der K. Sch. in die Bo.KG (Übernahme mit allen Rechten und Pflichten von der Firma St.GmbH); Gehaltserhöhung von 56% (Bemessungsgrundlage für Abfertigung und Pensionsrückstellung);
- **7. Februar 2000:** Pensionszusage an K. Sch. – S 45.000 netto – (Zeitpunkt = Monat des Antrittes der Alterspension nach ASVG bzw. wegen langer Versicherungsdauer);
- **31. März 2000:** Abfertigung an K. Sch. , brutto S 680.873;
- **31. März 2000:** Pensionsantritt von K. Sch.;
- **1. April 2000:** Beginn der Pensionszahlungen der PVA an K. Sch.;
- **13. Juni 2000:** Notarielle Beglaubigung der Pensionszusage an K. Sch.;
- **29. Juni 2000:** Pensionszusage an A. Sch. – S 17.500 netto - (Zeitpunkt = Monat des Antrittes der Alterspension nach ASVG bzw. wegen langer Versicherungsdauer);
- **12. März 2000:** Beginn der Pensionszahlungen der SV der Gewerblichen Wirtschaft an A. Sch.;
- **31. Mai 2001:** "Einvernehmliche Lösung des Dienstverhältnisses" mit A. Sch. (laut Lohnkonto Bo.KG);
- **31. Mai 2001:** Abfertigung der A. Sch. , brutto S 25.667;
- **1. Juni 2001:** Beginn der Pensionszahlungen an A. Sch. (brutto S 17.500, kein Lohnsteuer-Abzug 2001);

Die Pensionszusage an K. Sch. sei also *im Monat vor dem Pensionsantritt* erfolgt. Diese Zusage enthalte - ebenso wie die der A. Sch. – keine Bestimmung darüber, in welchem Zeitpunkt sie verpflichtet sei, in den *Ruhestand* zu treten. Für die Anerkennung einer solchen Rückstellung sei es jedoch – in Anlehnung an die entsprechende Judikatur zu Gesellschafter-Geschäftsführern - zur Verhinderung willkürlicher Gewinnverlagerungen notwendig, dass auch der maßgebliche Zeitpunkt des Übertrittes des Pensionsberechtigten in den Ruhestand eindeutig feststehen müsse (VwGH 23.5.1978, 1630, 1850/77).

K. Sch. sei im Zeitpunkt der Pensionszusage im 58. Lebensjahr, A. Sch. sogar im 65. Lebensjahr gestanden. Laut VwGH (Erkenntnisse vom 2. März 1977, 2030, 2117/76 und vom 9. November 1982, 82/14/0090) spräche jedoch das *hohe Alter eines Pensionsberechtigten im*

Zeitpunkt der Pensionszusage dafür, dass eine Pensionsrückstellung dem Grunde nach unangemessen und daher zur Gänze zu versagen sei.

Der Anspruch auf Firmenpension entstehe laut Pensionszusage für beide Angestellte mit dem Monat des Antrittes der Alterspension bzw. einer vorzeitigen Alterspension wegen langer Versicherungsdauer nach dem ASVG. Tatsächlich sei die erste Pensionszahlung an K. Sch. jedoch *nicht* schon mit 1. April 2000 (= Beginn der Pensionszahlungen der PVA) erfolgt, sondern erst ab 1. Juli 2001. Die erste Pensionszahlung an A. Sch. sei mit 1. Juni 2001 erfolgt. In der Vorhaltsbeantwortung vom 23. September 2003 werde vom steuerlichen Vertreter der Bw. vorgebracht, dass es sich bei den *vereinbarten Pensionen* um einen *Bruttobetrag* und nicht einen *Nettobetrag* handeln würde. Die angeblich "irrtümlich" nicht in Abzug gebrachte Lohnsteuer des Jahres 2001 (Nachverrechnung im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung) wäre ab dem Jahr 2002 von der *Bruttopension* in Abzug gebracht worden. Gegen diesen Einwand würden jedoch die schriftlich abgefassten Pensionsvereinbarungen aus dem Jahr 2000 sprechen, worin unmissverständlich von *Nettopensionen* die Rede sei.

Bei einer derartigen Gestaltung seien jedenfalls die Pensionszusagen insgesamt nicht als fremdüblich anzusehen – nicht zuletzt auch deshalb, weil es sich bei A. und K. Sch. um die *beiden einzigen Angestellten* des Unternehmens gehandelt hätte, die eine solche Zusage erhalten hätten. Laut VwGH habe nun die Versagung der steuerlichen Anerkennung der Pensionszusage bereits dann zu erfolgen, wenn auch nur *eine* der wesentlichen Bestimmungen der Pensionszusage so verfasst sei, dass sie *dem Grunde nach als Ganzes bei vernünftiger* wirtschaftlicher Vorgangsweise einem gesellschaftsfremden Dritten nicht gemacht worden wäre (vgl. ua. VwGH 14.6.1999, 94/14/0185).

2) Dienstverhältnis A. Sch. (Tz 29 des Bp.-Berichtes und Punkt 5. der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 17. Oktober 2003):

Dieses Dienstverhältnis werde auf Grund des Gesamtbildes der tatsächlichen Verhältnisse, wie es sich im Zuge der Betriebsprüfung dargestellt habe (ua. keine Aufzeichnungen, die auf ein Dienstverhältnis hinweisen würden) nicht anerkannt. Somit seien die Bezüge für die Jahre 1997 bis 2000 einschließlich der angefallenen Lohnnebenkosten aus dem Aufwand des Unternehmens auszuscheiden (1997: S 90.460,18, 1998: 63.144,74, 1999: 94.547,96 und 2000: 96.393,55).

Diese Feststellungen wurden in der Niederschrift über die Schlussbesprechung wie folgt konkretisiert:

Im Zuge der Betriebsprüfung sei – mangels Vorliegens eines schriftlichen Dienstvertrages – eine *Tätigkeitsbeschreibung* abverlangt worden. Daraus ginge hervor, dass A. Sch. im Rahmen einer Teilzeitbeschäftigung die Betreuung der Polster- und Möbellederkunden im

süddeutschen Raum über gehabt hätte. Dabei wären einerseits insbesondere die Design- und Entwicklungsabteilungen von B., andererseits die Firmen R., Eis., L/Sch., D., F. und weitere regelmäßig betreut, die zuletzt genannten auch regelmäßig besucht worden.

