

# TE Vwgh Erkenntnis 2008/10/28 2008/15/0028

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 28.10.2008

## **Index**

10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG);  
20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);  
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## **Norm**

ABGB §1151;  
B-VG Art7 Abs1;  
EStG 1988 §14 Abs7 Z3;  
EStG 1988 §14 Abs7;  
EStG 1988 §4 Abs1;  
EStG 1988 §5;

## **Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde der A GmbH in L, vertreten durch Dr. Marcus Zimmerbauer, Rechtsanwalt in 4030 Linz, Salzburger Straße 267, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 13. Jänner 2004, GZ. RV/1731- L/02, betreffend u.a. Körperschaftsteuer 1998 bis 2000, zu Recht erkannt:

## **Spruch**

Der angefochtene Bescheid wird, soweit er Körperschaftsteuer betrifft, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in Höhe von insgesamt EUR 1.171,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## **Begründung**

Bei der Beschwerdeführerin wurde eine Betriebsprüfung betreffend die Jahre 1998 bis 2000 durchgeführt. Im Rahmen der Prüfung wurde festgestellt, dass die Beschwerdeführerin im Prüfungszeitraum eine Pensionsrückstellung für die Gesellschafterin Andrea H. gebildet habe. Andrea H. sei im Prüfungszeitraum zu 75% an der Beschwerdeführerin beteiligt gewesen und habe von dieser für die Erstellung des Rechnungswesens monatlich S 5.000,00 erhalten. Zudem habe die Beschwerdeführerin Andrea H. für die Vermittlung von Geschäften ein umsatzabhängiges Entgelt gewährt. Andrea H. habe die für die Erstellung des Rechnungswesens erhaltenen Beträge in ihren Abgabenerklärungen als

Einkünfte aus selbständiger Arbeit erfasst und das Vermittlungsentgelt unter den Einkünften aus Gewerbebetrieb ausgewiesen, zumal sie im Juni 1996, zur Umgehung der (versicherungsrechtlichen) Werkvertragsregelung, das Gewerbe eines Handelsagenten angemeldet habe.

Vom Prüfer wurde die Ansicht vertreten, dass für Andrea H. keine Pensionsrückstellung gebildet werden dürfe, weil diese Einkünfte aus Gewerbebetrieb erziele.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers, verfügte die Wiederaufnahme der Körperschafteuerverfahren 1998 bis 2000 und erließ den Prüfungsfeststellungen entsprechende Körperschaftsteuerbescheide.

In der gegen die Körperschaftsteuerbescheide 1998 bis 2000 gerichteten Berufung brachte die Beschwerdeführerin vor, dass Andrea H. die den Provisionszahlungen zugrunde liegende Tätigkeit seit 1992 unverändert ausübe. Bis Juni 1996 sei Andrea H. ohne Gewerbeschein tätig gewesen. Im Juli 1996 habe Andrea H. zur Vermeidung der umständlichen (versicherungsrechtlichen) Werkvertragsregelung einen Gewerbeschein beantragt. Steuerlich habe sich dadurch keine Änderung ergeben.

Gemäß § 14 Abs. 7 Z 3 EStG 1988 sei der Pensionsvorsorge im jeweiligen Wirtschaftsjahr soviel zuzuführen, als bei der Verteilung des Gesamtaufwandes auf die Zeit zwischen Pensionszusage und vorgesehenem Zeitpunkt der Beendigung der aktiven Arbeits- oder Werkleistung auf das einzelne Wirtschaftsjahr entfalle.

Es gebe Pensionszusagen, die dem Betriebspensionsgesetz (BPG) unterlagen (Einkünfte gem. § 25 EStG 1988) und Pensionszusagen an Personen, die keine Einkünfte im Sinne des § 25 EStG erzielten. Solche Einkünfte könnten Erwerbseinkünfte aus Landwirtschaft, aus selbständiger Tätigkeit oder aus Gewerbebetrieb sein. Im Einkommensteuerhandbuch von Quantschnigg/Schuch, § 14, Anmerkung 48, seien diesbezüglich beispielhaft u.a. Gesellschafter-Geschäftsführer, langjährige Konsulanten oder Rechtsberater aufgezählt. Die steuerliche Anerkennung der Pensionsvorsorge erfordere nur, dass es sich um eine aktive Arbeits- oder Werkleistung handle - ohne Beurteilung der steuerlichen Einkunftsart. Hätte der Gesetzgeber eine Einschränkung machen wollen, hätte er den Anwendungsbereich im Gesetz einschränken können. Tatsächlich sei der persönliche Anwendungsbereich für Pensionszusagen bewusst weit gefasst worden.

