

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache

Bf1, ***Bf1-Adr***,

über die Beschwerde vom 31. Oktober 2018 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 9. Juli 2018 betreffend Körperschaftsteuer 2016 zu Recht erkannt:

- I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.
Die Körperschaftsteuer 2016 wird festgesetzt mit xxx Euro.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Bf. hat ihren Mitarbeitern eine Betriebspension zugesagt. Die Verpflichtung zur Zahlung der Betriebspension hat die Bf. auf die Pensionskasse übertragen.

Gemäß § 12 der Gemeinsamen Bestimmungen für Betriebsvereinbarung, Vorsorgevereinbarung und Pensionskassenvertrag über die Übertragung von Anwartschaften aus direkten Leistungszusagen zur ***1*** Pensionskassen AG („Gemeinsame Bestimmungen KV-VI“) trifft die Bf. folgende Nachschusspflicht:

„Der Arbeitgeber verpflichtet sich, bei Auftreten eines Unterschiedsbetrages gemäß § 24a (7) Z 1. PKG bzw. bei Auftreten einer kapitalmäßigen Deckungslücke die erforderlichen Beträge in die Pensionskasse nachzuschießen. Diese Regelung gilt je AWB nur für Zeiträume, in denen die

Beitragspflicht des Arbeitgebers noch nicht geendet hat. Der Arbeitgeber verpflichtet sich insbesondere, die erforderlichen Beträge in die Pensionskasse nachzuschießen, die sich im Zusammenhang mit der Beendigung des Arbeitsverhältnisses vor dem Leistungsfall oder mit der Pensionsfeststellung aufgrund von Differenzen zwischen kalkulierten bzw. gemeldeten und tatsächlichen Daten ergeben.“

Im Zuge einer **Außenprüfung** hat das Finanzamt hinsichtlich des Jahres 2016 dazu Folgendes festgestellt:

Zum 31.12.2016 hat die Beschwerdeführerin eine zusätzliche Pensionsrückstellung in Höhe von x Euro gebildet. Es handelte sich um versicherungsmathematisch ermitteltes Deckungskapital für an die Pensionskasse ausgelagerte leistungsorientierte Pensionszusagen für die vier Führungskräfte ***2***, ***3***, ***4*** und ***5***. Der Rückstellungsbetrag ergibt sich aus der Differenz zwischen dem aktuellen Wert des Planvermögens und dem der unternehmensrechtlichen, versicherungsmathematisch berechneten Soll-Rückstellung. Ein nicht aufgeholter Unterschiedsbetrag führe in weiterer Folge zu einer Nachschussverpflichtung der Beschwerdeführerin.

Dazu wurde im Rahmen der Außenprüfung ein versicherungsmathematisches Gutachten der ***6*** GmbH vom 28.12.2016 vorgelegt. Mit der AFRAC-Stellungnahme 27 sei eine unternehmensrechtliche Verpflichtung seit 1.1.2016 entstanden, für Risikokomponenten wie z.B. bei Bestehen von Nachschussverpflichtungen eine Rückstellung zu bilden, welche aufgrund der Maßgeblichkeit auch für das Steuerrecht gelte.

Ein Schriftstück, das eine konkrete Nachforderung der Pensionskasse hinsichtlich des Jahres 2016 belegte, konnte nicht vorgelegt werden. Stattdessen wurde eine Nachschussprognose vom Dezember 2018 übermittelt, welche für die Bf. einen möglichen Nachschuss in einer Bandbreite von x-y Euro prognostizierte.

Im Außenprüfungsbericht heißt es zur Rückstellung wörtlich:

*„2016 wurde erstmals eine Pensionsrückstellung für die Angestellten ***2***, ***4***, ***3*** und ***5*** nach UGB gebildet und diese in gleicher Höhe steuerlich geltend gemacht. Es handelt sich um eine leistungsorientierte Pensionsrückstellung, welche nicht die Voraussetzungen des § 14 EStG erfüllt, weil sie ausgelagert wurde. Die Bildung kann daher nicht anerkannt werden.“*

Als Folge der Außenprüfung nahm das Finanzamt u.a. das Verfahren betr. Körperschaftsteuer 2016 wieder auf und berechnete das Einkommen im angefochtenen Bescheid vom 9. Juli 2018 ohne Abzug der Rückstellung. Begründend verweist der Bescheid auf den Außenprüfungsbericht.

