



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der AFG S, WK, vom 9. April 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 23. März 2001 betreffend Körperschaftsteuer 1999 und dem Haftungs- und Zahlungsbescheid 14. März 2001 betreffend Kapitalertragsteuer für 1999 entschieden:

Den Berufungen betreffend Körperschaftsteuer 1999 und Haftungs- und Zahlungsbescheid für Kapitalertragsteuer für 1999 wird teilweise Folge gegeben.

Die Körperschaftsteuer wird für das Jahr 1999 von 61.544,-- S (4.472,58 €) auf 47.264,- S (3.434,81 €) herabgesetzt.

Der Haftungs- und Zahlungsbescheid für Kapitalertragsteuer 1999 wird von 42.000,-- S (3.052,26 €) auf 31.500,-- S (2.289,19 €) herabgesetzt.

Entscheidungsgründe

Auf Grund einer Betriebsprüfung im Jahre 2001 wurde bei der Bw. das Verfahren hinsichtlich der Körperschaftsteuer 1999 unter Hinzurechnung einer verdeckten Ausschüttung in Höhe von 126.000,-- S (9.156,78 €) wiederaufgenommen, wobei die Körperschaftsteuer statt wie bisher mit 21.810,-- (1.584,99 €) mit 61.544,-- S (4.472,58 €) festgesetzt sowie ein Haftungs- und Zahlungsbescheid betreff Kapitalertragsteuer für 1999 in Höhe von 42.000,-- S (3.052,26 €) erlassen wurde. Die Betriebsprüfung stellte hiezu fest, es handle sich bei der Abfertigungszahlung an FF um eine Zuwendung, die die Gesellschaft nach den Grundsätzen des Fremdvergleiches einer Dritten ihr fremd gegenüberstehenden Person nicht geleistet hätte. Die Zuwendung sei als verdeckte Gewinnausschüttung der Körperschaft- und der

Kapitalertragsteuer zu unterziehen, die Kapitalertragsteuer werde vom geprüften Unternehmen getragen.

Gegen diese Bescheide wurde das Rechtsmittel der Berufung erhoben. Die Berufung richtet sich gegen die Qualifizierung der an den Gesellschafter-Geschäftsführer FF anlässlich der Beendigung des Dienstverhältnisses per 31. Dezember 1998 gewährten freiwilligen Abfertigung in Höhe von 126.000,-- S (9.156,78 €) zuzüglich der Kapitalertragsteuer in Höhe von 42.000,-- S (3.052,26 €) als verdeckte Gewinnausschüttung auf Ebene der Gesellschaft. Hierzu wird im Wesentlichen angeführt, FF sei bis ins Jahr 1997 jahrzehntelang als protokollierter Einzelunternehmer in der Textilbranche erfolgreich tätig gewesen. Zum Stichtag 30. Juni 1997 sei das Einzelunternehmen gemäß Art. IV UmgrStG mit der Bw. zusammengeschlossen worden, wobei hieraus die AGC hervorgegangen sei. FF sei mit Datum 1. März 1998 als Geschäftsführer mit einem Beteiligungskapital von 25 % ein unbefristetes Dienstverhältnis zum Bw. eingegangen. Als Geschäftsführerbezug sei ein Betrag in Höhe von 14 mal jährlich 42.000,-- S (3.052,26 €) wertgesichert entsprechend dem V Lebenshaltungskostenindex sowie eine freiwillige Abfertigung vereinbart worden. Während sich die Höhe der Abfertigung an § 23 AngStG orientieren sollte, sei in ausdrücklicher Abkehr vom Angestelltengesetz eine Anrechnung der von FF zurückgelegten Zeiten als Einzelunternehmer im Ausmaß von fünf Jahren ausgemacht worden. Als das Dienstverhältnis zum 31. Dezember 1998 aufgelöst worden sei, sei es vereinbarungsgemäß zur Auszahlung einer Abfertigung in Höhe von drei Monatslöhnen gekommen. Die Betriebsprüfung vertrete nun die Meinung, eine Anrechnung von Vordienstzeiten sei nur zulässig, wenn der entsprechende Anspruch nach arbeitsrechtlichen Vorschriften in einem Dienst- bzw. Arbeitsverhältnis erworben worden sei. Eine Subsumierung unter § 67 Abs. 3 EStG sei daher nicht möglich. Es würde sich bei der Abfertigungszahlung vielmehr um eine Zuwendung, die im Fremdvergleich einem Dritten nicht gewährt worden wäre, handeln, weshalb sie als verdeckte Gewinnausschüttung zu beurteilen sei. Die aus dieser Umqualifizierung von Einkünften resultierende Kapitalertragsteuer werde zudem von der Bw. getragen. Folgerichtig habe der Prüfer die sich somit ergebende Kapitalertragsteuer in Höhe von 42.000,-- S (3.052,26 €) als zusätzliche verdeckte Gewinnausschüttung eingestuft. Rechtlich werde dies von der Bw. so gewürdigt, als der Prüfer zutreffend erkannt habe, dass eine freiwillige Abfertigung beantragt worden sei. Für den vorliegenden Fall würden sich aus dem Verwaltungsgerichtshofurteil vom 29. März 1989, Zl. 85/13/0074,0075 eindeutige Antworten ergeben. Ein Gesellschafter-Geschäftsführer sei vor der Begründung der unselbständigen Tätigkeit über einen Zeitraum von 48 Jahren als Mitunternehmer bei jener KG tätig gewesen, die in der Folge in seine Dienstgeberin eingebracht worden sei. Auf Grund der bei Mitunternehmerschaften vorherrschenden bilanzbündeltheoretischen Betrachtungsweise

