



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der BW, vertreten durch die Dr. Reberning & Partner Steuerberatungsgesellschaft m. b. H., 9020 Klagenfurt am Wörthersee, Paulitschgasse 9, gegen die Bescheide des Finanzamtes Klagenfurt, und zwar 1.) vom 6. Oktober 2004 gegen die Bescheide vom 23. Juli 2004 betreffend Körperschaftsteuer 2000 und 2001, sowie vom 29. Juli 2004 betreffend Körperschaftsteuer 2002, und 2.) vom 15. November 2004 gegen den Bescheid vom 10. November 2004 betreffend Körperschaftsteuer 2003, entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Am Stammkapital der Berufungswerberin (Bw.), einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die ihren Gewinn gemäß § 7 Abs. 3 KStG 1988 nach § 5 EStG 1988 ermittelt, ist ihr Geschäftsführer DI XY zu 90 % beteiligt. Strittig ist, ob die Bw. für eine diesem Gesellschafter – Geschäftsführer zugesagte Pension gemäß § 14 EStG 1988 eine Pensionsrückstellung bilden kann.

Im Anschluss an eine bei der Bw. abgeführte, u. a. die Jahre 2000 bis 2002 umfassende Betriebsprüfung hielt der Prüfer in seinem Bericht hiezu Folgendes fest:

„Tz 31 Pensionsrückstellung“

Auf Grund einer Pensionszusage an den GF DI XY wurde ab dem Jahre 2001 eine Pensionsrückstellung gebildet.

Die Pensionszusage sieht die Möglichkeit einer einmaligen Kapitalabfindung in Höhe des Barwertes des Pensionsanspruches anstelle der Alterspension vor.

Diese Regelung wäre nur dann für die steuerliche Anerkennung der Pensionsrückstellung unschädlich, wenn der Pensionsberechtigte unter das Betriebspensionsgesetz (BPG) fallen würde.

Da DI XY an der Bw. wesentlich beteiligt ist (90% der Geschäftsanteile gehören ihm), ist das BPG in diesem Falle nicht anzuwenden, die einmalige Kapitalabfindung führt daher zur Nichtanerkennung der Pensionsrückstellung.

Weiters ist das ‚Einstellen, Aussetzen oder Einschränken des Erwerbes künftiger Anwartschaften lt. Pensionszusage dann zulässig, wenn es in den Normen der kollektiven Rechtsgestaltung vorgesehen ist oder schriftlich vereinbart wurde‘ oder ‚wenn in Betrieben, in denen ein zuständiger Betriebsrat besteht, mindestens drei Monate vor dem Einstellen des Erwerbes zukünftiger Anwartschaften eine Beratung mit dem Betriebsrat erfolgte‘.

Diese Widerrufsklauseln sind als für die Bildung der Pensionsrückstellung schädlich zu betrachten, die Pensionsrückstellung ist daher steuerlich nicht anzuerkennen.

	2001 ATS	2002 €
Hinzurechnung	63.856,00	4.962,80

Tz 32 Zahlung Pensionsversicherung

Die für DI XY im Zusammenhang mit der Pensionszusage bezahlte Versicherung ist ebenfalls steuerlich nicht anzuerkennen.

	2000 ATS	2001 ATS	2002 €
Hinzurechnung	33.626,50	32.014,14	2.326,55

...

Tz 34 Rückkaufswerte Versicherung

Der im Zusammenhang mit der Pensionsrückstellung gebildete Aktivposten wird von der Bp. im Wege der Mehr – Weniger – Rechnung wieder abgezogen.

	2001 ATS	2002 €
Kürzung	-38.653,00	-1.801,31"

Das Finanzamt nahm daraufhin die Verfahren betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2000 bis 2002 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ der Ansicht des Prüfers Rechnung tragende berichtigte Sachbescheide.

Auch bei Erlassung des Körperschaftsteuerbescheide für das Jahr 2003 folgte das Finanzamt der Auffassung des Prüfers (Hinzurechnung Dotierung Pensionsrückstellung € 5.269,77 sowie Lebensversicherungsprämie € 344,78).

