



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Michael EHRENSTRASSER, Wirtschaftsprüfer & Steuerberater, 1140 Wien, Beckmannng. 6, vom 18. Oktober 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 21/22 vom 14. Oktober 2005 betreffend Körperschaftsteuer 2001 bis 2003 sowie über die Berufung vom 28. Oktober 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 21/22 vom 24. Oktober 2005 betreffend Körperschaftsteuer 2004, entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob die Pensionszusage der Gesellschaft an den Gesellschafter-GF A vom 15. Dezember 1999 eine verdeckte Ausschüttung darstellt.

Die Geschäftsführer (GF) der Gesellschaft waren in den Streitjahren Herr A und Herr B. Der Gesellschafter-GF A erhielt von der Bw. am 15. Dezember 1999 mit Wirkung zum 1. Jänner 2000 eine betriebliche Pensionszusage.

Bei der Bw. fand für die Jahre 2001 bis 2003 eine Außenprüfung gem. den §§ 147ff BAO statt, wobei u.a. folgende Feststellungen getroffen und im Betriebsprüfungsbericht vom 29. September 2005 sowie in der Niederschrift vom 27. September 2005 unter Tz. 1 ausführlich dargestellt wurden:

- Aufgrund der Größe des Unternehmens habe sich der Gesellschafter-GF A vorwiegend um die Aufträge, Akquisition, Kundenbetreuung etc. gekümmert, während der GF B für den kaufmännischen Bereich (Buchhaltung, Banken, Finanzierung) verantwortlich gewesen sei.
- Für beide GF seien Geschäftsführerverträge datiert vom 19. Dezember 2002 mit Wirkung zum 1. Jänner 2003 vorgelegt worden.  
Unter § 2 (= Bezüge) sei das monatliche Honorar i.H.v. 7.267,28 € netto, zahlbar 12 x jährlich für jeden GF festgelegt worden.  
Weiters gebühre ihnen eine Gewinnbeteiligung und der Ersatz der Reisekosten.
- Weder für den GF B noch für andere Mitarbeiter, sondern lediglich für den Gesellschafter-GF A sei der Betriebsprüfung eine Pensionszusage datiert vom 15. Dezember 1999 mit Wirkung ab 1. Jänner 2000 vorgelegt worden, worin unter § 1 eine monatliche Alterspension i.H.v. 61.500 S (12 x jährlich) nach Vollendung des 60. Lebensjahres und eine Berufsunfähigkeitspension i.H.v. 40.000 S zugesichert worden sei.

Im versicherungsmathematischen Gutachten des akademisch geprüften Versicherungsmathematikers K sei auf eine Änderung der Pensionszusage ab 16. Dezember 2003 hingewiesen worden. Demnach sei unter Punkt 2 die monatliche Alterspension auf 7.000 € (indexgesichert) und die Berufsunfähigkeitspension auf 4.000 € erhöht worden.

- Lt. Auskunft der steuerlichen Vertretung betrage der GF-Bezug von Herrn A 6.500 € (ab 2004).
- Obwohl beide GF mit ähnlich hohen Bezügen entlohnt worden seien, habe somit der GF B keinerlei Pensionszusage erhalten und sei schließlich im Jahre 2003 wegen nicht zufriedenstellender Tätigkeit seiner GF-Funktion enthoben worden.
- Die Betriebsprüfung habe schließlich in der Rückstellung der Kapitalgesellschaft für Pensionsansprüche des Gesellschafter-GF A eine verdeckte Gewinnausschüttung erblickt, da einem Fremden bei vernünftiger wirtschaftlicher Betrachtungsweise die gegenständliche Pensionszusage nicht gewährt worden wäre. Weiters fänden sich in der Pensionszusage vom 15. Dezember 1999 keine Aussagen zur Anrechnung der gesetzlichen Pension, sodass es durchaus zu einer Überversorgung des Gesellschafter-GF A kommen könnte.
- Mangels bisherigen Zuflusses beim Gesellschafter unterbleibe eine Einkommensbesteuerung in Form des KEST-Abzuges.  
Aufgrund der Nichtanerkennung der Pensionsrückstellung bestehe in den Folgejahren auch keine Verpflichtung zur Wertpapierdeckung im Sinne des § 14 Abs. 7 Z 7 EStG

1988.

