



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch M & A Treuhand Wirtschprüfungs- u SteuerberatungsGmbH, 1010 Wien, Kärntner Straße 44, vom 12. Jänner 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 10. Oktober 2006 betreffend Körperschaftsteuer 2003 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Körperschaftsteuer beträgt für das Jahr 2003: Euro 9.960.651,54.

Die getroffenen Feststellungen sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Im Zuge der hinsichtlich der Jahre 1999 bis 2003 bei der Bw. durchgeführten Betriebsprüfung (Bp) wurden u.a. Feststellungen zur Körperschaftsteuer des Jahres 2003 getroffen.

Die verfahrensgegenständliche Feststellung ist im Bp-Bericht vom 10. Oktober 2006 unter Tz. 14 angeführt und betrifft die im Jahr 2003 gebildete "Rückstellung für Pensionskassennachschuss".

Im Bp-Bericht ist dazu festgehalten, dass die Bw. im Jahr 1999 Pensionsverpflichtungen auf eine Pensionskasse übertragen hat. Leitenden Angestellten wurden betragsmäßig festgelegte Mindestpensionen garantiert, wobei es sich um leistungsorientierte Pensionszusagen handelt. Nach § 4 Abs. 4 des Pensionskassenvertrag ist die Bw. zur Nachschussleistung verpflichtet:

*"Reicht bei leistungsorientierten Zusagen das vorhandene Kapital nicht aus um die zugesagte Mindesthöhe der Alterspension zu finanzieren, leistet der Arbeitgeber nach Vorschreibung durch die Pensionskasse auch jenen Beitrag, der hiezu erforderlich ist."*

Im Zuge der Übertragung der Pensionsansprüche wurde das von der Pensionskasse berechnete Deckungserfordernis in die Pensionskasse einbezahlt. Der Berechnung lag ein Zinssatz von 4,5% zugrunde. Die übertragenen Zusagen waren zum Zeitpunkt der Übertragung ausreichend finanziert.

In den Jahren 2000 bis 2002 wurden durch den Einbruch der Kapitalmärkte Verluste erwirtschaftet, sogenannte "Minusperformance". Auch im Jahr 2003 lag die Performance unter dem vertraglichen Rechnungszins. Die garantierten Pensionen waren durch das veranlagte Kapital nicht mehr gedeckt, sodass die vereinbarte Nachschusspflicht zum Tragen kam. In der Folge wurde für diese Nachschussverpflichtung eine Rückstellung in Höhe der Differenz zwischen der versicherungsmathematisch berechneten Pensionsverpflichtung und der in der Pensionskasse bilanzierten Deckungsrückstellung gebildet. Rückgestellt wurden Nachschusspflichten für Anwartschaftsberechtigte und für bereits leistungsberechtigte Pensionisten. Damit laufende Pensionen nicht gekürzt werden mußten, schrieb die Pensionskasse für die Jahre 2002 und 2003 im Jahr 2004 Nachschüsse (nur für Pensionisten, nicht für aktive Anwartschaftsberechtigte) vor, die vom geprüften Unternehmen auch einbezahlt wurden. Die Beträge wurden als Verbindlichkeiten gebucht und von der berechneten Rückstellung in Abzug gebracht.

Nach Ansicht der steuerlichen Vertretung liege eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten gem. § 9 (1) Z 3 EStG vor, da die Nachschusspflicht durch im Prüfungszeitraum realisierte Verluste aus der Veranlagung der einbezahlten Beträge ausgelöst wurde. Die Rückstellung werde zu jedem Bilanzstichtag neu berechnet, wobei bereits geleistete Nachschüsse sowie durch die Pensionskasse ausgeglichene Verluste der Vergangenheit zu berücksichtigen waren. Der Berechnung liegen folgende Performancedaten zugrunde: 1999 – 2,37%, 2000 - -0,79%, 2001 - -0,4%, 2002 - -6,46%, 2003 – 3,84%.

