

TE Vwgh Erkenntnis 2011/4/27 2007/13/0149

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 27.04.2011

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §14 Abs7 idF 1993/818;

EStG 1988 §4 Abs4;

EStG 1988 §9 Abs1 Z3 idF 1993/818;

EStG 1988 §9 Abs2 idF 1993/818;

1. EStG 1988 § 14 heute
 2. EStG 1988 § 14 gültig ab 15.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
 3. EStG 1988 § 14 gültig von 01.01.2016 bis 14.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
 4. EStG 1988 § 14 gültig von 30.07.2013 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2013
 5. EStG 1988 § 14 gültig von 01.09.2011 bis 29.07.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 77/2011
 6. EStG 1988 § 14 gültig von 02.08.2011 bis 31.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
 7. EStG 1988 § 14 gültig von 16.06.2010 bis 01.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
 8. EStG 1988 § 14 gültig von 18.06.2009 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
 9. EStG 1988 § 14 gültig von 24.05.2007 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
 10. EStG 1988 § 14 gültig von 09.11.2006 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2006
 11. EStG 1988 § 14 gültig von 27.06.2006 bis 08.11.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2006
 12. EStG 1988 § 14 gültig von 21.08.2003 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
 13. EStG 1988 § 14 gültig von 05.10.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2002
 14. EStG 1988 § 14 gültig von 11.07.2002 bis 04.10.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2002
 15. EStG 1988 § 14 gültig von 15.07.1999 bis 10.07.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
 16. EStG 1988 § 14 gültig von 13.01.1999 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/1999
 17. EStG 1988 § 14 gültig von 10.01.1998 bis 12.01.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/1998
 18. EStG 1988 § 14 gültig von 27.08.1994 bis 09.01.1998 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 680/1994
 19. EStG 1988 § 14 gültig von 01.12.1993 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
 20. EStG 1988 § 14 gültig von 01.07.1990 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 281/1990
 21. EStG 1988 § 14 gültig von 30.07.1988 bis 30.06.1990
-
1. EStG 1988 § 4 heute
 2. EStG 1988 § 4 gültig ab 30.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026
 3. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2026 bis 29.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
 4. EStG 1988 § 4 gültig von 01.07.2025 bis 31.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 25/2025

5. EStG 1988 § 4 gültig von 19.03.2025 bis 30.06.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 7/2025
6. EStG 1988 § 4 gültig von 10.10.2024 bis 18.03.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2024
7. EStG 1988 § 4 gültig von 23.12.2023 bis 09.10.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 153/2023
8. EStG 1988 § 4 gültig von 01.09.2023 bis 22.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
9. EStG 1988 § 4 gültig von 22.07.2023 bis 31.08.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
10. EStG 1988 § 4 gültig von 28.10.2022 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2022
11. EStG 1988 § 4 gültig von 20.07.2022 bis 27.10.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
12. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2021 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 227/2021
13. EStG 1988 § 4 gültig von 30.10.2019 bis 30.12.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
14. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2018 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2017
15. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
16. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
17. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2016 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
18. EStG 1988 § 4 gültig von 29.12.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
19. EStG 1988 § 4 gültig von 15.08.2015 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
20. EStG 1988 § 4 gültig von 30.12.2014 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
21. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2013 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
22. EStG 1988 § 4 gültig von 15.12.2012 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
23. EStG 1988 § 4 gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
24. EStG 1988 § 4 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
25. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
26. EStG 1988 § 4 gültig von 18.06.2009 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
27. EStG 1988 § 4 gültig von 01.04.2009 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 26/2009
28. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2008 bis 31.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 102/2007
29. EStG 1988 § 4 gültig von 29.12.2007 bis 31.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
30. EStG 1988 § 4 gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
31. EStG 1988 § 4 gültig von 27.06.2006 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
32. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
33. EStG 1988 § 4 gültig von 20.08.2005 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2005
34. EStG 1988 § 4 gültig von 16.02.2005 bis 19.08.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 8/2005
35. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2004 bis 15.02.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
36. EStG 1988 § 4 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
37. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 133/2003
38. EStG 1988 § 4 gültig von 20.12.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003
39. EStG 1988 § 4 gültig von 21.08.2003 bis 19.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
40. EStG 1988 § 4 gültig von 05.10.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2002
41. EStG 1988 § 4 gültig von 14.08.2002 bis 04.10.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 132/2002
42. EStG 1988 § 4 gültig von 27.04.2002 bis 13.08.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 68/2002
43. EStG 1988 § 4 gültig von 06.01.2001 bis 26.04.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2001
44. EStG 1988 § 4 gültig von 15.07.1999 bis 05.01.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
45. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 797/1996
46. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 755/1996
47. EStG 1988 § 4 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
48. EStG 1988 § 4 gültig von 27.08.1994 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 680/1994
49. EStG 1988 § 4 gültig von 01.12.1993 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
50. EStG 1988 § 4 gültig von 01.09.1993 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 694/1993
51. EStG 1988 § 4 gültig von 01.07.1990 bis 31.08.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 281/1990
52. EStG 1988 § 4 gültig von 30.12.1989 bis 30.06.1990 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
53. EStG 1988 § 4 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989
1. EStG 1988 § 9 heute
2. EStG 1988 § 9 gültig ab 08.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 3/2021

