

# TE Vwgh Erkenntnis 1999/6/24 94/15/0185

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 24.06.1999

## Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;  
21/03 GesmbH-Recht;  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

BAO §167 Abs2;  
BAO §21 Abs1;  
GmbHG §15;  
GmbHG §18;  
KStG 1966 §8 Abs1;  
KStG 1988 §8 Abs2;  
VwGG §41 Abs1;

## Beachte

Besprechung in: SWK 2000, S 315 - S 317;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Pokorny sowie die Hofräte Dr. Karger, Dr. Sulyok, Dr. Fuchs und Dr. Zorn als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zeller, über die Beschwerde der G GmbH in A, vertreten durch Ramsauer-Perner-May, Rechtsanwälte in 5020 Salzburg, Neutorstraße 19, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Salzburg, Berufungssenat II, vom 4. August 1994, 41-GA4BK-DVi/93, betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer für das Jahr 1990, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen von 4.565 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Dipl.Ing. Carl A ist seit dem Jahr 1979 Geschäftsführer und mit einem Anteil von 1.000 S am Stammkapital von 500.000 S Gesellschafter der Beschwerdeführerin. Das restliche Stammkapital der Beschwerdeführerin befindet sich im Besitz der GTB V GmbH, an der Dipl.Ing. Carl A mit einem Anteil von 475.000 S am Stammkapital von 500.000 S beteiligt ist. Dipl.Ing. Carl A ist somit unmittelbar und mittelbar zu 95,2 % an der Beschwerdeführerin beteiligt.

Im März 1989 schloss die Beschwerdeführerin mit Dipl.Ing. Carl A, der zu diesem Zeitpunkt 46 Jahre alt war, eine Vereinbarung (idF: Pensionszusage) der zufolge ihm 50 % des zuletzt bezahlten Geschäftsführerbezuges (idF: Aktivbezug) als Pension (idF: zugesagte Pension) ohne eine allenfalls einzuhaltende Wartezeit gewährt wird. Die zugesagte Pension erhöht sich für jedes abgeleistete Dienstjahr um 3 % bis auf höchstens 80 % des zuletzt bezahlten Aktivbezuges. Die Anrechnung einer etwaigen Pension aus der gesetzlichen Sozialversicherung (idF: gesetzliche Pension) ist nicht ausdrücklich vereinbart. Vereinbart ist eine Witwenpension im Ausmaß von 60 % sowie eine Waisenpension von 20 % der zugesagten Pension. Der jährliche Aktivbezug des Dipl.Ing. Carl A betrug im Wirtschaftsjahr 1989/1990 1,540.000 S und im Wirtschaftsjahr 1990/1991 1,960.000 S. Die erstmalige Dotierung der erforderlichen Pensionsrückstellung erfolgte im Jahresabschluss per 31. März 1990 im Ausmaß von 506.639 S.

Auf Grund der Ergebnisse einer auch das Wirtschaftsjahr 1989/1990 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung erließ das Finanzamt Bescheide betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer für das Jahr 1990, in denen es die Pensionsrückstellung nicht anerkannte, wobei es zur Begründung auf die Ausführungen des Prüfers im gemäß § 150 BAO erstatteten Bericht verwies. In diesem Bericht wird ausgeführt, bei einer Pensionszusage an einen Geschäftsführer, der Mehrheitsgesellschafter einer GmbH sei (idF: gesellschaftsnaher Geschäftsführer), sei darauf zu achten, ob die Pensionszusage auch gegenüber einem gesellschaftsfremden Geschäftsführer abgegeben worden wäre. Dabei sei in jeder Hinsicht ein strenger Maßstab anzulegen. Sei die Pensionszusage auch nur in einer ihrer wesentlichen Bestimmungen unangemessen, sei die gesamte Dotierung der entsprechenden Rückstellung als verdeckte Ausschüttung anzusehen. Im vorliegenden Fall sei darauf verzichtet worden, die gesetzliche Pension des Dipl.Ing. Carl A auf die zugesagte Pension anzurechnen. Rechtsprechung und Literatur sei zu entnehmen, dass die Nichtanrechnung der gesetzlichen Pension auf die zugesagte Pension im Wirtschaftsleben bei gesellschaftsfremden Geschäftsführern unüblich sei. Für die steuerliche Anerkennung einer Pensionsrückstellung sei die Anrechnung der gesetzlichen Pension auf die zugesagte Pension erforderlich. Da die Dipl.Ing. Carl A gewährte Pensionszusage unüblich sei, sei die Dotierung der entsprechenden Rückstellung steuerlich nicht anzuerkennen, weswegen sie bei der Ermittlung des Einkommens der Beschwerdeführerin als verdeckte Ausschüttung anzusehen sei.

