

TE Vwgh Erkenntnis 2002/5/22 99/15/0059

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 22.05.2002

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §167 Abs2;

BAO §21 Abs1;

EStG 1988 §14 Abs7;

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. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. U. Zehetner, über die Beschwerde der B. G GmbH in M, vertreten durch Dr. Erwin Wartecker, Rechtsanwalt in 4810 Gmunden, Franz-Josef-Platz 3, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Salzburg (Berufungssenat II) vom 3. Februar 1999, RV 131/1-8/98, betreffend Körperschaftsteuer 1995 bis 1997 sowie Körperschaftsteuervorauszahlungen 1998, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 332,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Bernhard G. ist Geschäftsführer und mit einem Anteil von S 125.000,-- am Stammkapital von S 500.000,-- Gesellschafter der Beschwerdeführerin. Das restliche Stammkapital der Beschwerdeführerin wird von Renate G. (49 %), der Ehegattin des Bernhard G., und Margarete G. (26 %), bzw. ab 22. Dezember 1997 von Margarete G. (75%) gehalten.

Am 31. März 1995 schloss die Beschwerdeführerin mit Bernhard G., der zu diesem Zeitpunkt 47 Jahre alt war, eine Vereinbarung (in der Folge: Pensionszusage), derzufolge ihm eine Alters- oder Invalidenrente von 80 % des letzten Aktiv-Monatsbezuges ohne ASVG-Gegenrechnung gewährt wird. Vereinbart wurde weiters eine Witwenrente von 50 % der Rente, auf die der Geschäftsführer bei seinem Tode Anspruch oder Anwartschaft hat.

Anlässlich einer die Streitjahre umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung führte der Prüfer dazu Folgendes aus:

"Tz. 16: Unangemessen hohe Pensionsrückstellung

Die Pensionsrückstellung, erstmalige Bildung 1995, durch Zuweisung 1995 von S 322.201,--, 1996 von S 498.436,-- und

1997 von S 701.087,-- lt. versicherungsmathematischem Gutachten, ist unangemessen hoch. Unangemessen hoch deshalb, da auf die gesetzliche Obergrenze von 80 % des aktiven Letztbezuges die Leistungen aus Pensionskassen laut Vertrag nicht angerechnet werden. Rechnet man nun die gesetzliche Pension der Pensionsversicherungsanstalt in der zur Zeit zustehenden voraussichtlichen Höhe von S 29.000,-- (laut Auskunft der Pensionsversicherungsanstalt) mit der zur Zeit zugesagten betrieblichen Pension von rund S 64.000,-- zusammen, so würde dem Pensionsberechtigten eine Pension in der Höhe von S 93.000,-- zustehen. Dies ist mehr als 115 % des letzten Aktivbezuges.

Gemäß § 14 Abs. 7 EStG können Pensionsrückstellungen für unwiderrufliche und rechtsverbindliche Pensionszusagen steuerlich anerkannt werden, wenn sie in keiner der wesentlichen Bestimmungen unangemessen sind. Trifft dies jedoch zu, muss die steuerliche Anerkennung zur Gänze versagt werden (VwGH 9.11.1982, 82/14/0090). Erweist sich die Höhe der zugesagten Pension als unangemessen, so wird die Pensionszusage als Ganzes steuerlich negiert und nicht wie beim Aktivlohn der angemessene Teil steuerlich anerkannt. Dies ergibt sich aus dem Charakter der Pensionszusagen als Sonderausstattung des Dienstverhältnisses. Da Pensionszusagen nicht in dem Sinn allgemein üblich sind, wie etwa die Zahlung eines Aktivlohnes, besteht hierfür kein Standard. Eine Reduzierung auf ein allgemeines Niveau ist mangels allgemeiner Anhaltspunkte nicht möglich. Grundregel ist, dass die Pensionszusage nicht zu einer Besserstellung gegenüber der Aktivitätszeit führen darf. Die zugesagte Pension darf daher einschließlich einer Sozialversicherungspension keinesfalls höher als der Aktivlohn im Zeitpunkt des Pensionsantrittes sein (VwGH 7.2.90, 88/13/0241). Der Ausschluss der Anrechnung der Sozialversicherungspension ist daher ganz allgemein als unangemessen hoch anzusehen (VwGH 9.11.82, 82/14/0090).

Auf Grund der Unangemessenheit stellen die jährlichen Zuweisungen an Pensionsrückstellungen verdeckte Gewinnausschüttungen an den Geschäftsführer und Gesellschafter dar. Die Kapitalertragsteuer wird vom Gesellschafter getragen."

