

TE Vwgh Beschluss 2025/11/11 Ro 2022/15/0014

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 11.11.2025

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

BAO §24

EStG 1972 §6

EStG 1988 §2 Abs3 Z5

EStG 1988 §27 Abs2 Z1 lita

EStG 1988 §6

VwRallg

1. BAO § 24 heute

2. BAO § 24 gültig ab 01.01.1962

1. EStG 1972 § 6 gültig von 18.07.1987 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018

2. EStG 1972 § 6 gültig von 13.12.1972 bis 17.07.1987

1. EStG 1988 § 2 heute

2. EStG 1988 § 2 gültig ab 29.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2022

3. EStG 1988 § 2 gültig von 01.01.2019 bis 28.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018

4. EStG 1988 § 2 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016

5. EStG 1988 § 2 gültig von 29.12.2015 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015

6. EStG 1988 § 2 gültig von 15.08.2015 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015

7. EStG 1988 § 2 gültig von 30.12.2014 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014

8. EStG 1988 § 2 gültig von 01.03.2014 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014

9. EStG 1988 § 2 gültig von 01.04.2012 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012

10. EStG 1988 § 2 gültig von 01.07.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 58/2010

11. EStG 1988 § 2 gültig von 18.06.2009 bis 30.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009

12. EStG 1988 § 2 gültig von 01.04.2009 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 26/2009

13. EStG 1988 § 2 gültig von 01.01.2007 bis 31.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006

14. EStG 1988 § 2 gültig von 27.06.2006 bis 31.12.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006

15. EStG 1988 § 2 gültig von 31.12.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005

16. EStG 1988 § 2 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004

17. EStG 1988 § 2 gültig von 21.08.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
18. EStG 1988 § 2 gültig von 30.12.2000 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
19. EStG 1988 § 2 gültig von 15.07.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
20. EStG 1988 § 2 gültig von 01.05.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
21. EStG 1988 § 2 gültig von 01.12.1993 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
22. EStG 1988 § 2 gültig von 30.12.1989 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
23. EStG 1988 § 2 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989
1. EStG 1988 § 27 heute
2. EStG 1988 § 27 gültig von 01.07.2026 bis 30.06.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 98/2025
3. EStG 1988 § 27 gültig von 01.07.2026 bis 31.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
4. EStG 1988 § 27 gültig ab 01.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 43/2026
5. EStG 1988 § 27 gültig von 01.01.2026 bis 30.06.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 98/2025
6. EStG 1988 § 27 gültig von 24.12.2025 bis 31.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
7. EStG 1988 § 27 gültig von 01.01.2024 bis 23.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 200/2023
8. EStG 1988 § 27 gültig von 22.07.2023 bis 31.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
9. EStG 1988 § 27 gültig von 01.01.2023 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
10. EStG 1988 § 27 gültig von 20.07.2022 bis 31.12.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
11. EStG 1988 § 27 gültig von 01.03.2022 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2022
12. EStG 1988 § 27 gültig von 30.10.2019 bis 28.02.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
13. EStG 1988 § 27 gültig von 01.10.2019 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
14. EStG 1988 § 27 gültig von 01.10.2019 bis 30.09.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
15. EStG 1988 § 27 gültig von 01.10.2019 bis 14.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/2017
16. EStG 1988 § 27 gültig von 15.08.2018 bis 30.09.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
17. EStG 1988 § 27 gültig von 01.01.2018 bis 14.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2017
18. EStG 1988 § 27 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
19. EStG 1988 § 27 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
20. EStG 1988 § 27 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
21. EStG 1988 § 27 gültig von 15.08.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
22. EStG 1988 § 27 gültig von 30.12.2014 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
23. EStG 1988 § 27 gültig von 01.03.2014 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
24. EStG 1988 § 27 gültig von 01.04.2012 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2011
25. EStG 1988 § 27 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
26. EStG 1988 § 27 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
27. EStG 1988 § 27 gültig von 18.06.2009 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
28. EStG 1988 § 27 gültig von 27.06.2008 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 85/2008
29. EStG 1988 § 27 gültig von 01.01.2008 bis 26.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2007
30. EStG 1988 § 27 gültig von 24.05.2007 bis 31.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
31. EStG 1988 § 27 gültig von 01.01.2007 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
32. EStG 1988 § 27 gültig von 21.08.2003 bis 31.12.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
33. EStG 1988 § 27 gültig von 25.05.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 84/2002
34. EStG 1988 § 27 gültig von 27.06.2001 bis 24.05.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
35. EStG 1988 § 27 gültig von 06.01.2001 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2001
36. EStG 1988 § 27 gültig von 31.12.1996 bis 05.01.2001 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 797/1996
37. EStG 1988 § 27 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
38. EStG 1988 § 27 gültig von 01.01.1994 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
39. EStG 1988 § 27 gültig von 01.01.1994 bis 31.12.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 532/1993
40. EStG 1988 § 27 gültig von 01.12.1993 bis 31.12.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
41. EStG 1988 § 27 gültig von 01.09.1993 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 694/1993
42. EStG 1988 § 27 gültig von 30.12.1989 bis 31.08.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
43. EStG 1988 § 27 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989
1. EStG 1988 § 6 heute

2. EStG 1988 § 6 gültig ab 22.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
3. EStG 1988 § 6 gültig von 01.04.2023 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
4. EStG 1988 § 6 gültig von 01.03.2022 bis 31.03.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2022
5. EStG 1988 § 6 gültig von 08.01.2021 bis 28.02.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 3/2021
6. EStG 1988 § 6 gültig von 30.10.2019 bis 07.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
7. EStG 1988 § 6 gültig von 01.01.2019 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
8. EStG 1988 § 6 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
9. EStG 1988 § 6 gültig von 01.01.2016 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
10. EStG 1988 § 6 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
11. EStG 1988 § 6 gültig von 15.08.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
12. EStG 1988 § 6 gültig von 14.01.2015 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2015
13. EStG 1988 § 6 gültig von 15.12.2012 bis 13.01.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
14. EStG 1988 § 6 gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
15. EStG 1988 § 6 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
16. EStG 1988 § 6 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
17. EStG 1988 § 6 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
18. EStG 1988 § 6 gültig von 16.06.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
19. EStG 1988 § 6 gültig von 29.12.2007 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
20. EStG 1988 § 6 gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
21. EStG 1988 § 6 gültig von 27.06.2006 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
22. EStG 1988 § 6 gültig von 31.12.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
23. EStG 1988 § 6 gültig von 10.06.2005 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2005
24. EStG 1988 § 6 gültig von 31.12.2004 bis 09.06.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
25. EStG 1988 § 6 gültig von 05.10.2002 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2001
26. EStG 1988 § 6 gültig von 06.01.2001 bis 04.10.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2001
27. EStG 1988 § 6 gültig von 30.12.2000 bis 05.01.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
28. EStG 1988 § 6 gültig von 15.07.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. II Nr. 79/2000
29. EStG 1988 § 6 gültig von 31.12.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 797/1996
30. EStG 1988 § 6 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
31. EStG 1988 § 6 gültig von 01.01.1995 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 21/1995
32. EStG 1988 § 6 gültig von 27.08.1994 bis 31.12.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 681/1994
33. EStG 1988 § 6 gültig von 01.12.1993 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
34. EStG 1988 § 6 gültig von 31.12.1991 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 699/1991
35. EStG 1988 § 6 gültig von 30.12.1989 bis 30.12.1991 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
36. EStG 1988 § 6 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

Beachte

Besprechung in:

Besprechung in: RdW 1/2026, S. 49-51;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Novak sowie den Hofrat Dr. Sutter und die Hofrätin Dr.in Wiesinger als Richter und Richterin, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Kovacs, über die Revision der M GmbH, vertreten durch die Plan Treuhand GmbH, Wirtschaftsprüfungs- u. Steuerberatungsgesellschaft in Linz, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 15. Dezember 2021, Zl. RV/5100932/2018, betreffend Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2012 bis 2014 (belangte Behörde vor dem Verwaltungsgericht: Finanzamt für Großbetriebe), den Beschluss gefasst:

Spruch

Die Revision wird zurückgewiesen.

