



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vertreten durch StB, gegen die Bescheide des Finanzamtes A, vertreten durch Dr.B, betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für den Zeitraum 2001 bis 2003 und Haftung für Kapitalertragsteuer 2001 bis 2003 im Beisein der Schriftführerin Alexandra Dumpelnik nach der in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage/n und die Höhe der Abgabe/n betragen:

Umsatzsteuer 2001		
Gesamtbetrag Bemessungsgrundlage	S 124.881.652,93	
- steuerfrei	S 48.977.926,59	
= Gesamtbetrag steuerpflichtig	S 75.903.726,34	
davon 20% USt	S 75.903.726,34 (€ 5.516.138,92)	S 15.180.745,27
- Vorsteuern lt. BE		S 8.046.089,77
Zahllast		S 7.134.655,00 (€ 518.495,60)

Umsatzsteuer 2002		
Gesamtbetrag Bemessungsgrundlage	€ 9,105.206,92	
- steuerfrei	€ 3,497.001,68	
= Gesamtbetrag steuerpflichtig	€ 5,609.205,24	
davon 20% USt	€ 5,609.096,23	€ 1,121.819,25
davon 10% USt	€ 109,01	€ 10,90
Summe Umsatzsteuer		€ 1,121.830,15
IG. Erwerbe	€ 185.975,00	
davon 20% Ust	€ 185.975,00	€ 37.195,00
- Vorsteuern lt. BE		€ 420.273,11
- VSt aus IG. Erwerbe		€ 37.195,00
Zahllast		€ 701.557,04
Umsatzsteuer 2003		
Gesamtbetrag Bemessungsgrundlage	€ 9,693.845,07	
- steuerfrei	€ 3,750.962,66	
= Gesamtbetrag steuerpflichtig	€ 5,942.882,41	
davon 20% USt	€ 5,942.882,41	€ 1,188.576,48
Summe Umsatzsteuer		€ 1,188.576,48
IG. Erwerbe	€ 151.408,00	
davon 20% Ust	€ 151.408,00	€ 30.281,60
- Vorsteuern lt. BE		€ 541.051,09
- VSt aus IG. Erwerbe		€ 30.281,60
Zahllast		€ 647.525,39
Körperschaftsteuer	2001	2002
		2003

Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BE	S 4,817.727,00	€ 125.109,20	€ 87.362,77
Gesamtbetrag der Einkünfte	S 4,817.727,00	€ 125.109,20	€ 87.362,77
Einkommen	S 4,817.700,00 (€ 350.117,89)	€ 125.109,20	€ 87.362,77
KÖSt 34%	S 1,638.018,00	€ 42.537,13	€ 29.703,34
- Anrechenbare Steuer	S 18.210,00	€ 34,59	€ 7,45
Festgesetzte KÖST lt. BE	S 1,619.808,00 (€ 117.716,04)	€ 42.502,54	€ 29.695,89
Kapitalertragsteuer	2001	2002	2003
Bemessungsgrundlage KEST	S 156.750,72 = € 11.391,52	€ 11.710,27	€ 7.073,51
KEST 25%	€ 2.847,88	€ 2.927,57	€ 1.768,38

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.), eine GesmbH, übt das C-Gewerbe aus. Geschäftsführer der Bw. ist Herr ID . Als Prokuristin beschäftigt sind bzw. waren weiters Frau JD. (die Tochter des Herrn ID) sowie Frau SD. (die Ehegattin des Herrn ID) Alleingesellschafterin der Bw. ist die E-GmbH, deren Geschäftsführer wiederum Herr ID sowie Frau JD . sind. Alleingesellschafter der E-GmbH ist Herr ID .

Im Jahr 2006 fand bei der Bw. eine abgabenbehördliche Prüfung betreffend die Jahre 2001 bis 2003 statt. In dem diesbezüglich erstellten Prüfungsbericht ist - soweit für das gegenständliche Berufungsverfahren von Bedeutung - Folgendes festgehalten:

Tz 1 Pensionsrückstellung Frau JD .:

Frau JD . (geb. xxxy 1974) sei seit 1. Juli 1999 bei der Bw. vollbeschäftigt. Der Vertrag für die Pensionszusage sei am 31. März 2001 mit Wirkung 1. April 2000 unterfertigt worden. Frau JD . habe von 1988 bis 1993 die Höhere Bundeslehranstalt für Land- und Hauswirtschaft und von 1993 bis 2001 das Studium der Sozial- und Wirtschaftswissenschaften an der WU Wien absolviert. Gemäß § 8 KStG seien Rückstellungen einer Kapitalgesellschaft für Pensionsansprüche eines gesellschaftsnahen Geschäftsführers dann verdeckte Ausschüttungen, wenn die Pensionszusage, auf welcher der Pensionsanspruch beruhe, in der

gegebenen Form einem gesellschaftsfremden Geschäftsführers nicht erteilt worden wäre.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung wäre mit einem gesellschaftsfremden Mitarbeiter ein Vertrag in dieser Form nicht zustande gekommen: Zum 1. April 2000 (Beginn des Vertrages) lägen bloß 9 Monate Vordienstzeiten vor (7/1999 bis 3/2000). Frau JD. könne aufgrund ihres jungen Alters noch keine ausreichende Berufserfahrung besitzen. Die Qualifikation des Mitarbeiters stehe insbesondere aufgrund der Absolvierung einer Probezeit fest, als Beurteilungskriterium spreche man von etwa 5 Jahren Vordienstzeiten, im gegenständlichen Fall liege aber eine relativ kurze Probezeit vor. Der Vertrag beginne vor Beendigung des Studiums. Für keinen gesellschaftsfremden Dienstnehmer seien Pensionsregelungen getroffen worden. Das Gesamtausmaß der zugesagten Pensionsrückstellungen betrage ein Mehrfaches des Eigenkapitals.

Unter Betrachtung sämtlicher Geldvorteile und geldwerter Vorteile überschreite die Pensionszusage neben dem Grundlohn und der Privatnutzung des Firmenautos und Firmenhandys (ohne Berücksichtigung eines Sachbezuges) die Angemessenheit der Gesamtausstattung, die keinem Fremdvergleich standhalte. Die jährliche Dotierung führe bei der GmbH zu einer verdeckten Ausschüttung, so dass jedes einzelne Jahr der Dotierung zu neutralisieren sei. Die Kapitalertragsteuerpflicht entstehe nicht im Zeitpunkt der Rückstellungsbildung, sondern im Zeitpunkt des Zufließens der Pension. Folgende Beträge seien jährlich dotiert worden: S 120.502,94 (2001), € 9.275,81 (2002) und € 9.835,77 (2003).

Tz 2 Pensionsrückstellung Frau SD.:

Frau SD. (geb. yyxx 1947) sei seit 1. November 1997 bei der Bw. vollbeschäftigt. Der Vertrag für die Pensionszusage sei mit Wirkung 1. April 2000 abgeschlossen worden. Seit 29. Jänner 1998 sei sie Prokuristin. Sie habe keine kaufmännische Ausbildung und sei mit 1. September 2003 in Pension gegangen. Nach Ansicht der Betriebsprüfung wäre auch in diesem Fall mit gesellschaftsfremden Mitarbeitern ein Vertrag in dieser Form nicht zustande gekommen: Zum 1. April 2000 (Beginn des Vertrages) lägen bloß 2 Jahre und 6 Monate Vordienstzeiten vor (11/1997 – 3/2000). Frau SD. besitze keine kaufmännische Ausbildung. Es bestehe eine relative kurze Zeit von Pensionszusage bis zum Pensionsantritt. Es bestehe ein hohes Alter der Pensionsberechtigten. Als Beurteilungskriterium spreche man von ca. 10 Jahren bis zum frühest geplanten Pensionseintritt. Für keinen gesellschaftsfremden Dienstnehmer seien solche Pensionsregelungen getroffen worden. Das Gesamtausmaß der zugesagten Pensionsrückstellung betrage ein Mehrfaches des Eigenkapitals.

Unter Betrachtung sämtlicher Geldvorteile und geldwerter Vorteile überschreite die Pensionszusage neben dem Grundlohn und der Privatnutzung des Firmenhandys (ohne Berücksichtigung eines Sachbezuges) die Angemessenheit der Gesamtausstattung, die keinem

Fremdvergleich standhalte. Die jährliche Dotierung führe bei der GmbH zu einer verdeckten Ausschüttung, so dass jedes einzelne Jahr der Dotierung zu neutralisieren sei. Die Kapitalertragssteuerpflicht entstehe nicht im Zeitpunkt der Rückstellungsbildung, sondern im Zeitpunkt des Zufließens der Pension. Die steuerlichen Dotierungen würden betragen: S 642.087,93 (2001), € 49.400,52 (2002) und € 52.375,30 (2003).

Tz 3 Rückdeckungsversicherungen

Von der Bw. seien Rückdeckungsversicherungen bezüglich der Pensionszusagen abgeschlossen worden. Bei der Rückdeckungsversicherung für die Pensionszusage gegenüber dem Geschäftsführer Herrn ID sei jährlich das Deckungskapital aktiviert worden, ohne Berücksichtigung der Gewinnanteile. Da mit den Versicherungsbeiträgen ein im Allgemeinen jährlich steigender Anspruch gegen das Versicherungsunternehmen erworben werde, müsse der Wert dieses Anspruchs im Rahmen der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich aktiviert werden. Der Anspruch sei regelmäßig mit dem versicherungsmäßigen Deckungskapital zuzüglich der Ansprüche aus einer Gewinnbeteiligung zu bewerten. Die aktivierte Beträge seien daher um folgende jährliche Gewinnanteile zu berichtigen: S 178.331,-- (2001), € 17.946,83 (2002), und € 22.505,92 (2003). Was die Rückdeckungsversicherung betreffend Frau JD . und Frau SD . angehe, so handle es sich beim rückgedeckten Anspruch um keine betrieblich veranlasste Verbindlichkeit der Körperschaft und müsse konsequenterweise auch die Rückdeckung als nicht betrieblich veranlasste Maßnahme eingestuft werden. Sowohl die Dotierung der Rückdeckungsversicherung als auch der Rückdeckungsanspruch samt dessen Wertänderungen scheide daher aus der steuerlichen Einkommensermittlung aus. Es seien daher die Aktivierungen des Deckungskapitals aufzulösen und der Prämienaufwand nicht anzuerkennen. Das Deckungskapital betrage per 31. März 2002 € 37.630,44 und per 31. März 2003 € 86.407,84. Der Prämienaufwand betrage für 2002 und 2003 jeweils € 47.563,45.