Am 23. September 2003 (Vorhaltsbeantwortung) seien Bestätigungen der Firmen R. und Eis. vorgelegt worden, worin die Unternehmensbesuche in ihrer "aktiven Zeit" bestätigt worden wären. Eine am selben Tag vorgelegte Aktennotiz des Geschäftsführers der Bw. bestätige diese Kundenbesuche für den Zeitraum "1990 bis 2001" sowie eine von A. Sch. vorgenommene Einschulung in diesem Bereich.

Nach Aussage des ZMR sei A. Sch. seit 12. September 1983 in Salzburg wohnhaft. Urlaubsaufzeichnungen seien keine geführt worden, ebenso lägen keine Krankmeldungen vor. Da bis dato auch *keine anderen Nachweise* vorgelegt worden wären, die *die Tätigkeit im Unternehmen* dokumentieren würden, und des Weiteren ein Bruttobezug von S 5.500 (inklusive Reiseaufwand) für das breite Spektrum der Tätigkeiten "mehr als gering" zu sein scheine, werde das Dienstverhältnis nicht anerkannt.

3) Abfertigungszahlung an K. Sch. (Tz. 30 des Bp.-Berichtes und Punkt 6. der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 17. Oktober 2003)

Frau K. Sch. sei am 1. Februar 2000 von der Firma St.GmbH mit allen Rechten und Pflichten übernommen worden und hätte dort einen Bruttoletzbezug von S 41.585 gehabt. Der Bruttobezug wäre ab Übernahme (Februar 2000) von der Bw. auf S 64.845 erhöht worden (= Gehaltserhöhung um 56%). Die Abfertigungszahlung werde zwar dem Grunde nach - basierend auf dem Letztbezug bei der Firma St.GmbH - , nicht jedoch der Höhe nach anerkannt (Kürzung des Abfertigungsbetrages um S 244.230).

Für den Einwand in der Vorhaltsbeantwortung (23. September 2003), wonach die Erhöhung des Bezuges auf die Erhöhung der Arbeitszeit von 28 auf 40 Stunden (für die 2-monatige Tätigkeit bei der Bw.) zurückzuführen sei, habe kein Nachweis erbracht werden können.

4) Betriebsausgabeneigenschaft der Vergütung für das Namensrecht (Tz 31 des Bp.-Berichtes und Punkt 11. der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 17. Oktober 2003):

Bei den Aufwendungen, die von der Bw. für die Nutzung des Firmennamens "Bo." an die Firma Sch.AG , St. (CH), bezahlt worden seien (jährlich S 901.000, beginnend mit dem Jahr 2000), handle es sich nach Auskunft des KSV-International um eine reine *Domizilgesellschaft*, deren Aktionäre nicht bekannt seien und die kein eigenes Personal beschäftige. Welche Personen hinter dieser Gesellschaft stünden, habe im Verfahren nicht geklärt werden können. Eine Empfängernennung iSd § 162 BAO sei durch bloße Nennung einer Briefkastenfirma laut VwGH-Rechtsprechung jedoch nicht erfüllt.

Zum Nachweis tatsächlich angefallener Kosten im Zusammenhang mit dem Namensrecht "Bo." wäre eine Bestätigung der BD, St. (CH), beigebracht worden, woraus hervorginge, dass 1999 und 2000 nicht näher definierte Kosten mit dem Namensrecht "Bo. " sowie der Markenmeldung im Betrag von rd. € 59.000 angefallen seien. Die Zustelladresse BD weise übrigens dieselbe Adresse wie die Sch.AG auf.

Da somit im Zuge der Betriebsprüfung weder die Personen, welche hinter der Firma Sch.AG stünden, genannt worden wären noch die Kosten, die der AG im Zusammenhang mit der Namensfindung erwachsen seien, konkretisiert werden hätten können, und es schließlich nicht der allgemeinen Lebenserfahrung entspreche, dass eine Firma ohne Personal Leistungen erbringe, würden die Aufwendungen für die Nutzung dieses Namens nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden.

Das Finanzamt folgte ua. diesen Feststellungen in den im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Bescheiden über die Feststellung der Einkünfte für die Jahre 1997 bis 2000.

Die dagegen erhobenen Berufungen wurden vom steuerlichen Vertreter ua. wie folgt begründet:

Ad 1) Rückstellungen für Pensionen 2000:

Den im Jahr 2000 schriftlich verfassten Zusagen über die Firmenpensionen an die beiden Dienstnehmerinnen A. und K. Sch. seien mündliche Verhandlungen vorausgegangen. Im Falle der Zusage an A. Sch. habe es darüber hinaus auch einen Schriftverkehr über Vorgespräche hinsichtlich einer Firmenpension gegeben, welche nunmehr als Beilage übermittelt würden.

Die gegebenen Zusagen stellten direkte Leistungszusagen gemäß Betriebspensionsgesetz (BPG) dar und enthielten sämtliche im Gesetz geforderten Bestimmungen. Die Zusagen wären schriftlich und rechtsverbindlich gegeben worden, und durch Fehlen einer Auflösungs- oder Einschränkungsklausel seitens der verpflichtenden Gesellschaft seien diese auch als unwiderruflich anzusehen. Der Beginn des Pensionsanspruches sei eindeutig definiert, und zwar in der Zusage an K. Sch. mit der Koppelung an die im ASVG gegebenen Sachverhalte, bei A. Sch. sei das Anspruchsdatum definitiv angeführt. Dies hänge damit zusammen, dass A. Sch. bereits mit Schreiben vom 8. Juni 1999 ihren Pensionsantritt mitgeteilt habe.

Zu den von der Finanzverwaltung in der Niederschrift über die Schussbesprechung zitierten Erkenntnissen des VwGH werde bemerkt, dass diese zu einem anderen Sachverhalt ergangen seien: Sie würden nämlich Zusagen an geschäftsführende Gesellschafter betreffen, für welche die Bildung einer Pensionsrückstellung ausgeschlossen werde. Im gegenständlichen Fall wären jedoch Pensionszusagen an Mitarbeiterinnen, die nie Gesellschafter der gegenständlichen Firmen gewesen wären, gemacht worden.