Die Revisionswerberin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von € 553,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1

Die revisionswerbende GmbH ist ein Mitglied der L Gruppe, deren Gruppenträgerin die L AG ist. Sie ermittelte - wie die Gruppenträgerin und die anderen Gruppenmitglieder - ihren Gewinn für ein abweichendes Wirtschaftsjahr von 1. Oktober bis 30. September eines Jahres.

2

Dem angefochtenen Erkenntnis liegt zu den Themenkomplexen „Sonderdividende/Beteiligungsertrag und pauschale Dividendenabgeltung“ und „Rückstellung Pensionsinstitut“ folgender vom Bundesfinanzgericht (BFG) als erwiesen angenommener Sachverhalt zugrunde:

3

Nach Übernahme eines je 3,5%igen Anteils an der O AG durch ein weiteres Gruppenmitglied der L Gruppe und die Hauptgesellschafterin E AG im Dezember 2013 waren bis zum 23. Juni 2014 - neben der Hauptgesellschafterin - das weitere Gruppenmitglied zu 24,5% und die Revisionswerberin zu 7% (insgesamt zu 31,5%) an der O AG beteiligt. Die O AG hatte ein abweichendes Wirtschaftsjahr von 1. Oktober bis 30. September.

4

Im Syndikatsvertrag vom 13. Juni 2008 hatten die Gesellschafter der O AG verbindliche Vereinbarungen ihres Zusammenwirkens innerhalb der Gesellschaft getroffen. In einer Zusatzvereinbarung vom 9. Dezember 2013 zum Syndikatsvertrag wurde darauf hingewiesen, dass die Gruppenträgerin L AG, die Revisionswerberin und ein weiteres Gruppenmitglied mit der E AG bezüglich der entgeltlichen Übertragung sämtlicher von der Revisionswerberin und dem weiteren Gruppenmitglied an der O AG gehaltenen Anteile an die E AG verhandelten. Diese Verhandlungen dauerten schon länger an, weil die Beteiligungsveräußerung an der O AG unmittelbar an die Übernahme einer von der E AG gehaltenen 44%igen Beteiligung an der LI GmbH durch die L AG gekoppelt war (Anteilstausch). Hauptverhandlungspunkt waren die Wertverhältnisse der beiden Beteiligungen und die von der E AG aufgrund des Mehrwerts der Anteile an der O AG zu leistende Ausgleichszahlung.

5

Im Rahmen dieser Zusatzvereinbarung wurde übereingekommen, zusätzlich zur Mindestgewinnausschüttung laut Syndikatsvertrag eine weitere Gewinnausschüttung durch die O AG an die Aktionäre in Höhe von 25 Mio. Euro („Sonderdividende“) im laufenden Geschäftsjahr vorzunehmen. Um diesen um 25 Mio. Euro über dem - nach Erfüllung der Mindestgewinnausschüttungsregel liegenden - Bilanzgewinn ausweisen zu können, wurden - so war in Punkt 2.3 der Zusatzvereinbarung festgehalten - bei der O AG (Bilanzstichtag 30.9.2013) Rücklagen in der Höhe von 6,2 Mio. Euro aufgelöst und weitere 3,6 Mio. Euro nicht - wie ursprünglich vorgesehen - für die Bildung neuer Rücklagen verwendet, sondern als zusätzlicher Bilanzgewinn ausgewiesen. Weiters wurden bei drei Tochtergesellschaften der O AG (Bilanzstichtag jeweils 30.9.2013) einerseits Rücklagen in der Höhe von 12,3 Mio. Euro aufgelöst und andererseits 2,9 Mio. Euro - nicht, wie ursprünglich vorgesehen, für die Bildung neuer Rücklagen verwendet, sondern - als zusätzlicher Bilanzgewinn ausgewiesen und an die O AG ausgeschüttet. Es erfolgte daher eine zusätzliche Bilanzgewinnausschüttung von 15,2 Mio. Euro aus den Tochtergesellschaften an die O AG. Insgesamt wurde durch diese Bilanzdarstellung ein zusätzlicher Bilanzgewinn bei der O AG von 25 Mio. Euro ausgewiesen.

6

Mit Ausschüttungsbeschluss der O AG vom 17. Dezember 2013 wurden 4,8 Mio. Euro an die Gesellschafter ausgeschüttet und weitere Ausschüttungen vorbehalten.

7

Nach Erteilung der Zustimmung zum Anteilstausch O AG/LI GmbH in den Gremien der Konzerne der L AG und E AG, wurde im Februar 2014 eine Unternehmensbewertung der Anteile der O AG und der LI GmbH durch einen unabhängigen Wirtschaftsprüfer eingeholt. Diese Unternehmensbewertung bildete die Basis zur Festlegung der Ausgleichszahlung durch die E AG, wobei der Wertunterschied zwischen den wechselnden Anteilen vor Sonderdividende mit 25 Mio. Euro und nach Auszahlung der Sonderdividende mit 18 Mio. Euro beziffert wurde.

8

Mit Aktienkaufverträgen vom 6. März 2014 verkauften die Revisionswerberin und das weitere Gruppenmitglied der L Gruppe ihre Anteile an der O AG von insgesamt 31,5% (= 7% + 21% + 3,5%) an die E AG. Der Kaufpreis entsprach

jeweils dem prozentuellen Wert der Anteile am Unternehmen nach Ausschüttung der Sonderdividende. Die Leistung des Kaufpreises seitens der E AG bestand aus ihrem 44%igen Anteil an der LI GmbH, einer Zahlung in der Höhe von 8,6 Mio. Euro für den 3,5%igen Anteil an der O AG sowie einer Ausgleichszahlung in der Höhe von 18 Mio. Euro. Der Übergang des Eigentums an den Aktien sollte mit der Aushändigung der Aktienurkunden am noch festzulegenden Vollzugstag erfolgen.