Die Bp anerkannte die Bildung der Rückstellung nicht, da die wirtschaftliche Verursachung für die Zahlung der Nachschüsse wegen der Auslagerung der Pensionsverpflichtungen in die Pensionskasse erst im Zeitpunkt der Vorschreibung durch die Pensionskasse entstehe und erst zu diesem Zeitpunkt eine Betriebsausgabe darstelle. Ein zeitliches Vorziehen mittels Dotierung einer Rückstellung sei nicht zulässig. Die für bereits Pensionsberechtigte erfolgte Vorschreibung von Nachschüssen durch die Pensionskasse sei als Betriebsausgabe anzuerkennen.

Es werde die Dotierung einer Rückstellung für Nachschussverpflichtungen daher nicht anerkannt und der Gewinn des Jahres 2003 um den Betrag von Euro 603.000,00 erhöht.

Die zum gleichen Thema bei den Organgesellschaften S.GmbH und A.GmbH getroffenen Feststellungen führten zu Gewinnerhöhungen iHv Euro 145.300,00 und Euro 32.910,00 und seien den Gesamteinkünften der Bw. (als Organmutter) zuzurechnen.

Diese und andere im Rahmen der Bp getroffene Feststellungen fanden Eingang in die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer des Jahres 2003.

Die Abgabenbehörde erster Instanz folgte den Feststellungen der Bp und setzte die Körperschaftsteuer für das Jahr 2003 mit **Bescheid vom 10. Oktober 2006** fest.

Mit Schreiben vom 12. Jänner 2007 wurde innerhalb offener Frist gegen den angeführten Bescheid das **Rechtsmittel der Berufung** erhoben.

Strittig ist allein die Nichtanerkennung der Rückstellungen für Nachschussverpflichtungen aus Pensionszusagen. Die Berufung richtet sich gegen die rechtliche Würdigung der Bp. Der zugrunde liegende Sachverhalt wird außer Streit gestellt.

Die mit steuerlicher Wirkung dotierten Rückstellungen beliefen sich im Jahresabschluss zum 31. Dezember 2003 bei der Bw. und ihren Vollorganen auf insgesamt Euro 781.210,00.

Außer Streit stehe, dass wegen der negativen Veranlagungsergebnisse in der Pensionskasse Deckungslücken bei den ausgelagerten Pensionszusagen entstanden sind, die gemäß Pensionskassenvertrag Nachschussverpflichtungen auslösen. Die Abzugsfähigkeit von Nachschusszahlungen an die Pensionskasse werde von der Bp nicht grundsätzlich in Frage gestellt. Strittig sei der Zeitpunkt des Abzuges als Betriebsausgabe. Während nach Auffassung der Bp erst im Zeitpunkt der Vorschreibung die Nachschüsse wirtschaftlich verursacht seien und eine Betriebsausgabe darstellten, vertrete die Bw. die Rechtsansicht, dass die Nachschussverpflichtung in Höhe der gesamten Unterdeckung bereits im Jahr der Entstehung und Mitteilung der Unterdeckung als Rückstellung zu passivieren sei. Die Vorschreibungen der Kasse für einzelne Jahre stellten eine Abdeckung der in der Vergangenheit entstandenen Nachschussverpflichtung und eine Verwendung der Rückstellung dar.

Die Bw. verwies darauf, dass § 5-Gewinnermittler Rückstellungen zu dem Zeitpunkt zu bilden hätten, zu dem mit dem Vorliegen bzw. Entstehen einer Verbindlichkeit ernsthaft zu rechnen sei. Verbindlichkeitsrückstellungen iSd § 9 EStG seien steuerlich abzugsfähig, wenn ihnen eine Verpflichtung gegenüber Dritten zugrunde liege, die Verpflichtung wirtschaftlich im Abschlussjahr verursacht werde und mit einer Inanspruchnahme aufgrund konkreter Umstände zu rechnen sei. Da diese Voraussetzungen im Fall der Bw. erfüllt seien, seien die gebildeten Rückstellungen steuerlich abzugsfähig.