Grundsätzlich erscheine daher jede Pensionszusage für eine aktive Beschäftigung rückstellungsfähig im Sinne des § 14 EStG 1988.

Auf Anfrage der belangten Behörde gab die Beschwerdeführerin bekannt, dass Andrea H. auf Grundlage eines Werkvertrages Büro- und Buchhaltungsarbeiten für die Beschwerdeführerin erbringe. Seit Ende 1992 sei Andrea H. zudem für die Akquirierung neuer Kunden, die Betreuung der Stammkunden, die Standortabklärung mit diversen Auftraggebern, die Suche und Sichtung von möglichen Standorten für Plakatstände und die Ausführung der Aufträge verantwortlich. Diese Tätigkeiten würden auf einer mündlichen Vereinbarung beruhen, mittels einer umsatzabhängigen Provision abgegolten werden und sowohl Bestandteile eines Handelsvertretervertrages (Provisionen für die Vermittlung neuer Aufträge) als auch Elemente eines Werkvertrages (Ausführung der Aufträge) enthalten. Eine zusätzliche Entschädigung gemäß HVG für die Kundenzuführung sei mit Andrea H. nicht vereinbart worden.

Dem wiederholten Ersuchen der belangten Behörde, die angezogene Werkvertragsregelung darzulegen und die Höhe des auf "Werkvertragstätigkeiten" entfallenden Provisionsanteils nachzuweisen, ist die Beschwerdeführerin - laut angefochtenem Bescheid - nicht nachgekommen. In der über Antrag der Beschwerdeführerin abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde der auf die "Werkvertragstätigkeiten" entfallende Provisionsteil von der Beschwerdeführerin mit 40% geschätzt.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde der Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide 1998 bis 2000 teilweise Folge gegeben. Im Erwägungsteil der Bescheidbegründung führte die belangte Behörde aus, dass Steuerpflichtige, die ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG 1988 ermitteln, gemäß § 14 Abs. 7 leg. cit. für schriftliche, rechtsverbindliche und unwiderrufliche Pensionszusagen und für direkte Leistungszusagen im Sinne des Betriebspensionsgesetzes (in der Folge: BPG) in Rentenform Pensionsrückstellungen bilden könnten. Gemäß § 14 Abs. 7 Z 3 leg. cit. sei der Rückstellung soviel zuzuführen, als bei Beendigung der aktiven Arbeitsleistung oder der

Werkleistung auf das einzelne Wirtschaftsjahr entfalle. Damit sei klargestellt, dass Pensionszusagen entweder für eine Arbeitsleistung oder für eine Werkleistung zulässig seien, nicht aber für andere Formen (zivil)rechtlicher Vereinbarungen.

Andrea H. werde laut Gewerbeschein als "Handelsagent" für die Beschwerdeführerin tätig. Handelsvertreter sei, wer als selbständiger Gewerbetreibender von einem anderen, dem Geschäftsherrn, ständig damit betraut sei, in dessen Namen und für dessen Rechnung Handelsgeschäfte oder andere Rechtsgeschäfte über bewegliche Sachen, Rechte oder Arbeiten zu vermitteln oder abzuschließen (Hinweis auf § 1 Abs. 1 HVG).

Der Handelsvertreter sei selbständiger Gewerbetreibender und als solcher Kaufmann. Anders als der in einem Angestelltenverhältnis stehende Vertreter übe er seine Tätigkeit in persönlicher Unabhängigkeit vom Geschäftsherrn aus und könne seine Arbeitszeit frei bestimmen. Für jedes durch seine Tätigkeit zustande gekommene Geschäft gebühre ihm eine Provision. Er müsse zur gehörigen Zeit dafür Rechnung legen. Kosten und Vorteile des Geschäftes würden dem Auftraggeber zufallen. Mit der Kundenzuführung betraute Vertreter würden bei Auflösung des Vertragsverhältnisses eine Entschädigung erhalten.

Die §§ 1002 ff ABGB (Auftrag) würden die Tätigkeit des Handelsvertreters allerdings nicht abschließend regeln. Dieser schulde eine Tätigkeit und zwar "Dienste im Sinne des § 1151 ABGB", sodass auch die Regelungen über den Dienstvertrag zusätzlich anwendbar seien. Nicht anwendbar seien dagegen die Normen des Werkvertragsrechtes, weil kein Vermittlungserfolg geschuldet werde.