In den gegen die angesprochenen Bescheide erhobenen Berufungen werden der Ansicht des Finanzamtes, wonach die Vereinbarung einer einmaligen Kapitalabfindung der Rück-

stellungsbildung entgegenstehe, die Ausführungen von Ralph Felbinger, Betriebliche Altersvorsorge, Lexis Nexis, Wien 2003, S. 55 ff. entgegen gehalten. Diesen zufolge hindere eine Option auf eine einmalige Kapitalabfindungsmöglichkeit der zugesagten Pension die Rückstellungsbildung keineswegs. Felbinger erwähne auch nicht, dass die Vereinbarung von Kapitalabfindungen nur im Falle direkter Leistungszusagen im Sinne des Betriebspensionsgesetzes zulässig sei.

Felbinger (a.a.O., S. 50) betrachte auch die vom Prüfer im Bericht dargestellten Widerrufs-klauseln als für die Rückstellungsbildung unschädlich.

Der Inhalt jener Bestimmungen der zwischen der Bw. und DI XY abgeschlossenen, schriftlich festgehaltenen Pensionszusage, die nach Ansicht des Finanzamtes der Rückstellungsbildung entgegenstehen, ist Nachstehender:

„§2/1 ALTERSPENSION:

Dem Begünstigten gebührt eine lebenslange Alterspension, wenn er das 65. Lebensjahr vollendet hat und aus den Diensten des Arbeitgebers ausscheidet.

...

§ 4 ERBRINGUNG

Die vorstehend angeführte Versorgungsleistung gebührt ab dem Monat, der dem Eintritt des Leistungsfalles (§2) folgt.

§ 5 KAPITALABFINDUNG

Der Arbeitgeber behält sich vor, im Leistungsfalle des Alters anstelle der Alterspension eine einmalige Kapitalabfindung in Höhe des Barwertes des Pensionsanspruches vorzunehmen.

...

§ 8 DAS EINSTELLEN, AUSSETZEN ODER EINSCHRÄNKEN DES ERWERBS KÜNFIGER ANWARTSCHAFTEN

ist nach Maßgabe der Bestimmungen des BPG (Betriebspensionsgesetzes) in der jeweils geltenden Fassung vorgesehen.

vgl. Abschnitt 3, § 7 BPG in der Fassung 1997: Der Arbeitgeber kann den Erwerb künftiger Anwartschaften nur dann einstellen (widerrufen) wenn:

1. es in den Normen der kollektiven Rechtsgestaltung vorgesehen ist oder schriftlich vereinbart wurde,
2. sich die wirtschaftliche Lage des Unternehmens so nachhaltig verschlechtert, dass die Aufrechterhaltung der zugesagten Leistung eine Gefährdung des Weiterbestandes des Unternehmens zur Folge hat und
3. in Betrieben in denen ein zuständiger Betriebsrat besteht, mindestens drei Monate vor dem Einstellen des Erwerbe zukünftiger Anwartschaften eine Beratung mit dem Betriebsrat erfolgt.

§ 9 DAS AUSSETZEN UND EINSCHRÄNKEN DER LEISTUNGEN

ist nach Maßgabe der Bestimmungen des BPG (Betriebspensionsgesetzes) in der jeweils geltenden Fassung vorgesehen.

vgl. Abschnitt 3, § 7 BPG 1990 in der Fassung 1997: Leistungen können nur dann und solange ausgesetzt oder eingeschränkt werden, als die Voraussetzungen des § 8 Abs. 6 Z. 1 und 2 vorliegen und wenn der Arbeitgeber von dem, ihm eingeräumten Recht Gebrauch gemacht hat, den Erwerb zukünftiger Anwartschaften einzustellen, auszusetzen oder einzuschränken, soweit Leistungen durch Wertpapiere (§11 BPG und § 14 Abs. 7 Z. 7 EStG 1988) gedeckt sind, können sie nicht ausgesetzt oder eingeschränkt werden.

...“

Über die Berufungen wurde erwogen:

Gemäß § 14 Abs. 7 EStG 1988, der nach § 7 Abs. 2 KStG 1988 auch bei Ermittlung des Einkommens der Bw. zur Anwendung gelangt, können Steuerpflichtige, die ihren Gewinn nach § 5 EStG 1988 ermitteln, für schriftliche, rechtsverbindliche und unwiderrufliche Pensionszusagen und für direkte Leistungszusagen im Sinne des Betriebspensionsgesetzes in Rentenform Pensionsrückstellungen bilden.