Tz 6 Pkw-Privatnutzung:

Das Firmenfahrzeug (BMW) sei auch für Privatfahrten verwendet worden. Es seien keine Fahrtenbücher geführt und auch kein Sachbezug verrechnet worden. Nach Ansicht der Betriebsprüfung halte die kostenlose Überlassung des Kfz keinem Fremdvergleich stand und werde die Angemessenheit der Gesamtausstattung überschritten. Der auf die Privatnutzung entfallende Anteil sei in Höhe der tatsächlichen Kosten eine verdeckte Ausschüttung. Die darauf entfallende KEST werde von Herrn ID getragen. Die verdeckte Ausschüttung werde in Höhe von 20 % der tatsächlichen Pkw-Kosten berechnet und somit in Höhe von S 16.741,83 (2001), € 1.391,07 (2002) und € 1.439,50 (2003) bemessen.

Tz 11a Anlagevermögen - Einbruchmeldeanlage/Videoüberwachungsanlage:

Im Jahr 2001 seien die Kosten für eine Einbruchmeldeanlage und eine Videoüberwachungsanlage im Gebäude, welches sich im Besitz von Herrn ID befindet, aktiviert und auf eine Nutzungsdauer von 5 Jahren abgeschrieben worden. Die Vorsteuer sei in Höhe von S 15.280,23 beansprucht worden. Da das Haus bis dato nicht als Büro von der Bw. werde, halte die Übernahme der Kosten keinem Fremdvergleich stand. Durch die Übernahme der Kosten der privaten Lebensführung durch die Gesellschaft werde eine verdeckte Gewinnausschüttung verwirklicht. Es seien daher die Aktivierungen der Anschaffungskosten, die Abschreibungen sowie die Inanspruchnahme der Vorsteuer zu berichtigen. Der übernommene Aufwand werde der Kapitalertragssteuer unterzogen. Die darauf entfallende Kapitalertragssteuer werde von Herrn ID getragen.

Tz 16 Telefon-Privatnutzung:

Für die Privatnutzung der Handys werde ein Anteil für die Privatnutzung verrechnet. Der auf die Privatnutzung entfallende Anteil sei in Höhe der tatsächlichen Kosten verdeckte Ausschüttung. Die darauf entfallende Kapitalertragssteuer werden von Herrn ID getragen. Die Privatnutzung werde wie folgt bemessen: S 11.000,-- (2002), € 327,-- (2002), € 327 (2003).

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ entsprechend berichtigte Abgabenbescheide.

Mit Schriftsatz vom 7. Juli 2006 brachte die Bw. Berufung ein. Die Berufung richte sich gegen die Nichtanerkennung der Pensionsrückstellung JD . (Tz 1), und SD . (Tz 2) sowie gegen die Nichtgewährung der Rückdeckungsversicherungen (Tz 3), die Privatnutzung Pkw (Tz 6), die Nichtanerkennung der Einbruchmeldeanlage (Tz 11) und die Privatnutzung Telefon (Tz 16).

Mit Schriftsatz vom 21. August 2006 reichte die Bw. eine detaillierte Begründung nach. Betreffend die Pensionsrückstellungen wurde vorgebracht, dass die Bw. wie ein typischer Familienbetrieb geführt worden sei und werde. Den Aufbau des Unternehmens vor rund 30 Jahren hätten ID und seine Gattin SD . durch ihren persönlichen Einsatz erreicht. Wie bei Familienunternehmen üblich, sei das Management und die Führung der Geschäfte vom Unternehmerehepaar ausgeübt, sämtliche wichtige Entscheidungen seien dabei gemeinsam beschlossen und gemeinsam mitgetragen worden. Frau SD . habe diese Funktion als Führungskraft bis 29. Jänner 1998 ohne eine formale gesellschaftsrechtliche Funktion ausgeübt. Auch die offizielle Anmeldung als Dienstnehmerin sei erst mit 1. November 1997 durchgeführt worden. Seit 29. Jänner 1998 sei sie Prokuristin. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise könne die Tätigkeit von Frau SD . als „faktische“ Geschäftsführerin bezeichnet werden. In späterer Folge sei dann die Tochter, Frau JD ., in die

Unternehmensführung eingestiegen und habe damit die Rolle der Mutter immer mehr übernommen. Für die außergewöhnliche Leistung im Unternehmen als jahrelange „faktische“ Geschäftsführerin sei Frau SD . eine Pensionszusage gewährt worden. Sie habe zum Zeitpunkt der Pensionsgewährung rund € 3.000,-- pro Monat verdient, die Zusage für Frau SD . habe S 25.000,-- pro Monat (14 mal pro Jahr auszuzahlen) betragen. Die Gesamtausstattung der Gesamtbezugssituation (Bezüge plus Pensionszusage) läge weit unter den Branchenbezugswerten für Führungskräfte in Mittelbetrieben. Zum Zeitpunkt des Abschlusses des Pensionsvertrages sei Frau SD . 52 Jahre alt gewesen. Wäre sie zum normalen Zeitpunkt in Pension gegangen (mit Erreichen des 60. Lebensjahres) wäre ein mindestens 7-jähriger Ansparzeitraum der Pensionszusage erfüllt gewesen. Der Verwaltungsgerichtshof akzeptiere die Angemessenheit einer Pensionszusage sogar ohne Erfüllung eines Ansparzeitraumes, wenn die Zusage der Pension bei Pensionseintritt erfolge und die Zusage als Abgeltung besonderer Leistungen während der Aktivitätszeit gewährt worden sei (Hinweis auf Erkenntnis vom 29.3.1989, Zlen. 85/13/0074, 85/13/0075). Völlig überraschend für die Familie sei die Information im Jahr 2003 von der PVA entgegengenommen worden, dass eine vorzeitige Alterspension für Frau SD . möglich wäre. Frau SD . sei dann im September 2003 in Pension gegangen und aus dem Unternehmen ausgeschieden. Aufgrund dieser vorzeitigen Alterspension sei ihre Pension entsprechend dem Pensionsvertrag (§ 4 Abs. 2) auf rund € 800,-- drastisch reduziert worden. Frau JD . sei mit 1. Juli 1999 in das Unternehmen als vollbeschäftigte Mitarbeiterin eingetreten. Sie sei von ihren Eltern für eine Übernahme der kaufmännischen Leitung eingeschult worden und habe insbesondere aufgrund ihrer universitären Ausbildung diverse Aufgaben im kaufmännischen Bereich übernommen (Prokura ab 9. Feber 2000). Ihr Gehalt habe zum Zeitpunkt des Abschlusses des Pensionsvertrages rund € 3.700,-- pro Monat betragen. Erst im November 2003 sei ihr aufgrund des Ausscheidens der Mutter eine Gehaltserhöhung auf € 6.900,-- pro Monat zugesprochen worden. Das Gehalt von € 3.700,-- sowie die Zusage einer monatlichen Pension in Höhe von S 25.000,-- pro Monat liege weit unter dem Gesamtbezug von Führungskräften in Mittelbetrieben. Auch unter Einbeziehung der Gehaltserhöhung im Jahr 2003 erscheine der Gesamtbezug als durchaus angemessen. Bruttobezüge von Führungskräften im Bereich von € 100.000,-- bis 150.000,-- pro Jahr seien bei erfolgreichen Mittelbetrieben durchaus üblich. Die Pensionszusagen seien sowohl handels- als auch steuerrechtlich zur Gänze anzuerkennen. Was die Rückdeckungsversicherungen anginge, so gehe die Behörde davon aus, dass bei Herrn ID die Deckungswerte und nicht die Rückdeckungswerte zu aktivieren seien. Aufgrund des handelsrechtlichen Vorsichtsprinzips sei aber der Rückkaufswert verpflichtend anzusetzen. Nur dieser Wert sei bei einer Kündigung der Versicherung realisierbar. Aus diesem Grund sei auch im handelsrechtlichen Abschluss immer nur der Rückkaufswert anzusetzen. Da es keine

steuerrechtliche Spezialnorm gebe, gelte der Grundsatz der Maßgeblichkeit. Der Rückkaufswert sei daher auch steuerlich als Bilanzwert anzuerkennen. Was die Rückdeckungsversicherungen betreffend Frau JD . und Frau SD . angehe, so werde dazu festgehalten, dass auch ohne Anerkennung der Pensionszusage die Prämien Betriebsausgabe und der Rückkaufswert am Ende des Geschäftsjahres zu aktivieren wären. Denn Rückdeckungsversicherungen könnten als reine Veranlagungen auf Ebene einer GmbH auch ohne Pensionsvertrag abgeschlossen werden. Die GmbH bekäme nach Ablauf der Versicherungsdauer auch den Ertrag. Die entsprechenden Versicherungsprämien seien daher als Betriebsausgaben zuzulassen und der Rückkaufswert als Aktivierung anzusetzen. Was die Pkw-Privatnutzung angehe, so werde vorgebracht, dass das entsprechende Fahrzeug zu 100 % betrieblich verwendet werde. Es stehe sämtlichen leitenden Mitarbeitern für betriebliche Fahrten zur Verfügung. Das Fahrzeug sei nach Beendigung der betrieblichen Fahrt immer am Betriebsgelände abzustellen. Keinem Mitarbeiter stehe das Fahrzeug für private Fahrten zur Verfügung. Entgegen der Feststellung der Finanzbehörde, würden sehr wohl sämtliche Fahrten in einem Fahrtenbuch aufgezeichnet werden. Die Fahrtenbücher seien jedoch im Zuge der Betriebsprüfung von der Finanzbehörde nicht abverlangt worden. Zur Einbruchmeldeanlage werde vorgebracht, dass gegenüber vom Hauptverwaltungsgebäude der Bw. von Herrn ID auf seinem Grund ein Gebäude errichtet worden sei. Im Erdgeschoß befindet sich eine Garage, im ersten Stock noch nicht fertig ausgebaut Büroräume. Aufgrund der rasanten Expansion des Unternehmens sei es erforderlich, zusätzliche betriebliche Räume für das Unternehmen zu schaffen. Durch vorgezogene und notwendige Investitionen in den Fuhrpark seien die zusätzlichen Räume noch nicht fertiggestellt worden. Weiters werde diesbezüglich auf die Berufung vom 22. November 2001 betreffend die Jahre 1997 bis 1999 verwiesen. Die Installation einer Einbruchmelde- und Videoüberwachungsanlage stelle eine betriebsnotwendige Investition dar, weil bereits im Prüfungszeitraum der Firmen-Pkw in der Garage abgestellt und Firmenunterlagen in den Räumen im ersten Stock gelagert worden seien. Zur Telefonprivatnutzung werde ausgeführt, dass bei fallweiser Privatnutzung eines firmeneigenen Festnetztelefons durch den Arbeitnehmer gemäß der Verwaltungspraxis kein Sachbezugswert zuzurechnen wäre. Allein aufgrund der Zurverfügungstellung eines arbeitgebereigenen Mobiltelefons sei die Zurechnung eines pauschalen Sachbezugswertes daher nicht gerechtfertigt. Die private Nutzung der Mobiltelefone sei im Einzelfall nicht zu ermitteln. Die Verrechnung einer Privatnutzung und die damit zusammenhängende Ausschüttung an Herrn ID sei daher nicht gerechtfertigt.