Durch die Auslagerung von Pensionsverpflichtungen in Form leistungsorientierter Pensionszusagen trage die Bw. das Risiko der Finanzierbarkeit der Pensionen aus den Pensionskassenbeiträgen und den geplanten Veranlagungserträgen. Die Bw. habe sich

gegenüber der Pensionskasse zur Abdeckung von Fehlbeträgen, die aus Veranlagungsverlusten oder sonstigen Deckungslücken resultieren, vertraglich verpflichten müssen. Nach Ansicht der Bw. sei die Nachschusspflicht in vollem Umfang im Prüfungszeitraum wirtschaftlich verursacht und rechtlich entstanden. Durch den Einbruch der Kapitalmärkte im Prüfungszeitraum habe das bis zum Bilanzstichtag 31.12.2003 einbezahlte und durch die Kasse veranlagte Kapital erheblich an Wert verloren. Wirtschaftliche Ursache der Unterdeckung sei insoweit ein Wertverlust in der Vergangenheit. Selbst bei planmäßiger Entwicklung der Ergebnisse der Pensionskasse in der Zukunft bliebe die Unterdeckung bestehen und führe über die Laufzeit des Pensionskassenvertrages zu Nachschüssen. Künftig zu erwartende Verluste seien bei Ermittlung der Deckungslücke nicht berücksichtigt und seien daher nicht rückgestellt. Durch die Vorschreibung der Kasse werde die Nachschusspflicht für Fehlbeträge lediglich fällig gestellt, schuldbegründend sei die Unterdeckung und nicht die Vorschreibung durch die Kasse. Da Pensionskasse die unzureichende Deckungsrückstellung pro Mitarbeiter jeweils vor dem Bilanzstichtag mitgeteilt habe, sei die Unterdeckung zum Stichtag konkretisiert und auch quantifizierbar gewesen.

Die Nachschusspflicht habe auch nach dem Bp-Zeitraum zu effektiven Zahlungen an die Pensionskasse geführt. Die Zahlungen verringern die Deckungslücke und führten zu einer Verwendung der Rückstellung.

Nach handelsrechtlichen Gesichtspunkten seien entsprechend dem Vorsichts- und Imparitätsprinzip Rückstellungen für Nachschusspflichten zu bilden sobald die Veranlagungsverluste eingetreten seien und die Unterdeckung feststehe. Auf den Zeitpunkt der Vorschreibung seitens der Kasse komme es nicht an. Rückzustellen sei die Differenz zwischen dem versicherungsmathematischen Wert der Pensionsverpflichtung und dem in der Kasse vorhandenen niedrigeren Deckungsstock.

Die Bw. beantragte die Anerkennung der Rückstellungen (inklusive Rückstellungen der Organtöchter S.GmbH und A.GmbH) iHv insgesamt Euro 781.210,00 sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung gem. § 284 Abs 1 Z 1 BAO.

In der **Stellungnahme zur Berufung** bezieht sich die Bp hinsichtlich einer der Bw. drohenden Inanspruchnahme zur Nachschussleistung nochmals auf die vertragliche Bestimmung. Demnach komme die Nachschussverpflichtung nur insoweit zum Tragen als das vorhandene Deckungskapital nicht ausreiche und eine Vorschreibung seitens der Pensionskasse erfolge. Dem Vorbringen der Bw., dass durch die Mitteilung des Unterdeckungsbetrages zum jeweiligen Bilanzstichtag die drohende Inanspruchnahme ausreichend konkretisiert und auch quantifizierbar wäre, könne nicht gefolgt werden. Nach dieser Darstellung wären die unzureichenden Veranlagungserfolge der Vergangenheit nicht mehr aufzuholen und würden diese in weiterer Folge (abhängig davon wann der

pensionsberechtigte Mitarbeiter in Pension geht) in der genannten Höhe zur Vorschreibung gelangen.

Die Bp vertrete weiters die Ansicht, dass ein steuerwirksamer Aufwand iSd § 4 Abs 4 Z 2 lit a EStG nur dann entstehen könne, wenn sämtliche Merkmale (unzureichender Veranlagungserfolg und Vorschreibung durch die Pensionskasse) der vereinbarten Nachschussverpflichtung erfüllt seien. Durch die Bildung der Rückstellung gem. § 9 Abs 1 Z 3 EStG würden künftig zu erwartende Nachschüsse in eine Gewinnermittlungsperiode vorgezogen, die dem Grunde und der Höhe nach noch nicht feststehen.

