



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A. -GmbH GmbH, 1000 Wien, A-Straße 01, vertreten durch Mag. DI Thomas Häusle von der Ernst & Young Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft m.b.H., 1220 Wien, Wagramer Straße 19, IZD - Tower, vom 14. Dezember 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes, vertreten durch Mag. MA Julia Kapl, vom 11. November 2009 betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2006 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist eine im Firmenbuch am 6. 0000 19XX eingetragene Firma, die mit Einbringungsvertrag vom 8. 00000 19XX den Teilbetrieb „A...- Business“ von P. C. - GmbH übernommen hat. Gegenstand des Unternehmens ist der Handel mit Waren sowie die Erbringung von Dienstleistungen auf dem Gebiet der ... Instrumente, insbesondere im Bereich des Kundendienstes und des Vertriebs solcher Waren. An der Bw. waren als Gesellschafter zum 31. Oktober 2006 die A. B., CH mit einer Stammeinlage von € 34.650 sowie die A. B.C. Inc., USA mit einer Stammeinlage von € 350 am Stammkapital von € 35.000 beteiligt. Der Gewinnermittlungszeitraum umfasst ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr.

In Streit steht, ob eine von der Bw. gebildete Rückstellung für eine Nachschussverpflichtung als sonstige ungewisse Verbindlichkeiten im Sinn des [§ 9 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988](#) oder als Pensionsrückstellung (Rückstellung im Sinn des § 14 Abs. 6 in der Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2007) zu werten ist.

Unter Punkt 5 der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO (=NS) anlässlich jener Außenprüfung, deren Gegenstand u. a. die Körperschaftsteuer für das Jahr 2006 gewesen war, wertete die Prüferin eine vom Bw. mit einem Rechnungszinssatz von 5 % berechnete „*Rückstellung für sonstige ungewisse Verbindlichkeiten, wenn diese nicht Pensionen betreffen*“ gemäß [§ 9 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988](#) als Rückstellung im Sinn des [§ 14 EStG 1988](#), anerkannte die Nachschussverpflichtung für das Jahr 2006 (nur) in Höhe von € 97.749,73 als Rückstellung, rechnete die Differenz-€ 1.399.236,87- außerbilanzmäßig wieder hinzu und hielt fest: § 14 Abs. 7 leg. cit. gelte auch für Rückstellungen, die für Zusagen von Kostenersätzen für Pensionsverpflichtungen eines Dritten gebildet würden (im prüfungsgegenständlichen Fall für die Zusage der Nachschussverpflichtung an die Pensionskasse).

[§ 4 Abs. 4 Z 2 lit. a EStG 1988](#) beziehe sich lediglich auf die Abzugsfähigkeit von Pensionskassenbeiträgen und spreche generell über Betriebsausgaben ab, sodass keinerlei Aussagen über die Einordnung damit in Zusammenhang stehender Rückstellungen zu § 9 oder § 14 getroffen würden.

Eine Rückstellung für mögliche Nachschussverpflichtungen an Pensionskassen aus leistungsorientierten Verträgen dürfe grundsätzlich nicht gebildet werden, weil die Verpflichtung zum Bilanzstichtag im Einzelfall noch nicht hinreichend konkretisiert sei. Im Fall des Feststehens bei Bilanzerstellung, dass eine Unterdeckung für das abgelaufene Wirtschaftsjahr weder aus der Schwankungsrückstellung der Pensionskasse bedient, noch über höhere laufende Beiträge ausgeglichen werden können, sodass eine Nachschussverpflichtung für das abgelaufene Wirtschaftsjahr drohe, könne eine Rückstellung auf Grundlage eines versicherungsmathematischen Gutachtens im betreffenden Ausmaß gebildet werden. Diesfalls wären auch die Vorschriften über die Wertpapierdeckung zu beachten.

Der abgabenbehördlichen Rechtsmeinung konterte Mag. DI Thomas Häusle als steuerlicher Vertreter in seiner auf Anerkennung der als Betriebsausgabe geltend gemachten Dotation der Rückstellung für die Nachschussverpflichtung an die Pensionskasse gerichteten Berufung gegen den aufgrund des Prüfungsberichts vom 31. August 2009 ergangenen Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2006:

Seitens des Arbeitsgebers bestehe eine leistungsorientierte Pensionszusage für alle ständig und unbefristet beschäftigten Arbeitnehmer, einschließlich der ständig Teilzeitbeschäftigte,

die vor dem 1. Jänner 1995 in die Dienste der P. C. -GmbH eingetreten seien und von der Bw. iRd Einbringung des Teilbetriebes übernommen worden seien. Per 1. XXXXXXXX 19XX habe die Bw. diese leistungsorientierten Pensionsverpflichtungen auf Basis des Pensionskassenvertrages (=PKV) 1XXX, abgeschlossen zwischen der Pensionskassen AG und der Bw., im Sinne einer Schuldenübernahme gemäß § 1404 ff. ABGB an die Pensionskassen AG übertragen. (Die Pensionszusagen ohne Leistungszusage, d. h. die beitragsorientierten Pensionszusagen seien im Rahmen einer gesonderten Vereinbarung, auf Basis des „PKV2XXX“ an die Pensionskasse AG übertragen worden, was aber nicht Gegenstand dieser Berufung sei). Diesem gegenständlichen PKV 1XXX vom 1. November 1999 würden das Pensionskassengesetz (=PKG) und das Betriebspensionsgesetz (=BPG) zugrunde liegen. Anlässlich der Übertragung dieser leistungsorientierten Zusagen habe sich die Bw. als Arbeitgeber verpflichtet, allfällige Fehlbeträge bei der Pensionskasse, die auf Mindererträge aus der Veranlagung oder auf versicherungstechnische Verluste zurückzuführen seien, durch Nachschüsse auszugleichen (vgl. § 12 PKV 1XXX in Einklang mit [§ 3 Abs. 1 Z 2 BPG](#)).

Zum Jahresabschluss 31. Oktober 2006 sei eine Rückstellung für künftige Nachschussverpflichtungen in Höhe von € 1.871.233,25 handelsrechtlich gebildet worden. Auf Basis eines versicherungsmathematischen Gutachtens vom 21. Februar 2007 „*zur Bewertung der Pensionszusagen der Bw. per 31. Oktober 2006*“ sei handels-/unternehmensrechtlich eine Rückstellung in Höhe von € 1.871.233,25 für die Nachschussverpflichtung gegenüber der Pensionskasse im Jahresabschluss per 31. Oktober 2006 (das Wirtschaftsjahr Ende am 31. Oktober) ausgewiesen worden (handelsrechtliche Dotation 2006 € 1.777.066,49). In der Körperschaftsteuererklärung 2006 sei die Rückstellung aufgrund der Langfristigkeit gemäß [§ 9 Abs. 5 EStG 1988](#) im Ausmaß von 80 %, d. h. in Höhe von € 1.496.986,60 per 31. Oktober 2006 berücksichtigt worden (insgesamte Betrachtung als langfristig gemäß EStR 2000 Rz 3309); davon wären bei einer exakten Bestimmung der Fristigkeiten € 97.749,73 kurzfristig und € 1.399.236,87 langfristig gewesen.