In der Berufung betreffend die Jahre 1997 bis 1999 wurde u.a. Folgendes vorgebracht: Vis a vis vom Hauptverwaltungsgebäude der Bw. sei vom Gesellschafter-Geschäftsführer auf seinem Grund ein Gebäude errichtet worden. Dies sei notwendig gewesen, um zusätzliche

Räume für das Unternehmen der Bw. zu schaffen. Im Erdgeschoß sei eine Garage errichtet worden, im ersten Stock (welcher derzeit noch nicht fertig ausgebaut sei) Büroräume. Hinsichtlich der Garage existiere ein Mietvertrag vom 30. Mai 1999; sowohl die Mietdauer (auf unbestimmte Zeit) und der monatliche Mietpreis (S 1.500,--) seien festgelegt worden. Seit September 1996 werde Miete bezahlt. Hinsichtlich des 1. Stockes existiere ein mündlicher Mietvertrag. Die tatsächliche Nutzung als Büraum sei ab dem kommenden Geschäftsjahr geplant.

Der zwischen der Bw. als Mieterin und dem geschäftsführenden Alleingesellschafter der Bw. als Vermieter am 30. Mai 1999 schriftlich geschlossene Mietvertrag habe folgenden Inhalt:

„Zwischen Vermieter und Mieter wird folgender Vertrag geschlossen:

Herr vermiert auf unbestimmte Zeit ab 1. Juni 1999 der Bw. zwei Garagenplätze.

Der monatliche Mietpreis pro Abstellplatz beträgt S 750,-- netto.

Die monatlichen Mietkosten betragen daher S 1.500,--.

Alle aus diesem Mietverhältnis anfallenden Mietkosten sind Herrn pünktlich am Monatsersten für das Folgemonat zu überweisen.

...“

Als Beilage zur Berufung wurde von der Bw. eine „Protokollierung des bestehenden mündlichen Mietvertrages“ vorgelegt, der folgenden Inhalt aufweist:

„Es wird festgestellt, dass die Investitionen betreffend Garagentür von der Gesellschaft zu tragen ist. Die Mietkosten (S 1.500,-- p.m.) werden bis auf weiters nicht valorisiert. Ab dem Jahr 2008 soll hinsichtlich der Mietkosten neue Vereinbarungen getroffen werden. Datum: 11. Oktober 2001“.

„Die Miete betreffend 1. Stock wird ab dem Zeitpunkt der tatsächlichen Nutzung als Büraum vereinbart. Die betriebliche Nutzung ist Frühjahr 2002 geplant. Die bis dato bezahlten Investitionen sind davon in Abzug zu bringen. Sollten die Räume – wider Erwarten – nicht genutzt werden, sind die Investitionen zu ersetzen. Datum: 11. Oktober 2001“.

„Der Abstellplatz (Grundeigentümer: ...) wird der GmbH für die betriebliche Verwendung grundsätzlich unentgeltlich überlassen; im Gegenzug hat aber die GmbH die Pflasterungskosten zu übernehmen. Ab dem Jahr 2008 soll hinsichtlich der Verrechnung von Miete neue Vereinbarungen getroffen werden“.

Zu der eingebrachten Berufung gab die Prüferin eine Stellungnahme ab. Betreffend die Pensionsrückstellung für Frau JD . sei auszuführen, dass während der Prüfungstätigkeiten der Prüferin aufgefallen sei, dass fast bei allen Fragen, die während der Prüfung aufgetreten seien, Frau JD . ihren Vater habe fragen müssen, obwohl sie bereits seit Juli 1999, also schon

vor dem Prüfungszeitraum, bei der Firma vollbeschäftigt gewesen sei und seit 9. Feber 2000 die Prokura innehabe. Die Ansprechperson sei Herr ID gewesen und zwar sogar bei einfachsten Fragen zum Sachverhalt, wie z.B. wo die Vorhänge hängen oder wo die Einbruchmeldeanlage und die Sanitäreinrichtungen montiert worden wären. Diese Fragen habe Frau JD . der Prüferin nicht beantworten können. Frau JD . habe alle Fragen unbeantwortet an Herrn ID weitergeleitet. Die Pensionszusage an Frau JD . überschreite die Angemessenheit der Gesamtausstattung und halte unter Betrachtung sämtlicher Geldvorteile und geldwerter Vorteile keinem Fremdvergleich stand. In diesem Zusammenhang sei erhoben worden, dass Frau JD . zu Beginn des Pensionsvertrages nur über 9 Monate Vordienstzeit verfügt habe, der Vertragsbeginn vor Beendigung des Studiums gelegen sei, das Gesamtausmaß der Pensionszusage ein Mehrfaches des Einkommens betrage, sie zusätzlich immer über Firmenauto und Firmenhandy verfügt habe, sie über eine Wohnung in Wien verfügt habe, wo sie ihr Studium in der angeblichen Arbeitszeit absolviert habe, sie sich monatelang auf einem Auslandsaufenthalt in N befunden habe und sie gleichzeitig mit ihrer Tätigkeit bei der Bw. ab 2000 in einem weiteren Dienstverhältnis (jeweils mindestens 25 Stunden pro Woche) in zeitlicher Abfolge für 3 verschiedene Steuerberater in Wien (im Zeitraum 2001 bis 2003) gestanden sei. Auf diesbezüglichen Vorhalt habe man zur Antwort bekommen, dass Frau JD . für die Bw. nachts und während der Wochenenden tätig gewesen wäre. Betreffend die Pensionsrückstellung für Frau SD . sei anzumerken, dass laut telefonischer Auskunft von der PVA es im Pensionsgesetz keine Änderungen gegeben habe. Frau SD . hätte daher bei Unterfertigung des Pensionsvertrages im Jahr 2000 bereits wissen können, dass sie im September 2003 in Pension gehen könne. In den Jahren 2000 bis 2003 habe es keine Änderungen im Pensionsgesetz gegeben. Die Pensionszusage an Frau SD . halte ebenfalls keinem Fremdvergleich stand. In diesem Zusammenhang sei erhoben worden, dass Frau SD . lediglich 2 ½ Jahre Vordienstzeit zum Vertragsabschlusszeitpunkt über die Pensionsvorsorge verbuchen habe können, sie über keinerlei kaufmännische Ausbildung verfügt habe und die Höhe der Pensionszusage ein Mehrfaches des Einkommens betragen habe. Obwohl in der Berufung Frau SD . als „faktische“ Geschäftsführerin bezeichnet worden sei, sei sie im Zuge der Betriebsprüfung als ehemalige Entscheidungsträgerin der Firma unerwähnt geblieben. Sie sei zwar während der Betriebsprüfung aufgrund des räumlich nahe liegenden Wohnbereiches gelegentlich anzutreffen gewesen, sei aber im Laufe der Betriebsprüfung zu keiner Stellungnahme über ihr Arbeitsverhältnis bereit gewesen oder zu irgend einer anderen Fragenbeantwortung herangezogen worden. Weiters sei Frau SD . angeblich verhindert gewesen, einem Einvernahmetermin der Betriebsprüfung zu ihrem Angestelltenverhältnis nachzukommen. Bezüglich der Rückdeckungsversicherungen werde auf den BP-Bericht verwiesen. Hinsichtlich der Pkw-Privatnutzung werde der Berufung entgegen

gehalten, dass die Behauptung des Steuerberaters, die Betriebsprüfung hätte die Fahrtenbücher nicht abverlangt, unrichtig sei. Die Betriebsprüfung habe sogar mehrmals Fahrtenbücher sowie etwaige andere zweckdienliche Unterlagen abverlangt. Bei den Besprechungen sei der Betriebsprüfung bekannt gegeben worden, dass kein Fahrtenbuch oder auch sonst keine etwaigen Aufzeichnungen geführt worden seien. Bei den Besprechungen sei auch nie bestritten worden, dass Frau JD . den Firmen-Pkw für Privatfahrten verwendet habe. Herr Mag.G habe sogar bei der Besprechung am 24. Oktober 2005 in Gegenwart von Frau Dr.D, Frau K, Herrn ID , Frau JD . und Herrn H den Vorschlag gemacht, eine Forderung in Höhe eines Privatanteiles von 20 % einzustellen, um eine verdeckte Gewinnausschüttung zu vermeiden. Bei der Zusammenstellung der vorläufigen Prüfungsfeststellungen, welche am 25. Jänner 2006 an die Steuerberatungskanzlei übersendet worden sei, sei von der Betriebsprüfung angeführt worden, dass kein Fahrtenbuch geführt worden sei. Auch zu diesem Zeitpunkt sei weder von der Bw. noch von der Steuerberatungskanzlei ein Fahrtenbuch oder sonstige etwaige Unterlagen vorgelegt worden. Während der Prüfungstätigkeit sei der Prüferin mehrmals aufgefallen, dass Frau JD . mit dem Firmen-Pkw in die Arbeit gekommen sei. Daher sei die Aussage nicht korrekt, wenn nun in der Berufung behauptet werde, dass das Fahrzeug immer am Betriebsgelände abzustellen sei. Wie bereits bei der Vorbetriebsprüfung, welche die Investitionen aus dem Jahr 1997 nicht anerkannt habe, habe auch bei der Betriebsprüfung für 2001 bis 2003 keine betriebliche Veranlassung der Einbruchmeldeanlage erkannt werden können. Bei der Besichtigung des Gebäudes sei keine betriebliche Nutzung festgestellt worden. Im ersten Stock des Gebäudes seien private Möbel von Frau JD . gelagert. In der Garage seien der Aufsitzmäher und der Motormäher gestanden, von denen laut BP-Bericht ein 50 %iger Privatanteil ausgeschieden worden sei. Die Bw. habe keinen Zusammenhang zwischen dem Einfamilienhaus und einer betrieblichen Nutzung glaubhaft machen können. Die errechneten Telefonprivatanteile würden die Handys von Herrn ID , von Frau SD . und von Frau JD . betreffen. Die Höhe der Privatanteile sei am 23. Jänner 2006 telefonisch und per Mail am 23. Jänner 2006 mit Herrn H von der Steuerberatungskanzlei besprochen worden. Im Mail vom 23. Jänner 2006 habe Herr H der Prüferin dazu folgendes mitgeteilt: „Betreffend unser Telefonat von heute, 23. Jänner 2006, möchte ich Ihnen folgendes mitteilen: Mit folgendem Privatanteil sind wir einverstanden: Privatanteile Telefon: 2001 Kürzung wegen N reise 6.500,-- und 10 % von restlichen Telefonaten 2002 und 2003 10 % Privatanteil“. Es sei bei den Besprechungen nicht bestritten worden, dass Privatgespräche geführt würden. Weiters führte die Prüferin aus, dass sich bei der Eingabe der Vorsteuer in die EDV ein Fehler eingeschlichen habe, und die Vorsteuer für das Jahr 2003 richtig € 540.996,59 statt € 540.928,75 laut Umsatzsteuerbescheid betrage. Der entsprechende Umsatzsteuerbescheid sei zu korrigieren.

