



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 12

GZ. RV/2361-W/07,
miterledigt RV/2362-W/07,
RV/2363-W/07, RV/2799-W/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch Eurax Wp- u Stb-GmbH, 1080 Wien, Lerchenfelder Straße 88-90/13, vom 8. März 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 8/16/17, vertreten durch Mag. Silvia Pruckner, vom 16.1.2007 betreffend Körperschaftssteuer für die Jahre 2002 und 2003 und vom 9. Februar 2007 betreffend Umsatzsteuer und Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2002 bis 2004 und Körperschaftsteuer für das Jahr 2004 entschieden:

Der Berufung betreffend Umsatzsteuer und Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2003 bis 2004 und Körperschaftsteuer für die Jahre 2002 bis 2004 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung betreffend Umsatzsteuer und Kapitalertragsteuer für das Jahr 2002 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Kapitalertragsteuer für das Jahr 2002 werden abgeändert.

Entscheidungsgründe

Im Jahr 2006 führte das Finanzamt Hollabrunn, Korneuburg, Tulln im Amtshilfeverfahren eine Betriebsprüfung für die Jahre 2002 bis 2004 beim Bw. durch und traf u.a. nachfolgende Feststellungen

Tz. 1 Privatanteil VW Sharan

20% Private Nutzung VW Sharan Gesellschafter

Die bisher von der Gesellschaft mit ca. 20% berücksichtigte Nutzung des VW Sharan für private Zwecke des Gesellschafters erfolgte im Schätzungswege (in Anlehnung an eine abgabenbehördliche Prüfung des seinerzeitigen Einzelunternehmens K, also jedenfalls vor der im November 1994 erfolgten GmbH Gründung) in Ermangelung eines Fahrtenbuches bzw. jedweder sonstiger Aufzeichnungen.

Die am 4.12.2006 vorgelegte Berechnung ("Verplausibilisierung") basiert auf einer (im Übrigen von der Abgabenbehörde ausschließlich für 2002 und auch nur annähernd nachvollziehbaren) jährlichen Gesamtkilometerleistung von 40.640 km (781 km/Woche) bzw. auf die als betrieblich errechneten Fahrten von 630 km/Woche (80%).

Vorweg muss festgehalten werden, dass mangels weiterer Aufzeichnungen jedenfalls auch sehr zweifelhaft ist, ob und in welchem Ausmaß die nunmehr ins Treffen geführten betrieblichen Kilometerleistungen allesamt dem gegenständlichen VW Sharan zuzuordnen sind, da über den gesamten Prüfungszeitraum jedenfalls auch noch ein weiterer PKW (Peugeot) sowie mindestens drei LKWs zur allfälligen Nutzung zu Verfügung gestanden sind, worüber im Übrigen auch keine Aufzeichnungen vorliegen.

Rechtliche Würdigung. Verplausibilisierung:

Ad 1) Große Baustellen: 390 km/Woche

Die auf wöchentlicher Basis dargestellten betrieblichen Fahrten zu (sieben) großen Baustellen beruhen insofern auf einer bestenfalls rechnerisch schlüssigen, aber keineswegs tatsächlich glaubhaft schlüssigen "Scheingenaugigkeit", als zwar die bezeichneten, angefahrenen Montagestellen allesamt eine Ausgangsrechnung als Grundlage haben, die im Durchschnitt mit wöchentlich 2,5 (2 - 3 mal pro Woche) angenommenen wöchentlichen Ausfahrten (Baubesprechungen und Anleitung Personal) aber jedweder Dokumentation, ebenso wie sonstiger Aufzeichnungen bzw. Belege entbehren. Im selben (Zwie-)Licht sind auch die mit 7,5 % daraus abgeleiteten Fahrten vor Ort (Parkplatzsuche/Materialeinkauf) zu sehen.

Lt. Betriebsprüfung erscheint bestenfalls 2 x pro Woche glaubhaft, somit ca. 290 km

Ad 2) Sonstige Baustellen: 138 km /Woche

In sinngemäßer Analogie gelten die o.a. Ausführungen. Angemerkt sei, dass die vorgelegte Berechnung hier insofern eine Abänderung erfuhr, als eine durchschnittlich als repräsentativ

errechnete Kilometerleistung (aus 11 Baustellen) von 16 km (tour/retour) mit dem Faktor 8 (4 Baustellen 2x die Woche) als betriebliche Kilometerleistung zum Ansatz gebracht wurde.

Lt. Betriebsprüfung erscheinen bestenfalls 4 Baustellen 1x pro Woche glaubhaft, somit ca. 64 km

Ad 3) Störungen in ganz Wien (ad hoc - wenn Arbeiter alleine nicht wissen was): 48 km/Woche

Ca. 3 x pro Woche bei errechnetem Durchschnitt von 16 km

Lt. Betriebsprüfung erscheint bestenfalls 1,5 x pro Woche glaubhaft, somit ca. 24 km.

Ad 4) Besprechungen mit Architekt, Bauträger, Bank, Rechtsanwalt, Steuerberater, Akquise: 64 km/Woche

Ca. 4x pro Woche bei errechnetem Durchschnitt von 16 km

Lt. Betriebsprüfung erscheint bestenfalls 2x pro Woche glaubhaft, somit max. 32 km.

Lt. BP insgesamt max. 410 km (55%), weshalb im günstigsten Fall zwar die überwiegende betriebliche Nutzung als glaubhaft, nicht aber der betrieblich genutzte Anteil von 80 % als glaubhaft gemacht anzusehen ist.

Der Anteil der privaten Gesellschafternutzung ist deshalb von 20 auf 45% zu erhöhen.

Da es sich um einen vorsteuerabzugsfähigen Kleinbus im Sinne des UStG 1994 handelt, unterliegt die verdeckte Ausschüttung der Umsatzsteuer (Normalsteuersatz).

Die (25%-ige) Kapitalertragsteuer trägt der Gesellschafter K..

	<u>2002</u>	<u>2003</u>	<u>2004</u>
Privatnutzung Gesellschafter bisher	2.207,00	1.629,00	2.141,00
Privatnutzung Gesellschafte lt. BP	4.966,00	3.665,00	4.817,00
Außenbilanzm. Zurechn. Priv.Nutz.Ges.	2.759,00	1.736,00	2.676,00
20 % Umsatzsteuer	551,80	347,20	535,20
Verd. Ausschüttung (inkl. USt)	3.310,80	2.083,20	3.211,20
25 % KEST	827,70	520,80	802,80
Verd. Ausschüttung brutto	4.138,50	2.604,00	4.014,00

Steuerliche Auswirkungen

<u>Zeitraum</u>	<u>2002</u> Euro	<u>2003</u> Euro	<u>2004</u> Euro
Umsatzsteuer:			
[000] Steuerbarer Umsatz	2.759,00	1.736,00	2.676,00
[022] 20% Normalsteuersatz	2.759,00	1.736,00	2.676,00
Körperschaftsteuer:			
[625] Verdeckte Ausschüttungen	2.759,00	1.736,00	2.676,00
Kapitalertragsteuer:			
Abgabe	827,70	520,80	802,80

Tz. 2 Außerbilanzmäßige Zurechnung der Pensionsrückstellung

Die per 1.10.2002 an den (99%-igen)Gesellschafter K. erfolgte Pensionszusage von monatlich € 3.000,- ist steuerrechtlich nicht anzuerkennen, da deren Grundlagen weder aus den Aktivbezügen nachvollziehbar, noch von der sonstigen Gestaltung her fremdüblich sind.

