



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH, 1090 Wien, Porzellangasse 51, vom 27. September 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 28. Juli 2005 betreffend Körperschaftsteuer 2001 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Einkommen: Euro 844.666,11

Körperschaftsteuer: Euro 287.186,48.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Betrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer bei der Bw. u.a. hinsichtlich der Körperschaftsteuer für das Jahr 2001 durchgeführten Betriebsprüfung (Bp) wurden Feststellungen im Zusammenhang mit der Übertragung von Pensionsverpflichtungen aus Anwartschaften aktiver Dienstnehmer als auch für bereits leistungsberechtigte Pensionisten getroffen.

Unter Verweis auf § 124 EStG 1988 hielt die Bp in ihrem Bericht vom 18.7.2005 fest, dass der Unterschiedsbetrag zwischen der steuerwirksam gebildeten Pensionsrückstellung und dem an

die X-Pensionskassen-AG gem. § 48 Pensionskassengesetz (PKG) geleisteten

Deckungserfordernis gleichmäßig auf 10 Jahre verteilt abzusetzen sei.

Die Bw. habe es dabei bisher unterlassen die bis zum Übertragungstichtag 1.9.2001 angefallenen Zinsen zu berücksichtigen. Auch die an die Pensionskasse bezahlte anteilige Schwankungsrückstellung werde als Teil des Deckungserfordernisses angesehen. Die bezahlten Auszahlungskosten seien auf 10 Jahre aktiv abzugrenzen, da es sich dabei um die Abdeckung eines zukünftig entstehenden Verwaltungsaufwandes der Pensionskasse handle.

Insgesamt wurde ein Betrag von Euro 112.714,95, der sich aus Euro 76.975,08 – Schwankungsrückstellung, Euro 9.062,80 – Auszahlungskosten sowie Euro 26.677,07 – Zinsen aus Valorisierung der handelsrechtlichen Rückstellung zusammensetzt, außerbilanzmäßig dem Betriebsergebnis hinzugerechnet.

Der u. a. diesen Feststellungen entsprechende Bescheid für die Körperschaftsteuer des Jahres 2001 wurde am 28.7.2005 durch die Abgabenbehörde erster Instanz erlassen.

Mit Schreiben vom 27.9.2005 erhob die Bw. gegen den angeführten Bescheid rechtzeitig das **Rechtsmittel der Berufung**.

Wie darin ausgeführt wird, beziehe sich diese ausschließlich auf die anteilig hinzugerechneten Beträge aus der Schwankungsrückstellung und den Auszahlungskosten. Die Hinzurechnung des anteiligen Zinsenbetrages sei zu Recht erfolgt und werde daher nicht bekämpft.

Nach Ansicht der Bw. seien die beiden strittigen und seitens der Bp anteilig zugerechneten Beträge aus der Schwankungsrückstellung und den Auszahlungskosten nicht Bestandteil des Deckungserfordernisses iSd § 48 PKG. Es habe daher keine Hinzurechnung iSd § 124 EStG zu erfolgen.

Es wird beantragt, die genannten Beträge sofort als abzugsfähige Betriebsausgaben anzuerkennen.

Zum Begriff des Deckungserfordernisses werde festgestellt, dass das PKG dazu keine Definition enthalte. Es ergeben sich jedoch u.a. aus den Berichten des parlamentarischen Finanzausschusses bzw. aus Literaturmeinungen zu einzelnen Paragraphen des PKG und des EStG Hinweise zum Inhalt und zur Berechnung des Deckungserfordernisses. So finde sich in der Literatur zu § 48 PKG, dass die Höhe des Deckungserfordernisses seitens der Pensionskasse nach versicherungsmathematischen Grundsätzen zu berechnen sei. Und dem Bericht des Finanzausschusses sei zu entnehmen, dass „... sich die steuerliche Zehntelregelung nur auf das nach versicherungsmathematischen Grundsätzen unter Anwendung eines bestimmten Rechnungszinsfußes ermittelte Deckungserfordernis bezieht, ...“.

Auch in § 14 EStG finde sich der Hinweis, dass die Pensionsrückstellung nach den anerkannten Regeln der Versicherungsmathematik zu bilden sei.

Die strittigen Auszahlungskosten deckten Verwaltungskosten und Spesen der Pensionskasse aus dem Jahr 2001 ab und kommen so unmittelbar der Pensionskasse zugute. Es werde damit weder ein zukünftiger Verwaltungsaufwand der Pensionskasse gedeckt, noch stellen diese Kosten einen Teil der Veranlagungsbeträge in der Veranlagungs- und Risikogemeinschaft (VRG) dar.