Mit Schriftsatz vom 31. Jänner 2007 replizierte die Bw. auf die Stellungnahme der Prüferin. Frau JD . sei zu Beginn des Prüfungsverfahrens der Prüferin als Ansprechperson für Fragen des Rechnungswesens und des Personalwesens vorgestellt worden. Diese seien auch täglich abgehandelt worden. Daher sei die Behauptung übertrieben, dass fast alle Fragen, die während der Prüfung aufgetreten seien, an Herrn ID hätten weiter gegeben werden müssen. Wie in jedem Unternehmen sei es auch hier üblich, Fragen nur in vorheriger Absprache mit der Geschäftsführung (Herrn ID) zu beantworten. Frau SD . habe seinerzeit die Meisterprüfung der ländlichen Hauswirtschaft absolviert und verfüge daher sehr wohl über kaufmännische Kenntnisse. Weiters sei anzumerken, dass Frau SD . im September 2003 aus dem Unternehmen ausgeschieden sei und die Behauptung, sie wäre während der Betriebsprüfung gelegentlich im Betrieb anzutreffen aber nie gesprächsbereit gewesen, gänzlich falsch sei, da es den von der Prüferin erwähnten räumlich naheliegenden Wohnbereich nicht gebe und sich die Prüferin und Frau SD . weder getroffen noch kennengelernt hätten. Das fragliche Firmenauto sei von sämtlichen Mitarbeitern der Bw. genutzt worden, und es sei daher jedenfalls falsch, dass Frau JD . immer über ein Firmenauto verfügt habe. Die angeführte Wohnung in Wien sei in keinerlei Zusammenhang mit dem Unternehmen der Bw. zu sehen, es handle es sich dabei vielmehr um eine Wohnung im Privatvermögen von Herrn ID . Der genannte monatelange Auslandsaufenthalt in N habe exakt 6 ½ Wochen gedauert und es sei anzumerken, dass jeder Dienstnehmer über 5 Wochen Urlaubsanspruch pro Jahr verfüge. Es sei jedenfalls falsch, dass für das fragliche Firmenfahrzeug kein Fahrtenbuch geführt worden sei, vielmehr sei von der Prüferin keines abverlangt worden, darüber hinaus sei auch in der Besprechung am 24. Oktober 2005 das Thema Fahrtenbuch nicht angesprochen worden.

In der am 10. Juni 2008 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Betreffend die Pensionszusage gegenüber SD . wurde vorgebracht, dass Frau SD . als Ehegattin des Herrn ID bereits 30 Jahre im Betrieb mitgeholfen habe, ohne formell angestellt gewesen zu sein. Sie habe in dieser Zeit mit Ausnahme der Lohnverrechnung alle Kanzleiarbeiten wie z.B. Schreibarbeiten und Telefondienst erledigt. Erst im Jahr 1996 habe man sich eine Bürokrat geleistet. Frau SD . habe dafür kein Gehalt bezogen, die Pensionszusage im Jahr 2000 sei daher als Abgeltung für die damals erbrachten Leistungen zu sehen. Der vorzeitige Pensionsantritt habe sich erst nach Abschluss der Pensionszusage herauskristallisiert. Zum Zeitpunkt der Pensionszusage, sei dies kein Thema gewesen. Es habe ein „Pensionszeitfenster“ gegeben, und Frau SD . habe die erforderlichen 40 Jahre gehabt, weil sie seit ihrem 14 Lebensjahr in ihrer eigenen Landwirtschaft pensionsversichert (zuerst beim Vater mitversichert) gewesen sei und Kindererziehungszeiten zu berücksichtigen waren. Mit dem vorzeitigen Pensionsantritt habe sie dann auch auf einen Großteil der Betriebspension

verzichten müssen. Dies sei auch ein Indiz für die fremdübliche Gestaltung dieser Pensionszusage. Diesbezüglich entgegnete das Finanzamt, dass nach der Rechtsprechung des VwGH bei der Beurteilung der Zulässigkeit von Pensionszusagen ein strenger Maßstab anzulegen sei (Hinweis auf die Erkenntnisse 94/15/0210 und 99/15/0178). Zur Frage des überraschenden Pensionsantrittes werde eingewendet, dass sich die Zulässigkeit einer Alterspension immer aus dem Gesetz ergebe, und die Gesetzeslage nicht überraschend gewesen sein könne. Die Regelung betreffend Kindererziehungszeiten sei im Jahr 2000 bereits 10 Jahre in Kraft gewesen. Außerdem ergebe sich, wenn man von einem Alter von 14 Jahren der Frau SD . als Basis ausgehe, und die 40 Versicherungsjahre dazurechne, ein Pensionsantrittsalter von 54 Jahren. Zur Frage der Berücksichtigung einer 30-jährigen Vordienstzeit, werde auf Doralt (§ 14, Tz 44) verwiesen, wonach als Vordienstzeit nur ein anerkanntes Dienstverhältnis berücksichtigt werden könne. Dazu brachte die steuerliche Vertretung vor, dass es immer das Ziel gewesen sei, dass Frau SD . mit 60 Jahren in Pension gehe. Es mag zutreffen, dass sich die Alterspensionsmöglichkeit aus dem Gesetz ergeben habe, doch hätten die Bw. die Rechtslage nicht gekannt. Weiters wurde eingewendet, dass auch bei einem 100 %igen Gesellschafter-Geschäftsführer Pensionsrückstellungen gebildet werden könnten, und zwar selbst dann, wenn dieser keine Grundvergütung beziehe (Hinweis auf RZ 3393 ESt-Richtlinien). In diesem Zusammenhang berufe man sich auf Treu und Glauben. Es sei also festzuhalten, dass ein Dienstverhältnis offenbar keine Voraussetzung für die Bildung einer Pensionsrückstellung sei. Weiters wurde von Seiten des Finanzamtes vorgebracht, dass die letztlich gezahlte Pension von € 800,-- gemessen an der vom Finanzamt festgestellten Vordienstzeit von 2,5 Jahren unangemessen sei. Frau SD . habe sich während der Prüfung nicht als Führungskraft gezeigt. Sie sei bei keiner einzigen Besprechung anwesend gewesen. Eine ehemalige Führungskraft wäre während der Prüfung wahrscheinlich aufgetreten. Ein Befragungstermin (mit förmlicher Ladung) sei von Frau SD . nicht wahrgenommen worden. Sie sei verhindert gewesen. Über Vorhalt, weshalb es von Seiten des steuerlichen Vertreters im Vorfeld der mündlichen Berufungsverhandlung abgelehnt worden sei, Frau SD . mit zur mündlichen Verhandlung zu bringen, wurde vorgebracht, dass dies nicht für zielführend angesehen wurde. Auch bei großen Konzernen, würde man in einer solchen Frage auch nicht die einzelnen Manager, für die eine Pensionszusage gewährt worden sei, befragen müssen. Für Auskünfte stünden eben der Geschäftsführer und die derzeitige Prokuristin Frau JD . zur Verfügung. Außerdem sei Frau SD . mittlerweile schon seit 5 Jahren in Pension. Das Nichterscheinen von Frau SD . dürfe nicht zu ihrem Nachteil ausgelegt werden. Dazu brachte das Finanzamt vor, dass sich bei Konzern-Manager die Fremdüblichkeitsfrage üblicherweise nicht stelle. Der entsprechende Vergleich hinke daher.

Betreffend die Pensionszusage gegenüber Frau JD . wurde seitens der Bw. ergänzend vorgebracht, für eine Mitarbeiterin die den Betrieb übernehmen sollte, und aus diesem Grund auch während des Dienstverhältnisses zu Steuerberatern in Ausbildung geschickt worden sei, um Erfahrung zu sammeln, sei die Gesamtausstattung als angemessen anzusehen. Frau JD . habe damals 2 bis 3 Tage die Woche in Wien gearbeitet, und die restliche Zeit im „elterlichen Betrieb“. Es handle sich bei Frau JD . um eine Führungskraft, daher sei es nicht weiter verdächtig, wenn für andere Nicht-Führungskräfte im Betrieb keine Pensionszusage gewährt worden sei. Über Befragen, ob von Seiten der steuerlichen Vertretung statistische Zahlen zur Untermauerung des Vorbringens dargelegt werden können, dass ein Jahresgehalt von € 100.000,-- bis € 150.000,-- brutto üblicherweise unter diesen Verhältnissen gezahlt werde, wurde vorgebracht, dass eine Statistik diesbezüglich nicht vorgelegt werden könne, als Steuerberater in einer Kanzleigruppe von etwa 70 Mitarbeitern habe man jedoch gewisse Erfahrungswerte, auf die man sich berufen könne. ID brachte vor, dass er guten Einblick in die Gehälter seiner 10 bis 20 Branchenpartner habe, er kenne die dortigen Geschäftsführer sehr gut. Dort hätten maximal 1 bis 2 die Ausbildung seiner Tochter und würden dort schon Disponenten das verdienen, was seine Tochter bezahlt bekäme. Zur Feststellung der Betriebsprüfung, dass bei sämtlichen, auch einfacheren Fragen die Antworten nicht ohne Rücksprache mit ID gekommen seien, wurde festgehalten, dass es einerseits üblich sei, bei einer Betriebsprüfung auftauchende Fragen nur nach Rücksprache mit der Geschäftsführung zu beantworten, und es andererseits im gegenständlichen Fall ohnedies in 80 bis 90 % der Fragen zu einer Beantwortung allein durch Frau JD . gekommen sei. Der Finanzamtsvertreter brachte unter Verweis auf die oben zitierten Verwaltungsgerichtshoferkenntnisse vor, dass auch in diesem Fall ein strenger Maßstab anzulegen sei. Eine 9-monatige Vordienstzeit sei zu wenig, um von einer fremdüblichen Pensionszusage sprechen zu können. Frau JD . ergänzte, sie habe 2000 ihre letzte Prüfung an der Universität abgelegt, und im Betrieb auch nachts und an Samstagen gearbeitet. Dem entgegnete der Finanzamtsvertreter, dass die Pensionszusage, bei einer Abwesenheit vom Betrieb von 3 Tage die Woche und einer Vordienstzeit von 9 Monaten nicht fremdüblich sein könne.

Zur Frage der Rückdeckungsversicherung brachte die steuerliche Vertretung vor, dass für Herrn ID wie schon in der Berufung ausgeführt, der Rückkaufswert ohne Gewinnanteil anzusetzen sei. Dies wäre auch der Wert, der bei einer Kündigung der Versicherung zu bezahlen wäre. Mit einer Kündigung sei damals allerdings nicht zu rechnen gewesen. Dies spielt jedoch keine Rolle, weil nach dem gemilderten Niederstwertprinzip der Rückkaufswert anzusetzen sei. Bei der Rückdeckungsversicherung für Frau SD . und Frau JD . handle es sich um eine allgemeine Veranlagungsform, wie den Kauf von Wertpapieren oder festverzinslichen Anleihen. Über Vorhalt der Bestimmungen in den Pensionszusagen betreffend die

Pensionsrückdeckung, wonach diese durch die Rückdeckungsversicherung ganz oder teilweise rückzudecken seien, wird vorgebracht, dass diese Vertragsklausel für die steuerliche Beurteilung keine Relevanz habe. Unerheblich sei auch, dass die Pension der Frau SD . bereits seit dem Jahr 2003 aus dieser Versicherung gedeckt werde.