Die handelsrechtlich gebildete Rückstellung ist daher in vollem Umfang außerbilanzmäßig wieder zuzurechnen.

Im Folgenden die wesentlichsten, im Hinblick auf einen Fremdvergleich nicht erfüllten Kriterien der schriftlich erfolgten Pensionszusage vom 18.6.2003:

a) kein leistungs- bzw. (wochen-)stundenmäßig orientierter, nachvollziehbarer Bezug der Alterspension zu einem nachvollziehbaren Aktivbezug. Dies ist umso gewichtiger, als selbst eine per 1.1.2004 erfolgte, (kindes-)karenzbedingte (mündlich vereinbarte) bis dato (voraussichtlich noch bis einschließlich 2007) wirksame Herabsetzung der Wochenstunden von 38,5 auf etwa ein Fünftel (5-10 Wochenstunden) keinerlei Einfluss auf die Berechnung bzw. den Anspruch der Pensionsrückstellung genommen hat bzw. nimmt.

Monatsbezug 2002: € 1.667,- (38,5 Wochenstunden)

Monatsbezug 2003: € 2.750,- (38,5 Wochenstunden)

Monatsbezug 2004: € 1.000,- "Karenz"

Monatsbezug 2005: € 1.000,- "Karenz"

Monatsbezug 2006: € 1.000,- "Karenz"

Der Monatsbezug ist in allen Fällen exklusive PKW-Sachbezug (510,-/Monat) und exklusive GSVG-Beiträge (24,1%).

b) Vereinbarungsgemäß wird im Punkt 3 festgehalten, dass die gegenständliche Firmenpension und die voraussichtliche ASVG (bzw. GSVG) Pension nicht mehr als der voraussichtliche Letztbezug betragen dürfen. Diese Vereinbarung ist aber insofern von leider nur theoretischem Wert und absolut nicht nachvollziehbar, als im gesamten Vertragswerk keine (auch nur annähernde) Bezifferung des voraussichtlichen Letztbezuges erfolgt ist.

c) Die am 18.6.2003 per 1.10.2002 mit € 3.000,- bezifferte, mit dem 65. Lebensjahr (12.2.2032) bei Ausscheiden aus den Diensten des Arbeitgebers gebührende Alterspension unterliegt bis ins Jahr 2034 keiner Wertsicherung, zumal erstmals nach dem 31.12. des zweiten Rentenbezugsjahres (2034) eine Wertsicherung in Form des geschäftsplanmäßigen Steigerungsprozentsatzes für Bonusrenten der Generali Versicherung AG vertraglich vereinbart ist.

d) Der im Zuge der Betriebsprüfung u.a. schriftlich vorgebrachten Behauptung (Schreiben Personalberatung; M). dass aufgrund der Qualifikation des Geschäftsführers bzw. des Betriebes (HTL f. Elektrotechnik, Konz.Prüfung f. El.Install. u. Mechatronik; Selbständigkeit seit 1991; Umsätze (2003 u. 2004) von knapp über € 500.000,- sowie erklärten Gewinnen von € 12.000,- (2003) bzw. € 2.000,- (2004) Jahresgehälter von € 85.000,bis € 120.000,- zuzüglich Boni von 22 bis 31 % branchenüblich wären, kann in keiner Weise gefolgt werden.

Vielmehr geht die Abgabenbehörde im konkreten Fall davon aus, dass eine Firmenpensionszusage primär aus gesellschaftsrechtlichen Gründen erfolgt ist und wenn überhaupt, dann nur bei einer Vereinbarung einer Firmenpension in Relation zum Aktivbezug (Basis per 31.12.2004: brutto 1.751,-) bei gleichzeitiger Berücksichtigung, dass keine Besserstellung zur Aktivzeit eintritt, als branchenüblich anerkannt werden könnte.

Der Einladung des Prüfers an die steuerliche Vertreterin, Vergleichsbetriebe mit vergleichbaren Pensionszusagen bekanntzugeben, wurde mit keinem einzigen Fall Folge geleistet.

Der 2004 lukrierte Ertrag infolge der gesetzlich geforderten Wertpapierunterdeckung ist in konsequenter Weise zu stornieren.

	31.12.2002	31.12.2003	31.12.2004
Rückstellung lt. HB	4.035,10	8.319,58	12.871,28
Dotierung lt. G+V	4.035,10	4.284,48	4.551,70
Außenbilanzm. Zurechnung lt. BP:	4.035,10	4.284,48	4.551,70

Storno-Ertrag (Aufl. inf.WP-Unterde.) -503,42

Steuerliche Auswirkungen

<u>Zeitraum</u>	<u>2002</u> Euro	<u>2003</u> Euro	<u>2004</u> Euro
<u>Körperschaftsteuer:</u> [628] Unzulässige Gewinnminderung	4.035,10	4.248,48	4.048,28

Bescheide

Aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung nahm das Finanzamt das Verfahren wieder auf und erließ am 16.1. 2007 Bescheide betreffend Körperschaftssteuer für die Jahre 2002 und 2003 und am 9.2.2007 neue Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2002, 2003, und 2004, sowie Körperschaftssteuer des Jahres 2004.

Berufung

Gegen diese Bescheide wurde Berufung erhoben und seitens des Bw. nachfolgendes vorgebracht:

1) Privatanteil VW Sharan:

"Im Rahmen der Betriebsprüfung wurde der geschätzte Privatanteil von 20% auf 45% erhöht. Der von der Gesellschaft angewendete Privatanteil basiert auf einer Schätzung der Betriebsprüfung für das Einzelunternehmen K. Dieses Einzelunternehmen wurde 1995 mit Versteuerung des Firmenwertes an die GmbH verkauft. Der Betrieb an sich und das Fahrverhalten von Herrn K. blieb jedoch unverändert und daher wurde auch der Privatanteil unverändert beibehalten.

Zur vorgelegten "Verplausibilisierung" ist anzumerken: Es wurde das Jahr 2002 gewählt, da das Auto, welches von Herrn K genutzt wird mit Eingangsrechnung 2193 am 28.3.2002 neu gekauft wurde. Bei diesem Auto handelt es sich um ein vorsteuerabzugsberechtigtes Auto (VW-Sharan). Es wurde daher vom Privatanteil auch Umsatzsteuer abgeführt. Davor wurde ein Opel Vectra vom Geschäftsführer genutzt, der nicht vorsteuerabzugsberechtigt war. Im Jahr 2002 wurde daher für den Zeitraum bis zur Anschaffung des Sharans ein 20%iger Privatanteil i.H.v. EUR 439,16 angesetzt, welcher nicht umsatzsteuerbar ist. Die Betriebsprüfung hat jedoch den gesamten zusätzlichen Privatanteil der Umsatzsteuer unterworfen und entsprechend eine verdeckte Gewinnausschüttung festgesetzt, wir beantragen jedenfalls das entsprechend zu berücksichtigen.

Die Berechnung für 2002 wurde anhand der Angabe konkreter Baustellen unter Bezugnahme auf konkrete Ausgangsrechnungen mit den entsprechenden Leistungszeiträumen aufgestellt. Die KM-Leistung anhand der Eingangsrechnung 2582 (Service am 21.10.2002) und Eingangsrechnung 4137 (Service am 7.4.2004) nachgewiesen. Die Berechnung ist daher keineswegs zwielichtig oder ohne konkreten Nachweis auf die tatsächlichen Fahrten.