Mit der am 16. März 2007 eingebrachten **Gegenstellungnahme** argumentiert die Bw., dass Verbindlichkeitsrückstellungen definitionsgemäß für ungewisse Verbindlichkeiten zu dotieren seien. Habe die Pensionskasse die Nachschüsse einmal vorgeschrieben, wandle sich die Rückstellung in eine betraglich exakt definierte Verbindlichkeit. Wenn die Bp die steuerliche Berücksichtigung der Nachschusspflicht erst in diesem Zeitpunkt zulässt, negiere sie die bei sonstigem Nachholverbot bestehende Rückstellungspflicht.

Die Veranlagungsverluste haben bei den Leistungsberechtigten zu einem unmittelbaren Liquiditätsbedarf der Kasse geführt, da sonst deren Pensionen umgehend hätten gekürzt werden müssen. Aber auch bei den Anwartschaftsberechtigten sei es zu einem Wertverlust des bereits einbezahlten Kapitals gekommen. Die bis zur Pensionierung noch zu entrichtenden laufenden Beträge basieren auf einer geschäftsplanmäßigen Entwicklung der Ergebnisse und könnten daher den eingetretenen Wertverlust nicht ausgleichen.

Nach Ansicht der Bw. lägen die steuerrechtlichen Voraussetzungen für die Rückstellungsbildung vor.

Nach Rücksprache der Referentin mit der steuerlichen Vertretung der Bw. bezüglich Details zum Sachverhalt wurden dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) mit Schreiben vom 7. Juli 2008 ergänzende Unterlagen, insbesondere die Berechnungen der Pensionskasse zum jeweiligen Bilanzstichtag, vorgelegt. Daraus sind die erheblichen Fehlbeträge gegenüber der Sollddeckung der Pensionskasse aufgrund der Veranlagungsverluste ("Differenz zur Performance") ersichtlich.

Die Bw. sei über die Unterdeckungen informiert gewesen und mit einer Inanspruchnahme aus der Nachschusspflicht habe man ernsthaft rechnen müssen. Wie die Pensionskasse bestätigte sei die Schwankungsrückstellung bei den Leistungsberechtigten im gesetzlichen Ausmaß (5% des zugeordneten Vermögens) negativ gewesen.

Die Rückstellung für die Nachschusspflichten zum 31.12.2003 sei von der Bw. nach handelsrechtlichen Grundsätzen im Wege einer Vergleichsrechnung gebildet worden. Der im Auftrag der Bw. versicherungsmathematisch ermittelte Barwert sei dem unzureichenden Deckungsstock in der Kasse gegenübergestellt worden. Schon bei Abschluss der

Pensionskassenverträge 1999/2000 waren den Berechnungen die aktuellen Sterbetafeln (verpflichtend ab 1.1.2002), d.h. vor deren offizieller Verlautbarung, zugrunde gelegt worden. Da die Bw. diese Tafeln von Anfang an verwendet habe, beruhe die Notwendigkeit von Nachschüssen nicht auf Berechnungsdifferenzen zwischen alten und neuen Sterbetafelwerten sondern auf den Wertverlusten aus den Veranlagungen.