Nach Ausführungen unter dem Titel „*Feststellung der Betriebsprüfung 2005 - 2006 (Rechtsfrage)*“, mit denen der steuerliche Vertreter u.a. darauf verwies, dass sämtliche für den Sachverhalt relevanten Unterlagen (PKV 1XXX, versicherungsmathematisches Gutachten, Ermittlung des Pensionskassenvermögens) der Finanzverwaltung aufgrund einer Beantwortung eines Fragenvorhalts vom 14. November 2007 laut Schreiben vom 11. Dezember 2007 und eines Ergänzungsschreibens vom 21. Jänner 2008 und auch der Prüfung bekannt gewesen seien, sowie der Wiedergabe des Textes aus Tz 5 NS stellte der steuerliche Vertreter unter dem Subpunkt 1 des Punkts 1. 2. die Ermittlung des handelsrechtlichen Wertes zum 31. Oktober 2006 wie folgt dar:

Gemäß der Änderung und Ergänzung der Fachgutachten KFS-RL 2 und 3 der Kammer der Wirtschaftstreuhänder über die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung von Abfertigungs- und Pensionsrückstellungen nach den Vorschriften des Rechnungslegungsgesetzes vom 5. Mai 2004, Z. 4, sei vom Arbeitgeber eine Rückstellung zu bilden, „*wenn zu erwarten ist, dass die Pensionskassa ihre Verpflichtungen gegenüber den Anwartschafts- oder Leistungsberechtigten nicht erfüllen kann*“.

Die Höhe der Rückstellung ergebe sich aus der Differenz des Barwertes der Pensionsverpflichtungen (fiktiver Rückstellungswert) abzüglich des aktuellen Deckungskapitals in der Pensionskasse, womit die Höhe der Rückstellung gemäß den Ausführungen des Fachgutachtens zur Bildung von Pensionsrückstellungen abzüglich des Deckungskapitals zu berechnen sei. Das heiße sinngemäß: Handelsrechtlich sei zwingend eine Rückstellung zu bilden, wenn das aktuelle Deckungskapital die fiktive Pensionsrückstellung unterschreite, was gegenständlich am 31. Oktober 2006 der Fall gewesen sei.

Laut versicherungsmathematischen Gutachten mit den Werten per 31. Oktober 2006 ergebe der fiktive Rückstellungswert (€ 4.851.351) abzüglich Pensionskassenvermögen (€ 2.991.367) einen Rückstellungswert Nachschussverpflichtung von € 1.859.983. Im testierten Jahresabschluss per 31. Oktober 2006 werde eine Rückstellung in Höhe von € 1.871.233,25 ausgewiesen.

Unter dem in die Punkte a) zivilrechtliche Würdigung der Übertragung der Leistungsverpflichtungen an die Pensionskasse-Zivilrechtliche Schuldübernahme, b) Qualifikation der Rückstellung für die Nachschussverpflichtung, c) Frage nach dem Durchbrechen der Maßgeblichkeit durch steuerlich abweichende Regelungen gegliederten „*Pkt. 1.2.2. Steuerliche Maßgeblichkeit*“ führte der steuerliche Vertreter ins Treffen, dass die unternehmensrechtlichen Ansätze und Bewertungen für das Steuerrecht im Hinblick auf Ansatz und Bewertung, sofern keine zwingenden steuerlichen Vorschriften abweichende Regelungen treffen, maßgeblich seien (Prinzip der Maßgeblichkeit, vgl. EStR 2000 Rz. 2149). Unternehmensrechtlich bestehe die Pflicht zur Bildung dieser Rückstellungen aufgrund der Grundsätze ordnungsgemäßer Bilanzierung (siehe Fachgutachten KFS - RL 2 und 3 der Kammer der Wirtschaftstreuhänder vom 5. Mai 2004).

Als Ergebnis der Prüfung, ob zwingende steuerlichen Vorschriften einer solchen Rückstellungsbildung, wie von der Prüfung angeführt werde, entgegenstehen würden, brachte der Steuerberater unter „*Punkt a) zivilrechtliche Würdigung der Übertragung der Leistungsverpflichtungen an die Pensionskasse-Zivilrechtliche Schuldübernahme*“ vor, dass § 32 des PKV 1XXX zu Übertragung laute:

„*Durch den Abschluss der BV bzw. der Verträge laut VM wird die Übernahme der Leistungsverpflichtungen der zum Abschlussstichtag bestehenden Pensionszusagen durch die*

Pensionskasse im Rahmen des § 48 PKG ermöglicht. Die Übertragung erfolgt durch Einzahlung eines Kapitals gemäß Beilage 4.

Die Anwartschaftsberechtigen haben schriftlich ihr Einverständnis mit der Übertragung erklärt. Durch die Zustimmung zur Übertragung der Leistungsverpflichtungen an die Pensionskasse wird die bisherige Pensionszusage basierend auf der Versorgungsordnung in der Fassung vom 1. Jänner 1982 bzw. 1. Jänner 1973 durch die Leistungsverpflichtungen der Pensionskasse ersetzt.“

Die Übertragung von Anwartschaften gemäß § 48 PKG sei immer eine rechtsformumwandelnde Schuldübernahme, d.h., dass der Arbeitgeber als Schuldner der Pensionsverpflichtung ausscheide; die Pensionskasse trete dem Anwartschafts- bzw. Leistungsberechtigten als neuer Schuldner gegenüber. Dies gelte auch dann, wenn eine direkte Leistungszusage in eine leistungsorientierte Pensionskassenzusage mit Nachschusspflicht umgewandelt werde.

Das PKG verstehe unter der „Nachschusspflicht“ die Verpflichtung des Arbeitgebers, unvorhergesehene Deckungslücken, die aufgrund unzutreffender Annahmen in den Rechnungsgrundlagen entstanden seien (das sei der Fall, wenn sich die maßgeblichen Parameter langfristig verändert hätten), durch Zusatzbeiträge zu schließen. § 48 Abs. 4 PKG mache deutlich: Der Arbeitgeber solle durch die „Übertragung“ der Anwartschaften aus Direktzusagen von der Verpflichtung zur Zahlung von Betriebspensionen befreit werden; die Verpflichtung des Arbeitgebers werde auf die Beitragszahlung an die Pensionskasse/auf eine allfällige Nachschusspflicht reduziert (vgl. „Aktuelle Fragen des Betriebspensions- und Pensionskassenrechts“, RdA 2004, S 211 ff.).