Bei einer nachgewiesenen KM-Leistung von 67.663 km in 2 Jahren (lt. Eingangsrechnung 4137 Service vom 7.4.2004) würde Herr K bei einer von der BP angenommenen betrieblichen Fahrleistung von 410 km pro Woche bei 47 Arbeitswochen pro Jahr 19.270 km betrieblich pro Jahr fahren und damit bei durchschnittlich 33.800 km pro Jahr - davon 14.530 km pro Jahr privat- fahren. Das würde bedeuten, dass unter der Annahme dass rd 3.000 Privat-km im Urlaub verbraucht werden, dass Herr K pro Woche rd. 300 km privat fährt. Da er während der Arbeitswoche auf Baustellen ist, müsste er jedes Wochenende im Auto verbringen. Es widerspricht jeder Plausibilität, dass jemand, der seine Arbeitszeit zum Großteil im Auto verbringt, auch noch am Wochenende größere Fahrten unternimmt, insbesondere in

Anbetacht der Tatsache, dass eine Tochter 2001 und die 2. Tochter 2003 geboren wurden und dass Reisen mit Kleinkindern bzw. Säuglingen äußerst beschwerlich ist.

Zur Anmerkung, dass neben dem Sharan noch ein PKW (Peugeot) und mindestens 3 LKW' s zur Verfügung gestanden seien wird angemerkt.

Der PKW wurde im Wesentlichen für die durch den Dienstnehmer T durchgeführte EDV-Betreuung und Instabus-Programmierung verwendet, gelegentlich auch von der Sekretärin. Die KM-Leistung des Peugeots betrug rd. 3.000 lau/Jahr. Es wurden diesbezüglich auch keine Fahrten in der Berechnung angesetzt.

Während des Prüfungszeitraums waren 2-3 LKW's im Einsatz - Pro Partie (2 Mann bei Baustellen, idR 1 Mann bei Störungen) wird ein LKW gebraucht. Wurden in der Buchhaltung mehr als 3 verschiedene Aufwandskonten für die verschiedenen LKW's geführt, kam das auf Grund eines unterjährigen Wechsels der Fahrzeuge zustande. Wir legen die Personalkennzahlen 2002-2004 bei.

Wir beantragen daher im Namen und Auftrag unseres Klienten den Privatanteil i.H.v. 20% wie erklärt zu belassen.

2) Zurechnung Pensionsrückstellung:

Die K-GmbH erteilte im Wirtschaftsjahr 2002 dem Gesellschafter-Geschäftsführer, Herrn K eine Pensionszusage in Höhe von EUR 3.000,- pro Monat ab dem 65. Lebensjahr. Die Zusage wurde bereits vorgelegt.

Pensionszusagen können unter Beachtung der Voraussetzungen des § 14 (7) EStG mit steuerlicher Wirksamkeit nicht nur den Arbeitnehmern, sondern auch an andere für die Körperschaft tätige Personen gemacht werden. (insb. an Gesellschafter-Geschäftsführer iSd § 22 Z 2 EStG).

a) Angemessenheit dem Grunde nach:

aa) Anwartschaftszeitraum:

Der Anwartschaftszeitraum zwischen Zusage und Pensionsantritt beträgt 30 Jahre und entspricht damit dem einer üblichen Firmenpension. (Herr K ist 1967 geboren)

ab) Qualifikation und Mitarbeit des Geschäftsführers

Die Qualifikation des Geschäftsführers K steht fest - er hat das Unternehmen seit seiner Gründung geleitet.

ac) Finanzierbarkeit der Pension

Die voraussichtliche Ertragsentwicklung der Körperschaft erlaubt die Finanzierbarkeit der Pension. Die Finanzierung der Pensionszusage erfolgt einerseits über eine Rückdeckungsversicherung, andererseits über die erforderliche Wertpapierdeckung. Den diesbezüglichen Verpflichtungen wurde bis jetzt jederzeit nachgekommen, und die Gesellschaft wird auch angesichts der derzeitigen Ertragsentwicklung (insb. 2006) den immer größer werdenden Finanzierungsbedarf, der mit dem "Näherrücken" des Pensionsantrittstages entstehen wird, auch angesichts des langen Ansammlungszeitraumes, aus derzeitiger Sicht ohne weiteres bewältigen.

Die Pensionszusage ist daher dem Grunde nach zulässig.

b) Angemessenheit der Höhe nach:

In den Jahren 2002 bis Anfang 2008 bezog (bzw. wird beziehen) Herr K einen unangemessen niedrigen Aktivlohn. Dies ist im Wesentlichen darauf zurück zu führen, dass zu Beginn dieses Zeitraumes (2002) die wirtschaftliche Situation der Gesellschaft durch den Aufbau des Instabus-Systems etwas angespannt war. Die Investitionen in das Instabus-System haben sich jedoch gelohnt. Mittlerweile läuft dieser Geschäftszweig hoch positiv. Später widmete sich Herr K auch der Kinderbetreuung und schränkte seine Arbeitszeit ein. Naturgemäß blieb auch sein Geschäftsführerbezug niedriger. Im Jahr 2008 wird diese Phase voraussichtlich vorbei sein, und Herr K wird wieder seine volle Arbeitskraft der K-GmbH zur Verfügung stellen. Insofern wird auch der Aktivbezug von Herrn K wieder auf rd. € 4.000,- bis 5.000,- pro Monat ansteigen. Aus derzeitiger Sicht wird die 80%-Grenze in Bezug auf den letzten laufenden Aktivlohn jedenfalls erfüllt werden. Umgekehrt darf es für eine Angemessenheit der Höhe nach RZ 1062 KöStR nicht zu einer Besserstellung zur Aktivzeit kommen. Das bedeutet, dass in Summe gesetzliche Pension und die Pension aus der Pensionszusage nicht höher sein dürfen als das Einkommen während der Aktivzeit. Dabei ist nach dem Sinn der Regelung nicht auf vorübergehende geringere Aktivbezüge abzustellen, vielmehr ist der Gesamtzusammenhang zu betrachten.

c) Höhe der Rückstellungsbildung

Die Zusage ist in der Form gefasst, dass die Höhe der Pension vom laufenden bzw. letzten Bezug unabhängig ist. Der Pensionsanspruch ist daher nicht veränderlich und die Bestimmung lt. RZ 3385 EStR, dass die Pensionszusage in keiner Phase über die 80% Begrenzung hinausgehen darf, ist damit nicht anwendbar. Vielmehr regelt RZ 3394 EStR: "Werden Pensionen in einem festen, wenn auch wertgesicherten, vom jeweils laufenden Aktivbezug unabhängigen Ausmaß zugesagt, so sind sie insoweit rückstellungsfähig, als sie den voraussichtlichen letzten Aktivbezug vor Eintritt des Pensionsfalls nicht übersteigen." Gern. RZ

3386 EStR und § 14 (7) Z 5 EStG sind Leistungen aus Pensionskassen auf die 80%-Grenze anzurechnen, nicht jedoch Pensionsansprüche aus der gesetzlichen Sozialversicherung.

RZ 3387 EStR regelt für den Fall einer Pensionszusage ohne Aktivlohn oder bei einem unangemessen niedrigen Aktivlohn für die Bemessung der 80%-Begrenzung die Heranziehung eines fiktiven angemessenen Gehalts. Herr K bezieht zur Zeit einen unangemessen niedrigen Aktivbezug. Für die Berechnung der 80%-Grenze ist daher ein angemessener Bezug heranzuziehen.