Aus den anlässlich der Betriebsprüfung vorgelegten Tätigkeitsbeschreibungen der beiden Mitarbeiterinnen sei zu ersehen, dass diese im überwiegenden Ausmaß Arbeiten verrichtet hätten, für welche an betriebsfremde Mitarbeiter ein wesentlich höherer Bezug auszuzahlen gewesen wäre. Insbesondere die Tätigkeit von K. Sch. sei als Schlüsselstelle zu bezeichnen, da sie in der Aufbauphase der Unternehmen wesentlichen Anteil an den betrieblichen Entscheidungen gehabt hätte. In der Konsolidierungsphase wäre sie als in allen Bereichen informierte Verbindungsstelle zum Firmengründer gewesen. Es sei daher ausdrücklich festzustellen, dass die Pensionszusage nicht durch das von der Finanzverwaltung behauptete, nie vorliegende Gesellschaftsverhältnis, sondern durch das Angestelltenverhältnis begründet sei.

Der VwGH habe – so die weiteren Ausführungen des steuerlichen Vertreters – "im Erkenntnis vom 22.10.1991 bereits festgestellt", dass Leistungen aus einer betrieblichen Pensionskasse überwiegend Entgeltcharakter hätten und thesauriertes Entgelt seien, "was auch auf vorliegenden Fall zutrefte. Wenn man nunmehr den Fremdvergleich anstellt, sind die angeführten Sachverhalte sehr wohl zu berücksichtigen."

Was die Höhe der Pensionsbezüge betreffe, würden ab dem Jahr 2000 – entsprechend den Pensionszusagen – die Nettobeträge ausbezahlt und müssten diesbezüglich die Aussagen in der Vorhaltsbeantwortung vom 23. September 2003 korrigiert werden.

Weiters sei richtig, dass die tatsächlichen Pensionszusagen weit über den steuerlich zulässigen Beträgen (80%) gelegen wären (422% bei A. Sch. und 117% bei K. Sch.) und die gebildeten Rückstellungen daher entsprechend zu kürzen wären.

Ad 2) Dienstverhältnis A. Sch. :

Zu diesem Sachverhalt würden ergänzend weitere Bestätigungen von Kunden der Bw. und zwar von der Firma F.KG sowie der L.GmbH vorgelegt werden. Weiters sei ihm – so der steuerlicher Vertreter – "aus dem Archiv" von A. Sch. ein Dienstvertrag vom 30. April 1991 zur Verfügung gestellt worden, der – wegen mehrmaliger Übersiedlung der Verwaltung der Bw. – während der Betriebsprüfung nicht aufgefunden werden habe können.

Zum Vorhalt der fehlenden Reiseabrechnungen sei zu bemerken, dass im Bezug von A. Sch. eine monatliche Reisekostenpauschale inkludiert gewesen sei.

Dem Vorwurf, dass keine Krankmeldungen vorlägen, werde durch die im Lohnbüro aufliegende Arbeitsunfähigkeitsbestätigung der Salzburger GKK für die Zeit vom 17. November 1997 bis 7. Juni 1998 begegnet. Ein Sachverhalt, welcher auch auf den im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegten Lohnkonten ersichtlich gewesen wäre. Darauf sei weiters ersichtlich, dass A. Sch. laufend Krankenscheine ausgestellt erhalten habe.

Ad 3) Abfertigungszahlung an K. Sch. :

Der Grund für die Erhöhung des Bezuges von K. Sch. im Zuge der Übernahme des Dienstverhältnisses mit allen Rechten und Pflichten liege ausschließlich in der *Anpassung der Arbeitszeit*. Die Umrechnung an Hand des für die Firma St.GmbH gültigen Kollektivvertrages auf die Normalarbeitszeit sei bereits während der Betriebsprüfung nachgewiesen worden. Da das Dienstverhältnis auch von der Betriebsprüfung dem Grunde nach anerkannt worden sei, sei auch die bei der Bw. vorgenommene Einstufung anzuerkennen.

Ad 4) Betriebsausgabeneigenschaft der Vergütung für das Namensrecht:

Die diesbezüglichen Behauptungen in der Niederschrift seien unrichtig, da aus den der Finanzverwaltung vorliegenden Unterlagen bekannt sein müsste, dass die H. Sch. Privatstiftung Eigentümerin von 96% der Namensaktien der Sch.AG sei. Diese Sch.AG sei Holdinggesellschaft von operativ tätigen Tochtergesellschaften in Slowenien und Kroatien mit rund 2000 Mitarbeitern. Aus der Satzung der AG, welche der Registrierung in der Schweiz zu Grunde liege, sei keine Einschränkung der Geschäftstätigkeit abzuleiten; außerdem sei die Gesellschaft in der Schweiz steuerlich erfasst.

Von einer *Domizilgesellschaft* im Sinne der gängigen Lehre (Briefkastenfirma ohne wirtschaftliche Tätigkeit oder Sitzgesellschaft mit nur eingeschränkter Tätigkeit im Sitzland, verbunden mit steuerlichen Privilegien) könne jedenfalls nicht die Rede sein.

Wie aus den vorgelegten Unterlagen weiters hervorginge, habe die Sch.AG die Namensrechte für die in ihrem Eigentum stehenden operativen Gesellschaften angeschafft. Dafür sei auch – entgegen der Auffassung der Betriebsprüfung – kein weiteres Personal notwendig, da "solche Aufträge an hierfür spezialisierte Firmen vergeben werden, welche neben der Überprüfung des Namens hinsichtlich internationaler Akzeptanz auch Untersuchungen durchführen, ob der in Aussicht genommene Name bereits weltweit verwendet wird bzw. geschützt ist." Es sei also durchaus fremdüblich, dass dann, wenn die in Österreich ansässige Gesellschaft (= Bw.) diesen Namen ebenfalls verwenden wolle, dafür eine entsprechende Entschädigung bezahlen müsse.

Zu diesen Berufungsausführungen nahm der Betriebsprüfer ua. wie folgt Stellung (Schreiben vom 10. August 2004):

Ad 1) Rückstellungen für Pensionen 2000:

Die Dotierung der Pensionsrückstellung für K. Sch. sei in voller Höhe bei der Bw. erfolgt, obwohl sie dort nur zwei Monate tätig gewesen sei. Die in dieser Zeit von ihr wahrgenommenen Aufgaben wären laut der im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegten Tätigkeitsbeschreibung folgende gewesen:

- "Teilnahme bzw. Mitentscheidung bei allen grundlegenden und wichtigen Entscheidungen des Vorstandes in allen Bereichen (Vertrieb, Einkauf, etc.);

- Verantwortung für den Bestand, die Entwicklung bzw. den Ausbau aller administrativer Bereiche und Belange wie insbesondere des Einkaufes, Verkaufes, der Buchhaltung und Lohnverrechnung;
- Aufbau und Entwicklung einer globalen Lieferantenstruktur;
- Verantwortung des gesamten EDV-Systems."