3. EStG 1988 § 9 gültig von 01.03.2014 bis 07.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
 4. EStG 1988 § 9 gültig von 21.08.2003 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
 5. EStG 1988 § 9 gültig von 30.12.2000 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
 6. EStG 1988 § 9 gültig von 13.01.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/1999
 7. EStG 1988 § 9 gültig von 01.01.1999 bis 12.01.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 49/1998
 8. EStG 1988 § 9 gültig von 01.12.1993 bis 31.12.1998 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
 9. EStG 1988 § 9 gültig von 30.12.1989 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
 10. EStG 1988 § 9 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989
-
1. EStG 1988 § 9 heute
 2. EStG 1988 § 9 gültig ab 08.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 3/2021
 3. EStG 1988 § 9 gültig von 01.03.2014 bis 07.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
 4. EStG 1988 § 9 gültig von 21.08.2003 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
 5. EStG 1988 § 9 gültig von 30.12.2000 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
 6. EStG 1988 § 9 gültig von 13.01.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/1999
 7. EStG 1988 § 9 gültig von 01.01.1999 bis 12.01.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 49/1998
 8. EStG 1988 § 9 gültig von 01.12.1993 bis 31.12.1998 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
 9. EStG 1988 § 9 gültig von 30.12.1989 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
 10. EStG 1988 § 9 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Heinzl und die Hofräte Dr. Fuchs, Dr. Nowakowski, Dr. Mairinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Unger, über die Beschwerde der K GmbH (früher K & Co GmbH davor K & C GmbH) in Wien, vertreten durch MMag.Dr. Bernhard Garger, Rechtsanwalt in 1030 Wien, Zaunergasse 4-6/Schwarzenbergplatz, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 30. April 2007, Zl. RV/0880-W/02, betreffend Körperschaftsteuer 1994 bis 1997, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin, eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, an der im Streitzeitraum Erich K. (25%), seine Ehefrau Marion K. (35%) und Bernhard C. (40%) beteiligt waren, bildete Rückstellungen für Pensionen, die sie Erich K. (Gesellschafter-Geschäftsführer) und Marion K. (Angestellte) am 1. April 1994 eingeräumt hatte. Die erteilten Leistungszusagen lauten auszugsweise wie folgt:

"PENSIONSZUSAGE

für (Erich K. / Marion K.), ...

Wir haben uns entschlossen, Ihnen eine Alterspension als Ergänzung zu den Leistungen der Sozialversicherung zu gewähren. Der im folgenden näher beschriebene Anspruch ist rechtsverbindlich und unwiderruflich. Es gelten dafür folgende Bestimmungen:

1. Höhe der Alterspension

Ab dem vollendeten (65. (Erich K.) / 60. (Marion K.)) Lebensjahr haben Sie Anspruch auf Zahlung einer monatlichen Alterspension in Höhe von (10.000 S (Erich K.) / 5.000 S (Marion K.)) inkl. Gewinnanteile aus der Rückdeckungsversicherung, wenn Sie zu diesem Zeitpunkt Ihre Tätigkeit in unserem Unternehmen beenden. Diese monatliche Pension wird 12mal jährlich auf Lebenszeit ausbezahlt, längstens 15 Jahre.