Anlässlich der Vorsprache am 13. August 2008 und im folgenden Schreiben vom 21. August 2008 wurden die bereits beigebrachten Unterlagen durch den steuerlichen Vertreter nochmals kommentiert und darauf verwiesen, dass die von der Bw. ab 2003 geleisteten Nachschüsse für die Deckung der bereits aufgetretenen Lücken bei den bestehenden Pensionen der laufenden Geschäftsjahre erforderlich gewesen seien. Die gesamte Deckungslücke habe sowohl die Leistungsberechtigten als auch die Anwartschaftsberechtigten betroffen. Eine Erhöhung künftiger laufender Beiträge durch die Kasse lasse der Pensionskassenvertrag grundsätzlich nicht zu. Dass es nicht zur Einforderung der gesamten Deckungslücke durch die Pensionskasse gekommen sei, beruhe auf einer Einigung zwischen der Bw. und der Pensionskasse. Es habe aber Klarheit darüber bestanden, dass das Erfordernis eines Nachschusses in der durch die Pensionskasse berechneten Gesamthöhe gegeben war. Die Bw. leiste jeweils Nachschüsse für das abgelaufene Jahr bzw. auch schon Vorschüsse im laufenden Jahr. Infolge des zwischenzeitigen Pensionsantritts von im Jahr 2003 noch Anwartschaftsberechtigten seien Nachschüsse in Höhe der jeweiligen vollen Unterdeckung für diese Personen zu leisten gewesen. Eine allfällige Hoffnung auf Schließung der Deckungslücke bis zum Pensionsantritt der Anwartschaftsberechtigten ohne Nachschussleistung erweise sich als realitätsfremd, da der vorgesehene rechnungsmäßige Überschuss von Beginn an nicht erreicht worden sei und drei Jahre lang sogar Verluste geschrieben worden seien. Eine Vorsorge für Schwankungen im Veranlagungserfolg habe daher in der Pensionskasse niemals gebildet werden können. Für 2007 sei der Veranlagungsertrag wieder erheblich unter Plan gelegen und werde für 2008 voraussichtlich erheblich negativ sein. Aus den dem UFS für das Jahr 2003 übergebenen Berechnungsunterlagen der Pensionskasse zur Höhe der Deckungslücken ergeben sich Nachschusserfordernisse für das Jahr 2003 iHv (Euro):

Bw. (Organmutter)	439.401,14
S.GmbH	150.485,44
A.GmbH	28.496,53
<b>Gesamt</b>	<b>618.383,11</b>

Mit dem Schreiben vom 21. August 2008 wurde aus Gründen der Verfahrensökonomie der Antrag auf mündliche Verhandlung zurückgezogen.

---

### *Über die Berufung wurde erwogen:*

Im gegenständlichen Fall ist die Frage strittig ob die durch die Bw. sowie ihre Organgesellschaften im Jahr 2003 gebildeten Rückstellungen für Nachschussverpflichtungen (gegenüber der Pensionskasse) die Voraussetzungen für die Bildung bereits im Jahr 2003 iSd § 9 EStG erfüllen. In Frage steht der für die Bildung der Rückstellung maßgebliche Zeitpunkt der wirtschaftlichen Verursachung und die Anerkennung als Betriebsausgabe.

Rückstellungen dienen dazu, Ausgaben, die erst in späterer Folge konkret anfallen, der Periode ihres wirtschaftlichen Entstehens als Aufwand zuzuordnen.

Gem. § 9 Abs. 1 Z 3 EStG, BGBl I 28/1999, können Rückstellungen für sonstige ungewisse Verbindlichkeiten gebildet werden. Gem. Abs. 3 dürfen solche Rückstellungen nicht pauschal gebildet werden. Die Bildung ist nur dann zulässig, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden können, nach denen im jeweiligen Ernstfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit (eines Verlustes) ernsthaft zu rechnen ist.

Ab dem Wirtschaftsjahr 2001 sind diese Rückstellungen gem. Abs. 5 der Bestimmung nur noch mit 80% des Teilwertes anzusetzen. Ausgenommen davon sind Rückstellungen, die vom Bilanzstichtag an gerechnet mit hoher Wahrscheinlichkeit nur mehr weniger als 12 Monate, somit regelmäßig nicht bis zum nächsten Bilanzstichtag, weiterbestehen. Weiters sind Rückstellungen, für die eine handelsrechtlich zulässige Abzinsung vorgenommen worden ist und deren Wert nicht über dem gekürzten Teilwert liegt, auch steuerrechtlich anzuerkennen.