Zu den Berufungspunkten Pkw und Telefon wurde von Seiten des Finanzamtes ergänzt, dass die Privatnutzung des Firmen-Pkws und der Firmen-Handys eine verdeckte Gewinnausschüttung darstelle, weil diesbezüglich keinerlei Vereinbarungen getroffen worden seien, was fremdunüblich sei. Von Seiten der Bw. wurden 2 Fahrtenbücher vorgelegt. Es handle sich dabei um die Fahrtenbücher des fraglichen BMW für den Streitzeitraum. Im Prüfungszeitraum habe es laut Bw. außerdem einen Privat-Pkw von Frau SD . und einen Privat-Pkw von Herrn ID gegeben. Weiters habe der Lebensgefährte von Frau JD . einen eigenen Pkw besessen. Zu den Handys wurde von Seiten der Bw. vorgebracht, dass nur eine umfangreiche Privatnutzung zu steuerlichen Konsequenzen führen dürfe (Hinweis auf Lohnsteuerrichtlinien RZ 214). Im gegenständlichen Fall werde eine umfangreiche Privatnutzung ausdrücklich bestritten. Laut Finanzamt habe sich im Jahr 2001 allein aufgrund der N reise der Frau JD . ein Privatanteil von S 6.500,-- ergeben. Die festgesetzten Privatanteile fußten auf einem Vorschlag aus der Kanzlei der steuerlichen Vertretung. Die steuerliche Vertretung führte dazu aus, dass man auch im Urlaub beruflich mit der Firma telefonieren könne. Dies sei auch regelmäßig der Fall gewesen.

Zur Alarmanlage wurde von Seiten der Bw. vorgebracht, es handle sich dabei um eine Investition in ein gemietetes Gebäude. Derzeit werde der erste Stock als Lager genutzt und die Garage für das Abstellen der Firmen-Pkws und des Motormähers. Das Haus sei nicht der private Wohnsitz. Daher könne es auch keine private Veranlassung geben. Auch das Stammhaus der Bw. sei lediglich von Herrn ID angemietet. Von Seiten des Finanzamtes wurde ausgeführt, dass bei der Besichtigung im Jahr 2005 keine Unterlagen im ersten Stock zu sehen gewesen seien. In der Mitte eines Raumes seien Möbel zusammen gestanden und habe man damals der Prüferin gesagt, dass es sich um private Möbel handle. Es sei fremdunüblich, wenn Räume angemietet würden, die nicht genutzt werden. Dazu wurde von Seiten der Bw. eingewendet, die Garage sei immer genutzt worden. Es mache keinen Sinn, das Gebäude an sich zu schützen, schützenswert sei lediglich der Inhalt und da habe es sich um betriebliche Wirtschaftsgüter gehandelt. Bereits im Prüfungszeitraum seien Buchhaltungsunterlagen im ersten Stock gelagert worden und Möbel, die früher im Büro der GmbH verwendet worden seien. Es sei richtig, dass auch private Möbel dort zwischenzeitig abgestellt worden seien. Es habe sich dabei um ein weißes Schlafzimmer gehandelt. Über Befragen gab dazu die Prüferin an, weiße Möbel gesehen zu haben. Buchhaltungsunterlagen habe sie lediglich im eigentlichen Büro der GmbH gesehen. Andere Möbel als die weißen Möbel habe sie nicht gesehen und

aucb keine Buchhaltungsunterlagen. Nach Meinung des Finanzamtes mache die Nutzung einer Garage durch das Abstellen eines betrieblich genutzten Pkw die Garage noch nicht steuerlich absetzbar. Dieser Rechtsauffassung wurde von Seiten der Bw. widersprochen. Das Gebäude werde nicht privat genutzt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Verträge zwischen nahen Angehörigen sind unter anderem nur dann steuerlich anzuerkennen, wenn sie einem Fremdvergleich standhalten, sie also auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Nahe Angehörige sind generell in einer Nahebeziehung stehende Personen. Nahebeziehungen können auch durch gesellschaftsrechtliche Verflechtungen entstehen. Diese Grundsätze gelten somit auch für Verträge zwischen einer GmbH und einer einem Gesellschafter nahestehenden Person (vgl. Doralt, EStG, § 2, Tz. 159).

Verdeckte Ausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Unter einem Anteilsinhaber ist dabei ein Gesellschafter oder eine Person mit einer gesellschafterähnlichen Stellung zu verstehen. Die Zuwendung eines Vorteils an einen Anteilsinhaber kann auch darin gelegen sein, dass eine einem Anteilsinhaber nahe stehende Person begünstigt wird (VwGH 26.9.2000, 98/13/0107).

1) Pensionsrückstellungen:

Pensionsrückstellungen können auch für Zusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft gebildet werden, sofern sie angemessen sind. Verdeckte Ausschüttungen liegen vor, 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 Steuerrechts keine Anerkennung finden kann. Kriterien für die Prüfung der Unangemessenheit können das hohe Alter des Gesellschafter-Geschäftsführers, eine Überversorgung, fehlende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Gesellschaft und fehlende Vordienstzeiten sein. Zu unterscheiden ist zwischen einer Angemessenheit dem Grunde nach und einer Angemessenheit der Höhe nach. Ist die Pensionszusage dem Grunde nach unangemessen, wird die Rückstellungsbildung zur Gänze nicht anerkannt. Bei Unangemessenheit der Höhe nach ist die Pensionszusage hinsichtlich des angemessenen Teils anzuerkennen (vgl. JAKOM/Kanduth-Kristen EStG § 14 Rz 48)

a) Pensionszusage für JD.:

Frau JD . ist die Tochter des Alleingesellschafters der E-GmbH , die wiederum zu 100% an der Bw. beteiligt ist.

Das Finanzamt begründete die Nichtanerkennung der Pensionsrückstellung im Wesentlichen damit, dass zum 1. April 2000 (Beginn des Vertrages) bloß 9 Monate Vordienstzeiten vorgelegen seien (7/1999 bis 3/2000) und Frau JD . noch keine ausreichende Berufserfahrung besitzen habe können. Die Qualifikation eines Mitarbeiters stehe insbesondere aufgrund der Absolvierung einer Probezeit fest, die zumindest etwa 5 Jahre betragen sollte, im gegenständlichen Fall liege aber eine relativ kurze Probezeit vor. Außerdem beginne der Vertrag schon vor Beendigung des Studiums zu laufen und seien für gesellschaftsfremde Dienstnehmer keine Pensionsregelungen getroffen worden. Schließlich betrage das Gesamtausmaß der zugesagten Pensionsrückstellungen ein Mehrfaches des Eigenkapitals bzw. des Einkommens.

Dem hält die Bw. im Wesentlichen entgegen, dass Frau JD . eine Führungskraft sei und für Führungskräfte in Mittelbetrieben allgemein eine Entlohnung mit einem Gehalt von € 3.700,-- pro Monat bzw. mit Ausscheiden der Mutter aus dem Betrieb von € 6.900,-- pro Monat und einer Pensionszusage in Höhe von S 25.000,-- pro Monat als angemessen anzusehen sei.

Den Akten lassen sich weiters folgende Fakten entnehmen:

Frau JD . wurde im Jahr 1974 geboren. Im Jahr 1993 begann sie das Studium der Sozial- und Wirtschaftswissenschaften an der WU-Wien. In den Jahren 1995 bis 1999 war sie im Betrieb der Bw. geringfügig beschäftigt. Mit 1. Juli 1999 begann ihre Vollbeschäftigung im Betrieb der Bw. mit einem Gehalt von € 3.700,--. Im Februar 2000 wurde ihr die Prokura erteilt. Am 31. März 2001 wurde mit Wirkung zum 1. April 2000 der Vertrag über die gegenständliche Pensionszusage abgeschlossen. Darin wird ihr eine monatliche Alterspension von S 25.000,-- lebenslang zugesagt. Diese gebührt, wenn die Voraussetzungen für die Gewährung der gesetzlichen Alterspension erfüllt sind und die Begünstigte aus den Diensten des Unternehmens ausscheidet. Der Ruhebezug wurde unter der Maßgabe gewährt, dass der Ruhebezug 80% des letzten Aktivbezuges nicht übersteigt und zusammen mit einer staatlichen Pension den letzten Aktivbezug ebenfalls nicht übersteigt. Weiters gebührt der Begünstigten eine vorzeitige Alterspension, wenn ihr die Voraussetzungen für die Gewährung der vorzeitigen Alterspension gemäß § 253b ASVG oder sonstiger gleichwertiger gesetzlicher Vorschriften erfüllt und sie aus den Diensten des Unternehmens ausscheidet. Im Jahr 2001 beendete Frau JD . ihr Studium. Von September bis Dezember 2001 und von April 2002 bis April 2003 war sie bei Steuerberatern als Berufsanwärterin mit einem Ausmaß von 25 Wochenstunden beschäftigt. Im November 2003 wurde ihr Gehalt auf € 6.700,-- pro Monat erhöht.

Bei dieser Sachlage erscheint die Gewährung der Pensionszusage dem Grunde nach als unangemessen. Entscheidend ist dabei die geringe Vordienstzeit. Die Dienstzeit zum Zeitpunkt (der Wirksamkeit) der Pensionszusage beträgt nur 9 bzw. - wenn man den Zeitpunkt des Abschlusses des Vertrages heranziehen will - 21 Monate. Nach einer so kurzen Probezeit würde zwischen Fremden eine derartige Pensionszusage nicht gewährt werden.

Bald nach Gewährung der Pensionszusage schloss Frau JD . ihr Studium ab und begann nebenher bei Steuerberatern in Wien 2 bis 3 Tage die Woche als Berufsanwärterin zu arbeiten. Selbst wenn man mit der Bw. davon ausgehen wollte, dass JD . ihre Arbeitsverpflichtung gegenüber der Bw. in dieser Zeit trotzdem zur Gänze erfüllt hat, erscheint dieser Umstand zumindest ungewöhnlich. Dazu brachte die Bw. vor, dass JD . während des Dienstverhältnisses zur Bw. zu Steuerberatern in Ausbildung geschickt worden sei, um Erfahrung sammeln und den Betrieb übernehmen zu können. Dieses Vorbringen lässt aber gerade die Angemessenheit der Pensionszusage zweifelhaft erscheinen. JD . befand sich offenbar immer noch in einer Art Ausbildungsphase zur Führungskraft. Demgegenüber kam im Verfahren nichts hervor, was annehmen ließe, dass Frau JD . in ihrer Dienstzeit bis zum Abschluss des Pensionsvertrages schon derart Außerordentliches geleistet hätte, dass zusätzlich zu einem Gehalt von € 3.700,-- pro Monat bereits eine Pensionszusage in Höhe von rund € 1.800,-- pro Monat gerechtfertigt gewesen wäre. Die Bw. vermochte ihre Behauptung, dass die Gesamtdotierung für eine Führungskraft in einem Mittelbetrieb angemessen sei, nicht unter Beweis zu stellen.