Mit Berufung wandte die Beschwerdeführerin ein, § 14 Abs 7 Z 5 EStG 1988 bestimme, dass die zugesagte Pension 80 % des letzten laufenden Aktivbezuges nicht übersteigen dürfe. Auf diese Obergrenze seien zugesagte Leistungen aus Pensionskassen anzurechnen, soweit die Leistungen nicht vom Leistungsberechtigten getragen würden. Leistungen aus der gesetzlichen Pension seien hingegen nicht anzurechnen. Eine Überversorgung könne nur vorliegen, wenn dem Leistungsberechtigten nach Eintritt in den Ruhestand eine höhere Leistung als im Aktivstand zukäme. Grundregel sei, dass die Pensionszusage nicht zu einer Besserstellung gegenüber der Aktivzeit führen dürfe. Dipl.Ing. Carl A habe im Wirtschaftsjahr 1989/1990 einen Aktivbezug von 1,540.000 S gehabt, 80 % davon seien 1,232.000 S. Werde diesem Betrag die gesetzliche Pension hinzugerechnet, die bei rund 40-jähriger Versicherungsdauer 273.000 S betrage, ergebe sich ein Ruhestandsbezug von insgesamt 1,505.000 S, der unter dem letzten Aktivbezug liege. Ab dem Wirtschaftsjahr 1990/1991 werde diese Differenz noch wesentlich höher, weil der Aktivbezug auf 1,960.000 S erhöht worden sei. Dipl.Ing. Carl A werde somit kein Vorteil zugewendet, der einem Fremden nicht in der gleichen Form gewährt werden würde. Ihre anhaltend gute Gewinnsituation sei durch den enormen persönlichen Einsatz des Dipl.Ing. Carl A bedingt. Ihr Steuerberater vertrete mehrere große Baugesellschaften, die ihren Geschäftsführern, die teilweise im Zeitpunkt der Pensionszusagen nicht zugleich Gesellschafter dieser Gesellschaften gewesen seien, Pensionen ohne Einrechnung der gesetzlichen Pension gewährt hätten. Die Dipl.Ing. Carl A gewährte Pensionszusage sei nicht unüblich. Denn nach dem Österreichischen Gehaltshandbuch 1991 der Dr. Helmut Neumann Vergütungsberatung werde einem Vorstandsvorsitzenden in der Regel eine Pension von 60 % bis 85 % des letzten Aktivbezuges gewährt.

In einer Stellungnahme zur Berufung führte der Prüfer aus, der Hinweis der Beschwerdeführerin auf § 14 EStG 1988 gehe ins Leere, weil in diesem die steuerliche Behandlung von Pensionszusagen geregelt, nicht aber auf die Frage der Angemessenheit einer Pensionszusage an einen gesellschaftsnahen Geschäftsführer eingegangen werde. Für die Frage der Angemessenheit der Pensionszusage könne es nicht von Bedeutung sein, ob die gesetzliche Pension nicht einmal 20 % des letzten Aktivbezuges ausmache, weil die Nichtanrechnung der gesetzlichen Pension ganz allgemein schon als unangemessen anzusehen sei und die Überschreitung des Aktivbezuges durch die Nichtanrechnung der gesetzlichen Pension letztlich von der Höhe des Aktivbezuges abhängе. Es könne daher nicht entscheidend sein, ob die Summe aus der zugesagten Pension und der gesetzlichen Pension die Höhe des letzten Aktivbezuges erreiche. Bei den in der Berufung beispielhaft erwähnten Pensionszusagen handle es sich offenbar um solche an einen gesellschaftsnahen