Beim angestellten Handelsvertreter würden die für den selbständigen Handelsvertreter maßgeblichen Merkmale - eingeschränkte Weisungsgebundenheit, eigenverantwortliche Zeiteinteilung, Tragung von Unternehmerrisiko, mangelnde Einordnung in die betriebliche Organisation und uneingeschränkte Erlaubnis für Nebentätigkeiten - fehlen.

Andrea H. falle nach dem Dargelegten nicht unter die Regelungen für eine Pensionsrückstellung. Dabei sei aber nicht die Einstufung der Einkünfte entscheidend - auch pensionsrückstellungsfähige Werkleistungen könnten in gewerblichen Einkünften münden - sondern die Art der Tätigkeit (hier:

Vermittlungsleistung, die keine Arbeitsleistung und auch keine Werkleistung sei).

Eine Werkleistung liege nicht vor, da ein Handelsvertreter keinen Vermittlungserfolg schulde. Die schriftliche, rechtsverbindliche und unwiderrufliche Pensionszusage (gemäß § 14 Abs. 7 EStG 1988) müsse aber nach § 14 Abs. 7 Z 3 EStG 1988 einen Werkvertrag betreffen. Der Verweis der Beschwerdeführerin, auch Konsulenten und Rechtsberater könnten eine Pensionsrückstellung bilden, verhelfe ihr nicht zum Erfolg, weil auch diese nur dann von der Rückstellungsregelung erfasst seien, wenn sie aufgrund eines Werk- oder Dienstvertrages tätig werden würden. Da Andrea H. nicht die Geschäftsführerin der Beschwerdeführerin sei, könne auch der Hinweis auf die mittels Werkvertrag tätigen Gesellschafter-Geschäftsführer nicht zum Ziel führen.

Andrea H. erhalte auch keine Leistungszusage im Sinne des BPG. Derartige Zusagen würden nur Arbeitnehmer im Sinne des § 47 EStG 1988 betreffen. Schon freie Dienstnehmer würden nicht mehr darunter fallen, weil das BPG für sie nicht anwendbar sei. Umso mehr seien freie Handelsvertreter vom BPG ausgeschlossen. Freie Handelsvertreter seien Unternehmer und - wie sich schon an den mit Mehrwertsteuer gelegten Rechnungen erweise - nicht Arbeitnehmer. Die Anwendung der Regelungen der §§ 1151 ff ABGB in Ergänzung der §§ 1002 ff ABGB ändere daran nichts, sie mache die freien Handelsvertreter nicht zu Dienstnehmern. Freie Handelsvertreter würden zudem im Normalfall eine eigene Entschädigung bei Auflösung des Vertrages erhalten, die mit einem zusätzlichen Pensionsanspruch ebenfalls nicht in Einklang zu bringen wäre.

Wenn die Beschwerdeführerin anführe, jede Pensionszusage für eine "aktive Beschäftigung" sei rückstellungsfähig, so könne sich dies nur auf Arbeits- oder Werkleistungen beziehen, welche aber - wie bereits ausgeführt - beide nicht vorliegen würden. Eine Rückstellungsbildung gemäß § 14 EStG scheide aus diesen Gründen aus.

Der Anspruch auf Bildung einer Rückstellung könne sich daher allenfalls auf den zwischen Andrea H. und der Beschwerdeführerin abgeschlossenen Pensionsvertrag und den Begriff der "sonstigen ungewissen Verbindlichkeiten" in § 9 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 stützen, zumal der Verfassungsgerichtshof im Erkenntnis vom 11. Dezember 2002, B 1609/01, festgestellt habe, dass Anwartschaften auf Abfertigungen von Vorstandsmitgliedern einer AG alle Merkmale aufweisen würden, die den Begriff der "ungewissen Verbindlichkeiten" konstituierten, auch wenn diese freiwilligen Abfertigungen die Voraussetzungen des § 14 EStG 1988 nicht erfüllten. Es sei daher zu prüfen, ob diese