sei diese Konstellation nicht anders zu beurteilen als der streitgegenständliche Sachverhalt. Obwohl der Gesellschafter-Geschäftsführer nur zwei Jahre Dienstnehmer der Beschwerdeführerin gewesen sei, sei eine freiwillige Abfertigung in Höhe von 12 Monatsbezügen, was einer Vordienstzeit von 25 Jahren entsprechen würde, zur Auszahlung gekommen. Der Prüfer habe, wie im vorliegenden Fall, reflexartig auf eine verdeckte Gewinnausschüttung geschlossen. Der Verwaltungsgerichtshof habe dieser Beurteilung eine klare Absage erteilt. Selbst unter Zugrundelegung der von vornherein nicht zu erwartenden Arbeitszeit von 10 Monaten ergebe sich bei FF ein Gesamtmonatsbezug von lediglich 54.000,-- S (3.924,33 €), somit eine Bezugshöhe, die für einen Geschäftsführer mit der Erfahrung und dem Einsatz von FF am unteren Limit des Fremdüblichen angesiedelt sei. Die Annahme des Betriebsprüfers, die Kapitalertragsteuer werde vom geprüften Unternehmen getragen, entbehre jeder Grundlage. Die Bw. habe sich zu keiner Zeit, weder im Falle offener noch bei verdeckten Ausschüttungen, verpflichtet, die Kapitalertragsteuer für den Gesellschafter zu übernehmen. Zu den sonstigen Bezügen im Sinne des § 27 Abs.1 Z 1 EStG zählten u.a. die verdeckten Gewinnausschüttungen. Verdeckte Ausschüttungen seien alle im Gesellschafts- bzw. Genossenschaftsverhältnis wurzelnden unmittelbaren oder mittelbaren, nicht ohne weiteres als Ausschüttungen von Gewinnanteilen erkennbaren Zuwendungen aus dem Vermögen einer Körperschaft an die an ihr beteiligten Personen, die sich als Zuwendungen von Teilen des Einkommens der Körperschaft darstellten und die die Körperschaft dritten, ihr fremd gegenüberstehenden Personen nicht zuwenden würde (EStR 2000, Rz 6148). Aus obigen Ausführungen gehe deutlich hervor, dass auch die für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung auf Gesellschafterebene erforderlichen Voraussetzungen nicht gegeben seien.