Nicht zuletzt in Anbetracht des kurzen Zeitraumes, in dem K. Sch. für die Bw. tätig gewesen sei, erscheine es jedoch wenig glaubhaft, dass sie imstande gewesen wäre, diese umfangreichen Aufgaben auch tatsächlich zu erfüllen.

Dazu komme, dass am Tag der notariellen Beglaubigung der Pensionszusage (13. Juni 2000), von KR H. Sch. beim Notar auch eine letztwillige Anordnung getroffen worden sei. Darin vermachte er seiner Ehegattin K. Sch. eine Liegenschaft samt Einfamilienhaus in Le. und verzichtete K. Sch. für sich und ihre Nachkommen auf alle Erb- und Pflichtteilsansprüche gegenüber ihrem Ehegatten, sowie darauf, von der Verlassenschaft bzw. den Erben Unterhaltsleistungen zu fordern (Erb-, Pflichtteils- und Unterhaltsverzicht).

Der Unterhaltsverzicht sei jedoch nur für jenen Zeitraum wirksam, in welchem K. Sch. Ansprüche aus der Pensionszusage der Bw. zustünden und diese auch erfüllt würden.

Damit sei jedoch eindeutig von einer *private Veranlassung* für die Pensionszusage auszugehen, nämlich jener, *private* Unterhaltsverpflichtungen im Rahmen eines Betriebes abzugelten. Die Pensionszusage stelle also nicht – wie behauptet werde – eine Entlohnung für "langjährige Verdienste für das Unternehmen" dar.

Schließlich werde die im Zeitpunkt der Bildung der Pensionsrückstellung 2000 vorliegende gesellschaftliche Struktur der Unternehmen der Sch.-G., zu der auch die Bw. gehöre, dargestellt:

Die Bo.GmbH wäre Komplementär der Bo.KG (= Bw.) und einziger Kommanditist die H.GmbH.

Einziger Gesellschafter der Bo.GmbH sei seit 29. September 1999 die H.GmbH. Die Geschäftsführer im Jahr 2000 wären ua. H. Sch. sowie seine Söhne Ch., H. und A..

Gesellschafter der H.GmbH wiederum waren Mag. Ch. Sch. und die H. Sch. Privatstiftung; Geschäftsführer der H.GmbH waren ebenfalls H. Sch. sowie seine Söhne Ch., H. und A..

Laut Stiftungsurkunde vom 20. November 1998 seien die Erstbegünstigten der H. Sch. Privatstiftung die Söhne der KR H. Sch., nämlich H., Ch., A. und R. Sch..

Schließlich befand sich die Firma St.GmbH, Arbeitgeber der K. Sch. bis Februar 2000, im Jahr 2000 im Eigentum der H. Sch. Privatstiftung und des A. Sch..

Wenn auch die in der Niederschrift über die Schlussbesprechung zitierten Erkenntnisse – wie der steuerliche Vertreter zu Recht ausgeführt habe – zum Teil geschäftsführende

Gesellschafter betroffen hätten, seien die Erkenntnisse bei der gegebenen Sachlage auf Grund der Nahebeziehung der betroffenen Dienstnehmerinnen (Ehegattin, geschiedenen Ehegattin von Gesellschaftern, Mutter von Gesellschafter-Geschäftsführern, etc.) auch auf diese anzuwenden.

Auch hinsichtlich jener Unternehmen, bei welchen K. Sch. beschäftigt gewesen wäre, sei die "Angehörigenjudikatur" zu beachten. Eine "fremde" Firma (keine Verflechtung der Eigentümer wie zwischen der Bw. und der St.GmbH) hätte die bei einem anderen Unternehmen entstandenen Pensionsverpflichtungen gegenüber K. Sch. wohl *nicht* übernommen.

Schließlich merkte der Betriebsprüfer zur ertragsteuerlichen Situation der Bw. und der St.GmbH noch an, dass die Bw. im Jahr der Pensionszusage bzw. der Dotierung der Pensionsrückstellung einen steuerlichen *Gewinn* von S 163.633.202 ausgewiesen hätte, die St.GmbH aber einen steuerlichen *Verlust* von S 11.690.785. Abgesehen davon, dass die Pensionsrückstellung nach Berücksichtigung aller bisher bekannten Umstände keinesfalls als fremdüblich zu beurteilen sei, hätte eine Rückstellungsdotierung bei der St.GmbH zu keiner unmittelbaren Steuerersparnis geführt. Durch den Arbeitgeberwechsel von K. Sch. von der St.GmbH zur Bw. für lediglich 2 Monate habe die Bw. "auf einen Schlag eine Steuerersparnis von rund S 3.700.000 lukriert."

Die Pensionszugsage für A. Sch. sei schließlich (auch) deshalb nicht anzuerkennen, da bereits das Dienstverhältnis mit ihr nicht anzuerkennen sei (vgl. diesbezügliche Ausführungen in Punkt 2. der Stellungnahme).

Ad 2) Dienstverhältnis A. Sch. :

Die vom steuerlichen Vertreter vorgelegten Bestätigungen von Kunden würden keinen konkreten Zeitraum betreffen, sondern enthielten bloß den Normtext: "...in ihrer aktiven Zeit ...".

Darüber hinaus würden nachstehend angeführte Umstände vermuten lassen, dass der mit der Berufung vorgelegte, erst nach Abschluss der Betriebsprüfung "aufgetauchte" Dienstvertrag (datiert mit 30. April 1991) nicht zum darauf angegebenen Zeitpunkt, sondern erst im Nachhinein erstellt worden sei:

- Die Unterschrift für das Unternehmen (Bw.) sei nicht von KR H. Sch., sondern seinem Sohn Ch. Sch. geleistet worden. Dies widerspreche jedoch der Philosophie der Unternehmensführung, wonach KR H. Sch. solche Verträge persönlich unterzeichnet hätte.
- Im Vertrag würden plötzlich Regelungen über Tätigkeitsbereiche, die Reisekosten, die Wochenarbeitszeit etc. getroffen – alles Punkte, für die im Betriebsprüfungsverfahren keine geeigneten Nachweise erbracht werden hätten können.

- Im Betriebsprüfungsverfahren sei mehrfach (ua. auch vom steuerlichen Vertreter) erklärt worden, dass für Angehörige der Familie Sch. keine schriftlichen Verträge existierten.
- Der schwerwiegendste Grund für die oben angestellte Vermutung sei jedoch der, dass der Vertrag nach den Regeln der im August 1998 in Österreich eingeführten Rechtschreibreform abgefasst worden sei und im Jahr 1991 (!) nicht einmal das Regelwerk vorgelegen sei.