Sollte das Ableben vor Erreichung der Alterspension eintreten, wird das bis dahin im Rahmen der Rückdeckungsversicherung gemäß Punkt 3 angesammelte Kapital inklusive der bis dahin erworbenen Gewinnanteile an (Marion K. (Pensionszusage Erich K.) / Erich K. (Pensionszusage Marion K.)) ausbezahlt.

Sollte das Ableben nach dem (65. (Erich K.) / 60. (Marion K.)) Lebensjahr d.h. bei Pensionsbezug eintreten, wird das verbleibende Ablösekapi tal inklusive Gewinnanteil an (Marion K. (laut Pensionszusage Erich K.) / Erich K. (laut Pensionszusage Marion K.)) ausbezahlt.

2. Erlöschen bzw. Veränderung der Leistung

...

2.3 Die fällige Alterspension kann durch eine Kapitalzahlung in Höhe von (1,376.592 S (Erich K.) / 723.648 S (Marion K.)) inkl. Gewinnanteile aus unserer Rückdeckungsversicherung laut Pkt. 3 abgelöst werde; das Recht auf Rentenablöse durch die angegebene Kapitalzahlung steht sowohl Ihnen als auch unserem Unternehmen zu.

3. Rückdeckungsversicherung

Die Verpflichtung aus dieser Pensionszusage wird durch einen Versicherungsvertrag bei der (X. Versicherung AG) rückgedeckt. Die Verpflichtung aus dieser Pensionszusage wird durch einen Versicherungsvertrag bei der (römisch zehn. Versicherung AG) rückgedeckt.

4. Gestaltung des Versicherungsvertrages und Beitragszahlungen

Unsere Firma ist Versicherungsnehmer und hat damit alle Gestaltungsrechte an dem Versicherungsvertrag. Sie werden der Versicherungsanstalt als versicherte Person genannt. Die Beiträge werden zur Gänze von uns gezahlt solange Ihr Dienstverhältnis aufrecht ist, längstens jedoch bis zum Ablauf der Versicherung. Die Beitragszahlung kann vermindert oder eingestellt werden, wenn deren Aufrechterhaltung im Hinblick auf die wirtschaftlichen Verhältnisse unserer Firma nicht mehr zugemutet werden kann.

..."

Im Rahmen einer die Jahre 1994 bis 1997 umfassenden Betriebsprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, dass die steuerwirksame Bildung der Pensionsrückstellungen mangels Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen und fehlender Fremdüblichkeit nicht zulässig sei.

Den angeführten und weiteren nicht streitgegenständlichen Prüfungsfeststellungen folgend erließ das Finanzamt, nach teilweiser Wiederaufnahme der Verfahren, entsprechende Körperschaftsteuerbescheide 1994 bis 1997.

Gegen diese Bescheide erhob die Beschwerdeführerin Berufung.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung ab und begründete dies u.a. damit, dass Pensionszusagen nur dann zur Rückstellungsbildung berechtigten, wenn die Zusagen unwiderruflich und Pensionen in Rentenform vorgesehen seien.

Die Beschwerdeführerin beantragte die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte im Vorlageantrag u.a. aus, die in Rede stehenden Pensionszusagen seien rechtsverbindlich und unwiderruflich erteilt worden. Zudem unterlägen die Leistungszusagen dem Betriebspensionsgesetz (im Folgenden: BPG), das in § 8 die Fälle des Einstellens, Aussetzens oder Einschränkung des Erwerbs künftiger Anwartschaften regle. Da das BPG eine relative Zwangsnorm zugunsten des privatrechtlichen Dienstnehmers sei, sei eine darüber hinausgehende, den Dienstnehmer schlechter stellende Festlegung nichtig. Die Beschwerdeführerin beantragte die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte im Vorlageantrag u.a. aus, die in Rede stehenden Pensionszusagen seien rechtsverbindlich und unwiderruflich erteilt worden. Zudem unterlägen die Leistungszusagen dem Betriebspensionsgesetz (im Folgenden: BPG), das in Paragraph 8, die Fälle des Einstellens, Aussetzens oder Einschränkung des Erwerbs künftiger Anwartschaften regle. Da das BPG eine relative Zwangsnorm zugunsten des privatrechtlichen Dienstnehmers sei, sei eine darüber hinausgehende, den Dienstnehmer schlechter stellende Festlegung nichtig.