9

Hinsichtlich der Dividenden wurde in Punkt 3.4. der Aktienkaufverträge vereinbart, dass nach Eintritt der Rechtswirksamkeit der Aktienkaufverträge, aber noch vor dem Vollzugstag allen Aktionären der O AG aus dem Bilanzgewinn des Geschäftsjahres 2012/13 eine über die Dividende gemäß Hauptversammlungsbeschluss der O AG vom 17. Dezember 2013 hinausgehende zusätzliche (Sonder-)Dividende in der Höhe von insgesamt 25 Mio. Euro ausgeschüttet werde, an der auch die Verkäuferinnen, also die Revisionswerberin und das weitere Gruppenmitglied, noch anteilig mitpartizipierten. In Punkt 3.5 der Verträge wurde weiters die pauschale Abgeltung von Dividendenansprüchen der Verkäuferinnen für den Zeitraum 1. Oktober 2013 bis Vollzugstag in der Form vereinbart, dass diese - unabhängig vom Bilanzgewinn der O AG im Wirtschaftsjahr 2013/214 - in Höhe von pauschal 900.000 Euro anteilig abzugelten sei (Revisionswerberin: 200.000 Euro, weiteres Gruppenmitglied: 700.000 Euro). Die Abgeltung dieses Anspruchs sollte unverzüglich nach Ausschüttung der Dividenden aus dem Bilanzgewinn 2013/14 der O AG an die E AG erfolgen. Die E AG garantierte diese Zahlung ungeachtet des Bilanzgewinns.

10

Die Rechtswirksamkeit der Aktienkaufverträge sollte nach Eintritt der aufschiebenden Bedingungen der Wirksamkeit des Verkaufs der Anteile an der LI GmbH von der E AG an die L AG und der Erteilung der laut Satzung erforderlichen Zustimmung für die Aktienübertragung durch die O AG eintreten.

11

In der Hauptversammlung der O AG vom 27. Mai 2014 wurde die in den Verträgen vereinbarte Ausschüttung der zusätzlichen Dividende in der Höhe von 25 Mio. Euro an alle Aktionäre beschlossen. Auf die Revisionswerberin entfiel ein Anteil von 1,75 Mio. Euro.

12

Der Aktienkauf wurde am 23. Juni 2014 vollzogen (Closing), ab diesem Zeitpunkt war die E AG (teilweise über eine 100%ige Tochtergesellschaft) Alleingesellschafterin der O AG.

13

Die Beschlussfassung über die Feststellung des Jahresabschlusses bzw. die Gewinnverteilung für das Wirtschaftsjahr 2013/14 erfolgte nach dem Bilanzstichtag 30. September 2014.

14

Am 25. Februar 2014 war eine Anfrage an das Finanzamt mit dem Ersuchen um Bestätigung gestellt worden, dass die noch zu beschließende Sonderdividende 2013 (25 Mio. Euro) sowie eine noch zu beschließende Dividende 2014 (900.000 Euro) der Beteiligungsertragsbefreiung gemäß § 10 Abs. 1 KStG 1988 unterliege. Das Finanzamt teilte am 10. November 2014 mit, dass wegen des Erfordernisses umfangreicher Sachverhaltsermittlungen eine Beantwortung nicht möglich sei. Am 25. Februar 2014 war eine Anfrage an das Finanzamt mit dem Ersuchen um Bestätigung gestellt worden, dass die noch zu beschließende Sonderdividende 2013 (25 Mio. Euro) sowie eine noch zu beschließende Dividende 2014 (900.000 Euro) der Beteiligungsertragsbefreiung gemäß Paragraph 10, Absatz eins, KStG 1988 unterliege. Das Finanzamt teilte am 10. November 2014 mit, dass wegen des Erfordernisses umfangreicher Sachverhaltsermittlungen eine Beantwortung nicht möglich sei.

15

Des Weiteren hat die Revisionswerberin für die Wirtschaftsjahre ab 2012 eine Umstellung in Bezug auf die Bildung einer Rückstellung für eine Nachschussverpflichtung in Form einer eingeschränkten Garantie gegenüber einem Pensionsinstitut vorgenommen. Diesbezüglich wird auf die auch dem angefochtenen Erkenntnis zugrunde liegenden Sachverhaltsannahmen, die der Verwaltungsgerichtshof in seinem Beschluss vom 5. März 2025, Ra 2022/15/0003 (Rn. 12 bis 15), wiedergegeben hat, verwiesen.

16

Im Zuge einer bei den Unternehmen der L AG - einschließlich der Revisionswerberin - für die Jahre 2011 bis 2014 durchgeführten Außenprüfung ging der Prüfer hinsichtlich der Zahlung der Sonderdividende in der Höhe von 1,75 Mio. Euro davon aus, es habe sich dabei um eine anteilige Kaufpreisvergütung für die Anteile an der O AG

gehandelt, die der Körperschaftsteuer unterliege. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise sei die Sonderdividende mit der Veräußerung der Anteile verknüpft. Sie hätte nur bei Rechtswirksamkeit des Vollzugs der Kaufverträge lukriert werden können und es sollte die Ausschüttung der Sonderdividende lediglich im Falle einer Einigung über den Anteilsverkauf an der O AG erfolgen. Auch aus der zeitlichen Abfolge (Kaufverträge im März, Ausschüttung im Mai, Vollzug des Kaufs im Juni) würde sich ergeben, dass es sich um ein Zug-um-Zug-Geschäft mit dem Zweck der Abgeltung der in den Anteilen der O AG vorhandenen stillen Reserven gehandelt habe. Die Ausgleichszahlungen der Erwerberin seien in einen Veräußerungspreis und Dividendenzahlungen aufgesplittet worden. Die als Sonderdividende ausgeschütteten thesaurierten Gewinne seien als Teil des Veräußerungsgewinns zu versteuern. Dies führe im Wirtschaftsjahr 2014 zu einer steuerlichen Zurechnung bei der Revisionswerberin von 1,75 Mio. Euro. Hinsichtlich der vorbehaltenen Dividende aus dem Bilanzgewinn der O AG für das Wirtschaftsjahr 2013/14 kam der Prüfer zu dem Ergebnis, dass der Gewinnverteilungsbeschluss erst durch die nunmehrige Alleingesellschafterin nach Feststellung der Bilanz per 30. September 2014 werde erfolgen können. Da im Zeitpunkt der Ausschüttung die Beteiligung der Revisionswerberin als Veräußerin unzweifelhaft nicht mehr zuzurechnen sei und im Übrigen diese Zahlung von der Erwerberin unabhängig vom Vorliegen eines Bilanzgewinns zu leisten sei, handle es sich bei den im Wirtschaftsjahr 2015 zufließenden Beträgen jedenfalls um steuerpflichtige Kaufpreisanteile. Insgesamt seien dem Gewinn der Revisionswerberin daher 1,75 Mio. Euro (Sonderdividende) und 200.000 Euro (vorbehaltene pauschale Dividende) als Veräußerungsgewinn zuzurechnen.