Aus den genannten Gründen und unter Berücksichtigung des § 167 Abs. 2 BAO sei daher das Dienstverhältnis nicht anzuerkennen.

Ad 3) Abfertigungszahlung an K. Sch. :

Diesbezüglich werde auf die Darstellung im Betriebsprüfungsbericht sowie die Ausführungen zur Pensionsrückstellung verwiesen.

Ad 4) Betriebsausgabeneigenschaft der Vergütung für das Namensrecht:

Diesbezüglich würde sich die Frage stellen, weshalb eine "derartige Konstruktion" über die Sch.AG in der Schweiz gewählt worden sei. Dies ergäbe nämlich nur dann einen Sinn, wenn die genannte Firma den Namen "erfunden" hätte, was jedoch – mangels Personals – nicht der Fall gewesen sein konnte.

Einen Auftrag zur Namensfindung an eine fremde Firma hätte somit auch die Bw. selbst geben können bzw. hätte man sich die Einschaltung der in der Schweiz ansässigen Sch.AG völlig erspart. In diesem Fall wären auch die an Fremdfirmen bezahlten Kosten (Aufwendungen) transparent gewesen sowie allfällige von anderen Konzernpartnern für die Verwendung des Namens gezahlte "Gebühren" als Einnahmen in die Buchhaltung der Bw. eingeflossen.

In der Folge verfasste das Finanzamt unter Bezugnahme auf diese Stellungnahme des Betriebsprüfers einen Vorhalt (vom 2. September 2004), der seitens des steuerlichen Vertreters mit Schreiben vom 29. Oktober 2004 ua. wie folgt beantwortet worden ist:

Ad 1) Rückstellungen für Pensionen 2000:

Der ehemalige Betriebsinhaber KR H. Sch. wäre zum Zeitpunkt der Pensionszusagen nicht unterhaltsverpflichtet gewesen, da beide Pensionsberechtigte (A. und K. Sch.) über eigene Einkünfte verfügt hätten. Somit sei auch der "Verdacht" privater Veranlassung der Firmenpension unrichtig. Weiters habe KR H. Sch. zu diesem Zeitpunkt nur mehr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen und sei das in seinem Besitz befindliche Liegenschaftsvermögen seiner Gattin K. Sch. testamentarisch vermacht worden.

Die Gesellschaftsanteile der beteiligten Firmen wären bereits am 20. November 1998 der H. Sch. Privatstiftung gewidmet worden, also rund 14 Monate vor Gewährung der Pensionszusagen und sei daher die Anwendung der Angehörigenjudikatur nicht gerechtfertigt. Der Hinweis, dass die St.GmbH aus der Dotierung der Pensionsrückstellung keine Steuerersparnis gehabt hätte, stünde mit der Berufung in keinem Zusammenhang. Die Übernahme von Dienstnehmern durch die Bw. von der St.GmbH sei im Zusammenhang mit der Beteiligungsveräußerung erfolgt, und sei das Betriebsergebnis der St.GmbH zum Zeitpunkt der Pensionszusage noch gar nicht absehbar gewesen.

Schließlich sei auch zum Zeitpunkt der Übernahme von K. Sch. noch keineswegs absehbar gewesen, dass diese mit 31. März 2000 in den Ruhestand treten würde und sei der vorzeitige Pensionsantritt aus den in der Tätigkeitsbeschreibung angeführten Gründen - Verschlechterung der Krebserkrankung ihres Ehegatten - erfolgt.

Ad 2) Dienstverhältnis A. Sch. :

Der Dienstvertrag sei von den zum Zeitpunkt der Errichtung zur Vertretung befugten Personen unterfertigt worden, was insofern nicht außergewöhnlich gewesen wäre, als KR H. Sch. seine Tätigkeit vom Büro in G. ausgeübt hätte und die laufende Geschäftsführung der Bw. durch die Geschäftsführer in Fe. erfolgt sei. Zu der vom Finanzamt angesprochenen "Philosophie der Unternehmensführung" sei festzuhalten, dass der den Vertrag mit unterzeichnende Sohn bereits neun Jahre als Geschäftsführer der L.KG (= damaliger Firmenname der Bw.) tätig gewesen wäre und das Vertrauen seines Vaters gehabt hätte.

Wie wiederholt im Betriebsprüfungsverfahren und auch in der Berufung ausgeführt, sei es ua. ihm als steuerlichen Vertreter nicht bekannt gewesen, dass Dienstverträge bestehen. Die Existenz oder Nichtexistenz habe daher von ihm nie behauptet werden können.

Der Hinweis auf die Form der Rechtschreibung schließlich könne nicht nachvollzogen werden, doch müsse die Vermutung, dass der Dienstvertrag nicht zum behaupteten Zeitpunkt abgefasst worden sein, auf das Entschiedenste zurückgewiesen werden.

Ad 4) Betriebsausgabeneigenschaft der Vergütung für das Namensrecht:

Die restlichen 4% der Aktien der Sch.AG würden von zwei Schweizer Staatsbürgern gehalten, doch sei diese Minderheitenbeteiligung für die Beurteilung der Sachverhalte unwesentlich.

Im Zuge der Betriebsprüfung sei dargestellt worden, dass für die Namensfindung ein international in diesem Bereich tätiges Unternehmen durch den Verwaltungsrat der Sch.AG beauftragt worden wäre. Ein international verwendeter Firmenwortlaut bzw. eine Markenbezeichnung könne auch mit Personal nicht "erfunden" werden, da hierfür eingehende

Untersuchungen hinsichtlich des Schutzes des Namens oder der Marke weltweit sowie der Bedeutung der Aussprache in verschiedenen Sprachen durchzuführen sind.

Zu Punkt 1) der Vorhaltsbeantwortung, den **Rückstellungen für Pensionen 2000**, führte der Betriebsprüfer in seiner Stellungnahme ua. aus, dass gerade die nichtselbständigen Einkünfte bzw. der Umstand, dass diese auch Bemessungsgrundlage für Abfertigung und Pensionen sein sollten, gegenständlichenfalls "Stein des Anstoßes" wären:

Ohne Einkünfte wäre nämlich KR H. Sch. sehr wohl unterhaltspflichtig gewesen und sei daher offensichtlich versucht worden, diese privaten Unterhaltsverpflichtungen in Form von (unangemessenen) Gehältern, Abfertigungen und Firmenpensionen abzugelten. Dies sei im Übrigen bereits in der letzten Stellungnahme zur Berufung (vom 10. August 2004) eingehend erläutert worden und fände eine klare Bestätigung in der letztwilligen Anordnung von KR H. Sch., worin ein eindeutiger Konnex zur Pensionszusage hergestellt worden sei.