Der persönliche Anwendungsbereich des Betriebspensionsgesetzes erstreckt sich auf alle Pensionsberechtigten, die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit iSd § 25 EStG 1988 beziehen (siehe Doralt, Einkommensteuergesetz – Kommentar, Anm. 46/1 z. § 14, und § 1 Abs. 1 des Betriebspensionsgesetzes: „Dieses Bundesgesetz regelt die Sicherung von Leistungen und Anwartschaften, ... die dem Arbeitnehmer im Rahmen eines privatrechtlichen Dienstverhältnisses vom Arbeitgeber gemacht werden.“).

DI XY ist am Stammkapital der Bw. zu 90% beteiligt und erzielt demnach gemäß § 22 Z. 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Für die Pensionszusage der Bw. an DI XY gelten daher die Bestimmungen des Betriebspensionsgesetzes nicht. Für diese Pensionszusage gelangen folglich die allgemeinen Regeln des § 14 Abs. 7 EStG 1988 für Pensionsrückstellungen zur Anwendung.

Die Rückstellungsbildung erfordert den Letzteren zufolge vorweg das Vorliegen einer Pensionszusage. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 21.10.2004, 2003/13/0133) trägt der unter „Pensionszusage“ angesprochene Begriff der „Pension“ (im Sinne einer Leistungszusage) als Tatbestandsmerkmal bereits nach dem allgemeinen Sprachgebrauch die „Rentenform“ als Wesensmerkmal in sich.

Im gegenständlichen Fall nun hat sich die Bw. - wie vom Finanzamt beanstandet – vorbehalten, die ihrem Geschäftsführer DI XY zugesagte Pension abzugelten (vgl. „**§ 5 KAPITALABFINDUNG:** Der Arbeitgeber behält sich vor, im Leistungsfalle des Alters anstelle der Alterspension eine einmalige **Kapitalabfindung** in Höhe des **Barwertes** des Pensionsanspruches vorzunehmen“).

Die Abfindungsmöglichkeit eines primär auf Renten lautenden, im Leistungsfall des Alters bereits entstandenen Anspruches – noch dazu in Höhe des dem aleatorischen Charakter einer Rente Rechnung tragenden Barwertes des Rentenanspruches – ist nach Ansicht namhafter Autoren (beispielsweise Wiesner, ÖStZ 1979, S. 233; Quantschnigg / Schuch, Einkommensteuerhandbuch /EStG 1988, Anm. 46 iVm Anm. 47 z. § 14) für die Rückstellungsbildung – auch für Pensionsberechtigte, die nicht unter das BPG fallen – unschädlich.

Hinsichtlich der vom Finanzamt beanstandeten Widerrufsklauseln der Pensionszusage wird Folgendes festgehalten:

Wie eingangs angeführt, setzt die Bildung einer Pensionsrückstellung eine unwiderrufliche Zusage voraus. Unwiderruflich ist eine Pensionszusage dann, wenn sie grundsätzlich nicht bzw. nur unter besonderen Umständen widerrufen, eingestellt oder gekürzt werden kann. Diese Gründe müssen sich daran orientieren, dass die Fortführung der Pensionszusage mit einer erheblichen Härte verbunden wäre oder den Fortbestand des Unternehmens gefährdeten (Quantschnigg / Schuch, a.a.O., Anm. 48 z. § 14; Doralt, Kommentar zur Einkommensteuer, Tz 46 zu § 14 unter Hinweis bzw. in Anlehnung an das Betriebspensionsgesetz).

Auch die Verwaltungspraxis (Einkommensteuerrichtlinien 2000, Rz. 3376, Abschnitt 61 B 1. Abs. 5 Einkommensteuerrichtlinien 1984) lässt Widerrufsmöglichkeiten wegen besonderer wirtschaftlicher Umstände, ausdrücklich für den Fall, dass sich die wirtschaftliche Lage des Unternehmens nachhaltig so wesentlich verschlechtert, dass die (volle) Aufrechterhaltung der zugesagten Pension eine Gefährdung des Weiterbestandes des Unternehmens zur Folge hätte, zu.

