

# TE Vwgh Erkenntnis 2002/11/26 99/15/0223

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 26.11.2002

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

KStG 1988 §8 Abs2;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer sowie die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Reinisch, über die Beschwerde der K GmbH in A, vertreten durch Dr. Wolfgang Stolz, Rechtsanwalt in 5550 Radstadt, Schernbergstraße 19, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Salzburg (Berufungssenat II) vom 10. Dezember 1998, Zl. RV 36.96/1-8/96, betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer 1990 bis 1993, zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.089,68 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Ing. S war zu 25 % an der Beschwerdeführerin beteiligt und deren Geschäftsführer.

Im Zuge einer den Zeitraum 1990 bis 1993 umfassenden Buch- und Betriebsprüfung gelangte der Prüfer zur Auffassung, die Beschwerdeführerin habe zu Unrecht eine Pensionsrückstellung für die Ing. S erteilte Pensionszusage gebildet. Die Pensionszusage halte einem Fremdvergleich nicht stand.

Gegen die Bescheide betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer 1990 bis 1993, mit welchen sich das Finanzamt der Ansicht des Prüfers anschloss, brachte die Beschwerdeführerin Berufung ein. Das Finanzamt sei davon ausgegangen, dass die Rückstellung ein Mehrfaches des Eigenkapitals der Beschwerdeführerin betragen habe. Diese Feststellung sei unrichtig, weil auch die Bilanzpositionen Bilanzgewinn und Rücklagen zum Eigenkapital zählten. Das Finanzamt habe sich darauf gestützt, dass von einem "Erdienen" der Firmenpension keine Rede sein könne, wenn die Pension nach relativ kurzer Dienstzeit gewährt werde. Die Beschwerdeführerin verweise darauf, dass Ing. S am 26. Juni 1947 geboren sei. Im Zeitpunkt des Abschlusses des Anstellungsvertrages als Geschäftsführer (31. März 1989) sei er 42 Jahre alt gewesen. Die entsprechenden Regelungen im Anstellungsvertrag laute: "Nach Beendigung des Dienstverhältnisses steht dem Geschäftsführer eine Firmenpension zu. Die Höhe der Firmenpension wird nach dem Geschäftsführergehalt anteilig berechnet. Die Berechnungsgrundlage bildet ein Vertragsverhältnis von mindestens 12 Jahren, wobei bei