Für die Behauptung des steuerlichen Vertreters, wonach zum Zeitpunkt der Übernahme von K. Sch. noch nicht abzusehen gewesen wäre, dass sie bereits im darauf folgenden Monat in den Ruhestand treten würde, sei kein entsprechender Nachweis erbracht worden; allerdings ließen die vorliegenden Umstände – Übernahme per 1. Februar 2000, Pensionszusage bereits per 7. Februar 2000 – auf das Gegenteil schließen.

Zum Vorbringen in der Vorhaltsbeantwortung, wonach die Angehörigenjudikatur gegenständlichenfalls nicht anwendbar sei, bemerkte der Betriebsprüfer, dass die Begünstigten aus der H. Sch. Privatstiftung die vier Söhne von KR H. Sch. seien.

In seiner dazu abgegebenen Gegenäußerung (vom 1. Juni 2005) führte der steuerliche Vertreter ua. aus, dass – da das Einkommen von K. Sch. im Verhältnis zum Einkommen von KR H. Sch. zur Deckung ihres Unterhaltes ausreichend gewesen wäre - eine Unterhaltsverpflichtung von KR H. Sch. nie bestanden hätte. Eine Vermutung, was wäre wenn K. Sch. keine Einkünfte gehabt hätte, sei auf Grund dieser Tatsachen nicht anzustellen bzw. "rechtlich nicht zu würdigen." Das Einkommen von K. Sch. sei bei sämtlichen vorangegangenen Betriebsprüfungen anerkannt worden und sei auch bei der gegenständlichen Betriebsprüfung dem Grunde nach nie bestritten worden. Die in der Stellungnahme dargelegte Unterstellung des Betriebsprüfers – "Abgeltung privater Unterhaltsverpflichtungen" – sei daher zurückzuweisen.

Der vom Betriebsprüfer festgestellte "eindeutige Konnex zur Pensionszusage" sei deshalb nicht hergestellt, da auch bei Wegfall der Ansprüche aus der Pensionszusage keine gesetzliche Unterhaltsverpflichtung entstanden wäre.

Nach abweisender Berufungsvorentscheidung wurden – jeweils getrennt für die einzelnen Streitjahre 1997 bis 2000 – Vorlageanträge an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

In der am 12. Juli 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom steuerlichen Vertreter ergänzend zum Streitpunkt **"Betriebsausgabeneigenschaft der Vergütung für das Namensrecht"** ausgeführt, dass die Sch.AG, die Inhaber des Namensrechtes sei, im Jahr 2004 verkauft worden sei und aus diesem Grund die entgeltliche Gewährung des Namensrechtes von besonderer Wichtigkeit für die Bw. wäre.

Über die Berufung wurde erwogen:

Ad 1) Rückstellungen für Pensionen 2000:

Die Beantwortung der Frage, ob und wenn ja in welcher - gemäß § 14 Abs. 7 EStG 1988 steuerlich zulässigen Höhe – Pensionsrückstellungen (überhaupt) gebildet werden können, hängt von der steuerrechtlichen Beurteilung der der Rückstellungsbildung zu Grunde liegenden *Pensionszusagen* ab.

Die von der Bw. (bzw. ihren dazu befugten Vertretungsorganen) den Dienstnehmerinnen A. Sch. und K. Sch. in Form von direkten Leistungszusagen rechtsverbindlich und unwiderruflich erteilten Pensionszusagen sind nun gegenständlichenfalls dahingehend zu prüfen, ob die Pensionszusagen den Voraussetzungen genügen, die an die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen geknüpft sind.

Der VwGH hat in ständiger Rechtsprechung zum Ausdruck gebracht, dass *Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen* – selbst wenn sie den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechtes entsprechen – für den Bereich des Steuerrechtes nur dann anerkannt werden, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen und
- zwischen Familienfremdem unter denselben Bedingungen abgeschlossen worden wären (sog. *Fremdvergleich* vgl. zB VwGH 22.2.2000, 99/14/0082).

Die Vornahme dieser "Kriterienprüfung" ist vor allem deshalb geboten, weil der in der Regel zwischen fremden Geschäftspartnern üblicherweise bestehende Interessensgegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch rechtliche Gestaltungen steuerliche Folgen abweichend von den wirtschaftlichen Gegebenheiten herbeigeführt werden könnten (VwGH 31.3.2003, 98/14/0164). Es besteht also die Gefahr, dass (an sich) *privat* veranlasste Geldflüsse in einen steuerlich relevanten Bereich verlagert werden und es somit zu einer – sich zu Lasten der Gleichmäßigkeit der Besteuerung auswirkenden – willkürlichen Herbeiführung abgabenrechtlicher Folgen kommen könnte.

Weiters hat der VwGH in einer Reihe von Erkenntnissen zum Ausdruck gebracht (vgl. zB VwGH 13.3.1998, 93/14/0023), dass als "nahe Angehörige", für welche die oben angeführten

Grundsätze (Kriterien) anzuwenden sind, auch zwischen Gesellschaften und deren Gesellschaftern, Privatstiftungen und Stiftern bzw. den Begünstigten sowie diesen nahe stehende Personen Gültigkeit haben.

Wie sich nun aus der Sachverhaltsdarstellung ergibt (Stellungnahme des Betriebsprüfers vom 10. August 2004), kann auf Grund der dort aufgezeigten personellen Verflechtungen der Dienstnehmerinnen A. und K. Sch. zu den Gesellschaftern, weiters zu den Gesellschafter-Geschäftsführern sowie zu den Begünstigten der Privatstiftung, gegenständlichenfalls geradezu von klassischen Fällen einer Nahebeziehung ausgegangen werden.

Somit geht der Einwand des steuerlichen Vertreters in seiner Berufung, wonach sich die VwGH-Judikatur nur auf Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer und nicht auf solche an Mitarbeiterinnen beziehe, gegenständlichenfalls schon deshalb ins Leere, da es sich bei diesen "Mitarbeiterinnen" eben um nahe Angehörige handelt.