In der (nach Fristverlängerung rechtzeitig eingebrachten) **Beschwerde vom 31. Oktober 2018** begründete die Bf. ihre Verpflichtung zur Bildung einer Rückstellung wie folgt:

„Da unseres Erachtens diese Auslagerung bis zum Zeitpunkt des Pensionsantritts ein schwebendes Geschäft darstellt, handelt es sich hier um eine Rückstellung gem. § 9 Abs. 1 Ziff. 4 EStG.

Tatsache ist, dass es auch im Zeitpunkt des Pensionsantritts zu einer Rückzahlung kommen kann. Diese Tatsache spricht dafür, dass es sich eben um ein schwebendes Geschäft handelt.

*Der ermittelte Wert der Rückstellung ist ein abgezinster Wert der ***6*** GesmbH im Sinne der oben angeführten AFRAC-Stellungnahme. (...)*

Auf eine Abzinsung kann verzichtet werden, da lt. EStR Rz. 3309 b auf eine Abzinsung verzichtet werden kann, soweit bereits eine verzinsten Verpflichtung vorliegt. Dies ist hier der Fall.“

Im Zuge der Bearbeitung der Beschwerde wurde die Bf. vom Finanzamt aufgefordert, Vereinbarungen und Verträge vorzulegen, aus denen die Nachschussverpflichtung gegenüber der Pensionskasse ersichtlich ist. Weiters seien geeignete Unterlagen vorzulegen, aus denen eine konkrete Drohung des Eintritts der Nachschussverpflichtung zum Bilanzstichtag 31.12.2016 hervorgeht, zB. ein Forderungsschreiben der Pensionskasse.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 2. März 2022** wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend heißt es:

„In der Vorhaltsbeantwortung vom 24.9.2020, Eingang am selben Tag, wendete die Beschwerdeführerin ein, dass das in dem Vorhalt zitierte VwGH-Erkenntnis nur begrenzt anwendbar sei, da eben gem. AFRAC-Stellungnahme eine unternehmerische Verpflichtung ab 1.1.2016 bestand, eine Rückstellung für Nachschussverpflichtungen an Pensionskassen aus leistungsorientierten Verträgen zu bilden. Für Rückstellungen gelte außerdem ein steuerliches Nachholverbot. Zusätzlich wurde auf eine Entscheidung des UFS vom 13.8.2013, GZ. RV/4231-W/9 hingewiesen, wonach Nachschussverpflichtungen aus leistungsorientierten Verträgen nicht erst bei Kommunikation eines entsprechend definierten Bedarfs seitens der Pensionskasse rückstellbar sind, sondern schon, wenn im Einzelfall mit dem Entstehen oder Vorliegen einer Verbindlichkeit ernsthaft zu rechnen ist. Konkret erfolge die Vorschreibung des Nachschusses nach Erstellung des Jahresabschlusses der Pensionskasse, meistens im 2. Quartal des Folgejahres. Erst zu diesem Zeitpunkt stehe dann die genaue Nachschusspflicht der Höhe nach fest, der Jahresabschluss der Beschwerdeführerin sei da jedoch bereits festgestellt. Es sei daher aus Gründen des Vorsichtsprinzips die Rückstellung nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zu bilden. Das Planvermögen sei aufgrund der starken Schwankungen des Aktienmarktes ebenfalls starken Schwankungen ausgesetzt, sodass die beschwerdegegenständliche Rückstellung im Jahr 2017 zu 78% aufgelöst wurde. Im Dezember 2018 sei in einem Ankündigungsschreiben über eine Nachschusspflicht informiert worden, sodass zum 31.12.2018 eine entsprechende Rückstellung gebildet worden sei. 2019 sei es dann zur Zahlung aus der Nachschusspflicht in der ungefähren Höhe dieser Rückstellung gekommen.

*Mit der Vorhaltsbeantwortung wurde eine Kopie der „Gemeinsamen Bestimmungen für Betriebsvereinbarung, Vorsorgevereinbarung und Pensionskassenvertrag über die Übertragung von Anwartschaften aus direkten Leistungszusagen zur ***1*** Pensionskassen AG“ (nunmehr Pensionskasse) übermittelt. In dieser Rahmenvereinbarung aus 1997, wird, die,*

Nachschussverpflichtung in § 12 normiert. Weiters wurde eine Nachschussprognose der Pensionskasse vom Dezember 2018 vorgelegt, welche für die Beschwerdeführerin einen möglichen Nachschuss in einer Bandbreite von € x-y (je nach Performance-Annahme zwischen -3% und -9%) prognostiziert.