Die Bw. hält weiters fest, dass ihr im Zusammenhang mit der Übertragung von Pensionsverpflichtungen für bereits in Pension befindliche Leistungsberechtigte von der X-Pensionskassen-AG Schwankungsrückstellungsbeträge in Rechnung gestellt worden seien. Diese Beträge werden unmittelbar der Schwankungsrückstellung zugeführt, die im Rahmen der „Bilanz“ der VRG einen Passivposten darstelle.

Nach § 24 PKG habe die Schwankungsrückstellung den Zweck eines Sicherheitspolsters für den Fall, dass die Veranlagungserträge hinter den Erwartungen zurückblieben und damit diese zu Gunsten der Berechtigten durch Auflösung der Schwankungsrückstellung erhöht werden können. Die Schwankungsrückstellung ist „zum Ausgleich von Gewinnen und Verlusten aus der Veranlagung des Vermögens und aus dem versicherungstechnischen Ergebnis in jeder VRG zu bilden“. Eine Auflösung würde im Wesentlichen nur im Fall einer Unterperformance zugunsten der Deckungsrückstellung erfolgen. Sie ist demzufolge von der Deckungsrückstellung zu unterscheiden.

§ 24a Abs 1 PKG bestimme „Sofern in den Beiträgen des Arbeitgebers Beträge enthalten sind, die für die Schwankungsrückstellung bestimmt sind, so sind diese in die Schwankungsrückstellung einzustellen.“ Diese Beträge seien in der Ertragsrechnung einer VRG gesondert auszuweisen.

Die der Bw. in Rechnung gestellten Schwankungsrückstellungsbeträge für die bereits in Pension befindlichen Leistungsberechtigten könnten somit nicht Bestandteil des Deckungserfordernisses gem. § 48 PKG sein, da sie im Zeitpunkt der Übertragung der Pensionsverpflichtungen an die Pensionskasse nicht der Deckungsrückstellung bzw. dem Pensionskonto des einzelnen Leistungsberechtigten gutgeschrieben werden.

Die Bp hielt in ihrer **Stellungnahme zur Berufung** an der Beurteilung der Schwankungsrückstellung als Teil des Deckungserfordernisses fest. Hinsichtlich der Auszahlungskosten sei jedoch der Ansicht und dem Antrag der Bw. zu folgen.

Mit **Berufungsvorentscheidung (BVE) vom 28.11.2005** wurde der Berufung teilweise stattgegeben. Die Auszahlungskosten wurden als Betriebsausgabe im Jahr 2001 anerkannt.

Die Hinzurechnung iHv Euro 9,062,80 wurde bei Ermittlung des Einkommens korrigiert. Hinsichtlich der anteiligen Hinzurechnung der verrechneten Schwankungsrückstellung erfolgte keine Änderung. Es wurde dazu in der Bescheidbegründung angeführt, dass die Schwankungsrückstellung grundsätzlich als Teil des Deckungskapitals anzusehen sei. Das Deckungserfordernis sei jener Betrag, der für die Übernahme der Verpflichtung von der Pensionskasse veranlagt werde.

Mit Schreiben vom 22.12.2005 wurde die **Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz** beantragt.

Grundsätzlich werde auf die Ausführungen in der Berufungsschrift verwiesen. Dem Argument der Abgabenbehörde erster Instanz in der BVE, dass das Deckungserfordernis jener Betrag sei, der für die Übernahme der Verpflichtung von der Pensionskasse veranlagt werde, werde jedoch entgegengetreten. Der Betrag des Deckungserfordernisses stelle nicht auf die in der Pensionskasse erfolgende tatsächliche Veranlagung ab, sondern auf die Verpflichtung gegenüber dem Anwartschaftsberechtigten. Bei Erreichung der erwarteten Veranlagungsperformance ergebe sich keine über die Deckungsrückstellung hinausgehende Verpflichtung. Das der Begründung der BVE innewohnende Begriffsverständnis zum Deckungserfordernis widerspreche daher dem versicherungsmathematischen und betriebswirtschaftlichen Verständnis des Gesetzgebers – wie es sich insbesondere aus den in der Berufung angeführten Gesetzesmaterialien und der einschlägigen Fachliteratur ergebe.