Es werde daher beantragt, der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1999 Folge zu geben, d.h. die verdeckte Gewinnausschüttung im Zusammenhang mit der Auszahlung der freiwilligen Abfertigung, einschließlich Kapitalertragsteuerzurechnung, wieder rückgängig zu machen, den Haftungs- und Zahlungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer vom 14. März 2001 ersatzlos aufzuheben und für den Fall einer Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz werde eine mündliche Verhandlung beantragt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 23. August 2001 wurde der Berufung hinsichtlich der Körperschaftsteuer und hinsichtlich der Haftung für die Kapitalertragsteuer auf Grund der Nichttragung der Kapitalertragsteuer durch die Bw. teilweise stattgegeben.

Im nunmehrigen Vorlageantrag wird angeführt, dass der innerbetriebliche Vergleich darin bestehe, dass die Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers mit jenen eines leitenden Angestellten verglichen würden. Im vorliegenden Falle habe das Finanzamt einen Vergleich zwischen zwei Geschäftsführern durchgeführt und sei dabei offenbar zum Schluss gekommen,

dass beiden Geschäftsführern ein Bezug in gleicher Höhe gebühre. Dabei werde übersehen, dass es in der Praxis durchaus üblich sei, dass die Bezüge zwischen mehreren Geschäftsführern des selben Betriebes auf Grund unterschiedlichster Gründe wie unterschiedliche Ausbildung, divergierende Branchenkenntnisse, verschieden weitreichender Aufgaben- und Verantwortungsbereich, etc. nicht selten stark differieren. Wenn man nun die Entstehungsgeschichte der Bw. verfolge, so werde einem bewusst, dass der ursprüngliche Einzelunternehmer FF es gewesen sei, der den Betrieb aufgebaut und jahrzehntelang erfolgreich geführt habe. Seine Gattin BF sei zwar ebenfalls im Betrieb tätig, doch nehme sie dort bloss die Funktion einer Angestellten ein, die keine Führungsaufgaben innehave. Die für die Fortentwicklung des Unternehmens wichtigen Entscheidungen seien stets von FF alleine getroffen worden. Diese Situation habe sich auch nicht beim im Jahre 1997 durchgeführten Zusammenschluss des Einzelunternehmens FF mit der AFG geändert. BF habe zwar ebenso wie FF formell die Geschäftsführung der AFG übernommen, doch sei weiterhin FF federführend für die GmbH tätig gewesen. BF habe eher die Funktion eines Assistenten des Geschäftsführers der AFG inne, die darauf vorbereitet werde, die Geschäftsführung mittel- bis langfristig alleine zu übernehmen. Unter diesen Voraussetzungen sei es durchaus plausibel und fremdüblich, dass FF unter Einbeziehung der freiwilligen Abfertigung ein höherer Bezug zugesagt und auch gewährt worden wäre. BF sei nunmehr zwar Alleingeschäftsführerin der Bw., doch dürfe dabei nicht übersehen werden, dass FF auch nach seiner Pensionierung weiterhin 100 % Kommanditist der AGC sei. In dieser Funktion nehme er, soweit es sein gesundheitlicher Zustand zulasse, die Aufgaben eines Art externen Beraters wahr. Dies erkläre auch, warum der Bezug von Frau BF nach der Pensionierung von FF nur um 8.000,-- S (581,38 €) erhöht worden sei. Wenn das Finanzamt es als völlig fremdunüblich betrachte, einem Dienstnehmer, der einen Monat vor der Vollendung seines 60. Lebensjahres stehe, eine freiwillige Abfertigung von drei Monatsgehältern in Aussicht zu stellen, zumal keine Bedingung für die Mindestdauer des Beschäftigungsverhältnisses gesetzt worden sei und eine Pensionierung absehbar gewesen sei, dann sei dem entgegenzuhalten, dass zum Zeitpunkt der Abfertigungszusage jedenfalls davon ausgegangen worden sei, dass FF zumindest bis zum 65. Lebensjahr Geschäftsführer bleiben werde. Rechne man die zugesagte Abfertigung auf einen Zeitraum von 5 Jahren um, so ergebe sich für die Bw. eine Belastung von ca. 1.800,-- S (130,81 €) oder ca. 4 % des laufenden Bezuges. Selbst unter Zugrundelegung des tatsächlichen Zeitraumes der Geschäftsführung ergebe sich ein Bezug von lediglich 54.600,-- S (3.967,94 €), dessen Höhe in jeder Hinsicht einem Fremdvergleich standhalten würde. Die vorzeitige Pensionierung von FF sei auf äußere Umstände zurückzuführen, nämlich auf gesundheitliche Probleme, mit deren Eintritt zum Zeitpunkt der Abfertigungszusage trotz des relativ hohen Alters niemand rechnen habe können. Weiters könne die Auffassung des