vorzeitiger Auflösung des Vertragsverhältnisses die Firmenpension aliquot vom Geschäftsführergehalt ausbezahlt wird. Ein Dienstjahr ist daher 8,33 %". Sohin stehe die volle Firmenpension erst nach einer Dienstzeit von 12 Jahren zu. Unter der erwähnten "vorzeitigen Auflösung des Vertragsverhältnisses" sei nicht eine normale Kündigung gemeint; aus § 7 Abs. 2 des Anstellungsvertrages ergebe sich vielmehr, dass darunter nur Auflösungen aus wichtigem Grund gemeint seien, wie etwa solche auf Grund der Änderung der Gesellschaftsform oder der Berufsunfähigkeit infolge einer Krankheit oder eines Unfall des Geschäftsführers. Im Falle der vorzeitigen Auflösung stehe Ing. S nur eine anteilige Firmenpension zu.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung verwies das Finanzamt darauf, dass im Anstellungsvertrag keine Anrechnung der ASVG-Pension auf die Betriebspension vorgesehen sei. Nach 12 Jahren erhalte Ing. S eine Firmenpension, die dem Geschäftsführergehalt entspreche. Sobald Ing. S auch das Alter für eine ASVG-Pension erreicht habe, erhalte er im Ruhestand im Ergebnis einen höheren Bezug als in seiner Aktivzeit. Zu beachten sei auch, dass Ing. S bereits nach dem ersten Jahr ein aliquoter Pensionsanspruch, der sich mit 8,33 % des Geschäftsführergehaltes errechnet, zugestanden sei. Für jedes weitere Dienstjahr im Betrieb der Beschwerdeführerin seien 8,33 % hinzugekommen. Auch wenn der Geschäftsführer vor Ablauf von 12 Jahren selbst kündige, stehe ihm die aliquote Firmenpension zu.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz führt die Beschwerdeführerin aus, Ing. S habe im Jahre 1990 ca. S 44.091,--, 1991 ca. S 47.243,--, 1992 ca. S 49.833,-- und 1993 ca. S 52.242,-- monatlich verdient. Es habe sich sohin erst unter Einbeziehung der Dotierung der Pensionsrückstellung eine angemessen hohe Geschäftsführerentlohnung ergeben. Die volle Firmenpension stehe erst nach einem Zeitraum von 12 Jahren zu. Werde innerhalb einer Zeit von 12 Jahren das Dienstverhältnis vorzeitig aufgelöst, dann stehe eine anteilige Firmenpension zu. Was unter vorzeitiger Auflösung des Vertragsverhältnisses zu verstehen sei, ergebe sich aus § 7 Absatz 2 des Anstellungsvertrages; dort heiße es, dass der Vertrag aus einem wichtigen Grund vorzeitig aufgekündigt werden könne. Die Firmenpension stehe also nur dann zu, wenn entweder das Dienstverhältnis mindestens 12 Jahre gedauert habe, oder das Dienstverhältnis innerhalb dieser 12 Jahre aus einem wichtigen Grund vorzeitig aufgelöst werde, wobei im letzten Fall nur eine anteilige Firmenpension bezahlt werde. Zum Vorwurf der Überversorgung werde entgegnet, dass Ing. S nicht eine Firmenpension in der Höhe des letzten Aktivbezuges (bzw. bei vorzeitiger Auflösung des Dienstverhältnisses in Höhe des anteiligen Aktivbezuges) erhalte, sondern die "erdiente Pensionsrückstellung" auf Grund der Sterbetafel 1980/1982 auf die restlich zu erwartenden Lebensjahre zu verteilen sei. Die zur Auszahlung gelangende Firmenpension werde somit beträchtlich unter dem Aktivbezug bzw. dem anteiligen Aktivbezug liegen. Von einer Überversorgung könne daher keinesfalls gesprochen werden.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. In der Generalversammlung der Beschwerdeführerin vom 24. Februar 1989 sei hinsichtlich der Altersversorgung des Ing. S beschlossen worden, dass die Firmenpension auf einen Zeitraum der Betriebszugehörigkeit von 12 Jahren festgesetzt sein solle und bei einem früheren Ausscheiden die Betriebspension anteilig zur Auszahlung gelangen solle. Nach Ablauf von 12 Jahren oder nach vorzeitiger Auflösung des Dienstverhältnisses werde die Pensionsrückstellung ausgesetzt. Die zugesagte Pension dürfe den laufenden Aktivbezug nicht übersteigen, sie müsse wesentlich darunter liegen. Die Pensionsrückstellung sei nur soweit gesichert, solange sie keine erhebliche Härte für den Betrieb darstelle oder den Fortbestand des Betriebes nicht gefährde. Die Auszahlung der Pension erfolge - so der Generalversammlungsbeschluss weiter - erst nach Ablauf des Zeitraumes von 12 Jahren bzw. zum Pensionseintrittsalter, wobei die Auszahlung monatlich auf Grund der gesetzlichen Sterbetafel 1980/1982 auf die restlich zu erwartenden Lebensjahre des Begünstigten erfolgen könne oder die Möglichkeit einer einmaligen Ablöse der Rückstellung gegeben sei.

Die Pensionszusage erlaube dem Geschäftsführer den Pensionsantritt mit 54 Jahren. Diese Altersgrenze für den Eintritt in den Ruhestand sei als zu niedrig anzusehen, liege doch das Pensionsalter für die Inanspruchnahme der vorzeitigen Alterspension nach dem ASVG bei 60 Jahren. Bei dem früheren Ausscheiden erhalte Ing. S einen aliquoten Pensionsanspruch, es werde daher auch bei nur einjähriger Betriebszugehörigkeit eine Pension nach Ablauf von 12 Jahren ausbezahlt. Der Ansicht, die Firmenpension stehe nur zu, wenn entweder das Dienstverhältnis 12 Jahre lang gedauert habe oder es innerhalb dieser 12 Jahre aus einem wichtigen Grund, den Ing. S nicht beeinflussen könne, zur vorzeitigen Auflösung gekommen sei, könne die belangte Behörde nicht folgen. Solches ergebe sich aus dem Anstellungsvertrag jedenfalls nicht in klarer und eindeutiger Weise. Nach § 5 Abs. 1a des Anstellungsvertrages stehe