Zu den Begründungen im Betriebsprüfungsbericht:

Tz 2 a - c) Herr K ist Gesellschafter-Geschäftsführer und unterliegt als solcher nicht dem Arbeitsrecht und damit auch keiner stundenmäßigen Arbeitszeit, auch im Steuerrecht, wird er mit Ausnahme der DB, DZ und Kommunalsteuerpflicht nicht wie ein Dienstnehmer behandelt. Die Argumentation eines stundenmäßig orientierten Aktivbezugs geht damit ins Leere.

Zu der Aufstellung der Monatsbezüge wird angemerkt, dass 2005 und 2006 der Monatsbezug insgesamt EUR 2.000,- betrug und in allen Jahren noch zusätzlich die GSVG-Beiträge von der GmbH bezahlt wurden, welche wiederum als Bezug anzusetzen sind. Die GSVG-Beiträge betragen rd. EUR 450,-/Monat.

Die angesprochene Leistungsorientierung kann, da die stundenmäßige Festlegung ins Leere geht, dann nur Erfolgs- bzw. Gewinnorientierung heißen. Bei steigenden Gewinnen kann bei einer Anlehnung der Pensionszusage an den Gewinn des Unternehmens weder die verbotene Besserstellung zur Aktivzeit noch die 80%-Grenze sinnvoll in einer Pensionszusage abgebildet werden.

Dass die Pensionszusage im Zuge der Kinderbetreuung nicht angepasst wurde, ist darauf zurückzuführen, dass die Kinderbetreuung nur vorübergehend ist, und damit keinerlei Auswirkungen auf den Letztbezug haben wird. § 6 Abs. 1 letzter Satz KStG regelt für Pensionskassen, dass das Überschreiten der genannten Grenzen unbeachtlich ist, wenn es auf eine Verminderung des Arbeitslohnes aus wirtschaftlich beachtlichen Gründen in den letzten Aktivitätsjahren zurückzuführen ist. Dasselbe muss wohl auch für Kinderbetreuungszeiten und für rückstellungsfinanzierte Zusagen gelten.

Im Übrigen wurde der Bezug nur 2004 wesentlich reduziert, danach bezog Herr K wieder € 2.000,-/Monat + GSVG.

Der ursprünglichen Zusage i.H.v. € 3.000,00 p.m. wurde folgende Berechnung zugrunde gelegt:

Bezug 2002 monatlich EUR 1.667,- + GSVG = rd EUR 2.060,-

$$2.060 * 1,025^{30} = 4.321,00 * 80\% = 3.456,80 / 14 * 12 = 2.963 = \text{rd EUR } 3.000,-$$

Der aktuelle Bezug wurde mit einer angenommenen kollektivvertraglichen Erhöhung (= Inflationsabgeltung) über den Anwartschaftszeitraum von 30 Jahren valorisiert und danach mit dem Maximalfaktor für den Pensionsbezug (80%) multipliziert. Danach erfolgt nur mehr die Umrechnung von 12 Bezügen während der Aktivzeit, während die Pension 14x ausgezahlt wird. Das erklärt auch, warum die Zusage während des Anwartschaftszeitraums nicht wertgesichert ist. Die Wertsicherung wurde bereits in der Zusage im Vertrauen auf eine stabile Währung vorweggenommen.

Die Branchenüblichkeit ist nicht zu prüfen! Unter Wahrung der Verschwiegenheitspflicht konnte die steuerliche Vertreterin keine konkreten Vergleichsfälle aus ihrem Klientel unter Namensnennung vorbringen. Im Übrigen müsste es für die Finanzverwaltung, da ja die Pensionsrückstellung bei den elektronisch abzugebenden Steuererklärungen gesondert anzuführen ist, eine umfangreiche - elektronisch gespeicherte - Datenbasis haben.

Wir beantragen daher im Namen und Auftrag unseres Klienten die Anerkennung der Pensionsrückstellung wie ursprünglich erklärt.

Die Hinzurechnung aus der Wertpapierdeckung betrug im Jahr 2003 EUR 1.210,53 und nicht wie im Betriebsprüfungsbericht angeführt EUR 503,42 im Jahr 2004.

Stellungnahme der Betriebsprüfung

Diese Berufung wurde der Betriebsprüfung zu Stellungnahme übermittelt und erwiderte diese nachfolgendes:

1) Privatanteil VW Sharan :

Vorweg wird festgehalten, dass über den gesamten Prüfungszeitraum (2002 bis 2004) einschließlich der vorangegangenen Jahre seit GmbH-Gründung (1994 bis 2001) bis zum Zeitpunkt der Durchführung der Betriebsprüfung (2005 u. 2006), also insgesamt über einen Zeitraum von allermindestens dreizehn Jahren

- 1.) kein Fahrtenbuch bzw.
- 2.) keine sonstige Aufzeichnungen geführt worden sind.

Lt. EKIS-Abfrage befindet/befand sich seit 1994 bis dato kein einziger PKW im Privatvermögen von Hrn. K

Einzig in der Zeit vom 8.4.1994 bis 27.4.2000 (jedenfalls auch außerhalb des Prüfungszeitraumes) war ein Motorrad der Marke Honda Re 24 mit dem Kennzeichen HL auf den 99%-igen Gesellschafter u. Geschäftsführer K angemeldet.

Der (seit GmbH Gründung im Jahre 1994 bis einschließlich 2004) erklärte Privatanteil basiert angeblich auf einer Schätzung anlässlich einer (dem Prüfer u. der steuerlichen Vertreterin nicht mehr evidenten) Betriebsprüfung des Einzelunternehmens (K) aus dem Jahre 1994 bzw. früher (also definitiv vor der Zeit der erfolgten GmbH Gründung am 7.12.1994).

Die It. Berufungsausführungen formulierte Behauptung, dass seit dieser Zeit (1994) der Betrieb an sich sowie das Fahrverhalten von Herrn K unverändert geblieben sind, entbehrt schon im Ansatz eines jeden wirtschaftlichen Denkens sowohl im Lichte der betrieblichen Umsatz-, als auch der privaten Familienentwicklung jedweder einigermaßen nachvollziehbaren wie schlüssigen Seriosität und Logik.

Beispielweise seien hier nur einige Fakten zur Erhellung dieser "Logik & Schlüssigkeit" im Wandel der Zeit angeführt:

	1994(EU)	2002	2003	2004	2005
Umsatz	118.724,-	739.621,-	508.653,-	535.649,-	nicht bekannt
Vollbeschäftigg. Äqu.	0,0	7,8	8,9	9,6	6,6
Motorrad (Priv.Verm.)	1	0	0	0	0
KFZ (Priv.Verm.)	0	0	0	0	0
Familienstand	LEDIG	VERH.	VERH.	VERH.	VERH.
Kinder	0	1	2	2	3
Eink nsA E^ ^ GmbH (fremd)	NEIN	0,-	15.065,-	15.872,-	2.710,-
GF-Bezüge – A. ^ ^ GmbH	NEIN	0,-	33.000,-	12.000,-	12.000,-

Es erübrigt Sich aus Sicht des Prüfers deshalb, auf die weiteren lediglich zahlenmäßigen, Scheingenaugkeit vortäuschenden Spielereien unter dem Titel "Verplausibilisierung" näher einzugehen, zumal auch unter Bezugnahme auf konkrete Ausgangsrechnungen u. Baustellen die Anzahl der unternommenen Fahrten selbst immer nur auf rein hypothetischen, durch nichts belegte Annahmen (sei es nun einmal, zweimal oder zwei- bis dreimal die Woche) und nicht auf fundamentierte Aufzeichnungen beruht.