Zusammengefasst heiße dies: Bei diesen Nachschüssen handle es sich um Verpflichtungen gegenüber der Pensionskasse und nicht gegenüber den Arbeitnehmern, denn im Gegensatz zu typischen Ausgliederungen von Abfertigungen an Versicherungen (bestenfalls „Schuldbeitritt“) sei die Übertragung der Pensionsverpflichtungen als „Schuldübernahme“ zu qualifizieren.

Unter „Punkt b) Qualifikation der Rückstellung für die Nachschussverpflichtung“ entgegnete der steuerliche Vertreter den Ausführungen der Prüferin in der Niederschrift, dass das Regime § 14 Abs. 6 EStG 1988 (in der Fassung ab BGB 2007, vorher sei es Absatz 7 gewesen - in Folge werde auf den derzeit geltenden Absatz 6 verwiesen) Rückstellungen für direkte Pensionszusagen regle, die vom Arbeitgeber (Steuerpflichtigen) direkt gegenüber dem Arbeitnehmer bestehen würden (Erfordernis einer schriftlichen, rechtsverbindlichen und unwiderruflichen Pensionszusage gegenüber dem Arbeitnehmer, vgl. § 14 Abs. 6 Ziffer 5 EStG 1988/ EStR 2000 Rz 3374).

§ 14 Abs. 8 EStG 1988 regle Zusagen von Kostenersätzen für Pensionsverpflichtungen eines Dritten, das heiße, wenn sich der frühere und der spätere Arbeitgeber (z. B. in Folge einer

vorübergehenden Personalgestellung) eine direkte Pensionszusage teilen würden, siehe Beispiel EStR 2000, Rz 3397, wo sich zwei Arbeitgeber die Pensionsverpflichtung im Verhältnis 30:70 teilen würden und wo folglich auch deren Rückstellungsbildung gemäß § 14 EStG 1988 auf das jeweilige Ausmaß beschränkt sei.

Im Anwendungsfall des [§ 14 Abs. 8 EStG 1988](#) würden zwei Steuerpflichtige ihre Verpflichtungen gemäß [§ 14 EStG 1988](#) vereinbarungsgemäß aufteilen, wobei dann § 14 Abs. 6 leg. cit. (aufgrund des Verweises in Abs. 8) für beide Steuerpflichtige quasi aliquot anzuwenden sei. Hingegen handle es sich bei der Nachschussverpflichtung nicht um eine Aufteilung der Schuld zwischen Pensionskasse und Bw. in einem bestimmten Verhältnis, sondern um eine Schließung möglicher Deckungslücken seitens des Steuerpflichtigen gegenüber der Pensionskasse aufgrund anders eingetretener Parameter; das heiße, es liege keine vereinbarungsgemäße Aufteilung von Pensionsverpflichtungen gemäß [§ 14 Abs. 6 EStG 1988](#) zwischen zwei Arbeitgebern vor.

Die Übertragung an die Pensionskasse sei ein Fall sui generis/kein Anwendungsfall einer Aufteilung im Sinn von [§ 14 Abs. 8 EStG 1988](#) von einer Pensionsrückstellung gemäß § 14 Abs. 6 leg. cit. auf zwei (ehemalige) Arbeitgeber; die Pensionskasse sei nie Arbeitgeber der Pensionsberechtigten gewesen. Wie auch in EStR 2000 Rz 3400 angeführt sei, unterliege die Übertragung von Pensionskassen einem eigenen Regime ([§ 124 EStG 1988](#)) und nicht [§ 14 EStG 1988](#) (über direkte Pensionszusagen an Arbeitnehmer).

Das heiße: [§ 14 Abs. 6 EStG 1988](#) (gem. BBG 2007, zuvor [§ 14 Abs. 7 EStG 1988](#)), welcher gemäß [§ 14 Abs. 8 EStG 1988](#) auch bei Kostenteilungen aliquot für beide Verpflichteten anzuwenden wäre, regle direkte Pensionszusagen des Steuerpflichtigen an den (früheren) Arbeitnehmer. Aufgrund der oben beschriebenen zivilrechtlichen Qualifikation der Übertragung der Pensionsverpflichtungen an die Pensionskasse sei die gegenständliche Rückstellung für die Nachschussverpflichtung an die Pensionskasse nicht als Rückstellung für direkte Pensionszusagen im Sinn von [§ 14 Abs. 6 EStG 1988](#) zu bewerten, denn der alleinige Schuldner gegenüber den anspruchsberechtigten Personen sei aufgrund der Schuldübernahme die Pensionskasse (Schuldübernahme durch Pensionskasse).

Mit der Fußnote zur Rückstellung für „*Pensionen*“ im Sinn von direkten Pensionszusagen gemäß [§ 14 Abs. 6 EStG 1988](#) hielt der Steuerberater fest, dass das versicherungsmathematische Gutachten zwar „*zur Bewertung der Pensionszusagen*“ heiße, jedoch werde teilweise fälschlicherweise der Begriff „*Pensionsrückstellung*“ verwendet; eigentlich: Berechnung zur Bewertung der Nachschusspflicht unter Zugrundelegung einer fiktiven Pensionsrückstellung.

Als Begründung für die Annahme einer sonstigen Verbindlichkeitsrückstellung im Sinn des [§ 9 Abs. 1 Ziffer 3 EStG 1988](#) führte der steuerliche Vertreter ins Treffen, dass diese Qualifikation

auch durch die eigenen gesetzlichen Normen abseits des Regimes von [§ 14 EStG 1988](#) eindeutig untermauert werde.

Die erstmalige Übertragung der Pensionsverpflichtungen an eine Pensionskasse erfolge gemäß [§ 124 EStG 1988](#) (und nicht gemäß [§ 14 Abs. 8 bzw. 9 EStG 1988](#)). Für die Nachschüsse an die Pensionskasse gebe es eine gesonderte Regelung in [§ 4 Abs. 4 Ziffer 2 lit. a sublit. dd EStG 1988](#), wonach bei leistungsorientierten Zusagen der Schwellenwert gemäß sublit cc („10 % der Lohn- und Gehaltsumme“) überschritten werden dürfe, „solange der Arbeitgeber vorübergehend höhere Beiträge zum Schließen einer unvorhergesehenen Deckungslücke leisten muss“.

Das heiße: Auch von Gesetzes wegen erfolge kein Verweis auf [§ 14 EStG 1988](#) („Rückstellung für Pensionen“) bei Beiträgen an Pensionskassen, sodass auch die Bestimmungen zur Wertpapierdeckung gemäß [§ 14 Abs. 7 EStG 1988](#) (in der Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2007) entgegen der Auffassung der Prüfung nicht anzuwenden seien.