Finanzamtes, ein monatlicher Bezug von 54.600,-- S (3.967,94 €) sei massiv überhöht, ebenso nicht nachvollzogen werden wie die im gegebenen Kontext getroffene Aussage, mit einem Alter von 60 Jahren sei man normalerweise nicht mehr vermittelbar. Es möge zutreffen, dass ein hohes Alter im Regelfall die Chancen auf dem Arbeitsmarkt nicht gerade erhöhe, doch handelte es sich bei FF weder um einen Langzeitarbeitslosen noch um eine ungelernte Arbeitskraft, er sei vielmehr jahre- bzw. sogar jahrzehntelang eigenverantwortlich in der Textilbranche tätig gewesen, habe während dieser Zeit den Namen F bekannt gemacht und zahlreiche Kunden- und Lieferantenkontakte geknüpft. All diese Umstände hätten dazu geführt, dass sein Marktwert nicht gefallen, sondern im Gegenteil gestiegen sei. Im Übrigen sei darauf verwiesen, dass die AGC den Bezug von FF durchaus finanziell verkrafte, was ein Blick auf das Ergebnis des Wirtschaftsjahres 1997/1998 mit einem EGT von 1.251.412,-- S (90.943,66 €) zeige. Der AGC sei nach Auszahlung des Bezuges an FF immerhin noch eine Umsatzrendite von 20,5 %, eine Eigenkapitalrendite von 1.251,4 % sowie eine Gesamtkapitalrendite von 50 % verblieben. Diese Werte zeigten auch im Hinblick auf die ansonsten eher triste Situation auf dem Textilmarkt, dass der Einsatz von FF als Geschäftsführer zu keiner Gefährdung der Ertragslage der AGC geführt habe, sondern sich im Gegenteil mehr als bezahlt gemacht habe.

Der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung wurde schließlich mit Schriftsatz vom 14. März 2005 zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Mit Zusammenschlussvertrag vom 26. März 1998 wurde rückwirkend auf den Stichtag 30. Juni 1997 gemäß Art. IV UmgrStG das Einzelunternehmen FF mit der AFG zur AGC zusammengeschlossen. Bis zu diesem Zeitpunkt führte der am 10. April 1938 geborene FF den Betrieb, Erzeugung von Stickwaren, in Form eines protokollierten Einzelunternehmens. Einziger Komplementärgesellschafter ist die Berufungswerberin (Bw.), einziger Kommanditist FF. Vom 1. März 1998 bis zum 31. Dezember 1998 war FF gemeinsam mit seiner Gattin BF handelsrechtlicher Geschäftsführer der AFG mit jeweils selbständiger Vertretungsbefugnis. Zum 31. Dezember 1998 schied FF aus der Geschäftsführung aus und erhielt eine freiwillige Abfertigung in Höhe von 126.000,-- S (9.156,78 €), was drei Monatsgehältern entspricht. Ab dem 1. Jänner 1999 ist Frau BF alleinige Geschäftsführerin.

Die allein strittige Frage für den unabhängigen Finanzsenat besteht nunmehr darin, festzustellen, ob eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt, also die Bezahlung der Abfertigung ausschließlich in dem Naheverhältnis zwischen Gesellschaft und Gesellschafter begründet war oder ob die Bezahlung der Abfertigung als Entgelt für die der Bw. erbrachten Arbeitsleistungen des FF anzusehen ist.