Die Berufung war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

b) Pensionszusage für SD .:

Frau SD . ist die Ehegattin des Alleingeschäfters der E-GmbH , die wiederum zu 100% an der Bw. beteiligt ist.

Die Nichtanerkennung dieser Pensionszusage begründete das Finanzamt im Wesentlichen damit, dass zum 1. April 2000 (Beginn des Vertrages) bloß 2 Jahre und 6 Monate Vordienstzeiten vorgelegen seien (11/1997 – 3/2000). Frau SD . besitze keine kaufmännische Ausbildung und liege eine relativ kurze Zeitspanne von der Pensionszusage bis zum Pensionsantritt vor (weniger als 10 Jahre). Die Pensionsberechtigte hätte bei Vertragsabschluss schon ein hohes Alter (52 Jahre) gehabt. Für keinen gesellschaftsfremden Dienstnehmer sei eine solche Pensionsregelung getroffen worden und betrage das Gesamtausmaß der zugesagten Pensionsrückstellungen ein Mehrfaches des Eigenkapitals bzw. Einkommens.

Dem hält die Bw. im Wesentlichen entgegen, dass Frau SD . als Ehegattin des Herrn ID bereits 30 Jahre im Betrieb mitgeholfen habe, ohne formell angestellt gewesen zu sein oder ein Gehalt bezogen zu haben. Sie habe in dieser Zeit mit Ausnahme der Lohnverrechnung alle Kanzleiarbeiten wie z.B. Schreibarbeiten und Telefondienst erledigt. Die Pensionszusage im Jahr 2000 sei daher als Abgeltung für die damals erbrachten Leistungen zu sehen. Es sei beabsichtigt gewesen, dass Frau SD . erst mit 60 Jahren in Pension gehe. Der vorzeitige Pensionsantritt habe sich erst nach Abschluss der Pensionszusage ergeben.

Überraschenderweise habe die Pensionsversicherungsanstalt die vorzeitige Alterspension anerkannt, was aber zu einer Reduzierung der Betriebspension auf rund € 800,-- geführt habe. Bei normalem Pensionsantritt mit 60 Jahren wäre ein Ansparzeitraum von 7 Jahren erfüllt gewesen.

Nach der Aktenlage ergibt sich ergänzend, dass Frau SD . im Jahr 1947 geboren wurde. Seit 1. November 1997 stand sie in einem Dienstverhältnis zur Bw.. Im Jänner 1998 wurde ihr die Prokura erteilt. Die gegenständliche Pensionszusage wurde am und mit Wirkung 1. April 2000 gewährt. Darin wird ihr eine monatliche Alterspension von S 25.000,-- lebenslang zugesagt. Diese gebührt, wenn die Voraussetzungen für die Gewährung der gesetzlichen Alterspension erfüllt sind und die Begünstigte aus den Diensten des Unternehmens ausscheidet. Der Ruhebezug wurde unter der Maßgabe gewährt, dass der Ruhebezug 80% des letzten Aktivbezuges nicht übersteigt und zusammen mit einer staatlichen Pension den letzten Aktivbezug ebenfalls nicht übersteigt. Weiters gebührt der Begünstigten eine vorzeitige Alterspension, wenn ihr die Voraussetzungen für die Gewährung der vorzeitigen Alterspension gemäß § 253b ASVG oder sonstiger gleichwertiger gesetzlicher Vorschriften erfüllt und sie aus den Diensten des Unternehmens ausscheidet. Mit 1. September 2003 ging Frau SD . im Alter von 55 Jahren in Pension.

Dem Finanzamt ist grundsätzlich darin zu folgen, dass die Dienstzeit zum Zeitpunkt des Abschlusses des Pensionsvertrages lediglich 2,5 Jahre betrug und damit fremdunüblich gering wäre, doch erscheint der Einwand der Bw., dass Frau SD . bereits vorher viele Jahre ohne formelles Dienstverhältnis für die Bw. tätig gewesen sei, rechtserheblich. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Fremdvergleich, soll er zu einem schlüssige Ergebnis führen, den gesamten zu vergleichenden Sachverhalt zu umfassen. Für die Prüfung, ob die Vergütung für eine dem Betrieb erbrachte Leistung betrieblich veranlasst ist, kommt es nun nicht so sehr auf die Rechtsnatur der jeweiligen Leistungsbeziehung (also z.B. auf das Vorliegen eines Dienstverhältnisses) an, sondern darauf, dass die Vergütung in einem nicht unangemessenen Verhältnis zu der erbrachten Leistung steht. Es ist daher darauf abzustellen, ob zwischen der gesamten Leistung und der zugesagten Pension ein wirtschaftlich gerechtfertigter Zusammenhang besteht (VwGH 21.9.1981, 17/2546/80). Nach

der Aktenlage wurde der Betrieb der Bw. zunächst von Herrn ID in der Rechtsform eines nicht protokollierten Einzelunternehmens geführt. Im Jahr 1994 wurde das Einzelunternehmen in die Bw. eingebbracht. Vorgebracht wird, dass Frau SD . das (Einzel)unternehmen mit aufgebaut habe und im Betrieb alle Kanzleiarbeiten erledigt habe. Das Finanzamt verweist allerdings zu Recht darauf, dass diese Darstellung nicht mehr verifizierbar sei. Die Beweislast trifft die Bw.. In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass Frau SD ., die darüber am besten Auskunft geben könnte, während der Betriebsprüfung einer Einladung zu einer formellen Einvernahme infolge krankheitsbedingter Verhinderung nicht nachkommen konnte aber auch ein Stelligmachen ihrer Person zu Auskunftszecken von der Bw. im Vorfeld der mündlichen Berufungsverhandlung abgelehnt wurde. Damit blieb das entsprechende Vorbringen unbewiesen.

Eine Dienstzeit von 2,5 Monaten bei Abschluss des Pensionsvertrages erscheint aber nicht ausreichend, um die Pensionszusage als angemessen beurteilen zu können. Dazu kommt noch, dass Frau SD . zum Zeitpunkt der Zusage 52 Jahre alt war und sie drei Jahre später im Alter von 55 Jahren die vorzeitige Alterspension antrat. Somit betrug die Anwartschaftszeit nur 3 Jahre, was fremdunüblich erscheint. Die Bw. verwies dazu auf den Umstand, dass ihr bzw. allen Beteiligten die Pensionsrechtslage nicht bewusst gewesen sei und sich die Möglichkeit des Antritts der vorzeitigen Alterspension erst nachträglich ergeben habe. Bei Abschluss des Pensionsvertrages sei man davon ausgegangen, dass Frau SD . erst mit 60 Jahren und somit 8 Jahre nach der Pensionszusage in Pension gehen werde. Dieses Vorbringen erscheint aber nicht glaubhaft. Es ist nicht anzunehmen, dass der Abschluss des Pensionsvertrages ohne rechtlichen Beistand erfolgte und dabei nicht auch eine Prüfung der Pensionsrechtslage vorgenommen wurde. Unwidersprochen blieb das Vorbringen des Finanzamtes, dass es nach der Pensionszusage keine relevanten Änderungen im Pensionsrecht gab, die erst die vorzeitige Alterspension möglich gemacht hätten.

Wenn die Bw. vorbringt, dass der Verwaltungsgerichtshof Pensionszusagen auch ohne Erfüllung eines Anspareztraumes akzeptiere, wenn in der Aktivzeit besondere Leistungen erbracht worden seien, dann ist dem entgegenzuhalten, dass keine besonderen Leistungen aktenkundig sind. Eine Leistungserbringung vor Beginn des Dienstverhältnisses im Jahr 1997 blieb – wie oben ausgeführt – unbewiesen. Dass während des Dienstverhältnisses eine gemessen am Gehalt besondere Leistung erbracht worden wäre, wurde nicht behauptet und ergibt sich auch nicht aus den Akten. Die Bw. vermochte auch ihre Behauptung, dass die Gesamtdotierung für eine Führungskraft in einem Mittelbetrieb angemessen sei, nicht unter Beweis zu stellen.

Die Fremdunüblichkeit der Pensionszusagen gegenüber Frau SD . und Frau JD . wird auch noch dadurch unterstrichen, dass die Zusage der Pensionen für die Bw. eine erhebliche Belastung darstellte. Die entsprechenden Rückstellungen betragen zusammen rund S 762.000,-- (Bilanzstichtag 31.3.2001), € 114.000,-- (31.3.2002) und € 176.000,-- (31.3.2003). Das Eigenkapital der Bw. belief sich auf rund S 1.895.000,-- (31.3.2001), - € 13.700,-- (31.3.2002) und - € 39.400,-- (31.3.2003), war also in den Wirtschaftsjahren 2002 und 2003 sogar negativ. Zu bedenken ist dabei auch, dass die Bw. bereits durch die infolge einer Pensionszusage gegenüber dem Geschäftsführer eingestellte (unbestrittene) Pensionsrückstellung von rund S 2.876.000,-- (31.3.2001), € 417.000,-- (31.3.2002) und € 520.000,-- (31.3.2003) belastet war. Das Einkommen der Bw. laut Erklärung (unter Berücksichtigung der Rückstellungsbildung) betrug rund S 3.770.000,-- (2001), € 48.200,-- (2002) und - € 39.400,-- (2003). Die Dotierung der Rückstellungen auf Grund der Pensionszusagen gegenüber JD . und SD . betrug zusammen rund S 762.000,-- (2001), € 57.000,-- (2002) und € 61.000,-- (2003). Die Dotierung der (unstrittigen) Pensionsrückstellung für den Geschäftsführer schlug da bereits mit rund S 750.000,-- (2001), € 210.000,-- (2002) und € 103.000,-- (2003) zu Buche. Es ist zu bezweifeln, dass sich in dieser Situation ein Unternehmen auf eine solche Dauerbelastung gegenüber einer gesellschaftsfremden Arbeitskraft eingelassen hätte.

Die Berufung war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen

2) Rückdeckungsversicherung:

a) ID :

Strittig ist, ob der Gewinnanteil der Pensionsrückdeckungsversicherung zu aktivieren oder sofort absetzbare Betriebsausgabe ist.

Die Bw. vertritt die Ansicht, dass handelsrechtlich auf Grund des Vorsichtsprinzips der Rückkaufswert (= ohne Gewinnanteil) in der Bilanz anzusetzen sei. Bei einer Kündigung werde nur dieser realisiert. Nach dem Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz habe dies auch für die Steuerbilanz zu gelten. Eine steuerrechtliche Spezialnorm gebe es nicht.