die Firmenpension bei Beendigung des Dienstverhältnisses zu, eine Einschränkung hinsichtlich des Beendigungsgrundes werde nicht gemacht, es werde lediglich festgehalten, dass bei einer vorzeitigen Auflösung des Vertragsverhältnisses die Firmenpension aliquot ausbezahlt werde. Im Gesellschafterbeschluss vom 24. Februar 1989 werde fixiert, dass bei einem früheren Ausscheiden die Betriebspension anteilig zur Anrechnung zu bringen sei. Aus dem Gesellschafterbeschluss ergebe sich, dass die zugesagte Firmenpension als zusätzliche Altersversorgung gedacht sei und die gesetzliche Pension dadurch unberührt bleibe. Der wirtschaftliche Sinn einer Pensionszusage liege darin, dass der durch den Übertritt in den Ruhestand eintretende Einkommensabfall gemindert oder im äußersten Fall ausgeglichen werde. Der Ausschluss einer mindernden Anrechnung von Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung sei im Wirtschaftsleben bei fremden Personen unüblich. In die Berechnung der Pensionsrückstellung hätten sämtliche Prämissen der Pensionszusage einzufließen, es sei daher darauf abzustellen, dass der Pensionsanspruch in voller Höhe entstehe und die Firmenpension nach Ablauf von 12 Dienstjahren entsprechend der Lebenserwartung nach der Sterbetafel 1980/1982 ausbezahlt werde. Eine Überversorgung liege jedenfalls ab dem Zeitpunkt vor, ab dem zusätzlich zur Firmenpension die gesetzliche Alterspension zur Auszahlung gelange.

Die belangte Behörde gehe daher davon aus, dass einem gesellschaftsfremden Geschäftsführer eine gleichartige Pensionszusage nicht erteilt worden wäre. Daran ändere nichts der Gesellschafterbeschluss vom 6. April 1989, wonach die Alters- und Hinterbliebenenversorgung des Geschäftsführers nach § 5 Abs. 1a des Anstellungsvertrages auch für nachfolgende Geschäftsführer Geltung haben solle. Eine Untersuchung hinsichtlich der Angemessenheit der Gesamtentlohnung des Geschäftsführers könne daher entfallen. Die Bildung der Pensionsrückstellung sei sohin vom Finanzamt zu Recht als verdeckte Ausschüttung behandelt worden.

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

Rückstellungen einer Kapitalgesellschaft für Pensionsansprüche eines gesellschaftsnahen Geschäftsführers sind verdeckte Ausschüttungen und gemäß § 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 Geschäftsführer nicht gemacht worden wäre und diese Pensionszusage daher für den Bereich des Steuerrechtes keine Anerkennung finden kann (vgl. das hg. Erkenntnis vom 7. Februar 1990, 88/13/0241, Slg. 6479/F). Der Verwaltungsgerichtshof hat es in ständiger Rechtsprechung nicht als rechtswidrig angesehen, wenn die Behörde eine Pensionszusage, welche zu einer Besserstellung gegenüber der Aktivtätigkeitszeit des Geschäftsführers führen würde, als nicht fremdüblich angesehen hat. Zweck der Vereinbarung der Anrechnung der gesetzlichen Pension auf den Pensionsanspruch aus einer Pensionszusage ist es, eine eventuelle Überversorgung des Geschäftsführers zu verhindern (vgl. das hg. Erkenntnis vom 24. Juni 1999, 94/15/0185).

Die Frage, ob eine Rechtsbeziehung auch unter Fremden in gleicher Weise zustande gekommen und abgewickelt worden wäre, ist eine Tatfrage und daher auf Grund entsprechender Erhebungen in freier Beweiswürdigung zu lösen. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Beweiswürdigung der belangten Behörde, die gemäß § 167 Abs. 2 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabeverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen hat, welche Tatsachen als erwiesen anzunehmen sind, vom Verwaltungsgerichtshof insoweit zu prüfen, als es sich um die Feststellung handelt, ob der Denkvorgang bei der belangten Behörde zu einem den Denkgesetzen und der Lebenserfahrung entsprechenden Ergebnis geführt hat und ob der Sachverhalt, der im Denkvorgang gewürdigt worden ist, in einem ordnungsgemäßen Verfahren ermittelt worden ist.