Zur Klärung und Ergänzung des Sachverhalts im Zusammenhang mit den Verrechnungen der Pensionskasse für die „Schwankungsrückstellung“ bei der Übertragung der bereits bestehenden Pensionsverpflichtungen erging seitens des Unabhängigen Finanzsenats (UFS) am 14.5.2010 ein **Vorhalt** an die Bw.

Da diesbezüglich den dem UFS vorliegenden Unterlagen und Verträgen keine Bestimmung über einen zu leistenden Beitrag zu einer Schwankungsrückstellung zu entnehmen war, wurde um Vorlage gegebenenfalls bestehender Zusatzvereinbarungen über die Bildung einer Schwankungsrückstellung im Übertragungszeitpunkt ersucht.

Die **Beantwortung des Vorhaltes** erfolgte mit Schreiben vom 2.7.2010.

Es wurde u.a. ausgeführt, dass grundsätzlich zwischen der Deckungsrückstellung und einer Schwankungsrückstellung zu unterscheiden sei. Die Deckungsrückstellung bilde die erwartete Verpflichtung aus der Pensionsleistung ab. Die Schwankungsrückstellung enthalte jene Vorsorgen, die bei geringerem Veranlagungsergebnis als erwartet oder bei versicherungstechnischen Verlusten die dadurch reduzierten Pensionsleistungen ausgleichen sollen.

Im Fall der Übertragung von Pensionsverpflichtungen auf die Pensionskasse sei es aus dem

gebotenen Gleichheitsgrundsatz für die Anwartschafts- und die Leistungsberechtigten unerlässlich, dass neu hinzutretende Personen sich in die am Übertragungstichtag bestehende und bereits vorher gebildete Schwankungsrückstellung einkaufen. Dadurch werde verhindert, dass die neu Eintretenden ohne Beitragsleistung von einer bereits bestehenden Schwankungsrückstellung, die von den schon vorher in der VRG befindlichen Begünstigten finanziert wurde, profitieren.

Zum Nachweis, dass sowohl für die VRG der Anwartschaftsberechtigten als auch für jene der Leistungsberechtigten eine globale Schwankungsrückstellung vorgelegen sei, werde ein Auszug aus dem Prüfbericht des Prüfactuars für die X-Pensionskassen-AG aus dem Jahr 2000 vorgelegt.

Der hier in Rede stehende, der Bw. für die Schwankungsrückstellung vorgeschriebene Betrag, beziehe sich lediglich auf die leistungsberechtigten Pensionisten. Es sei wesentlich, dass die erwartete Pensionshöhe bei Übertragung anhand der bisherigen Pensionen bestimmt sei und ein Verlust aus dem Übertragungseffekt nicht zulässig sei. Nach dem Geschäftsplan habe der Übertragungsbetrag mindestens die für das erste Jahr zu erwartende und zu finanzierende Pensionsleistung zu decken.

Deswegen sei es erforderlich bei der Übertragung der Verpflichtungen gegenüber den Pensionisten, zusätzlich zum Finanzierungsbetrag einen Beitrag für den Einkauf in die Schwankungsrückstellung vorzuschreiben. Es sei nicht zulässig einen Teil des Übertragungsbetrages (wie bei den Aktiven) für die Schwankungsrückstellung zu entnehmen, da dies für die flüssige Pension im ersten Jahr nach der Übertragung allein aus dem Übertragungseffekt einen Verlust ergeben würde.

Der vorgeschriebene Betrag für die Deckungsrückstellung setze sich aus dem Deckungserfordernis der einzelnen Mitarbeiter zusammen. Dies sei den, dem UFS bereits vorliegenden, Unterlagen zu entnehmen. Die geleistete Zahlung für das Deckungserfordernis zum Übertragungszeitpunkt sei für die Finanzierung der Pensionszahlungen ausreichend gewesen.

Der zusätzlich vorgeschriebene Betrag für den Einkauf in die Schwankungsrückstellung betrage 9,94% des Deckungserfordernisses. Dies entspreche jenem Anteil, der bisher global für alle Leistungsberechtigten in der X-Pensionskassen-AG vom jeweiligen maßgeblichen Vermögen gebildet worden und aus der beigebrachten Zusammenfassung des Prüfberichts des Actuars ersichtlich sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Auszahlungskosten

Wie den vorliegenden Unterlagen zu entnehmen ist, sind die seitens der Bw. an die Pensionskasse entrichteten Auszahlungskosten für die Abdeckung von Spesen und Verwaltungskosten der Pensionskasse aus dem Jahr 2001 verrechnet worden.

