

# TE Vwgh Erkenntnis 2003/11/27 99/15/0178

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 27.11.2003

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

KStG 1966 §8 Abs1;

KStG 1988 §8 Abs2;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Zehetner als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Reinisch, über die Beschwerde der Ing. W GmbH in A, vertreten durch Dr. Wolfgang Stolz, Rechtsanwalt in 5550 Radstadt, Schernbergstraße 19, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Salzburg (Berufungssenat II) vom 5. November 1998, Zl. RV 098.96/1-8/96, betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer 1989 bis 1994, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 381,90 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Die beschwerdeführende GmbH (im Folgenden: Beschwerdeführerin) betreibt einen von der B KG gepachteten Zimmereibetrieb. Sie wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 25. März 1988 von Walter B, dessen Ehefrau Katharina B, deren Sohn Ing. Walter B und dessen Ehefrau Manuela B gegründet. Die Gesellschafter waren zu je 25 % am Stammkapital beteiligt. Walter B und Ing. Walter B wurden zu Geschäftsführern bestellt. Den beiden Geschäftsführern wurden am 3. April 1988 gleich lautende Pensionszusagen in Höhe von 80 % des letzten Bruttomonatsgehaltes (unter Anrechnung der gesetzlichen Alterspension) gemacht. Die Pensionszusagen enthalten unter Punkt "Erstens" folgende Bestimmung:

"Die Firmenpension beträgt 80 % des letzten monatlichen Bruttogehaltes unter der Voraussetzung, dass Herr Walter B (jun./sen.) bis zu seinem 60. Lebensjahr ununterbrochen dem Unternehmen als Geschäftsführer und/oder bis zu seinem 65. Lebensjahr zumindest als Konsulent zur Verfügung steht."

Die Pension sei erstmalig in dem auf die Vollendung des 65. Lebensjahres folgenden Monat auszuzahlen. Im Falle des Ablebens eines Pensionsberechtigten erhalte dessen Ehefrau 80 % der Firmenpension (unter Anrechnung der gesetzlichen Alterspension). Die Pensionszusage könne vom Unternehmen einseitig nicht widerrufen werden. Die

Auszahlung könne jedoch unbeschadet des Weiterbestandes des Rechtsanspruches ausgesetzt werden, wenn es die wirtschaftliche Lage des Unternehmens erfordere. Solcherart gestundete Pensionszahlungen seien jedoch innerhalb von drei Jahren nachzuzahlen.

Das Dienstverhältnis des Walter B wurde im Juli 1990 bei Erreichen des 60. Lebensjahres beendet. 1995 wurde erstmals die Firmenpension an ihn ausbezahlt.

Anlässlich einer bei der Beschwerdeführerin über die Jahre 1989 bis 1994 durchgeführten Betriebsprüfung vertrat der Prüfer die Ansicht, die im Zusammenhang mit den Pensionszusagen an Walter B und Ing. Walter B gebildeten Rückstellungen seien steuerlich nicht anzuerkennen. Da die Beschwerdeführerin zur Gänze durch die Familie B beherrscht werde, sei bei der Prüfung der Ernsthaftigkeit der Pensionsusage ein strenger Maßstab anzulegen. Einem fremden Geschäftsführer, der in ein Unternehmen eintrete, werde üblicherweise nicht bereits unmittelbar bei Beginn des Anstellungsverhältnisses eine Firmenpension zugesagt, sondern erst nach einer längeren Betriebszugehörigkeit, jedenfalls nicht vor Ablauf der Probezeit. Walter B sei im Zeitpunkt der Pensionsusage bereits 57 Jahre alt gewesen und bei seinem Pensionsantritt lediglich zwei Jahre und drei Monate als Geschäftsführer und fünf Jahre als Konsulent (ohne Aktivbezug) zur Verfügung gestanden. Nach Ansicht des Prüfers setze eine Pensionsusage aber voraus, dass der Pensionsanspruch durch die aktive Tätigkeit "erdient" worden sei. Wenn der Zeitraum zwischen Pensionsusage und Eintritt in den Ruhestand weniger als zehn Jahre betrage, liege eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter-Geschäftsführer vor.

Das Finanzamt schloss sich in den für die Streitjahre wieder aufgenommenen Verfahren der Rechtsansicht des Prüfers an und erließ die entsprechenden Sachbescheide.