Gemäß § 9 Abs 3 EStG idF AbgÄG 2014 ist die steuerwirksame Bildung von Rückstellungen iS des Abs 1 Z 3 und 4 leg.cit. nur dann zulässig, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden können, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit bzw. eines Verlustes ernsthaft zu rechnen ist. Eine pauschale Bildung dieser Rückstellungen ist nicht zulässig.

Für die steuerwirksame Bildung einer Drohverlustrückstellung gelten daher dieselben Grundsätze wie für die Bildung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten. Es müssen konkrete Umstände nachgewiesen werden, dass im jeweiligen Einzelfall mit dem Entstehen eines Verlustes ernsthaft zu rechnen ist. Die geprüfte *****Bf1***** hat gegenüber der Pensionskasse eine Nachschussverpflichtung übernommen, sofern der Veranlagungserfolg unter dem Rechnungszinssatz liegt. Dass ein entsprechender Bedarf von Seiten der Pensionskasse bis zum Bilanzstichtag 2016 oder im bilanzerhellenden Zeitraum auf Grundlage eines versicherungsmathematischen Gutachtens kommuniziert wurde, konnte von der Beschwerdeführerin nicht nachgewiesen werden. Es wurde nur ein diesbezügliches Schreiben aus dem Jahr 2018 vorgelegt, welches bloß für den Bilanzstichtag 31.12.2018 von Bedeutung sein kann. Die Nachschussverpflichtung zum Bilanzstichtag 31.12.2016 war daher für die Bildung einer steuerlich wirksamen Rückstellung nicht ausreichend konkretisiert, sodass die Bildung einer solchen steuerlich unzulässig war (EStR 2000, Rz 3494a)“

Im **Vorlageantrag vom 4. April 2022** wurde eingewendet:

„Die Konkretisierung über das Vorliegen einer Verbindlichkeit ist unseres Erachtens durch die Einholung eines versicherungsmathematischen Gutachtens (laut Beilage) nachgewiesen, wo unter Berücksichtigung der §§ 198 und 211 UGB sowie unter Einhaltung der AFRAC Stellungnahme 27 der Betrag ermittelt wurde, welcher sich aus dem vorhandenen Planvermögen bei der Pensionskasse und einer Soll-Rückstellung ergibt.

Der Zeitpunkt der Passivierung der Rückstellung ist mit erstmaliger Anwendung der AFRAC Stellungnahme (31.12.2016) festgelegt.

Die Vorschriften welche für die Ermittlung von Pensionsrückstellungen sowohl im Sinne des Unternehmensrechts als auch des Steuerrechts gelten sind nicht anwendbar, da die *****Bf1***** keine Verpflichtung gegenüber dem Begünstigten mehr hat, sondern nur mehr eine Nachschussverpflichtung gegenüber der Pensionskasse.

D.h. dass die Verpflichtung zur Bildung einer Rückstellung gemäß UGB per 31.12.2016 entstanden ist. Die Verbindlichkeit ist aufgrund der vereinbarten Nachschussverpflichtung unbestritten. Die Höhe der Verbindlichkeit kann nur im Sinne des Unternehmensrechtes geschätzt werden und man holte deswegen ein versicherungsmathematisches Gutachten ein um die Verbindlichkeit zu konkretisieren, die Parameter für Pensionsrückstellungen, sind wie oben angeführt, nicht anwendbar. (...)

Da die Aktienmärkte sehr volatil sind, wirkt sich dieser Markt auch auf das Planvermögen aus und man kann immer nur in Form einer Einzelbetrachtung zum jeweiligen Bilanzstichtag eine Beurteilung im Sinne des Unternehmensrechts vornehmen, einschränkende steuerliche Bestimmungen für diese Rückstellung sind nicht vorhanden.“

Auf Nachfrage des BFG erklärte das Finanzamt, dass aus seiner Sicht die Berechnung der Anwartschaften nicht anzuzweifeln sei.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. hat im Streitjahr eine Rückstellung in Höhe von x Euro für Nachschussverpflichtungen aus einem Vertrag mit der Pensionskasse gebildet. Die Nachschussverpflichtung ergibt sich aus § 12 der Gemeinsamen Bestimmungen für Betriebsvereinbarung, Vorsorgevereinbarung und Pensionskassenvertrag über die Übertragung von Anwartschaften aus direkten Leistungszusagen zur ***1*** Pensionskassen AG (später umbenannt in Pensionskasse). Die Nachschussverpflichtung betrifft ausgelagerte leistungsorientierte Pensionszusagen für die vier Führungskräfte ***2***, ***3***, ***4*** und ***5***.