Mangels Vorliegen von qualitativ brauchbaren Aufzeichnungen ist die Berufung in diesem Punkt daher vollinhaltlich abzuweisen; dies umso mehr, als nicht einmal der ab 2004 (jedenfalls bis einschließlich 2006) zeitlich deutlich reduzierten Teilzeitkarenzierung (auf ca. 1/5 der Wochenstunden) von Herrn K. in der dreizehnjährigen 20%-igen Stereotypie des Privatanteiles Rechnung getragen wurde; geschweige denn die am 11.5.2001 eingegangene Verehelichung mit DI. Sabine KK (Kärntnerin) – damit verbundene "Familienheimfahrten" bzw. -urlaube, die vom Abg.Pfl. auch gesprächsweise des öfteren erwähnt worden sind.

Ebensowenig kann der in keiner Weise belegten, wieder rein hypothetischen Argumentation hinsichtlich, der, neben dem VW Sharan zur Verfügung gestandenen Kraftfahrzeuge (2-3 LKW's; 1 Pkw) und deren tatsächliche, personelle Verwendung mangels jedweder Aufzeichnungen gefolgt werden. Vielmehr ist dasselbe Aufzeichnungsvakuum auch für eine schlüssige, gegenteilige Argumentation heranzuziehen.

Im Übrigen wird auch weiterhin auf die darauf Bezug nehmenden, begründenden Ausführungen im BP-Bericht verwiesen und nur zur Vermeidung von Wiederholungen nicht nochmals näher darauf eingegangen.

2) Zurechnung Pensionsrückstellung:

Auf die Ausführungen im BP-Bericht wird verwiesen.

Insbesonders kann aber auf eine präzisierte Stellungnahme zu nachstehenden Punkten dennoch nicht verzichtet werden:

Berufungsausführungen Seite 4, 3. Absatz ("Zu den Begründungen im Betriebsprüfungsbericht")

Wenn die in den Berufungsausführungen formulierte Argumentation zu Tz 2a -c) bis zum Schluss durchgedacht wird, wäre damit nicht nur jede "mehrheitsgesellschaftliche" geschäftsführermäßige Entlohnung betragsmäßig überhaupt nicht zu beziffern und damit die Höhe eines Geschäftsführerbezuges somit ein nicht überprüfbarer, reiner Willkürakt und in letzter Konsequenz damit auch keinem - wie auch immer gearteten Fremdvergleich zu unterziehen.

Eine weitere Kommentierung erübrigts sich schon deshalb.

Übrigens wurde vom betroffenen Geschäftsführer selbst die 2004 erfolgte Reduktion des Geschäftsführerhonorars von monatlich € 2.750,- auf 1.000,- genau damit gerechtfertigt, dass einer Herabsetzung der Wochenstunden auf etwa ein Fünftel (eine Art Karenzzeit für drittes Kind") erfolgt ist. Der weiteren Behauptung, dass Herr K einen unangemessen niedrigen

Aktivbezug genießt, kann somit nicht gefolgt werden; ebensowenig wie den damit verbundenen Ausführungen in Verbindung mit RZ 3387.

Die im letzten Satz der Seite 4 der Berufungsausführungen formulierte Behauptung, dass der Bezug von Herrn K nur im Jahre 2004 wesentlich (von monatlich 2.750,- auf 1.000,-) reduziert und danach wieder auf € 2.000,- (angehoben wurde) ist insofern als eine Teilwahrheit anzusehen, als über die wirtschaftlich einzig relevante, geprüfte Gesellschaft (K. GmbH) selbst jedenfalls nur € 1.000,- per Monat und die behaupteten weiteren € 1.000,-/Monat (Gesamt.: € 2.000,-) über eine wirtschaftlich nicht nachvollziehbare (bestensfalls im Lichte zur Umgehung von DB- u. DZ-Pflichten) Dritt firma verrechnet wurden. Schlussendlich sei nur noch angemerkt, dass es wohl einer umfangreicherer, grundsätzlichen Beweisverfahrensdiskussion bedürfte, wenn die namentliche oder "unnamentliche" Nichtbereitstellung von Vergleichsfällen ganz einfach mit dem Mantel der Wahrung der Verschwiegenheitspflicht zuzudecken bzw. zu rechtfertigen oder zu umgehen wäre.

Mit Schreiben vom 23.4.2007 wurde dem Bw. diese Stellungnahme zur Kenntnis übermittelt und die Möglichkeit einer Replik geboten, die er jedoch nicht ergriff.

Berufungsvorentscheidung

Am 28.6.2008 erließ das Finanzamt eine abweisende Berufungsvorentscheidung und führte in dieser aus:

1. Privatanteil Sharan:

Zusätzlich zu den Ausführungen der Betriebsprüfung wird darauf hingewiesen, dass auf die Gattin des Geschäftsführers, Frau DI KK nur bis 15.6.2001 ein PKW zugelassen war. Es ist daher auch aus diesem Grund – der Sharan steht nicht nur für die Privatfahren von Herrn K, sondern auf für die Privatfahrten von Frau DI KK zur Verfügung – davon auszugehen, dass sich der Anteil der Privatnutzung erhöht hat.

2. Pensionsrückstellung:

Den Ausführungen der Betriebsprüfung wird folgendes hinzugefügt:

aus VwGH 26.11.2002, 99/15/0223:

"Rückstellungen einer Kapitalgesellschaft für Pensionsansprüche eines gesellschaftsnahen Geschäftsführers sind verdeckte Ausschüttungen und gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 bei der Ermittlung des Einkommens zu berücksichtigen, wenn die Pensionszusage, auf der der Pensionsanspruch beruht, in der gegebenen Form einem gesellschaftsfremden Geschäftsführer nicht gemacht worden wäre und diese Pensionszusage daher für den Bereich

des Steuerrechtes keine Anerkennung finden kann (vgl. das hg. Erkenntnis vom 7. Februar 1990, 88/13/0241, Slg. 6479/F). Der Verwaltungsgerichtshof hat es in ständiger Rechtsprechungen nicht als rechtswidrig angesehen, wenn die Behörde eine Pensionszusage, welche zu einer Besserstellung gegenüber der Aktivitätszeit des Geschäftsführers führen würden, als nicht fremdüblich angesehen hat. Zweck der Vereinbarung der Anrechnung der gesetzlichen Pension auf den Pensionsanspruch aus einer Pensionszusage ist es, eine eventuelle Überversorgung des Geschäftsführers zu verhindern (vgl. das hg. Erkenntnis vom 24. Juni 1999, 94/15/0185).

Die Frage, ob eine Rechtsbeziehung auch unter Fremden in gleicher Weise zustande gekommen und abgewickelt worden wäre, ist eine Tatfrage und daher auf Grund entsprechender Erhebungen in freier Beweiswürdigung zu lösen."