Die Beschwerdeführerin erhob Berufung und führte im Wesentlichen aus, es bestehe weder eine gesetzliche Regelung, die eine "Wartezeit" bis zur Pensionsgewährung vorsehe, noch läge ein Grund vor, an der Fremdüblichkeit der Pensionszusagen zu zweifeln.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes wurde ua festgestellt, dass die Beschwerdeführerin anderen Dienstnehmern keine Pensionszusagen gemacht habe. Eine interne Erhebung im Bereich des Finanzamtes betreffend 484 Kapitalgesellschaften mittlerer Größe (bis S 50 Mio Umsatz) habe ergeben, dass in keinem einzigen Fall einem fremden Dienstnehmer eine Pensionsusage gemacht worden sei. Es sei somit bei Betrieben dieser Größenordnung dem Grunde nach völlig unüblich, Pensionszusagen zu gewähren. Auch bei der Beschwerdeführerin, die Umsätze zwischen 13 und 19 Mio S erwirtschaftete und 24 Dienstnehmer beschäftigte, liege eine "typische Familiengesellschaft in der Größe eines Mittelbetriebes" vor, in welchem Firmenpensionen an fremde Dienstnehmer völlig unüblich seien. Auch Großbetriebe würden allenfalls gemachte Pensionszusagen an fremde Dienstnehmer mit absoluten Werten begrenzen und nicht mit 80 % des letzten monatlichen Bruttogehaltes bestimmen. Auch sonst (zB Witwenpension) lägen die Pensionszusagen von Großbetrieben erheblich unter jenen der Beschwerdeführerin.

Die Beschwerdeführerin führte in ihrem Vorlageantrag ua aus, die Erhebungen des Finanzamtes könnten keinesfalls repräsentativ sein, weil die untersuchten 484 Fälle lediglich 0,8 % der österreichischen Klein- und Mittelbetriebe darstellten. Eine Umfrage bei Steuerberatern habe ergeben, dass in ca 10 % der Unternehmen dieser Größe Betriebspensionen gewährt würden, wobei der Anteil der fremden Dienstnehmer "natürlich" verhältnismäßig gering sei. Walter B habe das Unternehmen der Beschwerdeführerin im Rahmen der B KG innerhalb von 30 Jahren zu einem erfolgreichen Betrieb aufgebaut. Ing. Walter B sei in derselben KG fünf Jahre als leitender Angestellter tätig gewesen und habe in dieser Zeit im Rahmen der B KG als zweites Standbein ein professionelles Planungsbüro aufgebaut. Beide Geschäftsführer verfügten über Qualifikationen und Erfahrungen, die kein anderer Mitarbeiter des Unternehmens auch nur annähernd aufweisen könne. Die vorliegenden Pensionszusagen seien daher dem Grunde als auch der Höhe nach angemessen.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Berufung mit der Begründung abgewiesen, es sei gänzlich ungewöhnlich, bei Beginn eines Dienstverhältnisses Pensionszusagen zu machen, die es den Geschäftsführern erlaubten, dieses Dienstverhältnis nach kürzester Zeit aufzulösen, ohne dabei den Anspruch auf die Firmenpension zu verlieren, wenn bis zum 65. Lebensjahr eine nach Art und Umfang nicht näher bestimmte Konsulententätigkeit ausgeübt werde. Gesellschaftsfremden Geschäftsführern wären Pensionszusagen dieses Inhaltes nicht gemacht worden. Die in der Berufungsvorentscheidung genannten Erhebungen des Finanzamtes, wonach in keinem einzigen Fall Pensionszusagen an fremde Arbeitnehmer gemacht worden seien, hätten auch ergeben, dass Pensionszusagen im Ausmaß von 80 %

des letzten Aktivbezuges (unter Anrechnung der ASVG-Pension) sowie eine Witwenpension im Ausmaß von 80 % der Firmenpension des Ehemannes als völlig unüblich anzusehen seien. Die Leistungen des Walter B hinsichtlich des Aufbaus der B KG, die ihren Betrieb an die Beschwerdeführerin verpachtet habe, stünden außer Zweifel. Es sei aber nicht schlüssig, für die Tätigkeit in einem anderen Unternehmen eine Firmenpension zu gewähren, zumal sich eine Anerkennung solcher Leistungen regelmäßig in der Höhe des Pachtschillings niederschlage. Da gesellschaftsfremden Geschäftsführern derartige Pensionszusagen nicht gemacht worden wären, sei die Pensionsrückstellung als verdeckte Gewinnausschüttung zu behandeln.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde erwogen:

Rückstellungen einer Kapitalgesellschaft für Pensionsansprüche eines geschäftsführenden Gesellschafters sind nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes als verdeckte Ausschüttungen nach § 8 Abs. 1 KStG 1988 zu werten, wenn die Pensionszusage, auf der der Pensionsanspruch beruht, in der gegebenen Form einem gesellschaftsfremden Geschäftsführer nicht gemacht worden wäre und sie daher für den Bereich des Steuerrechtes keine Anerkennung finden kann; an die demnach zu prüfenden Voraussetzungen ist in jeder Hinsicht ein strenger Maßstab anzulegen. 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 Geschäftsführer nicht gemacht worden wäre (vgl das hg Erkenntnis vom 24. Juni 1999, 94/15/0185, mwN).

Im angefochtenen Bescheid hat die belangte Behörde die fehlende Fremdüblichkeit der Pensionszusage aus mehreren Gründen geschlossen: Die Pensionszusage wurde bereits zu Beginn des Dienstverhältnisses ohne Abwarten einer Probezeit gegeben. Weiters habe es die Pensionszusage den begünstigten Geschäftsführern erlaubt, das Dienstverhältnis binnen kürzester Zeit aufzulösen, ohne den Anspruch auf die Pensionszahlung zu verlieren. Die einzige dafür zu erfüllende Voraussetzung, nämlich der Beschwerdeführerin bis zum Erreichen des 65. Lebensjahres als Konsulent zur Verfügung zu stehen, sei in der Pensionszusage nicht näher bestimmt worden. Weiters wurde die Höhe der zugesagten Pension, nämlich 80 % des Aktivbezuges (unter Anrechnung der ASVG-Pension) und die Höhe der Witwenpension (nämlich 80 % des Pensionsbezuges unter Anrechnung der ASVG-Pension), als fremdunüblich angesehen. Auch das alleinige Abstellen auf eine prozentuelle Größe ohne betragsmäßige Begrenzung des Pensionsanspruches spreche gegen die Fremdüblichkeit der Pensionszusage.

Im Beschwerdefall wurde jedem Geschäftsführer bereits bei Beginn des Dienstverhältnisses unabhängig von dessen Dauer ein Pensionsanspruch in voller Höhe gewährt. Dadurch wurde den Geschäftsführern die Möglichkeit eingeräumt, bereits nach kürzester Zeit das Dienstverhältnis zu beenden, ohne den Pensionsanspruch zu verlieren. Die in der Beschwerde behauptete aktenwidrige Sachverhaltsdarstellung durch die belangte Behörde, wonach die Pensionszusage es erlaube, das Dienstverhältnis nach kürzester Zeit ohne Verlust des Anspruchs auf Firmenpension aufzulösen, kann im Hinblick auf die in den Verwaltungsakten einliegende schriftliche Ausfertigung der Pensionszusage nicht nachvollzogen werden. Dass die belangte Behörde hinsichtlich der in der Pensionszusage enthaltenen Bedingung, der ausscheidende Geschäftsführer habe der Beschwerdeführerin bis zum 65. Lebensjahr zumindest als Konsulent zur Verfügung zu stehen, keine Fremdüblichkeit beigemessen hat, kann im Hinblick auf die fehlende Konkretisierung dieser Tätigkeit hinsichtlich Art und Umfang nicht als unschlüssig erachtet werden. Wenn in der Beschwerde auch vorgebracht wird, die Konsulententätigkeit des Walter B sei tatsächlich umfangreich gewesen, so wird damit noch nicht dargetan, dass die in der Pensionszusage genannte Konsulententätigkeit so bestimmt gewesen sei, sodass sie hinsichtlich der Fremdüblichkeit einer Überprüfung zugänglich gewesen wäre.

Die Beschwerde erweist sich somit insgesamt als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 27. November 2003

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2003:1999150178.X00

**Im RIS seit**

22.01.2004

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

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.  
[www.jusline.at](http://www.jusline.at)