Die Pensionszusagen enthielten, abgesehen davon, dass die Möglichkeit einer Kapitalabfindung durch das BPG nicht behindert werde, ein Rentenversprechen. Die Möglichkeit einer Kapitalablöse sei eingeräumt. Wenn die Rückstellungsbildung nach § 14 EStG 1988 "mit der Behauptung einer Kapitalzusage betrieben werden sollte, dann

wird das gegenständliche Verfahren vor dem Verfassungsgerichtshof dazu führen, daß die bekanntlich generell für Einmal-Schlußzahlungen aus dem Dienstverhältnis (Abfertigungen aller Art mit Ausnahme gesetzlicher und kollektivvertraglicher) von den Finanzbehörden vertretene Auffassung, daß sie nicht rückstellungsfähig wären, als verfassungswidrig erkannt wird".Die Pensionszusagen enthielten, abgesehen davon, dass die Möglichkeit einer Kapitalabfindung durch das BPG nicht behindert werde, ein Rentenversprechen. Die Möglichkeit einer Kapitalablöse sei eingeräumt. Wenn die Rückstellungsbildung nach Paragraph 14, EStG 1988 "mit der Behauptung einer Kapitalzusage betrieben werden sollte, dann wird das gegenständliche Verfahren vor dem Verfassungsgerichtshof dazu führen, daß die bekanntlich generell für Einmal-Schlußzahlungen aus dem Dienstverhältnis (Abfertigungen aller Art mit Ausnahme gesetzlicher und kollektivvertraglicher) von den Finanzbehörden vertretene Auffassung, daß sie nicht rückstellungsfähig wären, als verfassungswidrig erkannt wird".

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung keine Folge und führte nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens und der Pensionszusagen aus, die mit Erich und Marion K. getroffenen Vereinbarungen stellten Einzelpensionszusagen dar, die dergestalt abgesichert seien, dass die Beschwerdeführerin Prämien in Kapitalversicherungen einzahle und so das benötigte Kapital für die Auszahlung der Zusatzpensionen anspare. Da die Pensionen nicht wertgesichert und überdies auf 15 Jahre begrenzt seien, sei der Kapitalbedarf leicht errechenbar. Im Hinblick auf das wirtschaftliche Ergebnis der Beschwerdeführerin im Jahr 1993 und die bezahlten Aktivbezüge seien die Pensionszusagen des Jahres 1994 nach Ansicht der belangten Behörde dem Grunde und der Höhe nach angemessen. Erich und Marion K. erzielten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd § 25 EStG 1988, weshalb in Bezug auf die Pensionszusagen die Bestimmungen des BPG anzuwenden seien. Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung keine Folge und führte nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens und der Pensionszusagen aus, die mit Erich und Marion K. getroffenen Vereinbarungen stellten Einzelpensionszusagen dar, die dergestalt abgesichert seien, dass die Beschwerdeführerin Prämien in Kapitalversicherungen einzahle und so das benötigte Kapital für die Auszahlung der Zusatzpensionen anspare. Da die Pensionen nicht wertgesichert und überdies auf 15 Jahre begrenzt seien, sei der Kapitalbedarf leicht errechenbar. Im Hinblick auf das wirtschaftliche Ergebnis der Beschwerdeführerin im Jahr 1993 und die bezahlten Aktivbezüge seien die Pensionszusagen des Jahres 1994 nach Ansicht der belangten Behörde dem Grunde und der Höhe nach angemessen. Erich und Marion K. erzielten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd Paragraph 25, EStG 1988, weshalb in Bezug auf die Pensionszusagen die Bestimmungen des BPG anzuwenden seien.