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

Die Beschwerdeführerin erhob "gegen die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1995, 1996 und 1997 vom 2.7.1998, sowie gegen den Körperschaftsteuer-VZ-Bescheid vom selben Tag" Berufung. Darin führte sie aus, der Geschäftsführer sei mit maximal 25 % am Stammkapital beteiligt. Zum Zeitpunkt der Pensionszusage sei er 48 Jahre alt gewesen. Die Beschwerdeführerin übe als Komplementärin die Geschäftsführung für die B.G. GmbH & Co KG aus. Diese Gesellschaft sei im Bereich des Entwurfs und der Herstellung äußerst hochwertiger Damen- und Herrenmode tätig. Das Unternehmen sei für seine Betriebsgröße äußerst ertragsstark. Dies beruhe vor allem auf der Tätigkeit des Geschäftsführers, welcher neben seiner handelsrechtlichen Geschäftsführertätigkeit auch die Designertätigkeit allein ausübe. Dem Geschäftsführer seien von verschiedenen größeren internationalen Modekonzernen Angebote zur Erstellung von Kollektionen gemacht worden und ihm für die Erstellung einer solchen (Winter-Sommerkollektion) bereits vor vielen Jahren eine Vergütung von rund S 2.000.000,-- jährlich angeboten worden. Er habe dies immer deshalb abgelehnt, weil er sich ausschließlich der Beschwerdeführerin widmen wolle. Sein Brutto-Jahresgehalt (1997: S 1.120.000,--) sei daher im Branchenvergleich also um 50 % zu niedrig anzusehen. Bei Dotierung des Gehaltes in einem dem Fremdvergleich standhaltenden Ausmaß wäre es daher mit Sicherheit nicht zu einer Unterschreitung der gesetzlich festgelegten Obergrenze gekommen.

Dazu, warum die im § 14 EStG geforderte Anrechnung der Leistungen aus Pensionskassen nicht in die Pensionszusage aufgenommen worden sei, sei Folgendes festzustellen:

Die Pensionszusage sei in grundsätzlicher Form durch die Gesellschafter mittels Beschluss festgestellt worden. Die Ausformulierung sei durch die steuerliche Beratung vorgenommen worden. Wieso die gesetzliche Obergrenze von 80 % abzüglich der Pensionsleistungen nicht vereinbart worden sei, sei nachträglich nicht mehr rekonstruierbar. Es dürfte sich jedoch in diesem Fall jedoch um einen Irrtum gehandelt haben. Die Gesellschafter und der Geschäftsführer seien übereingekommen, auf Grund der Feststellungen der Betriebsprüfung dies zu ändern und den gesetzlichen Erfordernissen anzupassen. Der entsprechende Gesellschafterbeschluss und ein geänderter bzw. neuer Pensionsvertrag würden in den nächsten ein bis zwei Wochen unterzeichnet und umgehend dem Finanzamt zur Verfügung gestellt werden. Im vorliegenden Fall sei nicht von einer verdeckten Gewinnausschüttung zu sprechen, weil

die Vorteilszuwendung, falls es sich hiebei überhaupt um eine solche handle, nicht im Gesellschaftsverhältnis begründet sei, sondern einem Gesellschaftsfremden, der die gleichen Leistungen wie der Geschäftsführer erbringe, mit Sicherheit die Leistung in der gleichen Form zugesagt worden wäre.

Eine verdeckte Gewinnausschüttung setze nicht nur ein objektives Element, nämlich das der tatsächlichen Vorteilszuwendung voraus, sondern müsse auch ein subjektives Element vorhanden sein, nämlich jenes, das diese Vorteilszuwendung auch tatsächlich gewollt gewesen sei. Liege ein bloßer Berechnungs- oder Vollziehungsfehler oder Unkenntnis des gesetzlichen Vertreters über die Vorteilsgewährungen an Gesellschafter vor, sei eine verdeckte Gewinnausschüttung erst durch den Verzicht der Körperschaft auf eine entsprechende Berichtigung oder Rückforderung ab dem Bekanntwerden bewirkt. Dies treffe im gegenständlichen Fall eindeutig zu. Auch wenn die derzeitige rechtliche Gestaltung der Pensionszusage in diesem einen Punkt der fehlenden Anrechnung der späteren Pensionszahlung unrichtig sei, müsse es der Gesellschaft möglich sein, ihrem Gesellschafter eine berichtigte, den steuerlichen Vorschriften entsprechende Zusage neuerlich zu machen.