Die verdeckte Ausschüttung werde bei der Bw. außerbilanziell wie folgt zugerechnet (alle Beträge in Euro):

	<b>2001</b>	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>
Gewinn	181.180,08	96.574,95	116.306,78	52.430,07
+ nicht anerkannte Pensions-RSt:	13.293,00	10.725,24	16.946,00	18.495,00
= Gewinn aus GW lt. Bp bzw. FA (KZ 622 bzw. 777)	194.473,08	107.300,19	133.252,78	70.925,07

Das Finanzamt verfügte in der Folge die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2001 bis 2003 und folgte in den neu erlassenen Sachbescheiden sowie bei der Jahresveranlagung 2004 den Feststellungen der Betriebsprüfung.

Die Bw. erhob gegen die o.a. Bescheide Berufungen und begründet diese sowie im Schriftsatz vom 26. April 2006 im Wesentlichen folgendermaßen:

- Die Betriebsprüfung habe bemängelt, dass nur der Geschäftsführer (GF) A und nicht auch der zweite GF B in den Genuss einer Pensionszusage gekommen sei. Weiters sei auch die Gesamtausstattung dieser Pensionsvorsorge zu hoch gewesen (Übervorsorge), sodass in Höhe der Bildung der Rückstellung für diese Pensionsanwartschaft eine verdeckte Gewinnausschüttung unterstellt worden sei.
- Die Betriebsprüfung gehe bei den GF-Bezügen von völlig falschen Zahlen aus.
- Der Gesellschafter-GF A habe seit Unternehmensgründung im Jahre 1999 folgende Tätigkeiten wahrgenommen:  
Gesamte Betriebsorganisation, Kundenakquirierung, Auftragsdurchführung, Materialeinkauf, Materialbereitstellung, Personalakquirierung, Personalbereitstellung, Personaleinteilung, Schulung des Personals, Qualitätskontrolle, Erstellung von Angeboten, Auftragskalkulation, Zwischenkalkulation, Nachkalkulation und Projektleitung mit intensiver Reisetätigkeit zu den Baustellen.
- Der GF B sei lediglich mit der Führung des Rechnungswesens betraut gewesen, nicht jedoch für den gesamten kaufmännischen Bereich.  
Kalkulationen seien vom GF A erstellt, die Buchführung selbst sei fremd außer Haus vergeben und die Fakturierung sei von Frau G erledigt worden.

Herrn B habe es auch an der erforderlichen Branchenerfahrung gemangelt.

Zahlreiche Fehler im Jahresabschluss seien teils unter großem Aufwand vom jetzigen steuerlichen Vertreter wieder korrigiert worden.

Durch die Übernahme zahlreicher Funktionen bei anderen Gesellschaften, habe er seine bedungenen Aufgaben bei der Bw. nicht im erforderlichen Ausmaß wahrnehmen können.

Durch die unkorrekte Bilanzierung seien überhöhte Gewinnausweise und Ausschüttungen erfolgt, weshalb er quasi gezwungen worden sei, aus der Gesellschaft auszuscheiden.

Von "Zufriedenheit" mit dem GF B könne daher keine Rede sein.

Die gesellschaftsschädigenden Tätigkeiten (keine Einrichtung eines Controlling-Systems, keine Aufstellung einer Handelsbilanz etc.) seien bereits schon vor dem Jahre 2000 erfolgt.