Den Ausführungen des steuerlichen Vertreters zur Frage (unter Punkt c) des Durchbrechens der Maßgeblichkeit durch steuerlich abweichende Regelungen zufolge sei aus unternehmensrechtlicher Sicht die Rückstellungsbildung aufgrund der Grundsätze ordnungsgemäßer Bilanzierung zwingend (siehe Fachgutachten KFS-RL 2 und 3 der Kammer der Wirtschaftstreuhänder vom 5. Mai 2004). Die steuerliche Bildung einer Rückstellung für sonstige ungewisse Verbindlichkeiten gemäß [§ 9 Abs. 1 Ziffer 3 EStG 1988](#) entspreche dem handelsrechtlichen Wert, +) sofern konkrete Umstände nachgewiesen werden können, nach denen im Einzelfall mit dem Entstehen der Verbindlichkeit ernsthaft zu rechnen ist; +) und sofern keine Pauschalrückstellung vorliegt: +) Bei langfristigen Rückstellungen für sonstige Verbindlichkeiten gemäß [§ 9 Abs. 5 EStG 1988](#) sei in der Regel ein pauschaler Abschlag von 20 % zu berücksichtigen.

Unter „Punkt i) Ad Konkretisierbarkeit“ hielt der steuerliche Vertreter dem Zitat des ersten Satzes des dritten Absatzes des Punkt 5 NS der Betriebsprüfung, derzufolge die Rückstellung nicht konkretisierbar sei, entgegen, dass die Konkretisierbarkeit der Rückstellungsbildung aus dem oben angeführten Fachgutachten der Kammer der Wirtschaftstreuhänder eindeutig hervorgehe, indem die Berechnungsmethode dargelegt werde: Die Höhe der Rückstellung ergebe sich aus der Differenz des Barwerts der Pensionsverpflichtungen (fiktiver Rückstellungswert) abzüglich des aktuellen Deckungskapitals in der Pensionskasse.

Bei direkten Pensionszusagen an die Arbeitnehmer (ohne die „Übertragung“ der Schuldverhältnisse an die Pensionskasse) wäre es steuerlich anerkannt, dass der Steuerpflichtige eine Pensionsrückstellung bilde; [§ 14 EStG 1988](#) gebe lediglich betreffend die Höhe der Rückstellung einige vom Unternehmensrecht abweichende Regelungen (Gegenwartsverfahren, Zinssatz 6 %) vor. Die Konkretisierbarkeit dieser direkten

Pensionsverpflichtung sei offensichtlich gegeben und unterscheide sich nach Meinung des steuerlichen Vertreters nicht von der Konkretisierbarkeit bei der Bildung einer Rückstellung für Nachschussverpflichtungen an Pensionskassen, zumal das aktuelle Deckungskapital bestimmt werden könne.

Das heiße: -) Die Konkretisierbarkeit müsse gegeben sein, denn ansonsten könnte das Kammergutachten nicht zwingend die Erfassung einer Rückstellung für die Nachschussverpflichtung unter Vorgabe der Wertermittlung anordnen; -) zum anderen würde die Nicht-Konkretisierbarkeit im Umkehrschluss bedeuten: Auch echte Pensionsrückstellungen gemäß [§ 14 Abs. 6 EStG 1988](#) könnten nicht gebildet werden, da deren Art der Berechnung vergleichbar sei.

Unter Punkt ii) „*Pauschalrückstellung*“ brachte der steuerliche Vertreter vor, dass die Bildung der Rückstellung per versicherungsmathematischer Berechnung für die Grundgesamtheit der Pensionsberechtigten erfolge und nicht als Pauschalrückstellung zu qualifizieren sei, da es sich um die Summe von einzelnen Pensionsansprüchen handle, denen das anteilmäßige Deckungskapital gegenübergestellt werde.

Unter Punkt iii) „*20 % Abschlag aufgrund der Langfristigkeit der Rückstellung*“ führte der steuerliche Vertreter ins Treffen, dass dieser Abschlag gemäß [§ 9 Abs. 5 EStG 1988](#) berücksichtigt worden sei, obwohl dieser nach Erachten der steuerlich vertretenen Bw. aufgrund der Abzinsung der Pensionen mit 5% (laut versicherungsmathematischem Gutachten) nicht zwingend erforderlich wäre, da der Rückstellungsbetrag zum 31. Oktober 2006 bereits als Barwertberechnung erfolgt sei (siehe EStR 2000, Rz 3309e).

Für die Bw. sei die Conclusio, dass es (eventuell) abgesehen von [§ 9 Abs. 5 EStG 1988](#) (20% - Abschlag wegen Langfristigkeit) keine zwingenden steuerlichen Vorschriften gebe, die einer Berücksichtigung der unternehmensrechtlichen Rückstellung entgegenstehen würde.

Unter Punkt 1.2.3. der Berufung stellte der steuerliche Vertreter das Resümee der Berufsbegründung wie folgt dar:

Wie dem PKV 1XXX per 1. November 1999 in § 32 in Übereinstimmung mit dem Pensionskassengesetz zu entnehmen sei, würden sämtliche Verpflichtungen gegenüber den Pensionsberechtigten an die Pensionskasse als neuen Schuldner übergehen (Schuldübernahme durch Pensionskasse AG, kein Schuldbeitritt der Pensionskasse). [§ 48 Abs. 4 PKG](#) mache deutlich, dass der Arbeitgeber durch die „*Übertragung*“ der Anwartschaften bzw. Pensionen aus Direktzusagen von der Verpflichtung zur Zahlung von Betriebspensionen befreit werden solle; die Arbeitgeberverpflichtung werde auf die Beitragszahlung an die Pensionskasse bzw. auf eine allfällige Nachschusspflicht reduziert (vgl. „*Aktuelle Fragen des Betriebspensions- und Pensionskassenrechts*“, RdA 2004, S 211ff.).

Das Regime des [§ 14 Abs. 6 EStG 1988](#) (in der Fassung ab BBG 2007, vorher sei es Absatz 7 gewesen) regle jedoch Rückstellungen für direkte Pensionszusagen, die vom Arbeitgeber (Steuerpflichtigen) direkt gegenüber dem Arbeitnehmer bestehen würden: Erfordernis einer schriftlichen, rechtsverbindlichen und unwiderruflichen Pensionszusage gegenüber dem Arbeitnehmer, vgl. [§ 14 Abs. 6 Ziffer 5 EStG 1988](#)/EStR 2000, Rz 3374.