Rückgestellt wurde aufgrund eines versicherungsmathematischen Gutachtens der ***6*** GmbH vom 28.12.2016 der Differenzbetrag zwischen dem aktuellen Wert des Planvermögens und dem der unternehmensrechtlichen, versicherungsmathematisch berechneten Soll-Rückstellung.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem vorgelegten Verwaltungsakt und wird von keiner Partei bestritten.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Rechtslage

§ 9 EStG 1988:

(1) Rückstellungen können nur gebildet werden für

- 1. Anwartschaften auf Abfertigungen,*
- 2. laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen,*
- 3. sonstige ungewisse Verbindlichkeiten, wenn die Rückstellungen nicht Abfertigungen, Pensionen oder Jubiläumsgelder betreffen.*
- 4. drohende Verluste aus schwebenden Geschäften.*

(2) Rückstellungen im Sinne des Abs. 1 Z 1 und 2 sowie Rückstellungen für Jubiläumsgelder sind nach § 14 zu bilden.

(3) Die Bildung von Rückstellungen ist nur dann zulässig, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden können, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem

Entstehen einer Verbindlichkeit (eines Verlustes) ernsthaft zu rechnen ist. Rückstellungen im Sinne des Abs. 1 Z 3 dürfen jedoch unter den Voraussetzungen des § 201 Abs. 2 Z 7 des Unternehmensgesetzbuches in der Fassung BGBl. I Nr. 22/2015 pauschal gebildet werden.

(4) Rückstellungen für die Verpflichtung zu einer Zuwendung anlässlich eines Firmenjubiläums dürfen nicht gebildet werden.

(5) Rückstellungen im Sinne des Abs. 1 Z 3 und 4 sind mit dem Teilwert anzusetzen. Der Teilwert ist mit einem Zinssatz von 3,5% abzuzinsen, sofern die Laufzeit der Rückstellung am Bilanzstichtag mehr als zwölf Monate beträgt.

3.2. Rückstellungsbildung

Nachschussverpflichtungen an Pensionskassen aus leistungsorientierten Verträgen stellen grundsätzlich sonstige ungewisse Verbindlichkeiten dar, die nach § 9 EStG 1988 rückstellbar sind.

§ 9 Abs. 3 EStG 1988 legt als Voraussetzung für die Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung fest, dass im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen der Verbindlichkeit ernsthaft zu rechnen ist. Auf die Kommunikation eines hinreichend konkretisierten Bedarfs von Seiten der Pensionskasse kommt es dabei nach Ansicht des VwGH 27.06.2012, 2008/13/0064 jedoch nicht an, weil die Pensionskasse (bei z.B. fehlerhaften Berechnungen) einen solchen nicht zwingend erkennen muss.

Besteht für den Arbeitgeber – wie im Beschwerdefall - aufgrund des Pensionskassenvertrages die Pflicht in der Vergangenheit entstandene Deckungslücken durch Nachschüsse an die Pensionskasse auszugleichen, weil das vorhandene Kapital für die Finanzierung der zugesagten Mindesthöhe der Pensionen nicht ausreicht, so ist bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen die Bildung einer Rückstellung dafür zulässig.

Mit dem Entstehen einer Verbindlichkeit und der Inanspruchnahme zur Nachschussleistung ist im Beschwerdefall auch ernsthaft zu rechnen gewesen, weil die Pensionskasse andernfalls ihre Verpflichtungen nicht hätte erfüllen können (vgl dazu auch UFS 08.10.2008, RV/1475-W/07).

Die richtige Berechnung der Rückstellung wurde vom Finanzamt nicht angezweifelt, sodass der angefochtene Bescheid in stattgebender Weise abzuändern war.

3.3. Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im Beschwerdefall wird ausdrücklich der Rechtsprechung des VwGH gefolgt, sodass keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung vorliegt.

Graz, am 6. Februar 2023