Es werde daher beantragt, den angefochtenen bekämpften Bescheid insoweit aufzuheben, als nur die Differenz zwischen der steuerlich geltend gemachten und der steuerlich zulässigen Zuführung zur Pensionsrückstellung als Aufwand bei der Gesellschaft versagt werde und bei dieser die Bemessungsgrundlage die Körperschaftsteuer erhöhe.

Das Finanzamt wies mit Berufungsvorentscheidung die Berufung als unbegründet ab.

Mit dem nunmehr vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Nach Darstellung des Verwaltungsgeschehens führte die belangte Behörde aus, Rückstellungen einer Kapitalgesellschaft für Pensionsansprüche eines geschäftsführenden Gesellschafters seien nach der Rechtsprechung verdeckte Ausschüttungen und demgemäß bei der Ermittlung des Einkommens zu berücksichtigen, wenn die Pensionszusage, auf der der Pensionsanspruch beruhe, in der gegebenen Form einem gesellschaftsfremden Geschäftsführer nicht gemacht worden wäre und sie daher für den Bereich des Steuerrechtes keine Anerkennung finden könne. Literatur und ständige Rechtsprechung stellten klar, dass eine Pensionszusage nicht zu einer Besserstellung gegenüber der Aktivzeit führen dürfe. Der wirtschaftliche Sinn einer Pensionszusage liege darin, dass der durch den Übertritt in den Ruhestand eintretende Einkommensabfall gemindert oder im äußersten Fall ausgeglichen werden solle. Die zugesagte Pension dürfe daher einschließlich der Sozialversicherungspension nicht höher sein als der Aktivbezug bei Pensionseintritt. Der Ausschluss jeder mindernden Anrechnung der Sozialversicherungspension sei aber ganz allgemein als unangemessen anzusehen und sei im Wirtschaftsleben bei fremden Personen auch unüblich (Hinweis auf Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch, EStG 1988, Tz 51.3 zu § 14; Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Tz 15 zu § 14; hg. Erkenntnisse vom 9. November 1982, 82/14/0090, 0093, vom 8. November 1983, 83/14/0101, 0104, und vom 7. Februar 1990, 88/13/0241).

Es erscheine wenig wahrscheinlich, dass den Vertragsparteien, insbesondere dem geschäftsführenden Gesellschafter, der mit dieser Vereinbarung verbundene Vorteil nicht bewusst gewesen sei. Daran ändere nichts, dass zunächst die Pensionszusage in grundsätzlicher Form durch die Gesellschafter beschlossen worden sei und erst dann die Ausformulierung durch die Kanzlei des steuerlichen Vertreters erfolgt sei. Es erscheine nicht glaubhaft, dass die endgültige Fassung der Zusage unterzeichnet worden sei, ohne diesen Vorteil zu erkennen oder in Kauf zu nehmen. Die Einräumung eines derartigen Vorteils sei nur durch die bewusste Ausnutzung der gesellschaftsrechtlichen Stellung des Geschäftsführers zu erklären. Der Hinweis, dass die strittige Pensionszusage auf Grund der Feststellungen des Prüfers geändert bzw. neu abgeschlossen worden sei, gehe ins Leere. Rückwirkende Rechtsgeschäfte seien ungeachtet ihrer zivil- oder handelsrechtlichen Zulässigkeit für den Bereich des Steuerrechts grundsätzlich nicht anzuerkennen, es sei denn, der Gesetzgeber selbst hätte den dargestellten Grundsatz durch eine besondere Vorschrift ausdrücklich oder schlüssig durchbrochen. Eine solche besondere Vorschrift liege jedoch nicht vor.

Auf Grund des Ausschlusses der Anrechnung der gesetzlichen ASVG-Pension sei die gegenständliche Pensionszusage als verdeckte Ausschüttung zu behandeln und die Berufung sei daher abzuweisen gewesen. Die Vorauszahlung an Körperschaftssteuer für das Jahr 1998 sei entsprechend dem Körperschaftsteuerbescheid 1997 festgesetzt worden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Soweit sich die Beschwerdeführerin auch durch die Wiederaufnahme der Verfahren in ihren Rechten verletzt erachtet, ist sie darauf zu verweisen, dass die Wiederaufnahme der Verfahren nicht Gegenstand des angefochtenen Bescheides war. Die vom Finanzamt verfügte Wiederaufnahme der Verfahren erwuchs mangels Anfechtung durch die oben

wiedergegebene Berufung in Rechtskraft.