17

In Bezug auf die erstmalig im Wirtschaftsjahr 2012 für die Jahre 2013 ff gebildete Rückstellung für die Nachschussverpflichtung gegenüber dem Pensionsinstitut gelangte der Prüfer zur Ansicht, es sei nur ein kleiner Teilbetrag für die Nachschussverpflichtung aus dem Titel der eingeschränkten Garantie (§ 72 der Satzung des Pensionsinstituts) anzuerkennen. Dieser vom Prüfer anerkannte Teilbetrag basierte auf einem für das Veranlagungsjahr des Pensionsinstituts voraussichtlich schlagend werdenden und von der Revisionswerberin im nachfolgenden Wirtschaftsjahr zu leistenden Nachschussbetrag. Im Übrigen sowie hinsichtlich der Sonderbeiträge nach § 72a der Satzung des Pensionsinstituts versagte der Prüfer die steuerliche Rückstellungsbildung. In Bezug auf die erstmalig im Wirtschaftsjahr 2012 für die Jahre 2013 ff gebildete Rückstellung für die Nachschussverpflichtung gegenüber dem Pensionsinstitut gelangte der Prüfer zur Ansicht, es sei nur ein kleiner Teilbetrag für die Nachschussverpflichtung aus dem Titel der eingeschränkten Garantie (Paragraph 72, der Satzung des Pensionsinstituts) anzuerkennen. Dieser vom Prüfer anerkannte Teilbetrag basierte auf einem für das Veranlagungsjahr des Pensionsinstituts voraussichtlich schlagend werdenden und von der Revisionswerberin im nachfolgenden Wirtschaftsjahr zu leistenden Nachschussbetrag. Im Übrigen sowie hinsichtlich der Sonderbeiträge nach Paragraph 72 a, der Satzung des Pensionsinstituts versagte der Prüfer die steuerliche Rückstellungsbildung.

18

Das Finanzamt erließ der Ansicht des Betriebsprüfers folgend am 16. Juni 2016 Feststellungsbescheide gegenüber der Revisionswerberin als Gruppenmitglied für die Jahre 2012 bis 2014.

19

Die dagegen von der Revisionswerberin erhobene Beschwerde wurde vom Finanzamt mit Beschwerdevorentscheidung vom 29. Juni 2017 als unbegründet abgewiesen, woraufhin die Revisionswerberin deren Vorlage an das BFG beantragte.

20

Das BFG gab der Beschwerde mit dem angefochtenen Erkenntnis, in dem eine ordentliche Revision für zulässig erklärt wurde, insoweit teilweise Folge, als es hinsichtlich der Sonderdividende die bis zur Veräußerung der Anteile an der O AG tatsächlich realisierten und damit bereits ausschüttungsfähigen, anteiligen Gewinne der Revisionswerberin, also den anteiligen Betrag an der Sonderdividende O AG in der Höhe von 686.000 Euro, als steuerfreien Beteiligungsertrag qualifizierte und in Bezug auf das Pensionsinstitut die Rückstellungsbildung ausschließlich aus dem - nicht revisionsgegenständlichen - Titel der Sonderbeiträge anerkannte und die angefochtenen Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2012 bis 2014 entsprechend abänderte. Die Revision erklärte das BFG für zulässig, weil zu der Frage, ob vorbehaltene Dividenden im Zusammenhang mit der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften der Beteiligungsertragsbefreiung gemäß § 10 Abs. 1 KStG 1988 beim Verkäufer unterliegen oder bei diesem als Teil der Kaufpreisforderung anzusehen sind, noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorliege, zumal das Erkenntnis VwGH 14.12.2005, 2002/13/0053, einen Extremfall betroffen habe. Das BFG gab der

Beschwerde mit dem angefochtenen Erkenntnis, in dem eine ordentliche Revision für zulässig erklärt wurde, insoweit teilweise Folge, als es hinsichtlich der Sonderdividende die bis zur Veräußerung der Anteile an der O AG tatsächlich realisierten und damit bereits ausschüttungsfähigen, anteiligen Gewinne der Revisionswerberin, also den anteiligen Betrag an der Sonderdividende O AG in der Höhe von 686.000 Euro, als steuerfreien Beteiligungsertrag qualifizierte und in Bezug auf das Pensionsinstitut die Rückstellungsbildung ausschließlich aus dem - nicht revisionsgegenständlichen - Titel der Sonderbeiträge anerkannte und die angefochtenen Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2012 bis 2014 entsprechend abänderte. Die Revision erklärte das BFG für zulässig, weil zu der Frage, ob vorbehaltene Dividenden im Zusammenhang mit der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften der Beteiligungsertragsbefreiung gemäß Paragraph 10, Absatz eins, KStG 1988 beim Verkäufer unterliegen oder bei diesem als Teil der Kaufpreisforderung anzusehen sind, noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorliege, zumal das Erkenntnis VwGH 14.12.2005, 2002/13/0053, einen Extremfall betroffen habe.

21

Zum Themenkomplex Sonderdividende/Beteiligungsertrag kam das BFG mit ausführlicher Begründung zusammengefasst zur Rechtsansicht, die von der O AG an die Revisionswerberin geleistete Ausschüttung in Höhe von 1,75 Mio. Euro aus dem Titel „Sonderdividende“ sei nur im Ausmaß von 686.000 Euro, denn nur dieser Teil habe aus aufgelösten Rücklagen der O AG selbst gestammt, als steuerfreier Beteiligungsertrag zu qualifizieren. Jener Teil der Sonderdividende, der letztlich aus Gewinnen der Tochterunternehmen bestritten worden sei, habe nicht als steuerfrei nach § 10 KStG 1988 qualifiziert werden können. Die Gewinne der Tochtergesellschaften könnten vor Zustandekommen des Gewinnausschüttungsbeschlusses nur dann aktiviert werden, wenn zum Bilanzstichtag der Muttergesellschaft die Ausschüttung eines bestimmten Gewinnanteiles der Tochtergesellschaft bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung bereits festgestanden habe. Eine „phasengleiche Bilanzierung“ könne nur ausnahmsweise erfolgen und scheitere im vorliegenden Fall schon an der Identität der Bilanzstichtage der O AG und ihrer Tochtergesellschaften. Am Bilanzstichtag 30. September 2013 habe das Wirtschaftsgut „Dividendenforderung“ noch nicht bestanden. Die im Wirtschaftsgut „Beteiligung“ potentiell enthaltenen stillen Reserven hätten mangels Realisierung noch nicht ausgewiesen werden dürfen. Die Gewinne der Konzerngesellschaften hätten daher noch nicht dem Gewinn der O AG zugerechnet werden dürfen. Darüber hinaus sei das Ziel der Gewinnausschüttungen der Tochtergesellschaften aber allein gewesen, einen für die Bestreitung der Sonderdividende ausreichenden Bilanzgewinn zu gewährleisten. In der Zusatzvereinbarung vom 9. Dezember 2013 habe sich die E AG das Recht vorbehalten, im Falle des Scheiterns des geplanten Anteilstausches die Rückführung von Beträgen bis zu 25 Mio. Euro an die Konzerngesellschaften veranlassen zu können. Dies deute eindeutig darauf hin, dass die Gewinnausschüttung ohne Zustandekommen über den Anteilstausch nicht erfolgt bzw. obsolet geworden wäre. Daraus folge, dass auch eine endgültige Absicht der Gewinnausschüttung im vorliegenden Fall nicht habe angenommen werden können. Von den 25 Mio. Euro der Sonderdividende hätten 9,8 Mio. Euro aus thesaurierten Gewinnen der O AG, 15,2 Mio. Euro hingegen aus am 13. Dezember 2013 beschlossenen Gewinnausschüttungen ihrer Tochtergesellschaften gestammt. Der Anteil der Revisionswerberin an der Sonderdividende habe 7 % betragen. Von der anteiligen Sonderdividende der Revisionswerberin in der Höhe von 1,75 Mio. Euro seien somit 7 % von 15,2 Mio. Euro (= 1,064 Mio. Euro) dem steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn zuzuordnen, 7 % von 9,8 Mio. Euro (= 686.000 Euro) hingegen als steuerfreie Beteiligungserträge zu behandeln. Zum Themenkomplex Sonderdividende/Beteiligungsertrag kam das BFG mit ausführlicher Begründung zusammengefasst zur Rechtsansicht, die von der O AG an die Revisionswerberin geleistete Ausschüttung in Höhe von 1,75 Mio. Euro aus dem Titel „Sonderdividende“ sei nur im Ausmaß von 686.000 Euro, denn nur dieser Teil habe aus aufgelösten Rücklagen der O AG selbst gestammt, als steuerfreier Beteiligungsertrag zu qualifizieren. Jener Teil der Sonderdividende, der letztlich aus Gewinnen der Tochterunternehmen bestritten worden sei, habe nicht als steuerfrei nach Paragraph 10, KStG 1988 qualifiziert werden können. Die Gewinne der Tochtergesellschaften könnten vor Zustandekommen des Gewinnausschüttungsbeschlusses nur dann aktiviert werden, wenn zum Bilanzstichtag der Muttergesellschaft die Ausschüttung eines bestimmten Gewinnanteiles der Tochtergesellschaft bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung bereits festgestanden habe. Eine „phasengleiche Bilanzierung“ könne nur ausnahmsweise erfolgen und scheitere im vorliegenden Fall schon an der Identität der Bilanzstichtage der O AG und ihrer Tochtergesellschaften. Am Bilanzstichtag 30. September 2013 habe das Wirtschaftsgut „Dividendenforderung“ noch nicht bestanden. Die im Wirtschaftsgut „Beteiligung“ potentiell enthaltenen stillen Reserven hätten mangels Realisierung noch nicht ausgewiesen werden dürfen. Die Gewinne der Konzerngesellschaften hätten daher noch nicht dem Gewinn der O AG zugerechnet werden dürfen. Darüber hinaus sei