Im vorliegenden Fall hat die belangte Behörde aus zwei Umständen auf die fehlende Fremdüblichkeit der von der Beschwerdeführerin gewährten Pensionszusage geschlossen:

einerseits erhalte der Geschäftsführer die Pension bereits beim Eintritt in den Ruhestand nach 12 Dienstjahren und somit im Alter von 54 Jahren bzw. im Falle eines früheren Ausscheidens (nach den Feststellungen der belangten Behörde allerdings auch in diesem Fall erst nach Ablauf von 12 Jahren) mit einem aliquoten Anteil. Andererseits sehe die Vereinbarung keine Anrechnung der gesetzlichen Alterspension vor, weshalb ab dem Anfall der gesetzlichen Sozialversicherungspension eine Überversorgung vorliege.

Die Beschwerdeführerin hat im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgebracht, Inhalt der Pensionszusage sei nicht eine Betriebspension in Höhe des letzten Aktivbezuges. Vielmehr sei die "erdiente Pensionsrückstellung auf Grund der Sterbetafel 1980/1982 auf die restlich zu erwartenden Lebensjahre

zu verteilen". Die Betriebspension werde daher beträchtlich unter dem Aktivbezug liegen, sodass von einer Überversorgung nicht gesprochen werden könne.

Aus der Beschwerde ergibt sich, dass das Dienstverhältnis des Geschäftsführers u.a. wegen dessen angegriffenen Gesundheitszustandes im Jahr 1997 vorzeitig aufgelöst worden sei. Damals habe der Aktivbezug ca. S 56.000,- betragen. Da das Dienstverhältnis acht Jahre gewährt habe, sei dem Geschäftsführer ein Pensionsanspruch im Ausmaß von 66,64 % der "erdienten Pensionsrückstellung" zugestanden, was zu einer monatlichen Pension von ca. S 8.600,- geführt habe. Die Beschwerdeführerin bringe vor, im gegenständlichen Fall sei eine nicht sehr gebräuchliche Methode der Berechnung der Firmenpension ("erdiente Pensionsrückstellung verteilt auf die restliche Lebenserwartung") vereinbart worden. Diese schließe jedoch eine Überversorgung aus.

Im angefochtenen Bescheid hat sich die belangte Behörde mit dem Vorbringen der Beschwerdeführerin betreffend die konkrete Berechnung der Betriebspension nicht auseinander gesetzt. Die belangte Behörde hat zwar die Annahme getroffen, dass es ab dem Anfallen der Sozialversicherungspension zu einer Überversorgung komme. Ob dies zutrifft, kann allerdings erst beurteilt werden, wenn von der belangten Behörde dargelegt wird, was nach ihrer Sachverhaltsannahme der konkrete Inhalt der Pensionsvereinbarung zwischen der Beschwerdeführerin und dem Geschäftsführer ist, somit insbesondere, welche konkrete Art der Berechnung der Betriebspension der Sachverhaltsannahme der belangten Behörde zufolge vereinbart wurde. Ohne eine solche Darlegung erweist sich die Annahme, die im gegenständlichen Fall getroffene Pensionsvereinbarung führe zu einer Überversorgung, als un schlüssig.

Un schlüssig ist im gegenständlichen Fall auch die Überlegung der belangten Behörde, der Mangel an Fremdüblichkeit der Pensionszusage ergebe sich aus der zeitlichen Komponente des Pensionsanfalles. Da der Sachverhaltsannahme der belangten Behörde zufolge die Pension keinesfalls vor Ablauf eines Zeitraumes von 12 Dienstjahren anfällt (dies gelte auch für den Fall der vorzeitigen Auflösung des Vertragsverhältnisses), kann von einem nicht hinreichend langen Zeitraum zwischen der Zusage und dem Anfallen der Pension nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes keine Rede sein. Zudem kommt auch in diesem Zusammenhang dem Fehlen von Sachverhaltsfeststellungen betreffend die Art der Berechnung der Betriebspension Bedeutung zu. Das Vorbringen der Beschwerdeführerin lässt sich dahingehend deuten, dass ein fixer Betrag ("erdiente Pensionsrückstellung") auf die nach der voraussichtlichen Lebenserwartung geschätzte Anzahl von Jahren bzw. von Monaten aufgeteilt wird. Solcherart würde ein früherer Pensionsantritt ohnedies zu einer Verminderung der monatlichen Pensionszahlung führen.

Der angefochtene Bescheid ist sohin gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II 501/2001. Die Umrechnung der entrichteten Stempelmarken beruht auf § 3 Abs. 2 Z 2 EuroG, BGBl. I 72/2000.

Wien, am 26. November 2002

#### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2002:1999150223.X00

#### **Im RIS seit**

24.03.2003

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

© 2025 JUSLINE

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

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