- Aufgrund der nachgewiesenen "Mehrleistungen" des Gesellschafter-GF A sei es aber steuerlich egal, ob dieser gleich ein höheres Gehalt ausbezahlt erhalte oder eine Aufsplittung in ein sofort auszuzahlendes Gehalt und einer erst später fällig werdenden Pensionszahlung erfolge.  
Eine Honorierung der beiden GF im Verhältnis 50:50 sei zu keiner Zeit vereinbart gewesen.
- Weiters würde es nach Ansicht der Bw. zu keiner "Überversorgung" kommen, da der Jahresbezug des Gesellschafter-GF A angehoben werde, um seine Leistungen adäquat zu honorieren.
- Auch werde natürlich eine zukünftige GSVG-Pension auf die betriebliche Pension angerechnet.
- Betreffend die Veranlagung 2004 liege ein schwerer Verfahrensmangel vor, da nicht ohne Überprüfung unterstellt werden könne, dass Sachverhalte aus den Jahren 2001 bis 2003 "automatisch" auf das Jahr 2004 übergehen.
- Eine Pensionszusage sei daher nur an den Gesellschafter-GF A gerecht und zweckdienlich gewesen.

Da damit zu rechnen war, die Bw. werde auf eine abweisende Berufungsvorentscheidung mit Vorlageantrag reagieren, wurde aus diesem Grunde vom Finanzamt eine Berufungsvorentscheidung nicht erlassen.

Gem. § 276 Abs. 6 BAO legte das Finanzamt die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz direkt vor.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt und ist den vorgelegten Unterlagen zu entnehmen:

- Die Gesellschaft wurde mit 25. Mai 1999 errichtet.
- Die Geschäftsführer (GF) der Gesellschaft waren in den Streitjahren Herr A (ab 14. September 1999 bis 14. September 2000 und ab 11. Oktober 2000 bis 18. Dezember 2008) und Herr B (ab 31. August 2000 bis 9. Mai 2003).
- Der Gesellschafter-GF A war in den Streitjahren (vgl. FN 65600k) wesentlich wie folgt beteiligt:

beteiligt von / bis	Gesellschafter:	Stammeinlage	(%-Anteil)
14.9.1999 – 25.10.2002	A	35.000	100 %
beteiligt von / bis	Gesellschafter:	Stammeinlage	(%-Anteil)
25.10.2002 – 7.10.2003	A	17.850	51 %
25.10.2002 – 7.10.2003	C	17.150	49 %
<i>Summe:</i>		<i>35.000</i>	<i>100 %</i>
beteiligt von / bis	Gesellschafter:	Stammeinlage	(%-Anteil)
7.10.2003 – 5.7.2008	A	33.250	95 %
7.10.2003 – 5.7.2008	D	1.750	5 %
<i>Summe:</i>		<i>35.000</i>	<i>100 %</i>

- Die Pensionszusage an den bei der Bw. seit 14. September 1999 beschäftigten Gesellschafter-GF A erfolgte am 15. Dezember 1999 mit Wirkung zum 1. Jänner 2000 und folgendem Inhalt:

Die Bw. erteilt dem Gesellschafter-GF A eine schriftliche, rechtsverbindliche und unwiderrufliche Zusage, dass der GF nach Erreichung des 60. Lebensjahres einen Pensionszuschuss erhält. Scheidet demnach Herr A nach Vollendung des 60. Lebensjahres aus den Diensten der Firma aus, so erhält dieser eine Firmen-Alterspension. Dies gilt auch, wenn er vor Vollendung des 60. Lebensjahres ohne eigene Veranlassung bzw. ohne eigenes Verschulden aus den Diensten der Firma ausscheidet. § 1 lautet:

Die Höhe der monatlichen Alterspension beträgt 61.500 S im Jahr der Pensionszusage und wird nach dem Verbraucherpreisindex erhöht.

Die Höhe der Berufsunfähigkeitspension beträgt 40.000 S p.m. bis zum Erreichen des gesetzlichen Pensionsalters.

§ 2 lautet:

Die Firmenpension gebührt vom Ersten des Kalendermonats nach Vollendung des 60. Lebensjahres an und wird 12 x jährlich ausbezahlt.