Rechtsprechung auch auf den Bereich der Pensionsrückstellungen übertragen werden könne. Dies sei nicht der Fall. Einerseits seien Abfertigungen Belohnungen für langjährige Tätigkeiten und es sollten damit in den Vorjahren erbrachte "Dienstleistungen" belohnt werden, im gegenständlichen Fall liege aber gerade eine Dienstleistung nicht vor. Andererseits greife hier der bei Verträgen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter anzustellende Fremdvergleich. Es sei zu fragen, ob die Gesellschaft mit einem fremden Geschäftsvermittler einen gleichlautenden Pensionsvertrag abgeschlossen hätte. Nach Ansicht der belangten Behörde wäre eine derartige Zusage an fremde Personen nicht erfolgt. Die Vereinbarung von Pensionszusagen müsse schon von der Natur derartiger Leistungen her auf bestimmte zivilrechtliche Leistungen - nämlich Dienst- und Werkleistungen - beschränkt sein. Geschäftspartner (zB Lieferanten) würden üblicherweise nicht mit Pensionsleistungen bedacht werden, weil deren Lieferung oder Leistung mit dem vereinbarten Entgelt (hier: Provision) als abgegolten anzusehen sei. Zudem treffe den Geschäftspartner keine solche "Fürsorgepflicht", wie sie sich für den Dienstgeber aus den arbeitsrechtlichen Vorschriften ergebe. Die Verpflichtung zu einer Pensionsleistung an einen Geschäftspartner, der Provisionen erhalte, erweise sich daher als ungewöhnlich, im Wirtschaftsleben unüblich und halte einem Fremdvergleich nicht stand. Eine derartige Verpflichtung sei nur mit dem Naheverhältnis von Andrea H. (Ehegattin) zum Geschäftsführer der Beschwerdeführerin erklärbar (Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 24. Juni 1999, 94/15/0185).

Der Bildung einer Rückstellung aus den Provisionen von Andrea H. für ihre der Beschwerdeführerin gegenüber erbrachten Vermittlungsleistungen sei aus diesem Grunde die Anerkennung zu versagen. Sie stelle eine verdeckte Ausschüttung dar.

Verdeckte Ausschüttungen seien alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft verminderten und ihren Grund in der Anteilsinhaberschaft hätten. Voraussetzung sei das objektive Tatbild der Bereicherung des Anteilsinhabers und das subjektive Tatbild einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung. Zu prüfen sei weiters, ob ein Vorteilsausgleich vorliege. Nach Ansicht der belangten Behörde seien die objektiven und subjektiven Voraussetzungen gegeben. Der Grund für die überhöhte Pensionsrückstellung liege in der Anteilsinhaberschaft von Andrea H.. Diese sei durch die Pensionszusage auch bereichert, von einer willentlichen Vorteilsgewährung könne ausgegangen werden. Das Vorliegen eines Vorteilsausgleiches sei nicht einmal behauptet worden.

Tatsächliche Handlungen würden nicht unter den Begriff des Auftrages fallen, weil für sie besondere Vertragstypen bestehen würden. Meist würden sie dem Werkvertragsrecht unterliegen. Für die Führung der Buchhaltung und die damit zusammenhängenden Tätigkeiten, die von der Vermittlungstätigkeit zu unterscheiden seien, sei daher eine (zumindest mündliche) Werkvertragsregelung zu unterstellen. Diese könne zu einer Rückstellung (für die kaufmännische Tätigkeit) führen. Die jährliche Entlohnung in diesem Bereich habe S 60.000 betragen. Die Einstellung einer Pensionsrückstellung für diesen Teilbereich sei zulässig.

Von der Betriebsprüfung sei dieser Teil der Rückstellung mittels Verhältnisrechnung berechnet worden. Die bezeichnete Berechnung sei der Beschwerdeführerin mit dem Ersuchen, allenfalls eigene Ermittlungen bezüglich der Höhe der Rückstellung anzustellen, übersandt worden. Eine ergänzende Berechnung der Beschwerdeführerin sei nicht erfolgt.