Nach § 14 Abs. 7 EStG könnten Steuerpflichtige, die ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 oder § 5 ermittelten, für schriftliche, rechtsverbindliche und unwiderrufliche Pensionszusagen und für direkte Leistungszusagen im Sinne des Betriebspensionsgesetzes in Rentenform Pensionsrückstellungen bilden. Nach Paragraph 14, Absatz 7, EStG könnten Steuerpflichtige, die ihren Gewinn gemäß Paragraph 4, Absatz eins, oder Paragraph 5, ermittelten, für schriftliche, rechtsverbindliche und unwiderrufliche Pensionszusagen und für direkte Leistungszusagen im Sinne des Betriebspensionsgesetzes in Rentenform Pensionsrückstellungen bilden.

Eine erteilte Pensionszusage könne "gemäß § 8 BPG ähnlich wie in § 14 EStG nur widerrufen werden, wenn der Arbeitgeber unter allen Umständen verhalten ist, die Pensionsverpflichtung zu erfüllen". Eine erteilte Pensionszusage könne "gemäß Paragraph 8, BPG ähnlich wie in Paragraph 14, EStG nur widerrufen werden, wenn der Arbeitgeber unter allen Umständen verhalten ist, die Pensionsverpflichtung zu erfüllen".

Die strittigen Pensionszusagen enthielten in Punkt 4 Widerrufsklauseln, die keine konkreten Gründe für die Einstellung der Prämienzahlungen anführten. Es werde nur auf eine nicht weiter definierte allgemeine wirtschaftliche Unzumutbarkeit Bezug genommen, die von der Geschäftsführung auch in anderen als existenzbedrohenden Umständen erkannt werden könnte und eine Verminderung der Prämienzahlung sowie des Pensionsanspruchs zur Folge hätte. "Dieser Umstand wäre aber nach den Bestimmungen des BPG unzulässig und führt dazu, dass es sich bei der strittigen Pensionszusage nicht um eine rückstellbare Pensionszusage iSd § 14 EStG handelt". Die strittigen Pensionszusagen enthielten in Punkt 4 Widerrufsklauseln, die keine konkreten Gründe für die Einstellung der Prämienzahlungen anführten. Es werde nur auf eine nicht weiter definierte allgemeine wirtschaftliche Unzumutbarkeit Bezug genommen, die von der Geschäftsführung auch in anderen als existenzbedrohenden Umständen erkannt werden könnte und eine Verminderung der Prämienzahlung sowie des Pensionsanspruchs zur Folge hätte. "Dieser Umstand wäre aber nach den Bestimmungen des BPG unzulässig und führt dazu, dass es sich bei der strittigen Pensionszusage nicht um eine rückstellbare Pensionszusage iSd Paragraph 14, EStG handelt".

§ 14 Abs. 7 EStG 1988 sei nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. Oktober 2004, 2000/13/0133, auch nur auf Leistungszusagen in Rentenform anwendbar. Paragraph 14, Absatz 7, EStG 1988 sei nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. Oktober 2004, 2000/13/0133, auch nur auf Leistungszusagen in Rentenform anwendbar.

Renten seien regelmäßig von der Lebensdauer eines Menschen abhängig. Das darin begründete Risiko könne dadurch vermindert werden, "dass die mit dem Leben bestimmter Personen verbundenen Ansprüche zeitmäßig absolut begrenzt sind (z.B. Rente bis zum Ableben maximal aber eine gewisse Dauer, oder bis zum Ableben, mindestens aber eine bestimmte Dauer)".

Abgekürzte oder so genannte Höchstzeit-Renten seien auf eine bestimmte Höchstzeit begrenzt und würden erlöschen, wenn die Person, von deren Lebenszeit sie abhängig seien, vor Ablauf der vereinbarten Zeit versterbe. Darin liege das aleatorische Element der Rente.