§ 3 lautet:

Vor Beendigung der Aktivitätszeit des Arbeitnehmers ist eine Abfindung seitens des Dienstnehmers nur bei außergewöhnlichen Umständen möglich.

§ 4 lautet:

Im Falle des Ablebens vor dem 60. Lebensjahr und A zum Zeitpunkt seines Todes in Diensten der Firma gestanden ist, wird die unter Punkt 1. und 2. festgelegte Rente an die Lebensgefährtin, Frau H, ausbezahlt. Die Höhe des Pensionsanspruches für die Lebensgefährtin Frau J beträgt 60 % jenes monatlichen Pensionsanspruches, der dem Herrn A ab dem vollendeten 60. Lebensjahr zustehen würde. Die Waisenpension für L beträgt 20 % des monatlichen Pensionsanspruches.

§ 5 lautet:

Die zugesagten Pensionen werden nach dem Verbraucherpreisindex erhöht.

§ 6 lautet:

Die Firma behält sich vor, die zugesagten Pensionen zu kürzen oder einzustellen, wenn sich die wirtschaftliche Lage des Unternehmens nachhaltig so wesentlich verschlechtert, dass die (volle) Aufrechterhaltung der zugesagten Pensionen eine Gefährdung des Weiterbestandes der Firma zur Folge hätte.

Die Firma behält sich weiters vor, die Auszahlung der zugesagten Pensionen, unbeschadet des Weiterbestandes des Rechtsanspruches vorübergehend, zum Teil oder zur Gänze auszusetzen, wenn die Liquiditätsslage der Firma dies zwingend erforderlich macht. Die Firma verpflichtet sich aber, die solcherart gestundeten Pensionen spätestens innerhalb von drei Jahren nachzuzahlen.

§ 7 lautet:

Die Firma ist von allen Ereignissen nach Anfall der Firmenpension, die für den Anspruch bzw. die Höhe maßgeblich sind, unverzüglich zu verständigen.

§ 8 lautet:

Die Firma wird die Verpflichtungen aus dieser Pensionszusage durch einen auf sein Leben abgestellten Versicherungsvertrag (Pensions-Rückdeckungsversicherung) ganz oder teilweise rückdecken. Alle Ansprüche aus dem Versicherungsvertrag stehen

ausschließlich der Firma zu. Herr A verpflichtet sich, alle hierfür erforderlichen Angaben zu machen und sich gegebenenfalls ärztlich untersuchen zu lassen.

§ 9 lautet:

Zur Absicherung der jeweiligen Versorgungsansprüche aus der Pensionszusage verpfändet die Gesellschaft die Erlebensfallleistungen der Dt. Herold Versicherung, Pol.Nr. LV8273911 an Herrn A. Es ist nicht gestattet, die an Herrn A verpfändeten Leistungen weiter zu verpfänden. Die Absicherung erfolgt im Umfang der vorhandenen Versicherungsleistungen.

Die Verpfändung wird mit Anzeige an die Dt. Herold Lebensversicherungs-AG wirksam. Die Verpfändung erlischt automatisch, wenn Herr A ohne Ansprüche aus den Diensten der Firma ausscheidet.

§ 10 lautet:

Sämtliche auf die Firmenpension entfallenden Steuern und Abgaben sind von A im gesetzlich vorgesehenen Ausmaß zu tragen.

- Die Bw. schließt mit beiden GF am 19. Dezember 2002 mit Wirkung per 1. Jänner 2003 einen schriftlichen GF-Vertrag mit identem GF-Bezug und jährlicher Gewinnbeteiligung ab.
- Die Höhe der von der Bw. gebildeten Pensionsrückstellung basiert auf dem vorgelegten versicherungsmathematischen Gutachten.

Dieser Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

§ 14 Abs. 7 EStG 1988 normiert u.a., dass Steuerpflichtige, die ihren Gewinn gem. § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG 1988 ermitteln, für schriftliche, rechtsverbindliche und unwiderrufliche Pensionszusagen und für direkte Leistungszusagen im Sinne des Betriebspensionsgesetzes in Rentenform Pensionsrückstellungen bilden können.