Dies bedeutet also, dass die Pensionszusagen sehr wohl der eingangs dargestellten Kriterienprüfung zu unterziehen sind, wobei – wie nachstehende Erwägungen deutlich machen sollen – die steuerliche Anerkennung der Pensionszusagen (und somit die daran anknüpfende Bildung der Pensionsrückstellung) bereits an der fehlenden *Fremdüblichkeit* scheitert:

Pensionszusage – A. Sch. :

A. Sch. war zum Zeitpunkt der Pensionszusage bereits 65 Jahre alt und – neben K. Sch. – die einzige Dienstnehmerin des Unternehmens, der eine Pensionszusage gemacht worden ist.

Dazu kommt, dass die nur 2 (!) Tage vor dem tatsächlichen Pensionsantritt erteilte Pensionszusage nicht als objektiv angemessenes (zusätzliches) Entgelt für die von ihr während ihrer Aktivzeit erbrachten Arbeitsleistungen anzusehen ist: Dies deshalb, da nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenates die Höhe der Bezüge, die sie für ihren Tätigkeitsbereich in ihrer Aktivzeit erhalten hat, angemessen war und somit ein *betrieblicher* Grund für einen Vermögensvorteil in Form einer Firmenpension nicht ersichtlich ist.

Das Vorbringen, wonach an "betriebsfremde Mitarbeiter" mit gleichartigen Aufgabenbereichen wesentlich höhere Bezüge ausbezahlt gewesen wären, stellt schließlich eine durch Nichts bewiesene Behauptung dar.

Auch die Höhe der zugesagten Firmenpension (S 17.500 netto monatlich, bei einem Aktivbezug von lediglich rund S 5.500 brutto), die also ein Mehrfaches des steuerlich zulässigen Betrages ausmacht, ist ein Indiz für die Fremdunüblichkeit der – zivilrechtlich gültig – vereinbarten Firmenpension. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass nunmehr in der Berufung die dafür ursprünglich gebildete Rückstellung (S 2.922.645) auf Basis des steuerlich zulässigen Ausmaßes (neu) berechnet worden ist (S 692.570).

Pensionszusage – K. Sch. :

Die oben angeführten Argumente finden zum Teil auch auf die Pensionszusage von K. Sch. Anwendung: So stand K. Sch. zum Zeitpunkt der Pensionszusage bereits im 58. Lebensjahr und lagen zwischen Pensionszusage und Pensionsantritt nur wenige Wochen.

Wenn auch – wie vom steuerlichen Vertreter argumentiert wird – möglicherweise zum Zeitpunkt der Pensionszusage der vorzeitige Pensionsantritt noch nicht absehbar gewesen sein mag, ändert dies nichts daran, dass K. Schmidt bereits unmittelbar nach ihrer Übernahme durch die Bw. (mit 1. Februar 2000) als einziger Angestellter die Pensionszusage erteilt worden ist (7. Februar 2000).

Dazu kommt, dass sie zwar am "Aufbau" der zur Unternehmensgruppe der Bw. zurechenbaren St.GmbH (vormals St.AG) mitgewirkt haben mag, nicht jedoch am Aufbau jener Firma (der Bw.), von der sie erst per 1. Februar 2000 übernommen worden ist. Auch deshalb könnten daher die Leistungen aus der betrieblichen Pensionskasse der Bw. keinen Entgeltscharakter haben bzw. – entgegen der Auffassung des steuerlichen Vertreters - thesauriertes Entgelt sein.

Weiters lässt sich nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates zwischen dem am 13. Juni 2000 errichteten Notariatsakt und der am gleichen Tag notariell beglaubigten Pensionszusage nicht nur ein "zeitlicher", sondern sehr wohl auch ein *inhaltlicher* Konnex herstellen:

Laut Notariatsakt *verzichtet* K. Sch. darauf, von der Verlassenschaft bzw. den Erben nach KR H. Sch. *Unterhaltsleistungen* zu fordern. Weiters wurde darin zwischen KR. H. Sch. und K. Sch. vereinbart, dass dieser *Unterhaltsverzicht* (also unabhängig von einer allfälligen *gesetzlichen* Unterhaltsverpflichtung) nur für jenen Zeitraum wirksam würde, in welchem K. Sch. Ansprüche aus der *Pensionszusage* zustünden und auch erfüllt würden.

Somit steht nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates – neben der Fremdunüblichkeit der Pensionszusage – jedenfalls fest, dass dadurch, dass die beiden Vertragsparteien die Wirksamkeit des Unterhaltsverzichts unmittelbar von der Erfüllung der Pensionszusage abhängig gemacht haben, *private und nicht betriebliche Gründe die Pensionszusage veranlasst haben*.

Da somit auf Grund dieses eindeutigen *vereinbarten* Unterhaltsverzichts eine *betriebliche* Veranlassung der Pensionszusage zu verneinen ist, kann auch die Beantwortung der Frage auf sich beruhen, ob (möglicherweise) bei Nichterfüllung der Ansprüche aus der Pensionszusage gesetzliche Unterhaltsverpflichtung entstanden wäre oder nicht.

Sämtliche diesbezüglichen - das Vorliegen einer gesetzlichen Unterhaltspflicht verneinenden - Ausführungen des steuerlichen Vertreters gehen daher ins Leere.

Ad 2) Dienstverhältnis A. Sch. :

Diesbezüglich sieht der unabhängige Finanzsenat – im Gegensatz zum Betriebsprüfer bzw. zum Finanzamt - keine Veranlassung, das Dienstverhältnis der Bw. mit A. Sch. dem Grunde nach nicht anzuerkennen; auch die Höhe der von ihr für die Erfüllung ihres Aufgabenbereiches erhaltenen Entgeltes scheint durchaus angemessen zu sein.

Die vom Betriebsprüfer geäußerten Bedenken hinsichtlich der steuerlichen Anerkennung des Dienstverhältnisses beruhen in erster Linie auf den – zugegebenermaßen berechtigten - Bedenken hinsichtlich des *Zeitpunktes* der Erstellung des schriftlichen Dienstvertrages sowie darauf, dass die vorgelegten Bestätigungen der von A. Sch. betreuten Firmen sich auf die "Aktivzeit" ihrer Tätigkeit beziehen würden.