Personenkreis. Diese Pensionszusagen könnten für einen Fremdvergleich daher nicht herangezogen werden. Eine telefonische Anfrage bei der Dr. Helmut Neumann Vergütungsberatung habe keinen Hinweis darauf ergeben, es entspreche mittlerweile der allgemeinen Übung, bei Pensionszusagen an gesellschaftsfremde Vorstandsvorsitzende auf die Anrechnung der gesetzlichen Pension zu verzichten.

In einer Gegenäußerung zur Stellungnahme des Prüfers erklärte die Beschwerdeführerin, hinsichtlich des Fremdvergleiches weise sie auf einen Fall ihres Steuerberaters hin, in dem einem gesellschaftsfremden Geschäftsführer einer Baugesellschaft eine Pensionszusage von 80 % des letzten Aktivbezuges ohne Anrechnung der gesetzlichen Pension gewährt worden sei. In die betreffenden Unterlagen könne bei ihrem Steuerberater Einsicht genommen werden. Die Tatsache, dass eine Vertragsgestaltung nicht allgemein üblich sei, könne nicht automatisch zu einer verdeckten Ausschüttung führen. Zur Beurteilung, ob eine verdeckte Ausschüttung vorliege, sei auch die Gesamtausstattung des Rechtsverhältnisses zwischen Dipl.Ing Carl A und ihr wesentlich. Nur wenn die Summe aus dem Aktiv- und Sachbezug sowie aus sonstigen geldwerten Vorteilen wie der Pensionszusage nicht angemessen sei, könne von einer verdeckten Ausschüttung gesprochen werden. Sie sei ausschließlich von Dipl.Ing. Carl A aufgebaut worden, wobei ihre gute Ertrags- und Vermögenslage ausschließlich durch dessen Tüchtigkeit und Einsatz bedingt sei. Eine Überversorgung liege nicht vor, weil die Summe aus der zugesagten Pension und der gesetzlichen Pension unter dem letzten Aktivbezug liege.