Im vorliegenden Fall fehlt der Pensionsvereinbarung die Bezugnahme zum Aktivbezug. Es gibt keine Vereinbarung, wie lange die "Teilkarenzierung" andauern soll und in welchem Ausmaß die Geschäftsführertätigkeit danach wiederaufgenommen werden soll. Auch ist die Höhe der jährlich gebildeten Pensionsrückstellung unabhängig vom jeweiligen Aktivbezug. (Dass das verminderte Geschäftsführerhonorar aufgrund der "Teilkarenz" angemessen und fremdüblich ist, wurde bereits in der Stellungnahme der BP ausgeführt.)

Eine hypothetische Berechnung eines letzten Aktivbezuges kann die zugrundeliegende Vereinbarung nicht ersetzen.

Die Feststellungen der Betriebsprüfung in diesen beiden Punkten sind daher zurecht getroffen worden, weshalb die Berufung dagegen abzuweisen war.

Vorlageantrag

Am 30. Juli 2007 stelle der Bw. einen Vorlageantrag und führte in diesem begründend aus:

Privatanteil Sharan:

In Ergänzung zur Darstellung des Prüfers im "Wandel der Zeit" wird hiermit folgendes mitgeteilt:

Der Geschäftsführerbezug 2002 von Herrn K betrug 2002 ohne GSVG-Ersatz € 20.000,- p.a. und der Jahresumsatz 2005 betrug € 542.517,-.

Zum Statement im "Ersuchen um Ergänzung" vom 23.4.2007 - dass die Annahme, dass das Fahrverhalten unseres Klienten im Wesentlichen unverändert geblieben ist, im Ansatz jedes wirtschaftlichen Denkens entbehre wird wie folgt angemerkt: Die Umsatzausweitung im Vergleich zum Einzelunternehmen geht einher mit einer Personalexpansion. Die Tätigkeit von

Herrn K veränderte sich insofern als der operative Teil seiner Tätigkeit mit steigendem Personal und Umsatz zurückging und Cl' sich auf Baustellenüberwachung und Managementtätigkeiten konzentrierte. Naturgemäß ist, bei parallel laufenden Baustellen und der gleichzeitigen Planung bzw. Akquisition neuer Baustellen erhöhte Mobilität erforderlich, was eher darauf hindeutet, dass sich im Vergleich zum Einzelunternehmen, in dem Herr K noch operativ die Baustellen abwickelte und damit pro Tag in der Regel nur eine Baustelle anfuhr, die betriebliche Nutzung des KFZs ausgeweitet hat.

Die It. Behörde "durch nichts belegten Annahmen" über Baustellenfahrten zu Personalanleitung beruhen auf Erfahrungswerten aus der langjährigen beruflichen Erfahrung unseres Klienten. Unser Klient verbringt den Großteil seiner Arbeitszeit im Auto. Seine berufliche Expansion und Tätigkeit wäre ohne Mobilität keinesfalls in diesem Umfang möglich. Nur durch die ständige Überwachung und Anleitung des "Chefs" ist die Gewährleistung der angebotenen Qualität aufrecht zu erhalten.

Zur Veränderung der familiären Situation ist anzumerken, dass auch der Lebensmittelpunkt seiner Frau in Wien und keineswegs in Kärnten war. Sie lebt und arbeitet in Wien. Wie bereits in der Berufung ausgeführt, gestalten sich Fahrten mit Säuglingen und Kleinkindern äußerst mühsam und wurden daher nur minimal unternommen. Frau DI KK standen in Wien die öffentlichen Verkehrsmittel zur Verfügung, in eingeschränktem Umfang nutzte sie auch das Fahrrad. Die Anzahl der Fahrten zu ihrer Arbeitsstätte im 8. Bezirk waren minimal, da Frau DI KK im fraglichen Zeitraum in Mutterschutz bzw. in Karenz war. Während der Karenzzeit arbeitete sie zwar 8 Wochenstunden, wobei sie jedoch - in Übereinstimmung mit Ihrem Arbeitgeber - auch von zu Hause aus tätig war und somit nicht regelmäßig an ihrem Arbeitsplatz erscheinen musste. Die Fahrten ins Büro konnte sie mit den öffentlichen Verkehrsmitteln erledigen, bzw. nutzte sie auch das Auto ihrer Mutter, wenn diese zur Unterstützung bei der Kinderbetreuung nach Wien kam.

Konkret gestaltete sich der Berufsweg von Frau KK wie folgt:

- | | |
|-----------------------|--|
| 1.12.01 bis 31.12.02: | Teilkarenz mit 8 Std Arbeitszeit pro Woche |
| 1.1.03 bis 15.6.03: | Vollzeitbeschäftigung – während dieser Zeit lebte die Mutter von Frau K. großteils in Wien |
| 16.6.03 bis 6.10.03: | Mutterschutz |
| 7.10.03 bis 1.12.03 | Urlaub |
| 1.12.03 bis 1.11.04 | Teilkarenz mit 8 Std Arbeitszeit pro Woche |
| 1.11.04 bis 21.7.05 | Vollzeit – Kinderbetreuung in Zusammenarbeit mit Herrn K. |

Während der Teilkarenz versuchte Frau K. ihre Arbeitszeiten außer Haus zu blocken, sodass ihre Abwesenheitszeit von zu Hause durch Ihre Mutter bzw. in weiterer Folge von Herrn K. abgedeckt werden konnten.

Unseres Erachtens wiegt die Erhöhung der Mobilität im betrieblichen Bereich eine etwaige - geringfügige - Ausweitung der privaten Verwendung durch Frau KK bei weitem auf. Wir beantragen daher im Namen und Auftrag unseres Klienten den Privatanteil mit 20% wie erklärt anzuerkennen

Pensionsrückstellung:

In der Begründung zur Berufungsverentscheidung wird das VwGH-Erkenntnis vom 26.11.2002 zitiert, in welchem im Wesentlichen die Versagung der Anerkennung einer Pensionszusage als rechtswidrig erkannt wird, wenn es zu einer Besserstellung gegenüber der Aktivzeit kommt. Genau für diesen Fall ist jedoch in der Pensionszusage in Punkt 3) letzter Satz vorgesorgt.

Erneut möchten wir an dieser Stelle anführen, dass die Verminderung des Aktivbezuges nur vorübergehend (für die Zeit der Kinderbetreuung) ist, und damit keine Auswirkungen auf den Letztbezug hat. Die Limitierung des Zeitraums ergibt sich aus der Natur der Sache, welche auch in der freien Beweiswürdigung der Behörde Berücksichtigung finden muss. Nochmals wird darauf hingewiesen, dass es sich bei der Zusage um eine Zusage handelt, bei welcher die Höhe der Pension vom laufenden Bezug unabhängig ist. RZ 3394 der EStR ist damit anzuwenden. Im Übrigen wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf unsere Ausführungen in der Berufung vom 7. März 2007 verwiesen.

Den Ausführungen der Betriebsprüfung im "Ersuchen um Ergänzung" zu Punkt 2) sei entgegnet, dass der Gesellschafter-Geschäftsführerbezug immer in der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Gesellschaft seine Begrenzung findet und damit keinesfalls ein reiner Willkürakt sein kann. Die Reduktion des Geschäftsführergehaltes erfolgte in der Annahme, dass vorübergehend die Arbeitskraft von Herrn K. der Gesellschaft nur eingeschränkt zur Verfügung steht und damit eine vorübergehende Reduktion des erwirtschafteten Ergebnisses erwartet wurde.