Dem Inhalt der in der vorliegenden Pensionszusage enthaltenen Widerrufsklauseln entsprechend vermag nun die Bw. vereinbarungsgemäß den Erwerb ***zukünftiger Anwartschaften*** (§ 8 der Zusage) nur dann einzuschränken, „wenn sich die wirtschaftliche Lage des Unternehmens derart verschlechtert, dass die Aufrechterhaltung der zugesagten Leistung eine Gefährdung des Weiterbestandes des Unternehmens zur Folge hat ***und*** (nicht wie im Bp. - Bericht ausgeführt ***oder***) in Betrieben, in denen ein zuständiger Betriebsrat besteht, mindestens drei Monate vor dem Erwerb des Einstellens zukünftiger Anwartschaften eine Beratung mit dem Betriebsrat zu erfolgen hat“.

Die letztangesprochene Voraussetzung muss sohin zusätzlich (vgl. nochmals „und“) zur allenfalls verschlechterten Wirtschaftslage der erwähnten Art der Bw. erfüllt werden und kann daher den obdargestellten Ausführungen zufolge der Rückstellungsbildung nicht entgegenstehen.

Bleibt zu prüfen, ob der Inhalt des § 9 der Pensionszusage für die Rückstellungsbildung hinderlich ist. Diesem gemäß darf die Bw. nach Maßgabe der Bestimmungen des Betriebs-

pensionsgesetzes unter ausdrücklichem Verweis auf dessen § 7 (gemeint wohl § 9) „Leistungen nur dann und solange aussetzen bzw. einschränken, als die Voraussetzungen des § 8 Abs. 6 Z 1 und 2 Betriebspensionsgesetzes idF 1979 vorliegen und wenn der Arbeitgeber von dem ihm eingeräumten Recht Gebrauch gemacht hat, den Erwerb zukünftiger Anwartschaften einzustellen, auszusetzen oder einzuschränken“.

Leistungen können nach § 8 Abs. 6 Z 1 und 2 des Betriebspensionsgesetzes nur dann und solange ausgesetzt oder eingeschränkt werden, als dies in Normen der kollektivvertraglichen Rechtsgestaltung vorgesehen ist oder schriftlich vereinbart wurde und zwingende wirtschaftliche Gründe vorliegen.

Wann zwingende wirtschaftliche Gründe vorliegen, lässt das Gesetz offen. Nach der Rechtsprechung steht die Intensität dieser Gründe in einer unmittelbaren Wechselbeziehung zur Berechtigung der Ausübung des Aussetzungs- und Einschränkungsrechtes. Diese Berechtigung unterliegt dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz. Der Eingriff in geschützte Positionen der Pensionsberechtigten darf demnach nicht schwerer ausfallen, als die Belange des Betriebes es erfordern. In diesem Zusammenhang wird vor allem entscheidend sein, dass der Betrieb und seine Arbeitsplätze erhalten bleiben (vgl. Arbeits- und Sozialgericht Wien, 30.5.2000, 23 Cga 161/99k, rk, unter Hinweis auf Schrammel, Betriebspensionsgesetz S. 102 ff).

Auch die Bw. vermag nun entsprechend dem Inhalt des § 9 der ihrem Gesellschafter – Geschäftsführer erteilten Pensionszusage Leistungen nur dann und solange auszusetzen bzw. einzuschränken, als bzw. soweit die Fortführung der Pensionszusage mit einer erheblichen Härte verbunden wäre oder den Fortbestand des Unternehmens gefährden würde; aus Gründen also, die den obigen Autoren zufolge der Rückstellungsbildung nicht entgegenstehen.

Der Berufung war daher nach all dem Folge zu geben.

Durch die vorliegende Berufungsentscheidung ergeben sich die nachstehenden Körperschaftsteuerbemessungsgrundlagen:

	2000 ATS	2001 ATS	2002 €	2003 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Bp.	192.031,--	145.731,--	- 18.544,63	- 2.822,05
Pensionsrückstellung		- 63.856,--	- 4.942,80	- 5.269,77
Pensionsversicherung	- 33.625,50	- 32.014,--	- 2.326,55	- 344,78
Rückkaufwert Versicherung		38.653,--	1.801,81	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BE	158.405,50	88.514,--	- 24.012,17	- 8.436,6

Beilagen: 4 Berechnungsblätter

Klagenfurt, am 25. März 2008