Die Frage, inwieweit ein weiterer Teil der Tätigkeit (trotz Auszahlung einer Provision) als Werkvertragstätigkeit anzusehen sei, sei in der mündlichen Berufungsverhandlung erörtert worden. Der Aufforderung, eine diesbezügliche Berechnung vorzulegen, sei die Beschwerdeführerin nicht nachgekommen. Dem Vorbringen der Beschwerdeführerin, wonach der auf Werkvertragstätigkeiten entfallende Provisionsanteil 40% betragen habe, könne die belangte Behörde nicht folgen. Glaubwürdig erscheine die Behauptung, dass das Arbeitsfeld von Andrea H. zumindest in einem gewissen Umfang auch manuelle Tätigkeiten enthalten habe (zB. Einrichten und Aufstellen von Plakaten). Für diese Art der Tätigkeit habe die belangte Behörde, ebenso wie im Bereich der Buchhaltungsarbeiten einen mündlichen Werkvertrag angenommen. Die belangte Behörde gehe aber nur von einer untergeordneten Funktion dieser im Umfang zu schätzenden Tätigkeit aus, da es ihrer Ansicht nach der Lebenserfahrung entspreche, dass für Vermittlungen gezahlte Provisionen überwiegend auch tatsächlich Vermittlungsleistungen betreffen würden und die "Verunreinigung" der offiziell ausgeübten Handelsvertretertätigkeit lediglich aufgrund einer unsorgfältigen Abgrenzung der Tätigkeiten zustande gekommen sei. Andernfalls läge nämlich eine gezielte Täuschung von Behörden vor, da umfassende Werkvertragstätigkeiten auch entsprechende Verpflichtungen nach sich ziehen würden. Derartiges könne aber nicht ohne weiteres angenommen werden. Die belangte Behörde habe somit in freier Beweiswürdigung und angesichts der

Tatsache, dass auch mittels einer weiteren behördlichen Erhebung eine exakte Ermittlung nicht möglich sei, einen auf Werkvertragstätigkeiten entfallenden (rückstellungsfähigen) Provisionsanteil von 20% angenommen.

Gegen diesen Bescheid, soweit er über Körperschaftsteuer abspricht, wendet sich die Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde erwogen:

§ 14 Abs. 7 EStG 1988 in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung BGBI. 818/1993 lautet auszugsweise wie folgt:

(7) Steuerpflichtige, die ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 oder § 5 ermitteln, können für schriftliche, rechtsverbindliche und unwiderrufliche Pensionszusagen und für direkte Leistungszusagen im Sinne des Betriebspensionsgesetzes in Rentenform Pensionsrückstellungen bilden.

Für die Bildung gilt folgendes:

1. Die Pensionsrückstellung ist nach den anerkannten Regeln der Versicherungsmathematik zu bilden.
2. Die Pensionsrückstellung ist erstmals im Wirtschaftsjahr der Pensionszusage zu bilden, wobei Veränderungen der Pensionszusage wie neue Zusagen zu behandeln sind. Als neue Zusagen gelten auch Änderungen der Pensionsbemessungsgrundlage und Indexanpassungen von Pensionszusagen.
3. Der Rückstellung ist im jeweiligen Wirtschaftsjahr soviel zuzuführen, als bei Verteilung des Gesamtaufwandes auf die Zeit zwischen Pensionszusage und dem vorgesehenen Zeitpunkt der Beendigung der aktiven Arbeits- oder Werkleistung auf das einzelne Wirtschaftsjahr entfällt.
4. Soweit durch ordnungsgemäße Zuweisungen an die Pensionsrückstellung das zulässige Ausmaß der Rückstellung nicht erreicht wird, ist in dem Wirtschaftsjahr, in dem der Pensionsanfall eintritt, eine erhöhte Zuweisung vorzunehmen.
5. Die zugesagte Pension darf 80% des letzten laufenden Aktivbezugs nicht übersteigen. Auf diese Obergrenze sind zugesagte Leistungen aus Pensionskassen anzurechnen, soweit die Leistungen nicht vom Leistungsberechtigten getragen werden.
6. Der Bildung der Pensionsrückstellung ist ein Rechnungszinsfuß von 6% zugrunde zu legen.

...

Die belangten Behörde entnimmt der Regelung des § 14 Abs. 7 Z 3 EStG 1988, dass die Bildung von Pensionsrückstellungen nur für Pensionszusagen möglich ist, die im Zusammenhang mit Dienst- und Werkverträgen geleistet wurden.

Damit hat die belangte Behörde die Rechtslage verkannt, weil die Bildung einer Pensionsrückstellung gemäß § 14 Abs. 7 EStG 1988 immer dann zulässig ist, wenn der Steuerpflichtige den Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG 1988, dass heißt, durch Betriebsvermögensvergleich aufgrund doppelter Buchführung, ermittelt und dem Pensionsanspruchsberechtigten eine schriftliche, rechtsverbindliche und unwiderrufliche Pensionszusage erteilt. Dass der Pensionsanspruchsberechtigte seine Tätigkeit darüber hinaus aufgrund eines Dienst- oder Werkvertrages entfalten muss, wird vom Gesetzgeber nicht gefordert, und ist aus § 14 Abs. 7 Z 3 EStG 1988 schon deswegen nicht ableitbar, weil in § 14 Abs. 7 Z 1 bis 6 leg. cit. lediglich die steuerlichen Grundsätze der Rückstellungsbildung und nicht die Voraussetzungen für die Bildung einer Pensionsrückstellung aufgelistet werden.