Im nunmehr angefochtenen Bescheid vertritt die belangte Behörde unter Hinweis auf Rechtsprechung und Literatur die Ansicht, der wirtschaftliche Sinn von Pensionszusagen an verdiente Leistungsberechtigte liege darin, für diese jenen Einkommensabfall zu mindern oder im äußersten Fall ganz auszugleichen, den sie ohne Pensionszusage mit Übertritt in den Ruhestand zu erleiden hätten. Grundregel sei dabei, dass die Pensionszusage zu keiner Besserstellung gegenüber der Aktivzeit führen dürfe. Im Zeitpunkt der Pensionszusage an Dipl.Ing. Carl A habe keinesfalls vorhergesehen werden können, in welchem Ausmaß sich die Höchstbemessungsgrundlage für die gesetzliche Pension weiterentwickeln würde, inwieweit es zu Gesetzesänderungen kommen und welche Höhe die gesetzliche Pension mit Erreichung des 65. Lebensjahres des Dipl.Ing. Carl A tatsächlich erreichen werde. Damit sei aber bewusst in Kauf genommen worden, dass Dipl.Ing. Carl A im Ruhestand eine höhere Leistung als im Aktivstand beziehen werde. Dies stehe im Widerspruch zum Versorgungsgedanken, der jeder echten Pensionszusage zugrunde liege, und der überall dort, wo nach vernünftigen wirtschaftlichen Überlegungen vorgegangen werde, Beachtung finde. Jedem gesellschaftsfremden Geschäftsführer gegenüber wäre schon aus Vorsichtsgründen bedungen worden, allfällige Ansprüche aus der gesetzlichen Pension auf die zugesagte Pension anzurechnen. Dass dies nicht geschehen sei, lasse sich nur mit der besonderen Stellung des Dipl.Ing. Carl A als zu 95,2 % beteiligten Gesellschafter der Beschwerdeführerin erklären, weshalb die gesamte Dotierung der Rückstellung für die Pensionszusage als verdeckte Ausschüttung anzusehen sei. Wie der Stellungnahme des Prüfers zur Berufung zu entnehmen sei, habe eine telefonische Anfrage bei der Dr. Helmut Neumann Vergütungsberatung keinen Hinweis darauf ergeben, es entspreche mittlerweile der allgemeinen Übung, bei Pensionszusagen an gesellschaftsfremde Vorstandsvorsitzende auf die Anrechnung der gesetzlichen Pension zu verzichten. Eine gravierende Änderung der wirtschaftlichen Gepflogenheiten, insbesondere ein Umdenken über den wirtschaftlichen Sinn einer Pensionszusage, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsprechung rechtfertigen würde, sei demnach nicht eingetreten. Eine derartige Gepflogenheit wäre auch kaum mit wirtschaftlichen Überlegungen vereinbar, weil es wirtschaftlich nicht sinnvoll sein könne, einer Person im Ruhestand möglicherweise eine höhere Leistung als im Aktivstand zukommen zu lassen. Der von der Beschwerdeführerin zur Untermauerung ihrer Ansicht herangezogene § 14 EStG 1988 bestimme, unter welchen Voraussetzungen und in welchem Höchstausmaß eine Pensionsrückstellung steuerlich zulässig sei, ohne aber auf die Fremdüblichkeit bzw Angemessenheit der dieser Rückstellung zugrunde liegenden Pensionszusage einzugehen. Auch wenn die Leistungen aus der gesetzlichen Pension nicht anzurechnen seien, so besage dies nicht, dass nunmehr Pensionszusagen, die letztlich zu einer Besserstellung gegenüber der Aktivzeit führen könnten, fremdüblich seien. Die Frage der Fremdüblichkeit sei vielmehr nach den allgemeinen Grundsätzen der verdeckten Ausschüttung zu beurteilen.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobene Beschwerde.

Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor und beantragt in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die Beschwerdeführerin hält dem angefochtenen Bescheid entgegen, die belangte Behörde verneine die Fremdüblichkeit der Pensionszusage, ohne auf die tatsächlichen Gegebenheiten in der Praxis einzugehen. Die bisherige Rechtsprechung habe stets Fälle betroffen, in denen eine Überversorgung des gesellschaftsnahen Geschäftsführers vorgelegen sei, somit die zugesagte Pension und die zu erwartende gesetzliche Pension mehr betragen hätten als der letzte Aktivbezug. Darüber hinaus seien bei den von der Rechtsprechung behandelten Pensionszusagen weitere Umstände eher ungewöhnlich gewesen, wie hohes Alter des Pensionsberechtigten, kurze Anwartschaftszeit, einseitige vorzeitige Verfügbarkeit über die Pension, schlechte Wirtschaftslage des Leistungsverpflichteten ua. Unter weitgehender Wiederholung der Berechnungen und Ausführungen in der Berufung bzw in der Gegenäußerung zur Stellungnahme des Prüfers, auf Grund derer ihrer Ansicht nach keine Überversorgung des Dipl.Ing. Carl A im Ruhestand vorliege, führt die Beschwerdeführerin weiter aus, die von der belangten Behörde zitierte Rechtsprechung und Literatur sei wegen des völlig anders gearteten Sachverhaltes auf ihren Fall nicht anwendbar. Es gehe nicht an, bei einer Nichtanrechnung der gesetzlichen Pension schematisch eine verdeckte Ausschüttung anzunehmen. Bei einem Fremdvergleich müssten praktische Erwägungen angestellt werden. Sie habe angeboten, in Unterlagen Einsicht zu nehmen, aus denen hervorgehe, dass einem gesellschaftsfremden Geschäftsführer einer Baugesellschaft eine Pensionszusage von 80 % des letzten Aktivbezuges ohne Anrechnung der gesetzlichen Pension gewährt worden sei. Die belangte Behörde habe von diesem Angebot jedoch keinen Gebrauch gemacht. Vielmehr gehe die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid ohne weitere Prüfung davon aus, bei dieser Pensionszusage handle es sich um eine solche an eine mit dem Leistungsverpflichteten verbundene Person. Auch im Österreichischen Gehaltshandbuch 1991 der Dr. Helmut Neumann Vergütungsberatung werde Vorstandsvorsitzenden in der Regel eine Pension von 60 % bis 85 % des letzten Aktivbezuges gewährt. Dies entspreche der in Rede stehenden Pensionszusage. In dem eben erwähnten Gehaltshandbuch finde sich keine Aussage zur Anrechnung der gesetzlichen Pension. Wie beispielsweise Dr. Kurt Bednar, ein österreichweit anerkannter Fachmann in Pensionsfragen, ausgeführt habe, würden gesellschaftsfremden Geschäftsführern Pensionszusagen von 80 % des Aktivbezuges ohne Einrechnung der gesetzlichen Pension gewährt. Dies spiegle auch den Umstand wider, dass sich in den letzten Jahren eine grundlegende Änderung im Bewusstsein der Leistungsberechtigten zu Pensionsfragen ergeben habe, weil durch die Überforderung der gesetzlichen Pensionsversicherung und der Ungewissheit der zukünftigen Entwicklung ein Umdenken und eine Verlagerung des Schwerpunktes der Altersversorgung im Topmanagement auf Pensionszusagen erfolgt sei. Im Gegensatz zu den Ausführungen der belangten Behörde gebe es daher sehr wohl - wenn auch nicht überwiegend - Pensionszusagen, in denen die gesetzliche Pension nicht angerechnet werde.

Mit diesem Vorbringen zeigt die Beschwerdeführerin keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf.

Rückstellungen einer Kapitalgesellschaft für Pensionsansprüche eines gesellschaftsnahen Geschäftsführers sind verdeckte Ausschüttungen und demgemäß nach § 8 Abs 2 KStG 1988 bei der Ermittlung des Einkommens zu berücksichtigen, wenn die Pensionszusage, auf der der Pensionsanspruch beruht, in der gegebenen Form einem gesellschaftsfremden Geschäftsführer nicht gemacht worden wäre und diese Pensionszusage daher für den Bereich des Steuerrechtes keine Anerkennung finden kann. An die demnach zu prüfenden Voraussetzungen ist in jeder Hinsicht ein strenger Maßstab anzulegen. In diesem Sinn muss einer Pensionszusage die steuerliche Anerkennung schon dann versagt werden, wenn auch nur eine ihrer wesentlichen Bestimmungen so beschaffen ist, dass die gewährte Pension als Ganzes bei vernünftiger wirtschaftlicher Vorgangsweise einem gesellschaftsfremden Geschäftsführer nicht gemacht worden wäre (vgl das hg Erkenntnis vom 7. Februar 1990, 88/13/0241, Slg Nr 6479/F, mwA).

Die Frage, ob eine Rechtsbeziehung auch unter Fremden in gleicher Weise zustande gekommen und abgewickelt worden wäre, ist eine Tatfrage, weswegen diese Frage auf Grund entsprechender Erhebungen von der belangten Behörde in freier Beweiswürdigung zu lösen ist (vgl das hg Erkenntnis vom 10. April 1997, 94/15/0210, mwA). Der Verwaltungsgerichtshof vermag im Rahmen der ihm zukommenden Schlüssigkeitsprüfung (vgl Dolp, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit<sup>3</sup>, 548 f) die Beweiswürdigung der belangten Behörde, einem gesellschaftsfremden Geschäftsführer wäre die Pensionszusage nicht in der dargestellten Form gewährt worden, nicht als unschlüssig zu erkennen. Zweck der Vereinbarung der Anrechnung der gesetzlichen Pension auf den Pensionsanspruch aus einer Pensionszusage ist es, eine eventuelle Überversorgung des Geschäftsführers zu verhindern. Im Beschwerdefall wurde eine derartige Anrechnung nicht vereinbart. Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid dargestellt, nach