§ 8 Abs. 1 KStG 1988 normiert, dass bei der Ermittlung des Einkommens Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz bleiben, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden.

§ 8 Abs. 2 KStG 1988 normiert, dass es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung ist, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Lt. ständiger Rechtsprechung sind Rückstellungen einer Kapitalgesellschaft für Pensionsansprüche eines gesellschaftsnahen GF verdeckte Ausschüttungen und demgemäß nach § 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 GF nicht gemacht worden wäre und diese Pensionszusage daher für den Bereich des Steuerrechtes keine Anerkennung finden kann; an die demnach zu

prüfenden Voraussetzungen ist in jeder Hinsicht ein strenger Maßstab anzulegen (vgl. VwGH vom 7.2.1990, 88/13/0241).

In diesem Sinn muss einer Pensionszusage die steuerliche Anerkennung schon dann versagt werden, wenn auch nur eine ihrer wesentlichen Bestimmungen so beschaffen ist, dass die Zusage als Ganzes bei vernünftiger wirtschaftlicher Vorgangsweise einem gesellschaftsfremden GF nicht gemacht worden wäre (vgl. VwGH vom 4.3.2009, 2004/15/0135).

Im gegenständlichen Fall wurde dem machthabenden Gesellschafter-GF bereits 7 Monate nach Gründung (25. Mai 1999) der Gesellschaft eine Pensionszusage (15. Dezember 1999) ohne schriftlichen Hinweis, dass auf die Firmenpension die GSVG-Pension anzurechnen sei, erteilt. Dadurch könnte die Pensionszusage auch zu einer Besserstellung gegenüber der Aktivzeit führen.

Daran ändern auch die Ausführungen im Schriftsatz vom 18. Oktober 2005 nichts, worin bloß behauptet wird, dass die zukünftige GSVG-Pension "natürlich" auf die betriebliche Pension angerechnet werden würde. Im Streitfall hätten diese Behauptungen keine Beweiskraft, sofern sie nicht in einer verbindlichen fremdüblichen schriftlichen Form als Bestandteil der Bestimmungen der Pensionszusage vom 15. Dezember 1999 gekennzeichnet sind (vgl. VwGH vom 24.2.2000, 97/15/0157).

Diese vorliegende Pensionszusage hält somit nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht nur der Höhe, sondern bereits dem Grunde nach einem Fremdvergleich nicht stand, da in der Regel einem neu eintretenden Mitarbeiter nicht derartige o.a. finanzielle Zugeständnisse gemacht werden. Dass dies im gegenständlichen Fall dennoch möglich war, ist einzig der machthabenden Stellung von Herrn A zuzuschreiben.

Eine Überprüfung der "angemessenen" Höhe der Pensionszusage war daher nicht erforderlich.

Dennoch wird diesbezüglich ergänzend darauf hingewiesen, dass der Gesellschafter-GF A eine jährliche Betriebspension i.H.v. 84.000 € (siehe Gutachten vom 26. Februar 2004), bei einem Aktivgehalt von etwa der gleichen Höhe (vgl. Schriftsatz der Bw. vom 18. Oktober 2005; 2003: 84.745,87 €; 2004: vorläufig 78.000 €) erhalten würde, was einer gesellschaftsfremden Person nicht zugesagt worden wäre.

Zum Vorwurf der Bw., dass im Jahre 2004 nicht dieselbe Vorgangsweise wie in den Jahren 2001 bis 2003 angewandt werden dürfe, wird ergänzend festgehalten, dass im gesamten Verwaltungsverfahren die Bw. Gelegenheit hatte, Nachweise zu erbringen, dass es im Jahre 2004 zu einer wesentlichen Änderung gegenüber den Vorjahren gekommen sei. Dies ist aber bis dato nicht geschehen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 27. April 2009