das Ziel der Gewinnausschüttungen der Tochtergesellschaften aber allein gewesen, einen für die Bestreitung der Sonderdividende ausreichenden Bilanzgewinn zu gewährleisten. In der Zusatzvereinbarung vom 9. Dezember 2013 habe sich die E AG das Recht vorbehalten, im Falle des Scheiterns des geplanten Anteilstausches die Rückführung von Beträgen bis zu 25 Mio. Euro an die Konzerngesellschaften veranlassen zu können. Dies deute eindeutig darauf hin, dass die Gewinnausschüttung ohne Zustandekommen über den Anteilstausch nicht erfolgt bzw. obsolet geworden wäre. Daraus folge, dass auch eine endgültige Absicht der Gewinnausschüttung im vorliegenden Fall nicht habe angenommen werden können. Von den 25 Mio. Euro der Sonderdividende hätten 9,8 Mio. Euro aus thesaurierten Gewinnen der O AG, 15,2 Mio. Euro hingegen aus am 13. Dezember 2013 beschlossenen Gewinnausschüttungen ihrer Tochtergesellschaften gestammt. Der Anteil der Revisionswerberin an der Sonderdividende habe 7 % betragen. Von der anteiligen Sonderdividende der Revisionswerberin in der Höhe von 1,75 Mio. Euro seien somit 7 % von 15,2 Mio. Euro (= 1,064 Mio. Euro) dem steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn zuzuordnen, 7 % von 9,8 Mio. Euro (= 686.000 Euro) hingegen als steuerfreie Beteiligungserträge zu behandeln.

22

Zum Themenkomplex der pauschalen Dividendenabgeltung zur Abgeltung allfälliger Dividendenansprüche betreffend den Zeitraum 1. Oktober 2013 bis zum Zeitpunkt des Vollzugstages ging das BFG mit ausführlicher Begründung davon aus, es handle sich dabei um vorbehaltene Dividendenansprüche. Die Beschlussfassung über die Feststellung des Jahresabschlusses bzw. die Gewinnverteilung für das Wirtschaftsjahr 2013/14 sei erst nach dem Bilanzstichtag 30. September 2014 erfolgt. Zu diesem Zeitpunkt sei die Revisionswerberin weder zivilrechtliche noch wirtschaftliche Eigentümerin gewesen, da ihre Anteile bereits am 23. Juni 2014 übertragen worden seien. Mangels Mitwirkung am Beschluss über die Gewinnausschüttung und dem engen Zusammenhang mit dem Verkauf der Anteile - der insbesondere auch daraus resultiere, dass die pauschale Abgeltung unabhängig vom Vorliegen eines Bilanzgewinns geschuldet gewesen sei und auch nicht direkt von der O AG, sondern der Erwerberin, hätte gefordert werden können - erachtete das BFG die pauschale Dividendenabgeltung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn.

23

Zur Frage der Rückstellungsbildung für die Nachschussverpflichtung bzw. eingeschränkte Garantie gegenüber dem Pensionsinstitut kann auf die im Wesentlichen gleichlautende und im Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 5. März 2025, Ra 2022/15/0003, wiedergegebene Begründung des BFG gemäß § 43 Abs. 2 iVm Abs. 9 VwGG verwiesen werden. Zur Frage der Rückstellungsbildung für die Nachschussverpflichtung bzw. eingeschränkte Garantie gegenüber dem Pensionsinstitut kann auf die im Wesentlichen gleichlautende und im Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 5. März 2025, Ra 2022/15/0003, wiedergegebene Begründung des BFG gemäß Paragraph 43, Absatz 2, in Verbindung mit , Absatz 9, VwGG verwiesen werden.

24

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende Revision.

25

Das Finanzamt hat eine Revisionsbeantwortung eingebracht, in der es die Zuerkennung von Aufwandsersatz beantragt.

26

Die Revisionswerberin hat eine ergänzende Stellungnahme zur Zulässigkeit der Revision erstattet.

27

Nach Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Nach Artikel 133, Absatz 4, B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

28

Nach § 34 Abs. 1 VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren mit Beschluss zurückzuweisen. Ein derartiger Beschluss ist in jeder Lage des Verfahrens zu fassen (§ 34 Abs. 3 VwGG). Nach Paragraph 34, Absatz eins, VwGG sind Revisionen, die

sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Artikel 133, Absatz 4, B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren mit Beschluss zurückzuweisen. Ein derartiger Beschluss ist in jeder Lage des Verfahrens zu fassen (Paragraph 34, Absatz 3, VwGG).

29

Nach § 34 Abs. 1a VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß § 25a Abs. 1 VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (§ 28 Abs. 3 VwGG) zu überprüfen. Nach Paragraph 34, Absatz eins a, VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Artikel 133, Absatz 4, B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß Paragraph 25 a, Absatz eins, VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Artikel 133, Absatz 4, B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (Paragraph 28, Absatz 3, VwGG) zu überprüfen.