Bei Mindestzeit-Renten werde vereinbart, dass die Rentenberechtigung im Falle des Todes des Berechtigten vor Ablauf der Mindestzeit auf die Erben übergehe. Bei diesen Renten laufe die Rente nach dem Tod des Berechtigten zwar nur mehr für die Mindestzeit weiter, die Möglichkeit, dass erheblich länger als die Mindestzeit gezahlt werden müsse, bestehe aber, weil der Berechtigte weitaus länger leben könne als die bedungene Mindestzeit.

Eine genaue Berechnung des Kapitalbedarfs für die Erfüllung einer Rentenverpflichtung sei üblicherweise nicht möglich. "Im vorliegenden Fall ist der Kapitalbedarf jedoch leicht errechenbar nämlich für Frau (Marion K.) $5.000,00 \times 12 \text{ Monate} \times 15 \text{ Jahre} = 900.000,00$ für Herrn (Erich K.) $10.000 \times 12 \text{ Monate} \times 15 \text{ Jahre} = 1.800.000,00$. Bei vorzeitiger Auszahlung durch Kapitalablöse bei Erreichen des 60/65 Lebensjahres wird der ermittelte Betrag aufgrund der vorzunehmenden Abzinsung auf die zugesagten Einmalbeträge auf öS 723.648,00 (für Frau (Marion K.)) bzw. öS 1.376.592,00 (für Herrn (Erich K.)) verringert."

Das Kapital für die zugesagten Pensionen werde im Wege von angesparten Versicherungsprämien aufgebracht. Den Pensionen werde lediglich ein allfälliger Gewinnanteil als Unsicherheitsfaktor hinzu geschlagen. Sollte der jeweilige Anspruchsberechtigte vor Erreichen des maximalen Auszahlungszeitraumes von 15 Jahren versterben, werde das nach Abzug der bis dahin in Rentenform ausbezahlten Beträge verbleibende angesparte Kapital inklusive allfälliger Gewinnanteile dem überlebenden Ehepartner ausbezahlt. Es sollten also die im Wege der Versicherung angesparten, um allfällige Gewinnanteile erhöhten Beträge an Erich und Marion K. zur Auszahlung gelangen. Darin könne keine Pensionszusage im eigentlichen Sinn erkannt werden. Es handle sich um ein Sparmodell, dessen Auszahlungsmodalitäten nach Ablauf einer bestimmten Wartefrist von den berechtigten Gesellschaftern unterschiedlich gestaltet werden könnten "(sofortige Kapitalauszahlung, oder 'Rente' für maximal 15 Jahre, bei vorzeitigem Ableben Auszahlung des Restkapitals samt Gewinnanteil an den überlebenden Ehepartner)".

Bezüglich der auszuzahlenden Beträge bestehe kein Unsicherheitsfaktor. Das gesamte aufgebrachte Kapital zuzüglich allfälliger Gewinnanteile komme letztlich Erich und Marion K. zu. Die einzige Unsicherheit stelle die Höhe der Gewinnanteile aus der Versicherung dar. Diese Unsicherheit habe keine Auswirkung auf die Frage des Vorliegens einer Rente im steuerlichen Sinn. Die Auszahlung des angesparten Kapitals und eines allfälligen Gewinnanteils erfolge in Ratenform oder einmaliger Kapitalzahlung und nicht in Rentenform.

Eine steuerwirksame Rückstellungsbildung gemäß § 14 EStG sei daher auch "mangels Rentenqualität der zugesagten Pensionsleistungen" nicht möglich. Eine steuerwirksame Rückstellungsbildung gemäß Paragraph 14, EStG sei daher auch "mangels Rentenqualität der zugesagten Pensionsleistungen" nicht möglich.

Gegen diesen Bescheid erhob die Beschwerdeführerin zunächst Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof, der die Behandlung der Beschwerde mit Beschluss vom 29. November 2007, B 1031/07, abgelehnt und diese dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abgetreten hat.