Im H-Konzern wurden in den Jahren 1999 und 2000 für die Bw. sowie ihre Organgesellschaften A.GmbH und S.GmbH aufgrund von Betriebsvereinbarungen gem. § 97 (1) Z 18a ArbVG Pensionskassenverträge abgeschlossen und sowohl Pensionsverpflichtungen aus Anwartschaften aktiver Dienstnehmer als auch für bereits Leistungsberechtigte auf die Pensionskasse übertragen. Das von der Kasse berechnete Deckungserfordernis wurde im Zuge der Übertragung iSd § 48 PKG einbezahlt. Die Differenz zwischen der niedrigeren steuerlichen Pensionsrückstellung und dem Deckungserfordernis wurde gem. § 124 EStG aktiviert und über 10 Jahre verteilt.

Bei den übertragenen Verpflichtungen handelt es sich um leistungsorientierte Pensionszusagen die im Zeitpunkt der Übertragung ausreichend finanziert waren. Mittels Ergänzungsvereinbarung wurde dem Pensionskassenvertrag Ende 1999 in § 4 ("Beiträge des Arbeitgebers") der Absatz 4 hinzugefügt. Demnach ist die Bw. verpflichtet eine Unterdeckung "nach Vorschreibung der Pensionskasse" durch Nachschüsse abzudecken, wenn das vorhandene Kapital nicht ausreichen sollte um die zugesagte Mindesthöhe der Alterspensionen zu finanzieren.

Nachschusspflichten des Arbeitgebers gegenüber der Pensionskasse sind in § 5 Z 3 PKG.

definiert. Nach Lit. b der genannten Bestimmung bezieht sich die Nachschusspflicht auch auf sogenannte "andere" Deckungslücken die unverzüglich durch Leistung von Einmalbeträgen zu schließen sind.

Nach den Materialien zur PKG-Novelle 1996 liegen solche "andere" Deckungslücken vor, wenn bei einer leistungsorientierten Zusage eine negative Schwankungsrückstellung aufgrund der Bestimmungen des § 24a PKG zur Verminderung der Deckungsrückstellung führt und somit ein Nachschuss zwecks Erfüllbarkeit der garantierten Pensionshöhe notwendig ist. Die Schwankungsrückstellung erfüllt eine "Glättungsfunktion", damit die Ansprüche der Anwartschaftsberechtigten kontinuierlich wachsen, vor allem aber die Leistungsberechtigten im Normalfall mit kontinuierlichen Pensionszahlungen rechnen können. Es sind daher Gewinne und Verluste aus der Veranlagung und aus dem versicherungstechnischen Ergebnis über die Schwankungsrückstellung auszugleichen. Eine begrenzte negative Schwankungsrückstellung wird, um kurzfristige Pensionskürzungen zu vermeiden, zugelassen. Mit § 24a PKG wird die Dotierung bzw. Auflösung der Schwankungsrückstellung geregelt.

§ 24a Abs. 7 PKG lautet: Entsteht nach Anwendung der Abs. 1 bis 4 eine negative Schwankungsrückstellung, so ist

1. für Anwartschaftsberechtigte die negative Schwankungsrückstellung sofort aufzulösen und
2. für Leistungsberechtigte der 5vH des zugeordneten Vermögens übersteigende Teil der negativen Schwankungsrückstellung sofort aufzulösen.

Abweichend von Z 1 kann bei unbeschränkter Nachschusspflicht des Arbeitgebers und globaler Führung der Schwankungsrückstellung für alle Anwartschafts- und Leistungsberechtigten dieses Arbeitgebers auch für Anwartschaftsberechtigte Z 2 angewendet werden.

In den Materialien ist weiters zu Abs. 7 ausgeführt, dass der über die 5% der Bemessungsgrundlage hinausgehende Betrag an negativer Schwankungsrückstellung sofort zu Lasten des Ergebnisses der Veranlagungs- und Risikogemeinschaft aufzulösen ist.

Nach dem Sachverhalt wurden durch den Einbruch der Kapitalmärkte von Beginn an für die Veranlagungs- und Risikogemeinschaft der Bw. nicht die erwarteten Performancedaten und Ergebnisse erreicht. Die Schwankungsrückstellung war zu den Stichtagen 31.12. 2001, 2002 und 2003 jeweils nur in Höhe der gesetzlich zugelassenen negativen 5% des zugeordneten Vermögens dotiert. Infolge der durch die negativen Veranlagungsergebnisse entstandenen Deckungslücken waren die leistungsorientierten Pensionszusagen nicht mehr ausreichend finanziert, ein Ausgleich mittels der negativen Schwankungsrückstellung war nicht möglich, sodass die Nachschussverpflichtungen der Bw. ausgelöst wurden.