Herr K. gründete Ende 2004 eine weitere Gesellschaft welche sich ausschließlich mit Immobilienmanagement beschäftigte. Diese Geschäfte sollen zur besseren Abgrenzung der Geschäftsfelder in einer eigenen Gesellschaft geführt werden. Er bezieht aus dieser Gesellschaft einen Geschäftsführerbezug i.H.v. € 1.000,- p.m. Die Geschäftstätigkeit in dieser Gesellschaft entwickelte sich nur langsam. Herr K. arbeitete daher 2005 fast ausschließlich für die K. GmbH. Zum Ausgleich dieses Ungleichgewichts wurden die Geschäftsführerbezüge an die K. GmbH weiterbelastet. Die in Frage stehende Gesellschaft (=K. GmbH) trug daher in

wirtschaftlicher Betrachtungsweise € 2.000,- p.m. an Geschäftsführerbezug zuzüglich über € 6.000,- GSVG-Beiträge 2005.

Wir verweisen auch auf unsere Ausführungen im Rahmen der Berufung vom 7. März 2007.

Lohnkonten

Über Ersuchen des UFS übermittelte die steuerliche Vertretung des Bw. am 2.4.2012 eine Kopie der Lohnkonten der K-GmbH. Aus diesen ist ersichtlich dass K in den Jahren 2005, 2006, 2007 in Gehalt von € 1.000 per Monat bezog, im Jahr 2008 betrug sein Gehalt in den Monaten Jänner bis incl. Juni € 1.031 und ab Juli € 2.000, In den Jahren 2009 bezog der Bw. € 2.072, 2010 € 2.102,04 und 2011 € 2148,28 monatlich.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist einerseits die Höhe der Privatnutzung am VW-Sharan und andererseits ob die Pensionsrückstellung für den Gesellschafter-"Geschäftsführer steuerlich anzuerkennen ist.

Privatanteil Sharan

Den Erklärungen des Bw. ist, wie auch die Betriebsprüfung festgestellt hat, zu entnehmen, dass er für die private Nutzung des im Firmenvermögens befindlichen PKWs bis dato - unverändert seit seiner Tätigkeit als Einzelunternehmer - 20 % Privatanteil ausscheidet.

Im Jahr 2002 lag die Gesamtkilometerleistung des Betriebes bei 40.640 km, d.s. 781km/Woche, bzw. 630 betriebliche km/Woche, wobei keinerlei Aufzeichnungen bezüglich der gefahrenen Kilometer geführt worden sind, wobei in diesem Zeitraum noch ein weiterer PKW bzw. teilweise bis zu 3 LKWs im Betriebsvermögen waren.

Gegen die auf einer Schätzung beruhende Erhöhung des Privatanteils auf 45% brachte der Bw. vor, dass sich sein Fahrverhalten, seit Einzelunternehmerzeiten nie geändert habe. Der Sharan sei mit 28.3.2002 angeschafft worden. Anhand der Servicerechnungen sei festgestellt worden, dass bis zum 7.4.2004 insgesamt 67.633 km gefahren worden seien. Gehe man von der Berechnung der BP aus müsste der Bw. rund 300 km pro Woche bzw. am Wochenende, da er wochentags die einzelnen Baustellen besuche, privat gefahren sein.

Dies widerspreche jeder Plausibilität, einerseits weil er aufgrund der Tatsache, dass er seine Arbeitszeit größtenteils im Auto verbringe kein Interesse habe am Wochenende viel zu fahren und andererseits 2 Kinder bekommen habe (2001 und 2003) und das Reisen mit diesen äußerst beschwerlich sei.

Zudem führte der Bw. an, dass sich aufgrund der Umsatzausweitung und der Personalexpansion sein Tätigkeitsbereich insofern geändert habe als nunmehr - im Gegensatz zu früher wo er nur eine Baustelle pro Tag angefahren habe – nunmehr eine erhöhte Mobilität erforderlich sei und unterstellt somit konkludent, dass die Privatnutzung sogar rückläufig zu qualifizieren sei.

Festgestellt wird, dass der Bw. keinerlei Aufzeichnungen hinsichtlich der im Betrieb befindlichen Kraftfahrzeuge geführt habe und somit auch seine Angaben lediglich auf einer Schätzung basieren. Wenn der Bw. der Betriebsprüfung eine Plausibilitätsrechnung vorlegt hat ist diesbezüglich festzuhalten, dass diese keinesfalls nachgewiesen wurde sondern lediglich unbewiesene Behauptungen darstellten.

Hinsichtlich des Vorbringens, dass die Umsatzausweitung auch eine erhöhte Mobilität des Bw. erfordere, ist festzuhalten, dass dies zwar zutreffen mag, aber auch insgesamt in einer höheren Kilometerleistung ihren Niederschlag findet und nichts darüber aussagt inwieweit sich das Verhältnis privat und betrieblich gefahrener Kilometer geändert hat.

Weiters stellte die BP. fest, dass weder die Gattin (ab 15.6.2001) noch der Bw. im Berufungszeitraum über einen Privat-PKW verfügten, so dass bereits aus diesem Grund anzunehmen sei, dass sich der Privatanteil erhöht, anstatt verringert hat.

Hinsichtlich des Vorbringens, dass die Gattin des Bw. in Wien bevorzugt die öffentlichen Verkehrsmittel nutzte, wobei sie ihre Arbeitszeit möglichst blockte, in Karenz war und auch von zu Hause aus tätig war ist festzuhalten, dass vor allen in Karenzzeiten, solange die Kinder noch sehr klein sind, der PKW öfter genutzt wird als wenn man ganztätig arbeitet. Dies nicht nur deshalb weil Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmittel mit Kleinkindern (Babys) – im Gegensatz zu den Behauptungen des Bw. und wie jede Mutter bestätigen kann - mitunter sehr strapaziös sind, sondern auch weil wegen der außerhalb von Wien besseren Luft üblicherweise des Öfteren Fahrten in die Umgebung unternommen werden und es im Falle des Bw. auch nahe liegt, dass auch wiederholt Fahrten nach Kärnten getätigten wurden.

Grundsätzlich ist festzuhalten, dass sowohl die Angaben des Bw. als auch jene der BP mangels Aufzeichnungen auf Schätzungen beruhen, diejenigen der BP dem UFS aber aus den von der Betriebsprüfung bereits aufgegriffenen und oben dargelegten Gründen den tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnissen als am nächsten kommend erschienen. Den Feststellungen der Betriebsprüfung war daher nicht entgegen zu treten und ist demzufolge der Privatanteil für den PKW Sharan mit 45% zum Ansatz zu bringen.

Abschließend soll noch festgehalten werden, dass derjenige der zur Schätzung Anlass gibt deren Ungenauigkeit zu tragen hat.

Pensionsrückstellung

Die Bw. stellte für den 99%igen Gesellschafter K monatlich einen Betrag von 3.000.-€ zurück. Dieser bezog in den Jahren 2002 € 1.667 2003 € 2.750 monatlich für jeweils 38,5 Wochenstunden und 2004 € 1.000 monatlich für 5 – 10 Wochenstunden, die von der BP als auf gesellschaftsrechtlichen Gründen basierend nicht anerkannt wurde.

Pensionsrückstellungen können, sofern sie angemessen und fremdüblich sind, auch für Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft gebildet werden.

Das bedeutet, dass, wenn die Pensionszusage, auf der der Pensionsanspruch beruht, in der gegebenen Form einem gesellschaftsfremden Geschäftsführer nicht gemacht worden wäre eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt, mit der Folge, dass die Pensionszusage für den Bereich des Steuerrechts keine Anerkennung findet (VwGH vom 26.11.02; 99/15/0223; VwGH vom 27.11.03; 99/15/0178).