Die schuldbefreiende Übertragung der Verpflichtungen auf eine Pensionskasse (mit Nachschussverpflichtungen gegenüber der Pensionskasse im Falle von Deckungslücken) schließe folglich die Anwendung von [§ 14 Abs. 6 EStG 1988](#) (Regelung über Rückstellungen für direkte Pensionszusagen) für den die Verpflichtungen Übertragenden (i.e. Bw.) aus; [§ 14 Abs. 6 EStG 1988](#) sei für die Nachschussverpflichtung gegenüber der Pensionskasse auch nicht aufgrund von [§ 14 Abs. 8 EStG 1988](#) anwendbar, denn gemäß dieser Bestimmung des Absatz 8 sei [§ 14 Abs. 6 EStG 1988](#) nur dann für zwei oder mehrere (ehemalige) Arbeitgeber „*aliquot*“ anzuwenden, wenn diese eine Kostenteilung der direkten Pensionszusage vereinbart hätten.

Für Übertragungen an Pensionskassen, welche nicht Arbeitgeber sei bzw. gewesen sei, sei jedoch ein eigenes Regime außerhalb von [§ 14 EStG 1988](#) vorgesehen: [§ 124 EStG 1988](#), § 4 Abs. 4 Ziffer 2a sublit dd) EStG 1988.

Die Nachschussverpflichtung gegenüber der Pensionskasse sei abweichend von der Beurteilung durch die Prüfung nach Erachten der steuerlich vertretenen Bw. aus den genannten Gründen keine Rückstellung im Sinn des [§ 14 Abs. 6 EStG 1988](#), sondern dem Grunde nach eine sonstige Rückstellung im Sinn des [§ 9 Abs. 1 Ziffer 3 EStG 1988](#) („*Rückstellung für sonstige ungewisse Verbindlichkeiten, wenn diese nicht Pensionen betreffen*“ - Pensionen im Sinn des [§ 14 Abs. 6 EStG 1988](#)); der Verbindlichkeitscharakter gegenüber Dritten sei logischerweise gegeben.

Diese Rückstellung sei unternehmensrechtlich aufgrund der Grundsätze ordnungsgemäßer Bilanzierung (siehe Fachgutachten KFS-RL 2 und 3 der Kammer der Wirtschaftstreuhänder vom 5. Mai 2004) zwingend zu bilden, wenn zu erwarten sei, dass die Pensionskasse ihre Verpflichtungen gegenüber den Anwartschafts- oder Leistungsberechtigten nicht erfüllen könne. Sofern keine zwingenden steuerlichen Vorschriften abweichende Regelungen treffen würden, seien die unternehmensrechtlichen Ansätze und Bewertungen für das Steuerrecht im Hinblick auf Ansatz und Bewertung maßgeblich (Prinzip der Maßgeblichkeit, vgl. EStR 2000, Rz. 2149).

Unternehmensrechtlich sei per 31. Oktober 2006 zwingend eine Rückstellung für die Nachschussverpflichtung gegenüber der Pensionskasse in Höhe von € 1.871.233,25 auszuweisen gewesen.

Nach Erachten des steuerlichen Vertreters sei abweichend von der Auffassung der Betriebsprüfung das steuerliche Erfordernis der Konkretisierbarkeit gegeben, denn ansonsten könnte das oben angeführte Fachgutachten nicht anordnen, wie die Rückstellung zu berechnen sei; bei Übertragung dieser Rechtsansicht der Nichtkonkretisierbarkeit auf direkte Pensionszusagen wären auch die Pensionsrückstellungen im Sinn von [§ 14 EStG 1988](#) nicht konkretisierbar und daher nicht rückstellungsfähig, was ein Widerspruch zur gängigen Praxis wäre.

Nach Erachten des steuerlichen Vertreters gebe es keine zwingenden steuerlichen Vorschriften, die einer Berücksichtigung der unternehmensrechtlichen Rückstellung entgegenstünden, abgesehen vom zwanzigprozentigen Pauschalabschlag gemäß [§ 9 Abs. 5 EStG 1988](#), der vom Steuerpflichtigen angewendet worden sei, jedoch nach Erachten des steuerlichen Vertreters aufgrund der Berechnung bereits immanenten Abzinsung nicht unbedingt erforderlich gewesen wäre.

Mit Mail des Fachvorstands Mag. X vom 7. August 2013 rückte die Amtspartei in Kenntnis der Berufungsgründe von dem von der Großbetriebsprüfung ursprünglich vertretenem Standpunkt als Folge des Ergebnisses der aktuellen Befassung des damaligen Gruppenleiters der Großbetriebsprüfung, Mag. Y., ab, erklärte für den Fall einer stattgebenden Berufungsentscheidung, dass hieamtlich keine Bedenken bestehen würden, bedankte sich für die Möglichkeit, noch einmal Stellung zu beziehen, und bat um Verständnis, dass die Rückmeldung des Finanzamts urlaubsbedingt länger gebraucht hat.

Mit Schreiben vom 8. August 2013 teilte der steuerliche Vertreter Mag. DI Thomas Häusle dem Unabhängigen Finanzamt mit, die in der Berufung gestellten Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gemäß § 282 BAO sowie auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung gemäß § 284 BAO hiermit zurückzuziehen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 9 Abs. 1 Ziffer 2 in Verbindung mit Abs. 2 EStG 1988 können Rückstellungen für laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen nach § 14 leg. cit. gebildet werden. Gemäß § 9 Abs. 1 Ziffer 3 in Verbindung mit Abs. 3 EStG 1988 dürfen Rückstellungen für Sonstige ungewisse Verbindlichkeiten nicht pauschal gebildet werden; die Bildung von Rückstellungen ist gemäß [§ 9 Abs. 3 zweiter Satz EStG 1988](#) 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.

[§ 14 Abs. 6 EStG 1988](#) zufolge können Steuerpflichtige, die ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 ermitteln, für die am Schluss des Wirtschaftsjahres bestehenden fiktiven

Abfertigungsansprüche einen Betrag steuerfrei belassen. Die Bestimmungen der Abs. 1 und 3 bis 5 sind anzuwenden. Die Begünstigung darf nur in Anspruch genommen werden, wenn die steuerfrei belassenen Beträge in einer laufend geführten Aufzeichnung ausgewiesen sind. Aus dieser Aufzeichnung müssen die Berechnung der steuerfrei belassenen Beträge sowie die genaue Bezeichnung der Wertpapiere unter Angabe des jeweiligen Anschaffungstages klar ersichtlich sein.