30

Die Revisionswerberin hat auch bei Erhebung einer ordentlichen Revision von sich aus die Zulässigkeit der Revision darzulegen, wenn sie der Ansicht ist, dass die Begründung des Verwaltungsgerichts für die Zulässigkeit der Revision nicht ausreicht oder sie andere Rechtsfragen grundsätzlicher Bedeutung für relevant erachtet. Die vom Verwaltungsgerichtshof vorzunehmende Kontrolle einer verwaltungsgerichtlichen Entscheidung stützt sich für außerordentliche und ordentliche Revisionen in gleicher Weise jeweils auf eine Darlegung der Zulässigkeitsvoraussetzungen einer Revision (vgl. z.B. VwGH 5.6.2023, Ro 2023/13/0013, mwN). Die Revisionswerberin hat auch bei Erhebung einer ordentlichen Revision von sich aus die Zulässigkeit der Revision darzulegen, wenn sie der Ansicht ist, dass die Begründung des Verwaltungsgerichts für die Zulässigkeit der Revision nicht ausreicht oder sie andere Rechtsfragen grundsätzlicher Bedeutung für relevant erachtet. Die vom Verwaltungsgerichtshof vorzunehmende Kontrolle einer verwaltungsgerichtlichen Entscheidung stützt sich für außerordentliche und ordentliche Revisionen in gleicher Weise jeweils auf eine Darlegung der Zulässigkeitsvoraussetzungen einer Revision vergleiche , z.B. VwGH 5.6.2023, Ro 2023/13/0013, mwN).

31

Zum Themenkomplex „Sonderdividende/Beteiligungsertrag und pauschale Dividendenabgeltung“

32

Das BFG begründete die Zulässigkeit der Revision betreffend diesen Themenkomplex damit, dass zu der Frage, ob vorbehaltene Dividenden im Zusammenhang mit der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften der Beteiligungsertragsbefreiung gemäß § 10 Abs. 1 KStG 1988 beim Verkäufer unterliegen oder bei diesem als Teil der Kaufpreisforderung anzusehen sind, noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorliege, zumal das Erkenntnis VwGH 14.12.2005, 2002/13/0053, einen Extremfall betroffen habe. Das BFG begründete die Zulässigkeit der Revision betreffend diesen Themenkomplex damit, dass zu der Frage, ob vorbehaltene Dividenden im Zusammenhang mit der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften der Beteiligungsertragsbefreiung gemäß Paragraph 10, Absatz eins, KStG 1988 beim Verkäufer unterliegen oder bei diesem als Teil der Kaufpreisforderung anzusehen sind, noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorliege, zumal das Erkenntnis VwGH 14.12.2005, 2002/13/0053, einen Extremfall betroffen habe.

33

Die Revisionswerberin erklärte in ihrer ergänzenden Stellungnahme zur Zulässigkeit der Revision, sie stütze sich zum Punkt „Beteiligungsveräußerung/Sonderdividende“ inhaltlich auf die Zulässigkeitsbegründung des BFG, „ohne diese ausreichende Begründung in ihrer noch einmal Revision wiederholen zu müssen“.

34

Die Revision ist entgegen dem - den Verwaltungsgerichtshof nicht bindenden (§ 34 Abs. 1a VwGG) - Ausspruch des Verwaltungsgerichts schon im Hinblick auf das zwischenzeitig ergangene Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Juni 2022, Ro 2022/13/0002, nicht zulässig. Die Revision ist entgegen dem - den Verwaltungsgerichtshof nicht bindenden (Paragraph 34, Absatz eins a, VwGG) - Ausspruch des Verwaltungsgerichts schon im Hinblick auf das zwischenzeitig ergangene Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Juni 2022, Ro 2022/13/0002, nicht zulässig.

35

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich in diesem Erkenntnis mit der Rechtsfrage nach der Zurechnung von Dividendenansprüchen in Zusammenhang mit einer Beteiligungsveräußerung ausführlich auseinandergesetzt und

ausgesprochen, dass Zurechnungssubjekt von Dividenden ist, wer im Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses wirtschaftlicher Eigentümer der Aktien ist. Es kommt - so der Verwaltungsgerichtshof weiter - für die Zurechnung der Gewinnausschüttung einer Kapitalgesellschaft entscheidend auf die Mitwirkung bei der Verteilung des Reingewinns an (VwGH 28.6.2022, Ro 2022/13/0002, mwN).

36

Damit ist auch für den vorliegenden Fall geklärt, dass die - was zwischen den Verfahrensparteien unstrittig ist - nach dem 30. September 2014 und ohne Mitwirkung der Revisionswerberin beschlossene Ausschüttung der „vorbehaltenen pauschalen Dividenden“ nicht der Revisionswerberin zuzurechnen ist. Wirtschaftliche Eigentümerin der Aktien an der O AG war die an der Beschlussfassung über die Gewinnausschüttung mitwirkende Erwerberin, sodass der Dividendenanspruch ihr zuzurechnen ist. Vor diesem Hintergrund bleibt kein Raum für die von der Revisionswerberin für die „pauschale Dividendenabgeltung“ in der Höhe von 200.000 Euro geltend gemachte

Beteiligungsertragsbefreiung nach § 10 Abs. 1 KStG 1988. Hinzu kommt, dass - wie bereits das BFG erkannt hat - die Erwerberin diese vereinbarte pauschale Abgeltung des Dividendenanspruchs sogar dem Grunde und der Höhe nach unabhängig vom Vorliegen eines allfälligen Bilanzgewinns schuldete. Damit ist auch für den vorliegenden Fall geklärt, dass die - was zwischen den Verfahrensparteien unstrittig ist - nach dem 30. September 2014 und ohne Mitwirkung der Revisionswerberin beschlossene Ausschüttung der „vorbehaltenen pauschalen Dividenden“ nicht der Revisionswerberin zuzurechnen ist. Wirtschaftliche Eigentümerin der Aktien an der O AG war die an der Beschlussfassung über die Gewinnausschüttung mitwirkende Erwerberin, sodass der Dividendenanspruch ihr zuzurechnen ist. Vor diesem Hintergrund bleibt kein Raum für die von der Revisionswerberin für die „pauschale Dividendenabgeltung“ in der Höhe von 200.000 Euro geltend gemachte Beteiligungsertragsbefreiung nach Paragraph 10, Absatz eins, KStG 1988. Hinzu kommt, dass - wie bereits das BFG erkannt hat - die Erwerberin diese vereinbarte pauschale Abgeltung des Dividendenanspruchs sogar dem Grunde und der Höhe nach unabhängig vom Vorliegen eines allfälligen Bilanzgewinns schuldete.

37

Es begegnet daher im Ergebnis keinen vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifenden Bedenken, dass das BFG die auf die Revisionswerberin entfallende pauschale Dividendenabgeltung als Teil des steuerpflichtigen Veräußerungsgewinns erachtet hat.

38

In Bezug auf die an die Revisionswerberin gezahlte anteilige Sonderdividende soweit sie aus Gewinnen der Tochtergesellschaften der O AG bestritten wurde (1,064 Mio. Euro), ging das BFG mit ausführlicher Begründung davon aus, dieser Anteil sei einerseits schon infolge des identen Bilanzstichtages der O AG und ihrer Tochtergesellschaften sowie andererseits mangels ausreichenden Nachweises einer festen Ausschüttungsabsicht zum Bilanzstichtag 30. September 2013 in wirtschaftlicher Betrachtungsweise dem Veräußerungsgewinn zuzuordnen.