Verdeckte Gewinnausschüttungen iSd § 8 KStG liegen dann vor, wenn den Gesellschaftern in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form außer der Dividende oder sonstigen offenen Gewinnverteilung, Vorteile zugewendet werden, die die Gesellschaft dritten, ihr fremd gegenüberstehenden Personen nicht zuwenden würde.

In einem Aktenvermerk der RTG (ein schriftlicher Dienstvertrag existiert nicht) vom 15. Jänner 1998 ist u.a. festgehalten,

"Im Zuge der stattgefundenen Umgründungsgespräche wurde zwischen den künftigen Gesellschafter-Geschäftsführer der AFGFB folgende Vereinbarung getroffen:

Die Geschäftsführerbezüge von Z und BF werden in gleicher Höhe festgesetzt.

Die jahrelange Tätigkeit für den bestehenden Betrieb und die dadurch erworbene fachliche Qualifikation werden durch Anrechnung von Vordienstzeiten im Ausmass von 5 Jahren bei FF honoriert.

Frau BF werden keine Vordienstzeiten angerechnet, sondern die gesetzliche Abfertigung für die bisherige Betriebszugehörigkeit zur Auszahlung gebracht."

Der unabhängige Finanzsenat bemerkt vorerst, dass gleich wie in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt, aus o.a. Vereinbarung hervorgeht, dass nicht einmal zwischen gesellschaftlich verbundenen Personen wie eben hier FBF derselbe Maßstab angelegt wurde. Obwohl beide als Geschäftsführer mit gleichem Gehalt fungierten, wurde Frau BF keine freiwillige Abfertigung gewährt. Auch wurde das Gehalt von Frau BF nachdem sie nach dem Ausscheiden von FF am 31.12.1998 als alleinige Geschäftsführerin fungierte, lediglich auf 50.000,-- S (3.633,64 €) erhöht. Wenn die Bw. hierzu anführt, dass FF, welcher ja laut Angaben aus gesundheitlichen Gründen in Pension gegangen ist, auch nach seiner Pensionierung die Aufgaben eines externen Beraters wahrnehme, soweit es sein gesundheitlicher Zustand zulasse, so stellt der unabhängige Finanzsenat dazu fest, dass ja zumindest in der Zeit, in welcher der gesundheitliche Zustand des FF eine externe Beratung nicht zulässt, Frau BF imstande sein muss, eigenständig als Geschäftsführerin tätig zu sein. Diesbezüglich erscheint dem unabhängigen Finanzsenat die im Berufungsvorbringen vorgenommene Darstellung der gegenüber FF verminderten Arbeitskraft von Frau F, welche ja die unterschiedliche Behandlung von FBF und die lediglich bescheidene Erhöhung ihres Gehaltes ab dem Zeitpunkt der alleinigen Geschäftsführertätigkeit ganz offensichtlich rechtfertigen sollte, dies obwohl auch Frau F über eine langjährige einschlägige Berufserfahrung verfügte, nicht gegeben. Dieser Umstand, für sich allein ist freilich für den unabhängigen Finanzsenat nicht die entscheidungsrelevante Feststellung.