Die Beschwerdeführerin wirft der belangten Behörde die Missachtung der Einkommensteuer-Durchführungsrichtlinien vor. Bei Beachtung des Abschnitt A, Punkt 7 (wird die Grenze überschritten, ist nur jener Teil der Rückstellung abzugsfähig, der der gesetzlichen Obergrenze entspricht), hätte dem Berufungsbegehren stattgegeben werden müssen.

Abgesehen davon, dass es sich bei diesen Durchführungsrichtlinien nicht um eine verbindliche Rechtsquelle handelt, ist die Beschwerdeführerin darauf hinzuweisen, dass weder aus § 14 Abs. 7 bis 9 EStG 1988 noch aus den dazu ergangenen Durchführungsrichtlinien ein entscheidender Hinweis für die Frage zu gewinnen ist, ob der Verzicht der Anrechnung der gesetzlichen Pension auf die zugesagte Pension fremdüblich ist.

Die Beschwerdeführerin macht geltend, für die Annahme der belangten Behörde, dass die Pensionszusage im Allgemeinen unangemessen hoch sei und einer gesellschaftsfremden Person nicht gemacht worden wäre, seien keine Sachverhaltsfeststellungen vorhanden. Bei Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung hätte zur Überprüfung des Sachverhaltes ein Fremdvergleich angestellt werden müssen. Dies habe die belangte Behörde unterlassen, obwohl die Beschwerdeführerin im Verfahren durch die Hinweise auf die konkreten Angebote Dritter an ihren Geschäftsführer nachgewiesen habe, dass der Aktivbezug des Gesellschaftergeschäftsführers als auch die sich daraus ergebende Pensionszusage nicht als überhöht zu betrachten seien.

Nach Lehre (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 14, Tz 51 f, Doralt, EStG4, § 14 Tz 48, Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, § 14 Tz 15, Bauer/Quantschnigg, KStG 1988, § 8 Tz 62, Stichwort Pensionsverpflichtungen, Pensionsrückstellungen) und Judikatur (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 10. April 1997, 94/15/0210, und vom 24. Juni 1999, 94/15/0185, mit weiteren Nachweisen) sind Rückstellungen einer Kapitalgesellschaft für Pensionsansprüche eines gesellschaftsnahen Geschäftsführers verdeckte Ausschüttungen und demgemäß nach § 8 Abs. 2 KStG 1988 bei der Ermittlung des Einkommens nicht gewinnmindernd 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. 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 gewährte Pension als Ganzes bei vernünftiger wirtschaftlicher Vorgangsweise einem gesellschaftsfremden Geschäftsführer nicht gemacht worden wäre.

Die Frage, ob eine Rechtsbeziehung auch unter Fremden in gleicher Weise zu Stande gekommen und abgewickelt worden wäre, ist eine Tatfrage, weswegen diese Frage auf Grund entsprechender Erhebungen von der belangten Behörde in freier Beweiswürdigung zu lösen ist. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Beweiswürdigung der belangten Behörde, die gemäß § 167 Abs. 2 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen hat, welche Tatsachen als erwiesen anzunehmen sind, vom Verwaltungsgerichtshof insoweit zu überprüfen, 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 (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 10. April 1997, 94/15/0210).

Die belangte Behörde führte aus, der Ausschluss jeder mindernden Anrechnung der Sozialversicherungspension sei aber ganz allgemein als unangemessen anzusehen und sei im Wirtschaftsleben bei fremden Personen auch unüblich. Sie führt zur Begründung dieser ihrer Auffassung Literatur- und Judikaturzitate an. Dagegen bringt die Beschwerde nichts vor. Die Beschwerdeführerin hat im Verwaltungsverfahren betreffend Nichtanrechnung der ASVG-Pension lediglich einen Irrtum des Steuerberaters geltend gemacht. Die Behauptung der Beschwerdeführerin, die belangte Behörde hätte die vorgetragenen konkreten Angebote Dritter an den Geschäftsführer berücksichtigen müssen und sei ausgehend davon die Pensionszusage nicht als überhöht anzusehen, geht ins Leere. Die belangte Behörde hat zutreffend die festgestellten Bezüge des Geschäftsführers und nicht fiktive Verhältnisse ihrer Entscheidung zu Grunde gelegt.

Die Beschwerde erweist sich sohin als nicht begründet und war gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG i. V.m. der Verordnung BGBl. II Nr. 501/2001.

Wien, am 22. Mai 2002

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2002:1999150059.X00

Im RIS seit

19.09.2002

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at