Es liegen somit keine Aufwendungen vor, die einen zukünftigen Zeitraum betreffen, sodass diese keiner aktiven Rechnungsabgrenzung zugänglich sind.

Die Auszahlungskosten sind auch kein Teil des Deckungserfordernisses für die Finanzierung der Pensionszahlungen, sondern stellen im Jahr 2001 abzugsfähige Betriebsausgaben dar. Die infolge der Feststellung der Bp durchgeführte Hinzurechnung iHv Euro 9.062,80 wird korrigiert.

Schwankungsrückstellung

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob der an die Bw. im Zuge der Übertragung der Leistungsverpflichtungen für Pensionisten im Jahr 2001 verrechnete Betrag für die Schwankungsrückstellung einen Teil des Deckungserfordernisses darstellt und damit die Zehntelregelung des § 124 EStG 1988 zum Tragen kommt.

Die in diesem Zusammenhang wesentlichen gesetzlichen Bestimmungen finden sich in:

- § 124 EStG 1988

Werden Anwartschaften und Leistungsverpflichtungen aus Pensionszusagen und direkten Leistungszusagen (§ 14 Abs. 6) nach Maßgabe des Betriebspensionsgesetzes auf Pensionskassen im Sinne des Pensionskassengesetzes und betriebliche Kollektivversicherungen im Sinne des § 18f des Versicherungsaufsichtsgesetzes übertragen, gilt folgendes:

1. Für die Übertragung ist die Zehnprozentgrenze des § 4 Abs. 4 Z 2 lit. a nicht anzuwenden.
2. Das Deckungserfordernis (§ 48 des Pensionskassengesetzes und § 18i des Versicherungsaufsichtsgesetzes) ist zum Übertragungstichtag zu passivieren.

Der Unterschiedsbetrag zwischen der steuerwirksam gebildeten Pensionsrückstellung und dem Deckungserfordernis ist zu aktivieren und gleichmäßig auf zehn Jahre verteilt abzusetzen.

3. ...

- § 24 PKG

(1) Zum Ausgleich von Gewinnen und Verlusten aus der Veranlagung des Vermögens und aus dem versicherungstechnischen Ergebnis ist in jeder Veranlagungs- und Risikogemeinschaft eine Schwankungsrückstellung zu bilden. Die Dotierung oder Auflösung der

Schwankungsrückstellung hat auf dem Wert der Schwankungsrückstellung zum Bilanzstichtag des letzten Geschäftsjahres aufzusetzen und hat in der durch § 24a vorgeschriebenen Reihenfolge zu erfolgen.

(2) Die Schwankungsrückstellung kann grundsätzlich entweder getrennt für einzelne Anwartschafts- oder Leistungsberechtigten (individuell) oder gemeinsam für Gruppen von Anwartschafts- und/oder Leistungsberechtigten (global) geführt werden.

...

- § 24a PKG

(1) Sofern in den Beiträgen des Arbeitgebers Beträge enthalten sind, die für die Schwankungsrückstellung bestimmt sind, so sind sie in die Schwankungsrückstellung einzustellen. Wird die Schwankungsrückstellung für Anwartschafts- und Leistungsberechtigte getrennt und für Leistungsberechtigte global geführt, ist bei Wechsel eines Anwartschaftsberechtigten in die Gruppe der Leistungsberechtigten dessen anteilige Schwankungsrückstellung rückwirkend zum 1. Jänner des Jahres, in dem der Wechsel wirksam wird, auf die Schwankungsrückstellung der Leistungsberechtigten umzubuchen.

(2) Übersteigt der in der Ertragsrechnung einer Veranlagungs- und Risikogemeinschaft ausgewiesene Veranlagungsüberschuss abzüglich der Rechnungszinsen gemäß § 48, bezogen auf das zugeordnete durchschnittliche Vermögen (§ 20 Abs. 2 Z 5), den rechnungsmäßigen Überschuss, so ist der Unterschiedsbetrag der Schwankungsrückstellung zuzuführen.

Unterschreitet der in der Ertragsrechnung einer Veranlagungs- und Risikogemeinschaft ausgewiesene Veranlagungsüberschuss abzüglich der Rechnungszinsen gemäß § 48, bezogen auf das zugeordnete durchschnittliche Vermögen (§ 20 Abs. 2 Z 5), den rechnungsmäßigen Überschuss, so ist der Unterschiedsbetrag der Schwankungsrückstellung zu entnehmen.