§ 14 Abs. 7 EStG 1988 in der Fassung des BGBl. I Nr. 99/2006 zufolge können Steuerpflichtige, die ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 oder § 5 ermitteln, für schriftliche, rechtsverbindliche und unwiderrufliche Pensionszusagen und für direkte Leistungszusagen im Sinne des Betriebspensionsgesetzes in Rentenform Pensionsrückstellungen bilden. Für die Bildung gilt folgendes:

1. Die Pensionsrückstellung ist nach den anerkannten Regeln der Versicherungsmathematik zu bilden.
2. Die Pensionsrückstellung ist erstmals im Wirtschaftsjahr der Pensionszusage zu bilden, wobei Veränderungen der Pensionszusage wie neue Zusagen zu behandeln sind. Als neue Zusagen gelten auch Änderungen der Pensionsbemessungsgrundlage und Indexanpassungen von Pensionszusagen.
3. Der Rückstellung ist im jeweiligen Wirtschaftsjahr soviel zuzuführen, als bei Verteilung des Gesamtaufwandes auf die Zeit zwischen Pensionszusage und dem vorgesehenen Zeitpunkt der Beendigung der aktiven Arbeits- oder Werkleistung auf das einzelne Wirtschaftsjahr entfällt.
4. Soweit durch ordnungsmäßige Zuweisungen an die Pensionsrückstellung das zulässige Ausmaß der Rückstellung nicht erreicht wird, ist in dem Wirtschaftsjahr, in dem der Pensionsfall eintritt, eine erhöhte Zuweisung vorzunehmen.
5. Die zugesagte Pension darf 80 % des letzten laufenden Aktivbezugs nicht übersteigen. Auf diese Obergrenze sind zugesagte Leistungen aus Pensionskassen anzurechnen, soweit die Leistungen nicht vom Leistungsberechtigten getragen werden.
6. Der Bildung der Pensionsrückstellung ist ein Rechnungszinsfuß von 6 % zugrunde zu legen.
7. Die Pensionsrückstellung ist durch Wertpapiere zu decken. Für diese Wertpapierdeckung gilt Abs 5.

§ 14 Abs. 8 EStG 1988 zufolge gilt Abs. 7 auch für Rückstellungen, die für Zusagen von Kostenersätzen für Pensionsverpflichtungen eines Dritten gebildet werden.

Im Fall der Zusage einer Pension, für die von einem früheren Arbeitgeber (Vertragspartner) des Leistungsberechtigten Vergütungen gewährt werden, ist gemäß § 14 Abs. 9 EStG 1988 bei der Bildung der Pensionsrückstellung von der Höhe dieser Vergütungen, höchstens jedoch von dem nach Abs. 7 ermittelten Ausmaß auszugehen.

Mit dem Einkommensteuergesetz 1988 in der Fassung des BGBl. I Nr. 155/2006 wurde die Ziffer 7 des [§ 14 Absatz 7 EStG 1988](#) in Entsprechung eines Urteils des Verfassungsgerichtshofs aufgehoben.

Für den Fall, dass Anwartschaften und Leistungsverpflichtungen aus Pensionszusagen und direkten Leistungszusagen (§ 14 Abs. 7) nach Maßgabe des Betriebspensionsgesetzes auf Pensionskassen im Sinne des Pensionskassengesetzes und betriebliche Kollektivversicherungen im Sinne des § 18f des Versicherungsaufsichtsgesetzes übertragen werden, gilt gemäß der Übergangsregelung des [§ 124 EStG 1988](#) folgendes:

1. Für die Übertragung ist die Zehnprozentgrenze des § 4 Abs. 4 Z 2 lit. a nicht anzuwenden.
2. Das Deckungserfordernis ([§ 48 PKG](#) und [§ 18i des Versicherungsaufsichtsgesetzes](#)) ist zum Übertragungsstichtag zu passivieren. Der Unterschiedsbetrag zwischen der steuerwirksam gebildeten Pensionsrückstellung und dem Deckungserfordernis ist zu aktivieren und gleichmäßig auf zehn Jahre verteilt abzusetzen.
3. Fällt der Übertragungsstichtag auf einen Bilanzstichtag, ist die steuerwirksam zu bildende Pensionsrückstellung zum Übertragungsstichtag heranzuziehen, andernfalls ist die steuerwirksam gebildete Pensionsrückstellung zu dem dem Übertragungsstichtag unmittelbar vorangegangenen Bilanzstichtag heranzuziehen.
4. Der Übertragungsstichtag kann - sofern dies in der Betriebsvereinbarung oder der Vereinbarung nach §§ 3 Abs. 2 oder 6a Abs. 2 des Betriebspensionsgesetzes vorgesehen ist - mit steuerlicher Wirkung auf einen Zeitpunkt vor der Unterpflanzung des Pensionskassenvertrages oder des betrieblichen Kollektivversicherungsvertrages oder seiner Änderung, längstens aber auf den Beginn des Wirtschaftsjahres zurückbezogen werden.
5. Die Z 1 bis 4 sind nur dann anzuwenden, wenn - sich die Mehrzahl der jeweils übertragenen Anwartschaften und Leistungsverpflichtungen auf Zusagen bezieht, die vor dem 1. Jänner 1998 erteilt worden sind und- als Übertragungsstichtag kein späterer Tag als der 31. Dezember 2010 festgelegt wird.

Betriebsausgaben sind gemäß [§ 4 Abs. 4 EStG 1988](#) die durch den Betrieb veranlassten Aufwendungen oder Ausgaben. § 4 Abs. 4 Ziffer 2 a leg. cit. zufolge haben Vertraglich festgelegte Pensionskassenbeiträge im Sinne des Pensionskassengesetzes, Prämien zu betrieblichen Kollektivversicherungen im Sinne des § 18f des Versicherungsaufsichtsgesetzes sowie Beiträge zu ausländischen Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 PKG Betriebsausgabencharakter unter folgenden Voraussetzungen:

- aa) Der PKV und der betriebliche Kollektivversicherungsvertrag müssen dem Betriebspensionsgesetz entsprechen.

-
- bb) Die Zusagen dürfen 80 % des letzten laufenden Aktivbezuges nicht übersteigen. Das Überschreiten der Grenze ist unbeachtlich, wenn es auf eine Verminderung des Arbeitslohnes aus wirtschaftlich beachtlichen Gründen in den letzten Aktivitätsjahren zurückzuführen ist.
- cc) Bei beitragsorientierten Zusagen dürfen die Beiträge 10 % der Lohn- und Gehaltsumme der Anwartschaftsberechtigten nicht übersteigen.
- dd) Lit. cc gilt auch für leistungsorientierte Zusagen, wenn sie nicht in einem ausschließlich betraglich oder im Verhältnis zu sonstigen Bestimmungsgrößen zugesagten Ausmaß zum Erbringen von Pensionsleistungen dienen. Bei Zusagen mit im Pensionskassenvertrag oder betrieblichen Kollektivversicherungsvertrag vereinbarter Beitragsanpassung darf der in sublit. cc genannte Grenzwert überschritten werden, solange der Arbeitgeber vorübergehend höhere Beiträge zum Schließen einer unvorhergesehenen Deckungslücke leisten muss.
- ee) Beiträge des Arbeitgebers für sich sind nicht abzugsfähig. Als Arbeitgeber gelten in diesem Zusammenhang Unternehmer und Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind.