Wenn auch die Schriftlichkeit eines Vertrages bei der steuerlichen Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen - vor allem im Rahmen der Beweiswürdigung - eine nicht unwesentliche Rolle spielt, kann aus den im Zusammenhang mit der Vertragsgestaltung aufgezeigten Ungereimtheiten nicht "automatisch" der Schluss gezogen werden, dass A. Sch. tatsächlich *überhaupt keine Tätigkeit* für die Bw. entfaltet haben sollte. Dieser Schluss würde nämlich voraussetzen, dass es sich bei den vorgelegten Bestätigungen um reine Gefälligkeitsbestätigungen gehandelt haben müsste. In diese Richtung gehende Feststellungen sind jedoch – weder seitens der Betriebsprüfung noch des Finanzamtes – getroffen worden.

Somit waren die im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis bisher nicht anerkannten Aufwendungen (Bezüge plus Lohnnebenkosten) bei der Bw. als Aufwand steuerlich zu berücksichtigen (1997: S 90.460,18; 1998: S 63.144,74; 1999: S 94.547,96 und 2000: S 96.393,55).

Ad 3) Abfertigung K. Sch. :

Diesbezüglich wird seitens des steuerlichen Vertreters vor allem argumentiert, dass sich die Erhöhung des – ua. als Basis für die Abfertigungszahlungen heranzuziehenden - Bezuges auf die Erhöhung der Arbeitszeit von 28 auf 40 Stunden zurückführen ließe; im Übrigen sei das Dienstverhältnis auch anlässlich der Betriebsprüfung dem Grunde nach anerkannt worden.

Demgegenüber vertritt der unabhängige Finanzsenat jedoch die Auffassung, dass diese gewählte Vorgangsweise nur mit dem "Nahen-Angehörigen-Verhältnis" der K. Sch. (Dienstnehmerin) zur Bw. (Dienstgeber) erklärbar ist:

Ein fremder Dienstgeber hätte nämlich nicht gleichzeitig mit der Übernahme einer Dienstnehmerin bzw. nur kurz vor deren Pensionierung (und zwar unabhängig von deren "Vorhersehbarkeit") die Arbeitszeit in der Form "angepasst", dass damit eine Bezugserhöhung

von 56% eintritt (verbunden ist); noch dazu, wenn dadurch auch der als Abfertigung zu bezahlende Betrag an den höheren Bezug "anzupassen" war.

Das Finanzamt hat daher völlig zu Recht eine Kürzung der Abfertigungszahlung um S 244.230 – basierend auf dem Letztbezug bei der Firma St.GmbH - vorgenommen.

Ad 4) Betriebsausgabeneigenschaft der Vergütung für das Namensrecht:

Grundsätzlich ist festzuhalten, dass die oben angeführten Überlegungen hinsichtlich der steuerlichen Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen bei den gegebenen gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen zwischen der Bw. und der Firma Sch.AG (siehe Stellungnahme des Betriebsprüfers vom 10. August 2004, worin die gesellschaftsrechtlichen Strukturen der Sch.-G. dargestellt worden sind) auch für die Beantwortung dieses Streitpunktes Gültigkeit haben.

Doch auch hier scheitert die Anerkennung der Vergütung als Betriebsausgabe bereits an der fehlenden *Fremdüblichkeit*:

So wäre es nämlich völlig fremdunüblich, einer Firma wie der Sch.AG in der Schweiz, für die Nutzung eines Namens vorerst (!) einmal zehn Jahre hindurch jährlich 100.000 Franken (S 901.000 im Streitjahr 2000) zu bezahlen (laut Punkt 6. der Vereinbarung vom 16. Juni 1999, wobei sich der Vertrag laut Punkt 9. sogar automatisch um jeweils weitere drei Jahre verlängert, wenn er nicht innerhalb von sechs Monaten vor Ablauf von einer der Parteien gekündigt wird); noch dazu einer Firma, die diesen Namen für ihre Tochtergesellschaften "angeschafft" hat und der selbst dafür laut vorgelegter Bestätigung "nur" 59.000 Franken an Kosten entstanden sind.

Somit steht für den unabhängigen Finanzsenat allein deshalb fest, dass die Zahlung einer Vergütung nur durch die "Nahebeziehung" zwischen der Bw. und der Firma Sch.AG erklärbar ist. Jede weitere Auseinandersetzung mit den von den beiden Parteien im bisherigen Berufungsverfahren darüber hinaus für ihren Standpunkt vorgebrachten Argumenten (betreffend Domizilgesellschaft ja oder nein, Personalerfordernis, etc.) hat sich daher erübrigt.

Das Vorbringen in der mündlichen Berufungsverhandlung, wonach durch die im Jahr 2004 erfolgte Veräußerung der Sch.AG die Gewährung des Namensrechtes für die Bw. besonders wichtig gewesen sei, mag zwar durchaus zutreffen, ändert aber nichts an der Tatsache, dass die Vereinbarung im Zeitpunkt ihres Abschlusses (Juni 1999) dem Fremdvergleich nicht standgehalten hat.

Diese Erwägungen führen zu nachstehender Neuberechnung der gemäß § 188 BAO festzustellenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

	1997:	1998:	1999:	2000:
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	- 57.469,61 € - 784.937,00 S	- 3.311.562,30 € - 45.568.091,00 S	1.629.598,20 € 22.423.761,00 S	13.472.882,64 € 185.390.907,00 S
Nichtausgleichsfähige Verluste	184.192,28 € 2.534.541,00 S	1.206.444,10 € 16.601.034,00 S		
Verrechenbare Verluste			1.390.636,40 € 19.135.575,00 S	

Die Anteile der an den Einkünften Beteiligten und die den geänderten Einkünften angepassten nichtausgleichsfähigen sowie verrechenbaren Verluste betragen:

	1997:	1998:	1999:	2000:
Anteil - H. Schmidt Holding GmbH:	- 184.192,28 € - 2.534.541,00 S	- 3.282.671,80 € - 45.170.550,00 S	1.395.612,80 € 19.204.052,00 S	12.609.852,69 € 173.515.356,00 S
Nichtausgleichsfähige Verluste	- 184.192,28 € - 2.534.541,00 S	1.177.553,76 € 16.203.493,00 S		
Verrechenbare Verluste			1.361.746,00 € 18.738.034,00 S	
Anteil – Boxmark Leather GmbH:	+ 127.148,68 € + 1.749.604,00 S	- 28.890,43 € - 397.541,00 S	233.985,37 € 3.219.709,00 S	856.024,72 € 11.779.157,00 S
Nichtausgleichsfähige Verluste		- 28.890,43 € - 397.541,00 S		
Verrechenbare Verluste			28.899,43 € 397.541,00 S	

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 27. Juli 2006