Rückdeckungsversicherungen sind Versicherungen, die dem Unternehmer (Versicherungsnehmer) die Mittel zur Erfüllung seiner Abfertigungs- oder pensionsverpflichtungen sichern sollen. Die Versicherungsprämie stellt eine Betriebsausgabe dar, der Anspruch gegen die Versicherung ist jährlich zu aktivieren. Nach der herrschenden Lehre ist dabei das versicherungsmäßige Deckungskapital einschließlich der Ansprüche aus einer Gewinnbeteiligung und nicht der Rückkaufswert anzusetzen (vgl. JAKOM/Kanduth-

Kristen EStG § 14 Rz 31 und die dort zitierte Literatur). Der Ansatz mit dem Rückkaufswert ist nur dann zulässig, wenn mit der Auflösung des Versicherungsvertrages am Abschlusstag ernsthaft zu rechnen ist. Derartiges wurde im Verfahren nicht behauptet.

Die Berufung war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

b) JD . und SD .:

Strittig ist, ob die Rückdeckungsversicherungen zur Sicherung der Pensionszusagen betreffend die genannten Personen betrieblich veranlasst sind oder nicht.

Das Finanzamt steht auf dem Standpunkt, dass mit der steuerlichen Nichtanerkennung der Pensionszusagen auch die Rückdeckung als nicht betrieblich veranlasst qualifiziert werden müsse. Dem hält die Bw. entgegen, dass auch im Falle der Nichtanerkennung der Pensionszusagen die Rückdeckungsversicherungen betrieblich veranlasst seien und zwar als allgemeine betriebliche Veranlagungsform, weil die Mittel aus der Versicherung jedenfalls der Bw. zukämen.

Dem Argument der Bw. kann nicht gefolgt werden. Denn die Versicherungen dienen unzweifelhaft der Rückdeckung der zugesagten Pensionen. In beiden Pensionsverträgen ist festgehalten, dass das Unternehmen sich vorbehalt, „die Verpflichtungen aus dieser Pensionszusage durch einen auf das Leben der Begünstigten abgestellten Versicherungsvertrag (Pensions-Rückdeckungsversicherung) ...ganz oder teilweise rückzudecken“. Dies ist auch tatsächlich geschehen: Laut den Versicherungsurkunden sind beide Versicherungen als „Pensions-Rückdeckungsversicherung“ bezeichnet in einem Fall in der Ausformung einer „Zukunftsrente mit Gewinnbeteiligung“ und im anderen Fall einer „Kapitalversicherung mit Gewinnbeteiligung“. In beiden Fällen ist die versicherte Person die pensionsbegünstigte Person. Nach der Aktenlage wird die bereits fällige Pension der Frau SD . auch aus der entsprechenden Rückdeckungsversicherung gedeckt. Auf Grund dieses unmittelbaren Zusammenhangs teilen die Rückdeckungsversicherungen das steuerliche Schicksal der Pensionszusagen.

Die Berufung war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

3) Privatnutzung PKW:

Das Finanzamt traf diesbezüglich die Feststellung, dass das Firmenfahrzeug BMW auch privat verwendet worden sei. Ein Fahrtenbuch sei nicht geführt und ein Sachbezug nicht in Ansatz gebracht worden. Der mit 20% geschätzte Privatanteil stelle daher eine verdeckte Gewinnausschüttung dar.

In der Berufung wird dargelegt, dass das Fahrzeug nicht privat sondern zur Gänze betrieblich verwendet worden sei. Das Fahrzeug stehe sämtlichen Mitarbeitern und nur für betriebliche Zwecke zur Verfügung und sei auf dem Betriebsgelände abgestellt gewesen. Ein Fahrtenbuch sei vorhanden aber nicht abverlangt worden.

In ihrer Stellungnahme zur Berufung führte die Betriebsprüfung aus, das Fahrtenbuch sei sehr wohl abverlangt worden. Außerdem seien am 25. Jänner 2006 der steuerlichen Vertretung die vorläufigen Prüfungsfeststellungen mitgeteilt und darin festgehalten worden, dass ein Fahrtenbuch nicht vorhanden sei. Dennoch sei ein Fahrtenbuch nicht vorgelegt worden. Außerdem seien Privatfahrten im Zuge der Betriebsprüfung nie bestritten worden. Vielmehr habe die steuerliche Vertretung bei einer Besprechung den Vorschlag gemacht, für die private Nutzung eine Forderung einzustellen, um eine verdeckte Gewinnausschüttung zu verhindern. Auch sei während der Betriebsprüfung aufgefallen, dass Frau JD . in der Früh mit dem besagten Fahrzeug in den Betrieb gekommen sei. Es könne daher nicht richtig sein, dass das Fahrzeug immer am Betriebsgelände abgestellt sei.

In ihrer Replik beharrt die Bw. darauf, dass ein Fahrtenbuch vorhanden aber nicht abverlangt worden sei.

In der mündlichen Berufungsverhandlung legte die Bw. zwei Fahrtenbücher vor. Dabei handle es sich um die Fahrtenbücher für das betreffende Fahrzeug. Ergänzend wurde vorgebracht, dass Herr ID , Frau SD . und der Lebensgefährte von Frau JD . jeweils ein privates Fahrzeug im Prüfungszeitraum besessen hätten.

Ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch ist grundsätzlich ein geeignetes Beweismittel, um die betriebliche und private Nutzung eines PKW zu belegen. Das Fahrtenbuch hat die beruflichen und privaten Fahrten zu enthalten, es muss fortlaufend und übersichtlich geführt sein und Datum, Kilometerstrecke, Ausgangs- und Zielpunkt sowie Zweck jeder einzelnen Fahrt zweifelsfrei und klar angeben (vgl. Doralt, EStG, §16 Tz 220). Die in der mündlichen Berufungsverhandlung vorgelegten Fahrtenbücher enthalten entsprechend der vorgegebenen Einteilung Angaben zum Datum der Fahrten, die Uhrzeit der Abfahrt und Ankunft, die Fahrtstrecke mit Ausgangspunkt und Zielpunkt, den km-Stand bei Abfahrt und Ankunft, die gefahrenen km mit der Unterteilung in „betrieblich“ und „privat“ (wobei alle gefahrenen km in der Rubrik „betrieblich“ ausgewiesen sind), den Zweck der Fahrt und pro Fahrt eine Unterschrift (die Rubrik „getankt- Liter-km-Stand“ blieb unausgefüllt). Die Fahrtenbücher machen den Eindruck, fortlaufend geführt worden zu sein. Der Umstand, dass diese Beweisstücke trotz der aktenkundigen Feststellungen des Finanzamtes während der Betriebsprüfung und im Betriebsprüfungsbericht, dass Fahrtenbücher nicht geführt worden seien, erst im letzten Moment vorgelegt wurden und bis dahin in den Eingaben nur auf das

Vorhandensein dieser Unterlagen verwiesen wurde, wirft zwar kein gutes Licht auf die Mitwirkung der Bw. im Verfahren, doch erscheint es letztlich gerechtfertigt in freier Beweiswürdigung zur Ansicht zu gelangen, dass diese Fahrtenbücher auch inhaltlich richtig sind. Die Beobachtung der Prüferin während der Betriebsprüfung, dass Frau JD . mit dem besagten Fahrzeug in der Früh in den Betrieb gekommen sei, kann nicht zwingend auf den Prüfungszeitraum rückprojiziert werden. Nach den Fahrtenbüchern wurden mit dem besagten Fahrzeug nur betriebliche und keine privaten Fahrten im Streitzeitraum durchgeführt.

Der Berufung war daher in diesem Punkt Folge zu geben.

4) Einbruchmeldeanlage/Videoüberwachungsanlage:

Strittig ist, ob die Kosten für eine im Jahr 2001 angeschaffte Einbruchmeldeanlage und Videoüberwachungsanlage, welche dazu dienen, ein Gebäude, das im Eigentum des Geschäftsführers und im gegenständlichen Streitzeitraum mittelbaren Alleingesellschafter Herrn ID befindet, zu sichern, Betriebsausgaben bei der Bw. darstellen und ein entsprechender Vorsteuerabzug zusteht, oder ob das Tragen dieser Kosten eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellt.

Das Finanzamt stellte dazu fest, dass das Gebäude nicht von der Bw. genutzt werde. Die Übernahme der Kosten halte daher keinem Fremdvergleich stand. Dem hält die Bw. entgegen, dass die Garage des Gebäudes im Erdgeschoß für das Abstellen des Firmen-PKW und der erste Stock für die Aufbewahrung von Firmenunterlagen verwendet werde. Außerdem würden hinsichtlich der Garage und dem ersten Stock Mietverträge zwischen der Bw. und Herrn ID existieren.

Das fragliche Gebäude war bereits Gegenstand einer Betriebsprüfung und einem sich daran anschließenden Berufungsverfahren und zwar betreffend den Zeitraum 1997 bis 1999. Dieses Berufungsverfahren wurde mit der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 29. November 2006, RV/3134-W/02 abgeschlossen. Dabei ging es um die Anschaffung von 2 Toren für die Garage im Erdgeschoß und von Fenstern, einer Hauseingangstüre und von Installationsarbeiten betreffend den ersten Stock des Gebäudes. In dieser seiner Entscheidung stellte der Unabhängige Finanzsenat u.a. fest:

Seit September 1996 wurde für die Benützung der Garage von der Bw. Miete bezahlt. Der zwischen der Bw. als Mieterin und dem geschäftsführenden Alleingesellschafter als Vermieter am 30. Mai 1999 schriftlich geschlossene „Mietvertrag“ hat folgenden Inhalt:

„Zwischen Vermieter und Mieter wird folgender Vertrag geschlossen:

Herr vermietet auf unbestimmte Zeit ab 1. Juni 1999 der Bw. zwei Garagenplätze.

Der monatliche Mietpreis pro Abstellplatz beträgt S 750,-- netto.

Die monatlichen Mietkosten betragen daher S 1.500,--.

Alle aus diesem Mietverhältnis anfallenden Mietkosten sind Herrn pünktlich am Monatsersten für das Folgemonat zu überweisen.

...30. Mai 1999 Unterschrift des Vermieters Unterschrift des Mieters"

Dazu existiert weiters eine „Protokollierung des bestehenden mündlichen Mietvertrages“ mit folgendem Inhalt:

„Es wird festgestellt, dass die Investitionen betreffend Garagentür von der Gesellschaft zu tragen ist. Die Mietkosten (1.500,00 pm) werden bis auf weiteres nicht valorisiert. Ab dem Jahr 2008 sollen hinsichtlich der Mietkosten neue Vereinbarungen getroffen werden...Datum: 11. Oktober 2001“

Betreffend die „Büroräume“ liegt kein schriftlicher Mietvertrag vor und wurden auch keine Mietzahlungen von der Bw. geleistet. Es existiert eine „Protokollierung des bestehenden mündlichen Mietvertrages“ betreffend „Büroräume“ mit folgendem Inhalt:

„Die Miete betreffend 1. Stock wird ab dem Zeitpunkt der tatsächlichen Nutzung als Büroraum vereinbart. Die betriebliche Nutzung ist Frühjahr 2002 geplant. Die bis dato bezahlten Investitionen sind davon in Abzug zu bringen. Sollten die Räume – wider Erwarten – nicht genutzt werden, sind die Investitionen zu ersetzen. Datum: 11. Oktober 2001“.