Es war somit zu überprüfen, ob im berufungsgegenständlichen Fall Fremdüblichkeit vorliegt.

Kriterien für die Prüfung der Fremdüblichkeit ist hauptsächlich die Frage, ob einem gesellschaftsfremden Geschäftsführer eine Pensionszusage in der gleichen Art und Weise zugesagt worden wäre, weiters auch die (fehlende) wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Gesellschaft, sowie deren voraussichtliche Ertragsentwicklung, aber auch eine Überversorgung (Sozialversicherungspension + zugesagte Pension) bzw. die Qualifikation des Geschäftsführers.

Gemäß dem vorgelegten Vertrag ist die Pensionszusage für K. unwiderrufbar, trat mit 1.10.2002 in Kraft und gebührt diesem, wenn er das Alter von 65 erreicht hat und aus den Diensten des Arbeitgebers ausscheidet, eine Alterspension in Höhe von 3.000 € .

Wie bereits die BP feststellte enthält dieser Vertrag keinen leistungs- bzw. (wochen)stundenmäßig orientierten oder erfolgsorientierten Bezug der Alterspension zu einem nachvollziehbaren Aktivbezug. Diese Zusage enthält weiters keine Aussagen darüber inwieweit K auch eine bestimmte Arbeitsleistung (zeitliches bzw. erfolgsorientiertes Ausmaß) erbringen muss.

Auch Angaben darüber, wie sich das Geschäftsführerentgelt voraussichtlich entwickeln wird (keinerlei Aussagen hinsichtlich der Höhe des voraussichtlichen Letztbezuges) sind dem Vertragswerk nicht entnehmen.

Letztlich ist auch festzuhalten, dass im Allgemeinen eine Wertsicherung der Pension üblich ist, das Vertragswerk aber keine solche enthält.

Wenn die rechtsfreundliche Vertretung der Bw. in ihrem Berufungsvorbringen dahingehend argumentiert, dass Hr. K im Zeitraum von 2002 – Anf. 2008 aufgrund der wirtschaftlichen Situation der Gesellschaft nur einen unangemessen niedrigen Aktivlohn bezogen habe und daher gemäß EStR Rz 3391 und 3393 als Vergleichsbasis einen fiktiven angemessener Arbeitslohn herangezogen worden sei. ist dies für die Berufungsbehörde nicht nachvollziehbar, als doch die Bw. wiederholt behauptet, dass die Reduzierung des Geschäftsführergehalts deshalb erfolgt sei, weil dieser seine Arbeitsleistung aus Karenzgründen auf ca 1/5 der ursprünglichen Zeit reduziert habe.

Aufgrund der Reduzierung der Arbeitszeit und der damit in Zusammenhang stehenden niedrigeren Entlohnung geht dieses von der Bw. ins Treffen geführten Argument ins Leere, da eben kein unangemessen niederer Aktivlohn vorlag, weshalb auch kein fiktiv angemessener Lohn für die Berechnung der Pensionszusage heranzuziehen war.

Zudem wird festgestellt, dass auch die Herabsetzung der Arbeitszeit auf ~ 5 Wochenstunden, [nicht nur durch die "Karenz" bedingt war, sondern auch dadurch, dass Hr. K. nunmehr auch Geschäftsführer in einer zweiten GesmbH ist,] keinen Einfluss auf die Pensionszusage hat bzw. dass für einen solchen Fall nicht vertraglich vorgesorgt ist.

Hinsichtlich der weiteren Argumentation der Bw., dass die Monatsbezüge von K 2005 und 2006 2.000 € betrügen und ab 2008 mit Beendigung der eingeschränkten Arbeitszeit wieder der volle Arbeitslohn von € 4.000 – € 5.000 von 4-5000€ pro /Monat bezahlt werden würde, wurde festgestellt, dass in den Jahren 2005 und 2006 nur die Hälfte des von ihr behaupteten Betrags für die Geschäftsführertätigkeit bei der Bw. ausbezahlt wurde. (Der zusätzliche Betrag von 1000 € wurde gemäß den Angaben der Bw. über die Immobilienmanagementgesellschaft des K als Ausgleich für die höhere Arbeitsbelastung bei der Bw. verrechnet. Der zusätzliche Betrag von 1000 € ist für die Geschäftsführertätigkeit bei der die Immobilienmanagementgesellschaft des A. K. geleistet worden und scheint auch auf den Lohnkonten der Bw. nicht auf.)

Aus den vorgelegten Lohnkonten der K-GmbH ist ersichtlich, dass K in den Jahren 2005, 2006, 2007 jeweils ein Gehalt von € 1.000 per Monat bezog, sein Gehalt im Jahr 2008 in den Monaten Jänner bis incl. Juni € 1.031 und ab Juli € 2.000 betrug. In den Jahren 2009 bezog er € 2.072, 2010 € 2.102,04 und 2011 € 2148,28 monatlich. Also auch nach 2008 nicht den prognostizierte Gehaltshöhe erreichte.

Weitere Feststellungen

Weiters wurde anhand der abgegebenen Bilanzen festgestellt, dass der Betrieb der Bw. im Jahr 2002 einen Umsatz von 755.557,91 € und einen Gewinn von -152,45 €, im Jahr 2003

einen Umsatz von 491.509,03 € und einen Gewinn von 8.036,46 € und im Jahr 2004 einen Umsatz von 549.431 € und einen Gewinn von 26 G 595,91 € erzielte. In den Folgejahren 2005 – 2009 lagen Umsätze zwischen 400.000 € und 550.000 € und die Gewinne zwischen ~5.500 € und ~10.500 €.

Somit spricht auch die (in etwa gleichbleibende) unüblich niedere Ertragslage der Bw. gegen die Fremdüblichkeit der Pensionszusage.

Letztlich wurde festgestellt, dass der 99%ige Geschäftsführer K die einzige Person in der Firma der Bw. ist, der eine Firmenpension zugesagt wurde. Keinem sonstigen Beschäftigten wurde eine solche versprochen, was ebenfalls gegen die Fremdüblichkeit der Pensionszusage spricht.

Aufgrund obig festgestellter Tatsachen gelangte der UFS zu der Überzeugung, dass die vorliegende Pensionszusage in dieser Art und Weise nie einem Fremden (Geschäftsführer) gegenüber so vereinbart worden wäre, somit absolut fremdunüblich ist und lediglich aus rein gesellschaftsrechtlichen Gründen zugesagt wurde.

Der Ansicht der Betriebsprüfung, dass die Pensionszusage daher steuerrechtlich nicht anzuerkennen ist und folglich eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt war daher nicht entgegen zu treten und die Berufung in diesem Punkt abzuweisen.

Opel Vectra

Den Berufungsausführungen betr. Privatanteil ist im Hinblick auf die Nichtabzugsfähigkeit der Vorsteuern des Opel Vectra (1.1. bis 27.3.2002) beizupflichten. Daher sind 20 % USt von € 439,16 = € 87,84 und 25% KEST von verdeckten Ausschüttung. € 527,- = € 131,75) anzuerkennen und war eine Minderung der USt und KEST in eben dieser Höhe vorzunehmen.

Die Umsatzsteuer beträgt somit 29.437,30 € und die KEST 695,95 €.

Wien, am 17. April 2012