Tatsächlich entscheidungsrelevant ist der der allgemeinen Lebenserfahrung entsprechende Umstand, und hier vermögen die Berufungsausführungen den unabhängigen Finanzsenat nicht vom Gegenteil zu überzeugen, dass eine knapp 60 jährige auch berufserfahrene Person am Arbeitsmarkt nur mehr sehr schwer vermittelbar ist und bei einer Anstellung in diesem Alter nicht noch zusätzlich eine freiwillige Abfertigungszusage erhält. Aber selbst wenn man der Berufung insoweit folgen würde, als der Marktwert des FF durch seine jahrzehntelange eigenverantwortliche Tätigkeit in der Textilbranche und die zahlreichen Kunden- und Lieferantenkontakte sogar erhöht worden wäre und die AGC die Abfertigung bzw. den auf den Tätigkeitszeitraum hiedurch sich ergebenden erhöhten Bezug durchaus verkräftet hätte, kann auch dies der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen. Wenn die Bw. nämlich vorbringt, dass zum Zeitpunkt der Abfertigungszusage an FF jedenfalls davon ausgegangen worden sei, dass dieser zumindest bis zu seinem 65. Lebensjahr bleiben werde, so ist diese Abfertigung FF doch tatsächlich ohne jede weitere Bedingung einer Mindesttätigkeitsdauer für die Firma sofort zugestanden, was sich ja auch bei seinem Ausscheiden nach nicht einmal einem ganzen Jahr Tätigkeit bewiesen hat. Es war also eine Tätigkeitsdauer bis zumindest dem 65. Lebensjahr, was auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes eine freiwillige Abfertigung in Höhe von 3 Monatsgehältern durchaus angemessen erscheinen lassen würde, in überhaupt keiner Weise eine Voraussetzung für die Auszahlung einer freiwilligen Abfertigung, ja nicht einmal eine Tätigkeitsdauer von einem Jahr. Dieser Umstand hält nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates absolut keinem Fremdvergleich stand und ist diese betreff Tätigkeitsdauer bedingungslose Abfertigungszusage ganz offensichtlich ausschließlich in dem Naheverhältnis zwischen Gesellschaft und Gesellschafter begründet. Es ist daher nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates auszuschließen, dass die Firma eine dritte, ihr fremd gegenüberstehende Person unter den gleichen Voraussetzungen wie FF angestellt hätte. Damit ist das Schicksal der Berufung aber schon entschieden.

Was das vom der Bw. zitierte VwGH-Erkenntnis vom 29. März 1989, 85/13/0074, 0075, betrifft, so ist dieser Sachverhalt nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates nicht mit dem vorliegenden direkt vergleichbar, hat die Finanzbehörde doch in diesem Fall festgestellt, dass kein Unternehmer bereit wäre, einen 71jährigen aufzunehmen und demselben nach sechs Jahren eine freiwillige Abfertigung zu bezahlen. Weiters hat in diesem Falle ein schriftlicher Dienstvertrag bestanden und wurde auf die freiwillige Abfertigung in der Weise Bedacht genommen, als die Pension erst 12 Monate nach Eintritt des Ruhestandes zur Auszahlung gelangt ist, um eine unangemessene Doppelvergütung für denselben Zeitraum zu vermeiden. Der VwGH hat u.a. festgestellt, die Behörde habe Feststellungen in die Richtung der objektiven Angemessenheit der Tätigkeitsvergütung unterlassen. Eine Angemessenheitsprüfung der Tätigkeitsvergütung ist jedoch wie aus dem o.a. ersichtlich im

gegenständlichen Falle für den unabhängigen Finanzsenat nicht entscheidungsrelevant, entscheidungsrelevant ist für den unabhängigen Finanzsenat wie ausgeführt die im konkreten Fall absolut fremdunübliche betreff Tätigkeitsdauer bedingungslose Abfertigungszusage.

Auf Grund des unwiderlegten Vorbringens, dass die Bw. die Kapitalertragsteuer für FF nicht trage, war von einer verdeckten Ausschüttung in Höhe der ungerechtfertigten Abfertigung von nur noch 126.000,-- S (9.156,78 €) auszugehen und dieser Betrag ausserbücherlich hinzuzurechnen sowie 25 % Kapitalertragsteuer von dieser festgestellten verdeckten Ausschüttung zu berechnen und der Haftungs- und Zahlungsbescheid dementsprechend herabzusetzen, was schließlich zu einer teilweisen Stattgabe der Berufungen geführt hat.

Die Körperschaftsteuer für 1999 berechnet sich daher wie folgt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	147.713,-- S
Verrechenbare Verluste der Vorjahre	0,-- S
Gesamtbetrag der Einkünfte	147.713,-- S
Verlustabzug	0,-- S
Einkommen	147.713,--
34 % Körperschaftsteuer von 147.000,-- S	50.218,-- S
Anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer	- 2.954,-- S
Abgabenschuld	47.264,-- S (3.434,81 €)

Feldkirch, am 19. März 2005