den Ermittlungen bei der Dr. Helmut Neumann Vergütungsberatung habe sich kein Hinweis darauf ergeben, es entspreche mittlerweile der allgemeinen Übung, bei Pensionszusagen an gesellschaftsfremde Vorstandsvorsitzende auf die Anrechnung der gesetzlichen Pension zu verzichten. Dieses Ermittlungsergebnis wurde der Beschwerdeführerin in der Stellungnahme des Prüfers zur Berufung vorgehalten. Die Beschwerdeführerin ist diesem Ermittlungsergebnis im Administrativverfahren nicht entgegengetreten. Die Beweiswürdigung der belangten Behörde hält daher der Prüfung durch den Verwaltungsgerichtshof stand.

Das Beschwerdevorbringen über die von Dr. Kurt Bednar zur Frage der Höhe von Pensionszusagen vertretene Auffassung stellt eine im verwaltungsgerichtlichen Verfahren unbeachtliche Neuerung dar.

Die Beschwerdeführerin hält dem angefochtenen Bescheid weiters entgegen, § 14 Abs 7 Z 5 EStG 1988 erlaube die steuerliche Bildung einer Pensionsrückstellung im Ausmaß von 80 % des letzten Aktivbezuges ohne Einrechnung der gesetzlichen Pension. Hiebei seien auch Pensionszusagen über das Ausmaß von 80 % des letzten Aktivbezuges grundsätzlich steuerlich nicht unbeachtlich, sondern könnten bis zu 80 % (proportional) steuerlich anerkannt werden, wobei die Ansprüche aus der gesetzlichen Pension auf die Obergrenze nicht anzurechnen seien. Dies gelte nicht nur für den gesellschaftsfremden Geschäftsführer. Daher müsse eine derartige Pensionszusage auch für den gesellschaftsnahen Geschäftsführer steuerlich anerkannt werden, sofern die Gesamtausstattung des Geschäftsführers nicht zu einer verdeckten Ausschüttung führe. Eine Schlechterstellung des gesellschaftsnahen Geschäftsführers wäre gleichheits- und rechtswidrig.

Mit diesem Vorbringen zeigt die Beschwerdeführerin ebenfalls keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf.

Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin ist aus § 14 Abs 7 Z 5 EStG 1988 kein entscheidender Hinweis für die Frage zu gewinnen, ob der Verzicht der Anrechnung der gesetzlichen Pension auf die zugesagte Pension fremdüblich ist.

Als Verletzung von Verfahrensvorschriften rügt die Beschwerdeführerin, die belangte Behörde habe ihr das Ergebnis der im angefochtenen Bescheid zitierten telefonische Anfrage bei der Dr. Helmut Neumann Vergütungsberatung nicht vorgehalten und damit ihr Recht auf Parteiengehör verletzt. Wäre ihr das Ergebnis dieser Anfrage vorgehalten worden, so hätte sie die Auskunft der Dr. Helmut Neumann Vergütungsberatung mit Beweismitteln entkräften können.

Mit diesen Ausführungen übersieht die Beschwerdeführerin, dass ihr das Ergebnis der telefonischen Anfrage bei der Dr. Helmut Neumann Vergütungsberatung in der Stellungnahme des Prüfers zur Berufung vorgehalten wurde. Die behauptete Verletzung von Verfahrensvorschriften liegt daher nicht vor.

Die Beschwerde erweist sich somit insgesamt als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs 1 VwGG abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandsatz stützt sich auf §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl Nr 416/1994.

Wien, am 24. Juni 1999

### **Schlagworte**

Sachverhalt Beweiswürdigung

### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1999:1994150185.X00

### **Im RIS seit**

21.02.2002

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>