In der für das verwaltungsgerichtliche Verfahren ergänzten Beschwerde erachtet sich die Beschwerdeführerin "durch den angefochtenen Bescheid in ihrem gesetzlich gewährleisteten Recht auf Bildung einer Pensionsrückstellung für eine Versorgungszusage (im Leistungsfall alternativer Bezug als Einmalzahlung oder als Rente) als sonstige ungewisse Verbindlichkeit nach § 9 Abs 1 Z 3 EStG in der für den streitgegenständlichen Zeitraum maßgebenden Fassung verletzt". In der für das verwaltungsgerichtliche Verfahren ergänzten Beschwerde erachtet sich die Beschwerdeführerin "durch den angefochtenen Bescheid in ihrem gesetzlich gewährleisteten Recht auf Bildung einer Pensionsrückstellung

für eine Versorgungszusage (im Leistungsfall alternativer Bezug als Einmalkapitalzahlung oder als Rente) als sonstige ungewisse Verbindlichkeit nach Paragraph 9, Absatz eins, Ziffer 3, EStG in der für den streitgegenständlichen Zeitraum maßgebenden Fassung verletzt".

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die für das verwaltungsgerichtliche Verfahren ergänzte Beschwerde nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen:

Die Beschwerde trägt unter Bezugnahme auf die Erkenntnisse des Verfassungsgerichtshofes vom 9. Dezember 1997, G 403/97, VfSlg 15040, und vom 11. Dezember 2002, B 1609/01, VfSlg 16759, auf das Wesentliche zusammengefasst vor, dass die aus den strittigen Pensionszusagen resultierenden Leistungsverpflichtungen, die alternativ als Einmalkapital oder als Rente konsumierbar seien, "sonstige ungewisse Verbindlichkeiten" im Sinne des § 9 Abs. 1 Z 3 EStG darstellten und in jedem Fall nach dieser Bestimmung rückgestellt werden könnten. Die Beschwerde trägt unter Bezugnahme auf die Erkenntnisse des Verfassungsgerichtshofes vom 9. Dezember 1997, G 403/97, VfSlg 15040, und vom 11. Dezember 2002, B 1609/01, VfSlg 16759, auf das Wesentliche zusammengefasst vor, dass die aus den strittigen Pensionszusagen resultierenden Leistungsverpflichtungen, die alternativ als Einmalkapital oder als Rente konsumierbar seien, "sonstige ungewisse Verbindlichkeiten" im Sinne des Paragraph 9, Absatz eins, Ziffer 3, EStG darstellten und in jedem Fall nach dieser Bestimmung rückgestellt werden könnten.

Dem ist zu entgegen, dass es dem Gesetzgeber grundsätzlich freisteht, im Steuerrecht für künftige Pensionsverpflichtungen eine Passivierungspflicht und auch ein Passivierungsrecht vorzusehen oder (teilweise) zu beseitigen und derartige künftige Verpflichtungen nicht oder nur teilweise als Betriebsausgaben anzuerkennen; dies auch dann, wenn nach handelsrechtlichen Vorschriften eine derartige Passivierungspflicht besteht (vgl. das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 14. Dezember 1978, G 82/78, VfSlg 8457). Von dieser Möglichkeit hat der Gesetzgeber Gebrauch gemacht, indem er in § 9 Abs. 2 EStG 1988, idFBGBl. Nr. 818/1993, bestimmt hat, dass Rückstellungen für laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen nach § 14 leg. cit zu bilden sind. Dem ist zu entgegen, dass es dem Gesetzgeber grundsätzlich freisteht, im Steuerrecht für künftige Pensionsverpflichtungen eine Passivierungspflicht und auch ein Passivierungsrecht vorzusehen oder (teilweise) zu beseitigen und derartige künftige Verpflichtungen nicht oder nur teilweise als Betriebsausgaben anzuerkennen; dies auch dann, wenn nach handelsrechtlichen Vorschriften eine derartige Passivierungspflicht besteht vergleiche , das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 14. Dezember 1978, G 82/78, VfSlg 8457). Von dieser Möglichkeit hat der Gesetzgeber Gebrauch gemacht, indem er in Paragraph 9, Absatz 2, EStG 1988, in der Fassung Bundesgesetzblatt Nr. 818 aus 1993,, bestimmt hat, dass Rückstellungen für laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen nach Paragraph 14, leg. cit zu bilden sind.