39

Dagegen führt die Revisionswerberin ins Treffen, es sei zum 30. September 2013 hinreichend sicher gewesen, dass die Tochtergesellschaften den Ausschüttungen in der konkret bekannten Höhe nachkommen würden, und zwar unabhängig davon, ob die O AG in weiterer Folge die Sonderdividende ebenfalls ausschütete. Demnach seien zum Bilanzstichtag 30. September 2013 die Ausschüttungen der Tochtergesellschaften sehr wohl der O AG als Muttergesellschaft zurechenbar und demzufolge als Beteiligungserträge der Revisionswerberin steuerfrei. Unternehmensrechtlich sei die Dividende phasengleich zu aktivieren gewesen, weshalb dies angesichts des „Maßgeblichkeitsprinzips“ auch steuerrechtlich gelten müsse. Im Übrigen gehe selbst die Finanzverwaltung im Einlagen- und Innenfinanzierungserlass vom 27. September 2017 davon aus, dass - auch bei übereinstimmendem Bilanzstichtag der Mutter- und Tochtergesellschaften - wenn unternehmensrechtlich eine phasengleiche Gewinnausschüttung erfolge, dies grundsätzlich auch für die laufende Ermittlung der Innenfinanzierung der Muttergesellschaft maßgeblich sei.

40

In seinem noch zum EStG 1972 bzw. KStG 1966 ergangenen Erkenntnis vom 13. September 2006, 2002/13/0129, das im Anwendungsbereich des EStG 1988 und KStG 1988 weiterhin zu beachten ist, hat der Verwaltungsgerichtshof in Bezug auf die „phasengleichen Bilanzierung“ von Dividendenforderungen folgendes klargestellt:

„Wie der Verwaltungsgerichtshof in den Erkenntnissen vom 18. Jänner 1994, 93/14/0169, und vom 24. November 1999, 97/13/0026, zum Ausdruck gebracht hat, sind Forderungen der Gesellschafter auf Gewinnausschüttung einer GmbH

grundsätzlich erst dann zu aktivieren, wenn der Gewinnausschüttungsbeschluss gefasst ist. Auch wenn der Obergesellschaft eine entsprechende Machtposition zukommt, die sie befähigt, den Ausschüttungsbeschluss zu gestalten, kann nicht davon ausgegangen werden, dass stets der gesamte Gewinn zur Ausschüttung gelangt. Zur Aktivierung der Dividende vor dem Zustandekommen des Gewinnausschüttungsbeschlusses kann es nur dann kommen, wenn zum Bilanzstichtag die Ausschüttung eines bestimmten Gewinnanteiles durch die Untergesellschaft bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung bereits feststand.

Eine ‚phasengleiche Bilanzierung‘ kann daher nur ausnahmsweise erfolgen und auch dann nur insoweit, als der (mindestens) ausschüttungsfähige Bilanzgewinn am Bilanzstichtag bekannt ist und die Gesellschafter endgültig entschlossen sind, eine bestimmte Gewinnausschüttung künftig zu beschließen; diese Voraussetzungen müssen an Hand objektiver, nachprüfbarer und nach außen in Erscheinung tretender Kriterien festgestellt werden können (vgl. insbesondere Doralt, EStG6, Tz. 225 zu § 6; sowie Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz. 135 zu § 6, Stichwort: Dividendenforderung; Kirchmayr, Besteuerung von Beteiligungserträgen, Wien 2004, 2.3.3). Eine ‚phasengleiche Bilanzierung‘ kann daher nur ausnahmsweise erfolgen und auch dann nur insoweit, als der (mindestens) ausschüttungsfähige Bilanzgewinn am Bilanzstichtag bekannt ist und die Gesellschafter endgültig entschlossen sind, eine bestimmte Gewinnausschüttung künftig zu beschließen; diese Voraussetzungen müssen an Hand objektiver, nachprüfbarer und nach außen in Erscheinung tretender Kriterien festgestellt werden können vergleiche , insbesondere Doralt, EStG6, Tz. 225 zu Paragraph 6,; sowie Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz. 135 zu Paragraph 6,, Stichwort: Dividendenforderung; Kirchmayr, Besteuerung von Beteiligungserträgen, Wien 2004, 2.3.3).

Haben Mutter- und Tochtergesellschaft denselben Bilanzstichtag, dann wird eine ‚phasengleiche Bilanzierung‘ der Dividendenforderung schon im Hinblick auf die erst nach dem Bilanzstichtag von der Tochtergesellschaft auszuübenden Bilanzierungswahlrechte nicht in Betracht kommen und von einer gesicherten Position der Muttergesellschaft auf Ausschüttung eines auch der Höhe nach bestimmten Gewinnes keine Rede sein können. Ob der Jahresabschluss der Tochtergesellschaft vor dem Jahresabschluss der Muttergesellschaft oder umgekehrt aufgestellt oder festgestellt wurde, ist dabei nicht von Relevanz. Soweit sich die Beschwerdeführerin auch vor dem Verwaltungsgerichtshof auf deutsche Rechtsprechung beruft, übersieht sie, dass der BFH in seiner jüngeren Rechtsprechung einer ‚phasengleichen Bilanzierung‘ gleichfalls ablehnend gegenüber steht (vgl. Beschluss des Großen Senats vom 7. August 2000, GrS 2/99, BStBl. 2000 II, 632).“ Haben Mutter- und Tochtergesellschaft denselben Bilanzstichtag, dann wird eine ‚phasengleiche Bilanzierung‘ der Dividendenforderung schon im Hinblick auf die erst nach dem Bilanzstichtag von der Tochtergesellschaft auszuübenden Bilanzierungswahlrechte nicht in Betracht kommen und von einer gesicherten Position der Muttergesellschaft auf Ausschüttung eines auch der Höhe nach bestimmten Gewinnes keine Rede sein können. Ob der Jahresabschluss der Tochtergesellschaft vor dem Jahresabschluss der Muttergesellschaft oder umgekehrt aufgestellt oder festgestellt wurde, ist dabei nicht von Relevanz. Soweit sich die Beschwerdeführerin auch vor dem Verwaltungsgerichtshof auf deutsche Rechtsprechung beruft, übersieht sie, dass der BFH in seiner jüngeren Rechtsprechung einer ‚phasengleichen Bilanzierung‘ gleichfalls ablehnend gegenüber steht vergleiche , Beschluss des Großen Senats vom 7. August 2000, GrS 2/99, BStBl. 2000 römisch zwei, 632).“

41

Angesichts der unstrittig identen Bilanzierungsstichtage der O AG und ihrer Tochtergesellschaften, konnte - wie bereits das BFG erkannt hat - zum Bilanzstichtag (30. September 2013) schon aus diesem Grund keine gesicherte Position der O AG auf die zur Dotierung der Sonderdividende geleisteten Ausschüttungen ihrer Tochtergesellschaften angenommen werden.