Die Höhe der jeweiligen Soll- bzw. Ist-Deckungsrückstellung für die bereits



Leistungsberechtigten und für die Anwartschaftsberechtigten wurde durch die Pensionskasse jährlich berechnet und diese Daten sowie die daraus resultierenden Differenzen, d.h. die Deckungslücken, der Bw. mitgeteilt. Die Berechnungen beruhen auf den in der Vergangenheit eingetretenen Veranlagungsverlusten und den damit einhergehenden Wertverlusten des Kapitals. Die jeweilige Unterdeckung war der Bw. dadurch zu den Stichtagen konkret bekannt und es war von einem unmittelbaren Liquiditätsbedarf der Pensionskasse auszugehen. Durch die Unterdeckung bestand für die bereits Leistungsberechtigten die Gefahr der Kürzung der zustehenden Pensionen. Ebenso gefährdet stellen sich auch die künftigen Pensionszusagen der Anwartschaftsberechtigten dar, weil die Veranlagungsverluste auch einen Wertverlust des eingezahlten Kapitals zur Folge hatten. Da die bis zu den jeweiligen Pensionsantritten noch zu entrichtenden Beträge auf einer geschäftsplanmäßigen Entwicklung der Ergebnisse basieren und eine Erhöhung der für die Anwartschaftsberechtigten laufend zu zahlenden Beiträge aufgrund des vorliegenden Pensionskassenvertrages nicht zulässig ist, ist das Argument der Bw., dass mit den zu leistenden Beiträgen die bereits eingetretenen Wertverluste nicht ausgeglichen werden können, nachvollziehbar. Die aus der Vergangenheit bestehenden Deckungslücken sind daher durch Leistung von Nachschüssen zu schließen.

Die Bp hat nicht grundsätzlich die Berechtigung zur Bildung einer Rückstellung gem. § 9 EStG 1988 in Zweifel gezogen. In Zweifel gezogen wurde der Zeitpunkt der Rückstellungsbildung. Die Bp hat die Ansicht vertreten, dass für die Zulässigkeit der Bildung einer Rückstellung im Jahr 2003 nicht nur der unzureichende Veranlagungserfolg vorliegen müsse, sondern auch die Einforderung und Vorschreibung des Nachschusses durch die Pensionskasse gem. der vertraglichen Vereinbarung gegeben sein müsse. Mangels tatsächlicher Vorschreibung der Beträge durch die Pensionskasse, sei die Rückstellungsbildung nicht anerkannt worden.

Aus der Sicht des UFS kann eine Nachschussverpflichtung dann rückstellungsfähig sein, wenn der hinreichend konkretisierte Bedarf von Seiten der Pensionskasse nachweislich und nachvollziehbar kommuniziert wird.

Diese Anforderung wird im Fall der Bw. erfüllt. Wie oben ausgeführt, wurden der Bw. die Deckungslücken aus den leistungsorientierten Pensionszusagen sowohl für die einzelnen Personen als auch in der gesamten Höhe zu den Stichtagen konkret bekanntgegeben. Der Bw. lagen dadurch sämtliche Daten und Berechnungen über die Höhe des gesamten Nachschussbedarfes zu den Bilanzstichtagen vor.

Aufgrund dieser Mitteilungen über die Unterdeckung und mit dem Wissen darüber, dass die Deckungslücken die Kürzung sowohl der laufenden Pensionen als auch der den Anwartschaftsberechtigten zugesagten Pensionen zur Folge haben würde, musste die Bw. mit hoher Wahrscheinlichkeit damit rechnen aus der vertraglich vereinbarten Nachschusspflicht zur Leistung von Nachschüssen herangezogen zu werden. Infolge der gegebenen Umstände

war nicht nur von einer bloßen Möglichkeit der Inanspruchnahme der Bw. auszugehen.