(3) ...

- § 48 PKG

(1) Die Übertragung von Anwartschaften und Leistungsverpflichtungen aus direkten Leistungszusagen oder von Ansprüchen aus dem Bezügegesetz, [BGBl. Nr. 273/1972](#), in der Fassung des Bundesgesetzes [BGBl. I Nr. 64/1997](#) oder auf Grund gleichartiger landesgesetzlicher Regelungen, auf eine Pensionskasse im Sinne dieses Bundesgesetzes ist unter folgenden Voraussetzungen zulässig:

1. Die Überweisung des Deckungserfordernisses zuzüglich der Rechnungszinsen an die Pensionskasse hat ab dem Zeitpunkt der Übertragung binnen längstens zehn Jahren zu erfolgen;
2. die Überweisung des Deckungserfordernisses zuzüglich der Rechnungszinsen hat jährlich

mindestens mit je einem Zehntel zu erfolgen; vorzeitige Überweisungen sind zulässig;

3.

Wie aus den angeführten Bestimmungen zu ersehen ist, enthalten diese keine Legaldefinition des Begriffes „Deckungserfordernis“. Jedoch ist in Abschnitt XII, Handelsrechtliche Übergangsbestimmung, Abs. 1 PKG ausgeführt, dass das Deckungserfordernis ein nach versicherungsmathematischen Grundsätzen samt Rechnungszinsen ermittelter Betrag ist.

Im speziellen Bereich der Pensionskassen versteht man darunter jenen Betrag, der durch den Arbeitgeber zu erbringen ist und sicherstellen soll, dass eine Pensionskasse oder Versicherung bei Übernahme bestehender Anwartschaften oder bereits bestehender Leistungsverpflichtungen in die Lage versetzt wird, die geplanten, vertraglich übernommenen Leistungen erbringen zu können.

Die in der Bilanz der Pensionskasse enthaltene *Deckungsrückstellung* (Pensionskapital) entspricht dem Kapital, das im Leistungsfall verrentet wird. Sie ergibt sich schließlich aus der Summe der laufenden Beiträge inkl. allfälliger Übertragungs- oder Deckungserfordernisse bzw. allfälliger Einmalerläge, abzüglich Kosten und Versicherungssteuer zuzüglich des Ergebnisses der VRG.

Die *Schwankungsrückstellung* iSd § 24 PKG ist ein eigener Teil des Vermögens der VRG, der durch die Pensionskasse getrennt vom restlichen Vermögen zu führen ist. Sie dient dem Ausgleich von schwankenden Veranlagungserträgen und versicherungstechnischen Erträgen und wird aus jenem Teil der Verzinsung dotiert, der über den rechnungsmäßigen Überschuss laut Geschäftsplan hinausgeht. Der Sollwert der Schwankungsrückstellung ist vom Vorstand der Pensionskasse als Prozentsatz des Vermögens zum jeweiligen Bilanzstichtag, mit nicht weniger als 10% und nicht mehr als 20%, festzulegen.

Der Arbeitgeber kann Beträge speziell für die Dotierung der Schwankungsrückstellung leisten, um zusätzliche Sicherheit für die Erfüllbarkeit der Pensionsleistungen zu geben.

Im Fall der Bw. liegt ein beitragsorientierter Pensionskassenvertrag mit der X-Pensionskassen-AG vor. Übertragungsstichtag sowohl für Anwartschaften als auch für bestehende Leistungsverpflichtungen (Pensionen) ist der 1.9.2001.

Im auszugsweise dem UFS vorliegenden Geschäftsplan der übernehmenden Pensionskasse ist enthalten, dass bei Übertragungen „... *die für ein Jahr geleistete Zahlung mindestens die für dieses Jahr zu erwartenden, aus dem Übertragungsbetrag zu finanzierenden Leistungen zu decken* (hat)“.

Der Bw. wurden im Jänner bzw. Mai 2001, neben dem Betrag für die Übernahme bestehender Anwartschaften, auch das entsprechende Deckungserfordernis für die Übernahme der bereits

bestehenden Leistungsverpflichtungen (41 Pensionisten) durch die X-Pensionskassen-AG in Rechnung gestellt.

Die Zusagen für diese Leistungsverpflichtungen wurden mehrheitlich vor dem 1.1.1998 erteilt. Der Unterschiedsbetrag zwischen der bisher gebildeten steuerlichen Rückstellung und dem Deckungserfordernis wurde seitens der Bw. gemäß der gesetzlichen Bestimmung des § 124 EStG 1988 aktiviert und auf zehn Jahre verteilt abgesetzt.