42

Der Hinweis der Revisionswerberin, die unternehmensrechtlichen Voraussetzungen einer phasengleichen Bilanzierung seien weniger restriktiv und nach dem „Maßgeblichkeitsprinzip“ des § 5 Abs. 1 EStG 1988 auch für die steuerliche Zurechnung entscheidend, veranlasst den Verwaltungsgerichtshof schon im Hinblick auf den Vorrang der periodengerechten Besteuerung (vgl. VwGH 28.3.2000, 94/14/0165) nicht, von den für die steuerliche Beurteilung aufgestellten Kriterien abzugehen (vgl. Mayr/Fritz-Schmied in Doralt/Kirchmayer/Mayr/Zorn, EStG25, § 6 Tz 225; zur Möglichkeit, die unternehmens- und steuerrechtlichen Anforderungen in Einklang zu bringen siehe Pamperl in Lang et al, Dividenden im Konzern, 177, 193, 202). Der Hinweis der Revisionswerberin, die

unternehmensrechtlichen Voraussetzungen einer phasengleichen Bilanzierung seien weniger restriktiv und nach dem „Maßgeblichkeitsprinzip“ des Paragraph 5, Absatz eins, EStG 1988 auch für die steuerliche Zurechnung entscheidend, veranlasst den Verwaltungsgerichtshof schon im Hinblick auf den Vorrang der periodengerechten Besteuerung vergleiche , VwGH 28.3.2000, 94/14/0165) nicht, von den für die steuerliche Beurteilung aufgestellten Kriterien abzugehen vergleiche , Mayr/Fritz-Schmied in Doralt/Kirchmayer/Mayr/Zorn, EStG25, Paragraph 6, Tz 225; zur Möglichkeit, die unternehmens- und steuerrechtlichen Anforderungen in Einklang zu bringen siehe Pamperl in Lang et al, Dividenden im Konzern, 177, 193, 202).

43

Zu dem von der Revisionswerberin ins Treffen geführten Einlagenrückzahlungs- und Innenfinanzierungserlass des BMF vom 27. September 2017, BMF-010203/0309-IV/6/2017, BMF-AV Nr. 136/2017, aus dem sich die steuerliche Zulässigkeit einer phasengleichen Gewinnausschüttung auch bei übereinstimmendem Bilanzstichtag der Mutter- und Tochtergesellschaft ergebe, ist anzumerken, dass dieser Erlass zu der - im Revisionsfall nicht anwendbaren - mit dem AbgÄG 2015, BGBl. I Nr. 163/2015, erfolgten Neuregelung der steuerlichen Rahmenbedingungen für Einlagenrückzahlungen und offene Ausschüttungen erging. Abgesehen davon hat der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt ausgesprochen, dass Erlässe der Finanzverwaltung keine Rechtsnormen sind und deshalb für das Bundesfinanzgericht oder den Verwaltungsgerichtshof keine Bindungswirkung entfalten (vgl. etwa VwGH 8.5.2003, 99/15/0101). Zu dem von der Revisionswerberin ins Treffen geführten Einlagenrückzahlungs- und Innenfinanzierungserlass des BMF vom 27. September 2017, BMF-010203/0309-IV/6/2017, BMF-AV Nr. 136 aus 2017,, aus dem sich die steuerliche Zulässigkeit einer phasengleichen Gewinnausschüttung auch bei übereinstimmendem Bilanzstichtag der Mutter- und Tochtergesellschaft ergebe, ist anzumerken, dass dieser Erlass zu der - im Revisionsfall nicht anwendbaren - mit dem AbgÄG 2015, Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 163 aus 2015,, erfolgten Neuregelung der steuerlichen Rahmenbedingungen für Einlagenrückzahlungen und offene Ausschüttungen erging. Abgesehen davon hat der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt ausgesprochen, dass Erlässe der Finanzverwaltung keine Rechtsnormen sind und deshalb für das Bundesfinanzgericht oder den Verwaltungsgerichtshof keine Bindungswirkung entfalten vergleiche , etwa VwGH 8.5.2003, 99/15/0101).

44

Des Weiteren bemängelt die Revisionswerberin, ein und derselbe Vorgang, nämlich die Ausschüttung der Sonderdividende, dürfte nicht zu unterschiedlichen steuerlichen Konsequenzen führen. Demnach sei der Anteil der Revisionswerberin an der Sonderdividende steuerlich nicht anders zu behandeln als jener der nicht veräußernden Gesellschafter der O AG. Dem ist zu erwidern, dass die steuerliche Beurteilung der Dividendenausschüttung bei der nicht veräußernden Gesellschafterin der O AG (= Erwerberin der übrigen Anteile) weder verfahrensgegenständlich ist noch eine in wirtschaftlicher Betrachtungsweise abweichende Qualifikation der Dividendenausschüttung (als Veräußerungsgewinn) bei der Erwerberin in Betracht gekommen wäre, weil diese gar keine Beteiligung an der O AG veräußert hat.

45

Die Revisionswerberin vermochte somit nichts aufzuzeigen, was die Annahme des BFG, wonach die ausgeschüttete Sonderdividende und die vorbehaltene Ausschüttung der pauschalen Dividende als Gegenleistung für die Anteilsabtretung gewährt wurde, als unschlüssig erscheinen ließe.

46

Zum Themenkomplex „Rückstellung Pensionsinstitut“

47

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich mit den Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung der geltend gemachten Rückstellung für die Nachschussverpflichtung der Revisionswerberin gegenüber dem Pensionsinstitut (§ 72 der Satzung des Pensionsinstituts) bereits in Bezug auf ein anderes Gruppenmitglied der L Gruppe befasst. Der Verwaltungsgerichtshof hat sich mit den Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung der geltend gemachten Rückstellung für die Nachschussverpflichtung der Revisionswerberin gegenüber dem Pensionsinstitut (Paragraph 72, der Satzung des Pensionsinstituts) bereits in Bezug auf ein anderes Gruppenmitglied der L Gruppe befasst.

48

Insoweit gleicht der vorliegende Revisionsfall in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht jenem, den der Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 5. März 2025, Ra 2022/15/0003, aus welchen gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz iVm Abs. 9 VwGG verwiesen wird, entschieden hat. Insoweit gleicht der vorliegende Revisionsfall in tatsächlicher und

rechtlicher Hinsicht jenem, den der Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 5. März 2025, Ra 2022/15/0003, aus welchen gemäß Paragraph 43, Absatz 2, zweiter Satz in Verbindung mit , Absatz 9, VwGG verwiesen wird, entschieden hat.

49

In der Revision werden sohin keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revision war daher zurückzuweisen. In der Revision werden sohin keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Artikel 133, Absatz 4, B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revision war daher zurückzuweisen.

50

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff, insbesondere § 51 VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014. Die Kostenentscheidung stützt sich auf die Paragraphen 47, ff, insbesondere Paragraph 51, VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

Wien, am 11. November 2025

Schlagworte

Definition von Begriffen mit allgemeiner Bedeutung VwRallg7 Erlass Verwaltungsrecht allgemein Rechtsquellen VwRallg1

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2025:RO2022150014.J00

Im RIS seit

02.12.2025

Zuletzt aktualisiert am

03.02.2026

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

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at