Dass die Pensionskasse nicht sofort die bestehende gesamte Unterdeckung eingefordert hat, beruht auf einer zwischen der Bw. und der Pensionskasse getroffenen Vereinbarung. Eine solche Zusatzvereinbarung ändert jedoch nichts am Bestehen der schuldrechtlichen Verpflichtung und den zukünftig daraus folgenden Nachschussleistungen.

Ab dem Jahr 2004 wurden der Bw. seitens der Pensionskasse Nachschusszahlungen vorgeschrieben. Die Pensionskasse schrieb rückwirkend ab dem Jahr 2002 jene Fehlbeträge vor, die für die Schließung der entstandenen Lücken für die bereits ausbezahlten Pensionen erforderlich waren. Wie den vorgelegten Unterlagen zu entnehmen ist, musste die Bw. seit 2003 zusätzlich zu diesen Nachschüssen, jeweils im Zeitpunkt des Pensionsantritts eines bisher Anwartschaftsberechtigten, auch die für diese zugesagte Pension bis zu diesem Zeitpunkt in der Vergangenheit entstandene Unterdeckung ausgleichen, d. h. nachschießen. Die Zahlungen der Bw. führten zur Minderung der Deckungslücken und Verwendung der Rückstellung. Die gesamte Unterdeckung wurde durch diese Zahlungen nicht beseitigt.

Unter Berücksichtigung der Erfordernisse zur Bildung einer Verbindlichkeitsrückstellung iSd § 9 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 wird zusammenfassend festgehalten:

Der in Rede stehenden Rückstellung für Nachschusspflichten liegt eine Verpflichtung gegenüber Dritten, eben die Nachschusspflicht gegenüber der Pensionskasse, zugrunde. Die Verpflichtung zur Nachschussleistung ist wirtschaftlich in der Vergangenheit, nämlich durch die Veranlagungsverluste und die daraus resultierende Unterdeckung, verursacht worden. Die drohende Inanspruchnahme der Bw. zur Leistung der Nachschüsse und Schließung der Deckungslücken ist, wie oben dargestellt, nachweislich gegeben und wird in der Zukunft zu einem Vermögensabfluß führen.

Es waren somit bereits im Jahr 2003 die Voraussetzungen für eine Rückstellungsbildung gegeben. Weder dem Grunde nach, noch aus zeitlicher Hinsicht bestehen für das Jahr 2003 Bedenken gegen die Dotierung einer Rückstellung für Nachschusspflichten gegenüber der Pensionskasse.

Hinsichtlich der Höhe der Dotierung ist jedoch nicht den Berechnungen der Bw. zu folgen, wonach die der Rückstellung zugrunde gelegte Unterdeckung durch eine Berechnung auf Basis eines eigenen (versicherungsmathematischen) Gutachtens ermittelt wurde und diese Werte der bei der Pensionskasse bestehenden Deckungsrückstellung (dem Deckungskapital) gegenübergestellt wurden.

Für die Ermittlung der Höhe der Rückstellung wird auf die auf dem Pensionskassenvertrag und dem Geschäftsplan der Pensionskasse basierenden Berechnungen der Pensionskasse zurückgegriffen. Die seitens der Pensionskasse für den Stichtag 31.12.2003 ermittelten und

der Bw. konkret gemeldeten Deckungslücken, d.h. die Differenzen zwischen Ist- und Soll-Deckungsrückstellung der Pensionskasse, werden für die Dotierung der Rückstellung für Nachschusspflichten herangezogen.

Die jeweiligen Deckungslücken betragen für die Bw. und ihre Organgesellschaften für das Jahr 2003 (in Euro):

Bw. (Organmutter)	439.401,14
S.GmbH	150.485,44
A.GmbH	28.496,53
<b>Gesamt</b>	<b>618.383,11</b>

Die angeführten Werte werden für die steuerliche Ermittlung des Betriebsergebnisses in Ansatz gebracht und dieses der Bemessung der Körperschaftsteuer für das Jahr 2003 zugrunde gelegt.

Die Entscheidung über die Berufung war spruchgemäß zu treffen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 8. Oktober 2008