Mit dem Abstellen auf "Arbeits- und Werkleistungen" in der Z 3 des § 14 Abs. 7 EStG 1988 (bereits in der Stammfassung) bringt der Gesetzgeber, wie dies die Beschwerde richtig aufzeigt, zum Ausdruck, dass sowohl die Fälle, in denen die Pensionszusagen auf Grund von Leistungen, die der Pensionsanwartschaftsberechtigte im Rahmen eines Dienstverhältnisses erbracht hat, als auch die Fälle, in denen die Pensionszusagen mit Leistungen außerhalb eines Dienstverhältnisses zusammenhängen, unter § 14 EStG 1988 fallen. Es ist kein Grund dafür erkennbar, dass der Gesetzgeber bei den Fällen, in denen die Pensionszusagen mit Leistungen außerhalb eines Dienstverhältnisses zusammenhängen, darauf abstellen wollte, dass die Leistungen im Rahmen eines Werkvertrages im Sinne des ABGB erbracht werden. Durch die von ihr gewählte Auslegung unterstellt die belangte Behörde der Bestimmung, die gerade nicht in dieser Weise differenziert, fälschlicherweise einen gleichheitswidrigen Inhalt, erfüllen doch

Pensionsverpflichtungen unabhängig davon, im Rahmen welcher Vertragsverhältnisse die zugrundeliegenden Leistungen erbracht werden, in gleicher Weise jene Merkmale, die den Begriff der "ungewissen Verbindlichkeit" konstituieren (vgl. sinngemäß das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 11. Dezember 2002, B 1609/01).

Von der Regelung über Pensionsrückstellungen nach § 14 Abs. 7 EStG 1988 sind daher Pensionszusagen, die nicht auf Leistungen aus einem Arbeits- oder Werkvertrag zurückzuführen sind, nicht ausgeschlossen.

Im übrigen hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 25. Jänner 1994, 90/14/0073, zur vergleichbaren Bestimmung des § 14 EStG 1972 zum Ausdruck gebracht, dass die Regelung eine Ausnahme von den allgemeinen Grundsätzen der Rückstellungsbildung darstelle; nicht von dieser Bestimmung erfasste Arten von Verbindlichkeiten erführen daher durch diese Bestimmung keine Einschränkung, sondern seien nach den allgemeinen Regeln als ungewisse Verbindlichkeiten rückstellbar (vgl. auch das hg. Erkenntnis vom 21. Dezember 1994, 89/13/0007, und Wiesner in Kapl, Leitfaden für die betriebliche Altersvorsorge, 87).

Die Pensionszusage an Andrea H. berechtigt die Beschwerdeführerin daher - entgegen der Annahme der belangten Behörde - auch insoweit zur steuerwirksamen Bildung einer Pensionsrückstellung iSd § 14 Abs. 7 EStG 1988, als die Rückstellung auf laufende Vermittlungsleistungen von Andrea H. entfällt. Dies gilt jedenfalls dann, wenn Aktivbezug und Pensionserwartung in einem angemessenen Verhältnis zu den von Andrea H. erbrachten Vermittlungsleistungen stehen. Diesbezüglich führt die belangte Behörde in ihrer Begründung aus, dass sich die der Gesellschafterin Andrea H. erteilte Pensionszusage als nicht fremdüblich erweise. Mit einem Fremden wäre eine derartige Pensionszusage nicht vereinbart worden. Die Verpflichtung zu einer Pensionsleistung an einen Geschäftspartner, der Provisionen erhalte, sei im Geschäftsleben unüblich. Konkrete Ermittlungen, als deren Ergebnis die belangte Behörde die Unüblichkeit solcher Vereinbarungen hätte feststellen können, wurden in der Bescheidbegründung aber nicht dargestellt. Der angefochtene Bescheid erfüllt daher insofern nicht die Voraussetzungen, denen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine Bescheidbegründung genügen muss.

Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass der angefochtene Bescheid, soweit er Körperschaftsteuer betrifft, mit prävalierender Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet ist. Er war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47ff VwGG in Verbindung mit der VerordnungBGBI. II 333/2003.

Wien, am 28. Oktober 2008

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2008:2008150028.X00

**Im RIS seit**

28.11.2008

**Zuletzt aktualisiert am**

21.05.2013

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

© 2026 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)