Durch die entsprechend dem Pensionskassenvertrag erbrachte Leistung des Deckungserfordernisses im Übertragungszeitpunkt war, wie die Bw. ausführt und den vorliegenden Berechnungsunterlagen zu entnehmen ist, die Finanzierung der bestehenden Pensionszusagen der Bw. ausreichend gesichert.

Nach dem Geschäftsplan, auf dem im Pensionskassenvertrag verwiesen wird, wäre im Fall der Übertragung von einer anderen Pensionskasse eine vorhandene Schwankungsrückstellung auf Schwankungsrückstellung zu übernehmen. Bei Übertragungen, die nicht von einer anderen Pensionskasse erfolgen, hat ein „Einkauf“ in die Schwankungsrückstellung zu erfolgen.

Dies ist auch jenes Verfahren, dass im Fall der Bw. bei der Übertragung der bereits bestehenden Leistungsverpflichtungen zur Anwendung gelangte.

Aus dem Prüfbericht des Aktuars der X-Pensionskassen-AG für das Jahr 2000 geht hervor, dass eine Schwankungsrückstellung global sowohl für Anwartschafts- als auch Leistungsberechtigte geführt wurde. Der Prozentsatz betrug demnach für Leistungsberechtigte 9,94% vom jeweils maßgeblichen Vermögen.

Folglich wurde der Bw. auf Basis des versicherungsmathematisch ermittelten Deckungserfordernisses für die Pensionisten ein Betrag iHv 9,94%, insgesamt Euro 85.527,78 anteilig für die globale Schwankungsrückstellung verrechnet.

Dieser Betrag wurde seitens der Bw. als insgesamt im Jahr 2001 abzugsfähige Betriebsausgabe behandelt.

Im Zuge der Bp wurde unter Hinweis auf § 124 EStG 1988 lediglich ein Zehntel des Betrages als Betriebsausgabe anerkannt.

Wie die Bw. gegenüber dem UFS schlüssig darlegt, diene diese vertragsgemäße Zahlung, d.h. „der Einkauf“ in die global geführte Schwankungsrückstellung, nicht der Finanzierung der bereits bestehenden Pensionszusagen. Sie diene vielmehr der Gleichstellung der neu eintretenden Leistungsberechtigten mit den bereits vorhandenen Begünstigten. Dadurch sollte verhindert werden, dass die neu Eintretenden gegebenenfalls von der bereits bestehenden globalen Schwankungsrückstellung, die durch die schon früher in der VRG befindlichen Begünstigten finanziert wurde, profitieren, ohne einen Beitrag geleistet zu haben.

Durch die seitens der Bw. ausreichende Finanzierung der Pensionszusagen im Übertragungszeitpunkt ist die zusätzliche Zahlung für die globale Schwankungsrückstellung nicht als Teil des zu leistenden Deckungserfordernisses (Deckungskapitals) sondern als Nachschusszahlung für die Dotierung der Schwankungsrückstellung zu beurteilen. Auf die Höhe der durch die X-Pensionskassen-AG übernommenen Leistungsverpflichtungen und die daraus resultierenden individuellen Pensionsauszahlungen hat die zusätzlich geleistete Zahlung zur Schwankungsrückstellung keine direkte Auswirkung. Die Schwankungsrückstellung hat die Funktion eines Sicherheitspolsters um gegebenenfalls bei Schwankungen der Veranlagungserträge die Erfüllbarkeit der Pensionsleistungen zu gewährleisten.

Die gesetzliche Bestimmung des § 124 Z 2 EStG 1988 bezieht sich nur auf das nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ermittelte Deckungserfordernis, nicht hingegen auf zusätzlich geleistete Einmalzahlungen, die für die Zuführung zur Schwankungsrückstellung gewidmet sind.

Es wird somit festgestellt, dass der durch die Bw. im Jahr 2001 zur Schwankungsrückstellung geleistete Betrag, entgegen der Feststellung der Bp, nicht auf zehn Jahre verteilt abzusetzen ist, sondern dass dieser nach den allgemeinen steuerlichen Grundsätzen in voller Höhe abzugsfähigen Aufwand darstellt. Die Hinzurechnung iHv Euro 76.975,00 wird korrigiert.

Die Entscheidung über die Berufung war spruchgemäß zu treffen.

Wien, am 28. Juli 2010