Aus folgenden Gründen war der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2006 Folge zu geben:

Im Pensionskassensystem wird zwischen beitragsorientierten und leistungsorientierten Zusagen unterschieden. Während im beitragsorientierten System der Arbeitgeber meist einen gewissen Prozentsatz des Gehalts einzhält und bei Pensionsantritt das bei der Pensionskasse gesparte Kapital entsprechend monatlich als Pension ausbezahlt wird, verspricht im leistungsorientierten System der Dienstgeber dem Dienstnehmer eine bestimmte Pensionshöhe, für die er nach dem Geschäftsplan monatliche Beiträge leistet. Nachschussverpflichtungen aus leistungsorientierten Verträgen sind nicht erst bei Kommunikation eines entsprechend definierten Bedarfs seitens der Pensionskasse rückstellbar, sondern schon wenn im Einzelfall mit dem Entstehen oder Vorliegen der Verbindlichkeit ernsthaft zu rechnen ist (siehe VwGH 27. Juni 2012 (2008/13/0064). Da im leistungsorientierten System die Pensionskasse den Veranlagungserfolg nicht erzielt bzw. erzielen kann, muss diese "*Veranlagungslücke*" in der Regel der Dienstgeber schließen, da im leistungsorientierten System zumeist eine "*unbeschränkte Nachschussverpflichtung*" des Dienstgebers besteht. Verneint der Verwaltungsgerichtshof mit dem Erkenntnis vom 27. Juni 2012 (2008/13/0064), dass es auf "*die Kommunikation eines hinreichend konkretisierten Bedarfs von Seiten der Pensionskasse*" ankommt, mit der Begründung, "*weil die Pensionskasse (bei z.B. fehlerhaften Berechnungen) einen solchen nicht zwingend erkennen muss.*", so genügt es, wenn mit einer Nachschussverpflichtung ernsthaft zu rechnen ist, sodass eine "*ungewisse Verbindlichkeit*" nach § 9 EStG 1988 ab dem Zeitpunkt zu bilden ist, wo mit dem Entstehen dieser Verbindlichkeit ernsthaft gerechnet werden muss und eine

Rückstellungspflicht im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss des Unternehmers gegeben ist.

Laut Präambel des zwischen der in Rede stehenden Pensionskasse und der Bw. abgeschlossenen PKV 1XXX vom 1. November 1999 erfüllt die Pensionskasse für den Arbeitgeber Zusagen, die dieser seinen Arbeitnehmern ergänzend zur gesetzlichen Pensionsversicherung hinsichtlich einer Alters-, Berufsunfähigkeits- und Hinterbliebenenversorgung gemacht hat. Diese Zusagen an die Arbeitnehmer wurden gemäß [§ 3 BPG](#) durch eine Betriebsvereinbarung/durch Verträge aufgrund eines Vertragsmusters abgegeben; der Inhalt dieser Betriebsvereinbarung war gleichzeitig Vertragsgrundlage für den vorliegenden Pensionskassenvertrag. Mit dem PKV 1XXX wurde also eine personelle Änderung des Schuldverhältnisses bewirkt, bei der an die Stelle des bisherigen Schuldners ein neuer Schuldner, nämlich die Pensionskasse AG trat.

Der PKV 123 beruhte nicht nur auf dem Pensionskassengesetz, sondern auch auf dem Betriebspensionsgesetz, sodass [§ 3 Abs. 1 BPG](#) zu beachten war, demzufolge die Errichtung einer betrieblichen Pensionskasse oder der Beitritt zu einer betrieblichen oder überbetrieblichen Pensionskasse mit Ausnahme der in Abs. 2 genannten Fälle nach Maßgabe des § 9 Z 8 und [§ 15 Abs. 4 des PKG](#), BGBl. Nr. 281/ 1990, zur Rechtswirksamkeit des Abschlusses einer Betriebsvereinbarung oder in den Fällen des Abs. 1a eines Kollektivvertrages bedarf. Gemäß § 3 Abs. Ziffer 2 PKG hat der Kollektivvertrag/Betriebsvereinbarung das Leistungsrecht zu regeln, dazu gehören insbesondere die Ansprüche der Anwartschafts- und Leistungsberechtigten; die Höhe der vom Arbeitgeber zu entrichtenden Beiträge, die im Falle beitragsorientierter Vereinbarungen mit der Pensionskasse betragsmäßig oder in fester Relation zu laufenden Entgelten oder Entgeltbestandteilen festzulegen sind; zusätzlich können variable Beiträge bis zur Höhe der vom Arbeitgeber verpflichtend zu entrichtenden Beiträgen vorgesehen werden; die allfällige Verpflichtung des Arbeitgebers zur Beitragsanpassung bei Auftreten von zusätzlichen Deckungserfordernissen.

§ 12 PKV 1XXX war der Beweis dafür, dass die Bw. als Arbeitgeber sich gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 2 BPG](#) dazu verpflichtet hatte, „*bei Auftreten von zusätzlichen Deckungserfordernissen eine Beitragsanpassung entsprechend dem genehmigten Geschäftsplan der Pensionskasse vorzunehmen. Diese Beitragsanpassung dient der Aufrechterhaltung der zugesagten, mit Arbeitgeberbeiträgen finanzierten Versorgungsleistungen.*“

Aus dem in den Arbeitsbogen abgelegten versicherungsmathematischen Gutachten zur Bewertung der Pensionszusagen der Bw. zum Stichtag 31. Oktober 2006 war folgendes Ergebnis der Berechnung der Pensionsrückstellung nach Handelsrecht ersichtlich:

Die errechneten Rückstellungswerte zum 31.10.2006 betragen insgesamt:	4.851.351 €
Das geschätzte Pensionskassenvermögen zum 31.10.2006 beträgt:	2.991.367 €
Die handelsrechtliche Rückstellung zum 31.10.2006 beträgt daher:	1.859.983 €

Laut dem Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses zum 31. Oktober 2006 setzen sich die auf die Pensionskasse bezüglichen Rückstellungspositionen aus folgenden Daten zusammen:

	1.11.2005	Dotierung	Verbrauch	Auflösung	31.12.2006
PK-Beiträge	94.166,76	107.083,33	94.166,76	0,00	107.083,33
Nachsussverpflichtung PK	0,00	1.764.149,92	0,00	0,00	1.764.149,92

Dem PKV 1XXX lag das Pensionskassengesetz zugrunde, der zur Übertragung von Anwartschaften und Leistungsverpflichtungen folgende Bestimmungen im [§ 48 PKG](#) enthält:

„(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. die übernommene Verpflichtung des Arbeitgebers, das Deckungserfordernis in Raten zu übertragen, bleibt durch a) den Eintritt des Leistungsfalles, b) den Entfall des Anspruches oder c) die Beendigung des Arbeitsverhältnisses während des Übertragungszeitraumes unberührt. Im Falle einer Abfindung (§ 1 Abs. 2 PKG, § 5 Abs. 4 BPG oder § 5 Abs. 2 AVRAG) oder einer Übertragung (§ 5 Abs. 2 Z 1 bis 4 BPG) eines Unverfallbarkeitsbetrages hat der Arbeitgeber spätestens zum Abfindungs- oder Übertragungszeitpunkt den aushaltenden Teil des Deckungserfordernisses vorzeitig an die Pensionskasse zu überweisen.*

(2) Kommt der Arbeitgeber seiner Verpflichtung zur Überweisung des Deckungserfordernisses gemäß Abs. 1 nicht nach, weil die Voraussetzungen 1. des § 6 Abs. 1 Z 2 BPG oder 2. für die Eröffnung des Konkurses (§§ 66 und 67 KO) vorliegen, so hat die Pensionskasse die betroffenen Anwartschaften und Leistungsverpflichtungen entsprechend anzupassen. Die Anpassung hat nach den im Geschäftsplan anzugebenden Formeln zu erfolgen. Der Arbeitgeber hat das Vorliegen der Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 Z 2 BPG der Pensionskasse gegenüber glaubhaft zu machen. Das Einstellen der Überweisung des Deckungserfordernisses

durch den Arbeitgeber setzt ferner voraus, dass der Arbeitgeber seine laufenden Beitragsleistungen an die Pensionskasse widerrufen hat.

(3) Kommt der Arbeitgeber auf Grund des Eintrittes einer der in Abs. 2 Z 1 oder 2 genannten Voraussetzungen seiner Verpflichtungen zur Überweisung des Deckungserfordernisses nicht nach, so entsteht aus dem noch ausstehenden Teil des Deckungserfordernisses ein Anspruch aus einer direkten Leistungszusage des Arbeitgebers. Die Errechnung des Anspruches hat nach den Rechnungsgrundlagen, die in der Pensionskasse für diesen Pensionskassenvertrag verwendet werden, zu erfolgen. Auf diesen Anspruch gegenüber dem Arbeitgeber ist Abschnitt 3 des BPG anzuwenden. Die sonstigen Leistungsbedingungen dieser direkten Leistungszusage ergeben sich aus den dem Pensionskassenvertrag zugrunde liegenden Vereinbarungen zwischen dem Arbeitgeber und den Anwartschafts- und Leistungsberechtigten.

(4) Aus dem Anspruch nach Abs. 3 ist der Unverfallbarkeitsbetrag, auf den der Anwartschaftsberechtigte gegenüber dem Arbeitgeber Anspruch hat, nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen zu errechnen: 1. Der Unverfallbarkeitsbetrag entspricht dem Barwert der Anwartschaften, die sich aus dem Anspruch nach Abs. 3 ergeben; 2. bei der Errechnung des Unverfallbarkeitsbetrages ist der in der Pensionskasse verwendete Rechnungszinsfuß zugrunde zu legen; er darf jedoch 6 vH nicht unterschreiten; 3. bei der Errechnung des Unverfallbarkeitsbetrages ist das Risiko der Invalidität nicht zu berücksichtigen; 4. der Unverfallbarkeitsbetrag ist mit der Höhe des ausstehenden Teils des Deckungserfordernisses beschränkt.

(5) Wenn der nach den Vorschriften des § 7 Abs. 3 Z 1 BPG für die direkte Leistungszusage nach Abs. 3 errechnete Unverfallbarkeitsbetrag den gemäß Abs. 4 errechneten Unverfallbarkeitsbetrag, verzinst mit dem Rechnungszinsfuß ([§ 14 Abs. 7 Z 6 EStG 1988](#)), übersteigt, so gilt dieser höhere Wert.

(6) Bei einer Übertragung nach Abs. 1 können auch geleistete Arbeitnehmerbeiträge übertragen werden, wobei 1. der Arbeitnehmer diese Übertragung nur vor der Übertragung nach Abs. 1 verlangen kann und 2. die Überweisung der Arbeitnehmerbeiträge zum Zeitpunkt der Übertragung nach Abs. 1 zur Gänze zu erfolgen hat.

(7) Bei der Übertragung von Anwartschaften und Leistungsverpflichtungen aus einer direkten Leistungszusage ohne Hinterbliebenenversorgung nach Abs. 1, die vor dem 1. Juli 1990 erteilt wurde, ist abweichend von § 1 Abs. 2 die Zusage der Pensionskasse auf Hinterbliebenenversorgung nicht erforderlich. Dies erstreckt sich jedoch nur auf jene Anwartschafts- und Leistungsberechtigten, denen diese Leistung bereits vor dem 1. Juli 1990 zugesagt wurde und auf jene direkten Leistungszusagen, bei denen seit 1. Juli 1990 sowie im Zuge der Übertragung keine wesentlichen Änderungen erfolgt sind. Nach erfolgter

Übertragung dürfen solche Zusagen nur dann geändert werden, wenn sie danach § 1 Abs. 2 entsprechen. Für die Überweisung des Deckungserfordernisses sind Abs. 1 bis 5 anzuwenden. (8) Die Übertragung der Ansprüche aus einer Lebens- oder Gruppenrentenversicherung ist nach Abs. 1 zulässig, wobei zum Zeitpunkt der Übertragung die Überweisung zur Gänze zu erfolgen hat."

Wenn mit dem PKV 1XXX sämtliche Verpflichtungen gegenüber den Pensionsberechtigten an die Pensionskassa als neuen Schuldner übergehen, regelt dieser Vertrag eine Schuldübernahme durch die Pensionskasse AG, wodurch die Verpflichtung der Bw. auf die Beitragszahlung an die Pensionskasse bzw. auf eine allfällige Nachschusspflicht reduziert wird. Da Übertragungen an vom Arbeitgeber verschiedene Pensionskassen in den Anwendungsbereich des [§ 4 Abs. 4 Ziffer 2 lit. a EStG 1988](#) in Verbindung mit der Übergangsregel des § 124 EStG und 88 fallen, stellte die in Rede stehende Nachschussverpflichtung der Bw. eine sonstige Rückstellung im Sinn des [§ 9 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#) dar.

Mit der nachfolgenden Übersicht wird die Berechnung des Einkommens für das Jahr 2006 dargestellt:

Einkommen laut Körperschaftsteuerbescheid 2006 vom 11. November 2009	1.041.457,89 €
Betriebsausgabe Rückstellungsbildung	-1.399.236,87 €
Einkommen neu	-357.778,98 €

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 13. August 2013