Bei dieser Sachlage gelangte der Unabhängige Finanzsenat in seiner Berufungsentscheidung vom 29. November 2006, RV/3134-W/02 zur Auffassung, dass diese Vereinbarungen auf Basis der für Verträge zwischen nahen Angehörigen entwickelten Grundsätze steuerlich nicht anzuerkennen seien. Dies wurde im Wesentlichen wie folgt begründet: Betreffend die Garage enthalte der Mietvertrag vom 30. Mai 1999 und die „Protokollierung des bestehenden mündlichen Mietvertrages“ datiert vom 11. Oktober 2001 weder Vereinbarungen über das Schicksal der Mieterinvestitionen, über die Instandhaltungspflichten noch über die Tragung der Betriebskosten. Damit fehle es an einem klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt und sei ein Fehlen derart wesentlicher Vertragsbestandteile auch fremdunüblich. Betreffend die „Büroräume“ (Anm: im ersten Stock) fehle ein weiterer wesentlicher Vertragsbestandteil, nämlich die Höhe des Bestandzinses.

Dieser Beurteilung schließt sich der erkennende Referent für den gegenständlichen Streitzeitraum 2001 bis 2003 an und wird im Einzelnen auf die Begründung der zitierten Berufungsentscheidung verwiesen. Im gegenständlichen Verfahren wurde nicht behauptet, dass die Vereinbarungslage nunmehr eine andere sei. Der Einbau der Einbruchmeldeanlage/Videoüberwachungsanlage durch die Bw. für ein Gebäude im Eigentum des Geschäftsführers und (im gegenständlichen Streitzeitraum) mittelbaren

Alleingesellschafters hat daher aus steuerlicher Sicht keine vertragliche Basis. Das behauptete Mietverhältnis kann somit nicht als Rechtfertigung für die Übernahme der Kosten für die Einbruchmeldeanlage dienen. Die von der Bw. behauptete (und vom Finanzamt bestrittene) Nutzung des Gebäudes für betriebliche Zwecke der Bw. führt nicht zu einem die betriebliche Veranlassung der Zurverfügungstellung der Einbruchmeldeanlage begründenden „Vorteilsausgleich“. Ein solcher Vorteilsausgleich läge nur vor, wenn dem Vorteil, den eine Gesellschaft ihrem Gesellschafter einräumt, wiederum ein Vorteil gegenübersteht, den der Gesellschafter der Gesellschaft gewährt. Voraussetzung ist allerdings eine eindeutige, wechselseitige Vereinbarung über den Ausgleich der gegenseitigen Vorteilszuwendung, die bereits zum Zeitpunkt der Vorteilsgewährung vorliegen muss (vgl. Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, KSt, 11. Lieferung, § 8, Rz 187/1 und die dort zitierte Judikatur). Im vorliegenden Fall gibt es eine solche eindeutige Vereinbarung nicht. Die behauptete (Miet)vereinbarung war steuerlich nicht anzuerkennen.

Dessen ungeachtet ist die Nutzung des Gebäudes durch die Bw. nur eingeschränkt erwiesen. Behauptet wird eine Nutzung der Garage zum Abstellen des Firmen-PKW und der Mähdrescher sowie eine Nutzung des ersten Stocks für die Aufbewahrung von Firmenunterlagen. Auf Grund einer Besichtigung des Gebäudes durch die Betriebsprüfung im Jahr 2005 konnte lediglich die Nutzung der Garage für das Einstellen eines Aufsitzmähers und eines Motormähers bestätigt werden, die aber (unbekämpft) zu 50% dem Privatvermögen zuzurechnen seien. Erkennbar sei sonst nur die Lagerung privater Möbel (weißes Schlafzimmer) gewesen. Die Bw. behauptet nicht, dass die Nutzung während des Streitzeitraumes und der Besichtigung jeweils eine andere gewesen ist. Allein die Nutzung durch Abstellen der nur zu 50% betrieblich genutzten Mäher in der Garage ließe aber das Tragen der Kosten für die das ganze Gebäude sichernde Einbruchmeldeanlage von rund S 76.000,-- nicht gerechtfertigt erscheinen, zumal als erwiesen angesehen werden kann, dass das Gebäude auch für das Aufbewahren privater Möbel verwendet wurde. Der Nutzen aus der Einbruchssicherung des Gebäudes lag nahezu ausschließlich beim Gebäudeeigentümer (= Alleingesellschafter). Gesichert wurde das Gebäude selbst (das im Falle eines Einbruches beschädigt werden könnte) und der Inhalt, der aber nur zu einem geringen Teil aus betrieblich genutzten Wirtschaftsgütern der Bw. bestand.

Die Berufung war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

5) Privatnutzung Telefon:

Strittig ist die Privatnutzung von Mobiltelefonen durch Herrn ID, Frau SD. und Frau JD.. Das Finanzamt geht von einer Privatnutzung von 10% (im Jahr 2001 nach Abzug eines privaten Kostenanteiles von S 6.500,--) aus. Da diesbezüglich eine eindeutige (Privatnutzungs-

)Vereinbarung fehle, liege eine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Die Bw. räumt eine fallweise Privatnutzung ein, vertritt jedoch die Auffassung, dass dies nach der Verwaltungspraxis keinen Sachbezug darstellen würde und somit auch keine verdeckte Gewinnausschüttung sein könne.

Wenn das Finanzamt eine verdeckte Gewinnausschüttung deshalb für gegeben ansieht, weil die Privatnutzung der Telefone ohne eine entsprechende Vereinbarung erfolgte, dann ist dem zwar grundsätzlich beizupflichten, doch kann dies nicht für den Geschäftsführer der Bw. Herrn ID gelten. Denn einem Geschäftsführer einer GmbH gebührt für seine Geschäftsführertätigkeit auch ohne Vorliegen einer Vereinbarung, also schon kraft Gesetzes, eine angemessene Belohnung (VwGH 20. November 1989, 89/14/0141) und bedarf es insoweit keiner ausdrücklichen Vereinbarung.

Für Frau SD . und Frau JD ., die nicht Geschäftsführerinnen der Bw. waren bzw. sind, kann dies nicht ins Treffen geführt werden. Die Bw. hat dem Vorbringen des Finanzamtes bezüglich des Fehlens einer Vereinbarung nicht widersprochen. Den vom Finanzamt ermittelten Telefonprivatanteil von S 11.000,-- für 2001 und je € 327,-- für 2002 und 2003 konnte der erkennende Referent nach den Unterlagen in den Akten (mit Ausnahme eines Betrages von S 6.500,-- entfallend auf eine N reise im Jahr 2001 von Frau JD) aber nicht eindeutig einem der drei Mobiltelefonbenutzer zuordnen. Erkennbar ist aber, dass mehr als die Hälfte der Mobiltelefonkosten auf den Geschäftsführer entfallen. Bei dieser Sachlage und in Anbetracht der (ohne S 6.500,--) geringen Beträge erscheint es gerechtfertigt, lediglich den eindeutig nicht dem Geschäftsführer zurechenbaren Betrag von S 6.500,-- im Jahr 2001 als verdeckt ausgeschüttet zu betrachten. Dieser Betrag wurde von der steuerlichen Vertretung im Zuge der Betriebsprüfung als privat anerkannt (E-Mail vom 23.1.2006).

Der Berufung war daher in diesem Punkt teilweise Folge zu geben.

6) Berichtigung Umsatzsteuer 2003:

Die Prüferin führte in ihrer Stellungnahme aus, dass sich bei der Eingabe der Vorsteuer in die EDV ein Fehler eingeschlichen habe, und die Vorsteuer für das Jahr 2003 richtig € 540.996,59 statt € 540.928,75 laut Umsatzsteuerbescheid betrage. Der Umsatzsteuerbescheid 2003 wird daher entsprechend berichtigt.

Durch diese Berufungsentscheidung ergeben sich folgende Änderungen bei den Besteuerungsgrundlagen:

Umsatzsteuer	2001	2002	2003
--------------	------	------	------

Vorsteuern lt. Bp	S 8.045.339,77	€ 420.218,61	€ 540.996,59
+ Telefon lt. Bp	S 1.833,33	€ 54,50	€ 54,50
- Telefon lt. BE	S 1.083,33		
Vorsteuern lt. BE	S 8.046.089,77	€ 420.273,11	€ 541.051,09
Körperschaftsteuer	2001	2002	2003
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Bp	S 4.838.969,00	€ 126.827,27	€ 89.129,27
- Tz 6 PKW lt. Bp	S 20.927,29	€ 1.738,84	€ 1.799,38
+ Tz 6 PKW lt. Bp	S 4.185,46	€ 347,77	€ 359,88
- Tz 16 Telefon lt. Bp	S 13.750,00	€ 408,57	€ 408,57
+ Tz 16 Telefon lt. Bp.	S 2.750,00	€ 81,57	€ 81,57
+ Tz 16 Telefon lt. BE	S 8.125,00		
- Tz 16 Telefon lt. BE	S 1.625,00		
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BE	S 4.817.727,27	€ 125.109,20	€ 87.362,77
Verdeckt. Gewinnausschütt. vor KESt	2001	2002	2003
Tz 6 PKW lt. BE	S 0,00	€ 0,00	€ 0,00
Tz 8 PKW unverändert	S 12.928,72		€ 844,89
Tz 9 Privataufwendungen unveränd.	S 40.411,97	€ 1.270,99	€ 5.927,74
Tz 10 Privatvers. unverändert	S 5.229,80	€ 380,06	€ 300,88
Tz 11 Anlagevermögen unveränd.	S 91.680,23	€ 10.059,22	
Tz 16 Telefon Privat lt. BE	S 6.500,00	€ 0,00	€ 0,00
Bemessungsgrundlage KESt	S 156.750,72 = € 11.391,52	€ 11.710,27	€ 7.073,51
Kapitalertragsteuer	2001	2002	2003
Kapitalertragsteuer lt. Bp	S 44.498,14	€ 3.356,91	€ 2.209,83

	= € 3.233,80		
- PKW lt. Bp	S 4.185,46	€ 347,77	€ 359,88
- Telefon lt. Bp	S 2.750,00	€ 81,57	€ 81,57
+ Telefon lt. BE	S 1.625,00		
Kapitalertragsteuer lt. BE	S 39.187,68 = € 2.847,88	€ 2.927,57	€ 1.768,38

Klagenfurt, am 5. Oktober 2009