In § 14 Abs. 7 EStG 1988, idFBGBl. Nr. 818/1993, wird geregelt, dass Steuerpflichtige, die ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 oder § 5 leg. cit. ermitteln, nur für schriftliche, rechtsverbindliche und unwiderrufliche Pensionszusagen und für direkte Leistungszusagen im Sinne des BPG in Rentenform Pensionsrückstellungen bilden können. In Paragraph 14, Absatz 7, EStG 1988, in der Fassung Bundesgesetzblatt Nr. 818 aus 1993,, wird geregelt, dass Steuerpflichtige, die ihren Gewinn gemäß Paragraph 4, Absatz eins, oder Paragraph 5, leg. cit. ermitteln, nur für schriftliche, rechtsverbindliche und unwiderrufliche Pensionszusagen und für direkte Leistungszusagen im Sinne des BPG in Rentenform Pensionsrückstellungen bilden können.

§ 14 Abs. 7 EStG 1988 schränkt die Bildung von Pensionsrückstellungen ein und stellt insoweit eine Ausnahme von den Grundsätzen der Rückstellungsbildung dar. Daher sind Verbindlichkeiten aus Pensionszusagen im Sinne des § 14 Abs. 7 EStG 1988 nicht nach den allgemeinen Regeln als "sonstige ungewisse Verbindlichkeiten" im Sinne des § 9 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 rückstellbar. Dies wird auch im den Streitfall betreffenden Ablehnungsbeschluss des Verfassungsgerichtshofes vom 29. November 2007, B 1031/07, zum Ausdruck gebracht, in welchem ausdrücklich darauf hingewiesen wird, dass aus dem Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 11. Dezember 2002, VfSlg 16759, auf das sich die für das verwaltungsgerichtliche Verfahren ergänzte Beschwerde u.a. stützt, "keineswegs abzuleiten ist, dass jede nicht die Voraussetzungen des § 14 EStG 1988 erfüllende Pensionsrückstellung als Rückstellung nach § 9 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 in Betracht kommt". Die Rüge, die belangte Behörde habe die Rechtslage verkannt, indem sie "die Anwendbarkeit des § 9 EStG ignoriert" habe, führt daher die Beschwerde nicht zum Erfolg. Paragraph 14, Absatz 7, EStG 1988 schränkt die Bildung von Pensionsrückstellungen ein und stellt insoweit eine Ausnahme von den Grundsätzen der Rückstellungsbildung dar. Daher sind Verbindlichkeiten aus Pensionszusagen im Sinne des Paragraph 14, Absatz 7, EStG 1988 nicht nach den allgemeinen Regeln als "sonstige ungewisse Verbindlichkeiten" im Sinne des

Paragraph 9, Absatz eins, Ziffer 3, EStG 1988 rückstellbar. Dies wird auch im den Streitfall betreffenden Ablehnungsbeschluss des Verfassungsgerichtshofes vom 29. November 2007, B 1031/07, zum Ausdruck gebracht, in welchem ausdrücklich darauf hingewiesen wird, dass aus dem Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 11. Dezember 2002, VfSlg 16759, auf das sich die für das verwaltungsgerichtliche Verfahren ergänzte Beschwerde u.a. stützt, "keineswegs abzuleiten ist, dass jede nicht die Voraussetzungen des Paragraph 14, EStG 1988 erfüllende Pensionsrückstellung als Rückstellung nach Paragraph 9, Absatz eins, Ziffer 3, EStG 1988 in Betracht kommt". Die Rüge, die belangte Behörde habe die Rechtslage verkannt, indem sie "die Anwendbarkeit des Paragraph 9, EStG ignoriert" habe, führt daher die Beschwerde nicht zum Erfolg.

Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen. Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und war daher gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008. Die Kostenentscheidung stützt sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 455 aus 2008,.

Wien, am 27. April 2011

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2011:2007130149.X00

Im RIS seit

24.11.2011

Zuletzt aktualisiert am

23.12.2014

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at