

TE Vwgh Beschluss 2025/3/5 Ra 2022/15/0003

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 05.03.2025

Index

10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG)
10/07 Verwaltungsgerichtshof
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

- BAO §115 Abs1
BAO §167 Abs2
B-VG Art133 Abs4
EStG 1988 §4 Abs12
EStG 1988 §9 Abs3
VwGG §28 Abs3
VwGG §34 Abs1
VwGG §41
1. BAO § 115 heute
 2. BAO § 115 gültig ab 16.09.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 136/2017
 3. BAO § 115 gültig von 01.01.1962 bis 15.09.2017
1. BAO § 167 heute
2. BAO § 167 gültig ab 01.01.1962
1. B-VG Art. 133 heute
2. B-VG Art. 133 gültig von 01.01.2019 bis 24.05.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 138/2017
 3. B-VG Art. 133 gültig ab 01.01.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2018
 4. B-VG Art. 133 gültig von 25.05.2018 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2018
 5. B-VG Art. 133 gültig von 01.08.2014 bis 24.05.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 164/2013
 6. B-VG Art. 133 gültig von 01.01.2014 bis 31.07.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 51/2012
 7. B-VG Art. 133 gültig von 01.01.2004 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2003
 8. B-VG Art. 133 gültig von 01.01.1975 bis 31.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 444/1974
 9. B-VG Art. 133 gültig von 25.12.1946 bis 31.12.1974 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 211/1946
 10. B-VG Art. 133 gültig von 19.12.1945 bis 24.12.1946 zuletzt geändert durch StGBI. Nr. 4/1945
 11. B-VG Art. 133 gültig von 03.01.1930 bis 30.06.1934
1. EStG 1988 § 4 heute

2. EStG 1988 § 4 gültig ab 30.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026
3. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2026 bis 29.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
4. EStG 1988 § 4 gültig von 01.07.2025 bis 31.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 25/2025
5. EStG 1988 § 4 gültig von 19.03.2025 bis 30.06.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 7/2025
6. EStG 1988 § 4 gültig von 10.10.2024 bis 18.03.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2024
7. EStG 1988 § 4 gültig von 23.12.2023 bis 09.10.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 153/2023
8. EStG 1988 § 4 gültig von 01.09.2023 bis 22.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
9. EStG 1988 § 4 gültig von 22.07.2023 bis 31.08.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
10. EStG 1988 § 4 gültig von 28.10.2022 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2022
11. EStG 1988 § 4 gültig von 20.07.2022 bis 27.10.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
12. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2021 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 227/2021
13. EStG 1988 § 4 gültig von 30.10.2019 bis 30.12.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
14. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2018 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2017
15. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
16. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
17. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2016 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
18. EStG 1988 § 4 gültig von 29.12.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
19. EStG 1988 § 4 gültig von 15.08.2015 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
20. EStG 1988 § 4 gültig von 30.12.2014 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
21. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2013 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
22. EStG 1988 § 4 gültig von 15.12.2012 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
23. EStG 1988 § 4 gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
24. EStG 1988 § 4 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
25. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
26. EStG 1988 § 4 gültig von 18.06.2009 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
27. EStG 1988 § 4 gültig von 01.04.2009 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 26/2009
28. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2008 bis 31.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 102/2007
29. EStG 1988 § 4 gültig von 29.12.2007 bis 31.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
30. EStG 1988 § 4 gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
31. EStG 1988 § 4 gültig von 27.06.2006 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
32. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
33. EStG 1988 § 4 gültig von 20.08.2005 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2005
34. EStG 1988 § 4 gültig von 16.02.2005 bis 19.08.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 8/2005
35. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2004 bis 15.02.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
36. EStG 1988 § 4 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
37. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 133/2003
38. EStG 1988 § 4 gültig von 20.12.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003
39. EStG 1988 § 4 gültig von 21.08.2003 bis 19.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
40. EStG 1988 § 4 gültig von 05.10.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2002
41. EStG 1988 § 4 gültig von 14.08.2002 bis 04.10.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 132/2002
42. EStG 1988 § 4 gültig von 27.04.2002 bis 13.08.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 68/2002
43. EStG 1988 § 4 gültig von 06.01.2001 bis 26.04.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2001
44. EStG 1988 § 4 gültig von 15.07.1999 bis 05.01.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
45. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 797/1996
46. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 755/1996
47. EStG 1988 § 4 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
48. EStG 1988 § 4 gültig von 27.08.1994 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 680/1994
49. EStG 1988 § 4 gültig von 01.12.1993 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
50. EStG 1988 § 4 gültig von 01.09.1993 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 694/1993
51. EStG 1988 § 4 gültig von 01.07.1990 bis 31.08.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 281/1990
52. EStG 1988 § 4 gültig von 30.12.1989 bis 30.06.1990 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989

53. EStG 1988 § 4 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. EStG 1988 § 9 heute
2. EStG 1988 § 9 gültig ab 08.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 3/2021
3. EStG 1988 § 9 gültig von 01.03.2014 bis 07.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
4. EStG 1988 § 9 gültig von 21.08.2003 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
5. EStG 1988 § 9 gültig von 30.12.2000 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
6. EStG 1988 § 9 gültig von 13.01.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/1999
7. EStG 1988 § 9 gültig von 01.01.1999 bis 12.01.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 49/1998
8. EStG 1988 § 9 gültig von 01.12.1993 bis 31.12.1998 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
9. EStG 1988 § 9 gültig von 30.12.1989 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
10. EStG 1988 § 9 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. VwGG § 28 heute
2. VwGG § 28 gültig ab 01.01.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 138/2017
3. VwGG § 28 gültig von 01.01.2017 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2017
4. VwGG § 28 gültig von 01.01.2014 bis 31.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 33/2013
5. VwGG § 28 gültig von 01.07.2008 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 4/2008
6. VwGG § 28 gültig von 01.08.2004 bis 30.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 89/2004
7. VwGG § 28 gültig von 01.01.1991 bis 31.07.2004 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 330/1990
8. VwGG § 28 gültig von 05.01.1985 bis 31.12.1990

1. VwGG § 34 heute
2. VwGG § 34 gültig ab 01.07.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2021
3. VwGG § 34 gültig von 01.01.2014 bis 30.06.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 33/2013
4. VwGG § 34 gültig von 01.03.2013 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 33/2013
5. VwGG § 34 gültig von 01.07.2008 bis 28.02.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 4/2008
6. VwGG § 34 gültig von 01.08.2004 bis 30.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 89/2004
7. VwGG § 34 gültig von 01.09.1997 bis 31.07.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 88/1997
8. VwGG § 34 gültig von 05.01.1985 bis 31.08.1997

1. VwGG § 41 heute
2. VwGG § 41 gültig ab 01.01.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 33/2013
3. VwGG § 41 gültig von 01.03.2013 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 33/2013
4. VwGG § 41 gültig von 01.07.2012 bis 28.02.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 51/2012
5. VwGG § 41 gültig von 01.01.1991 bis 30.06.2012 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 330/1990
6. VwGG § 41 gültig von 05.01.1985 bis 31.12.1990

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bachler und die Hofräte Mag. Novak und Dr.in Wiesinger als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Löffler, LL.M., über die Revision der L GmbH in L, vertreten durch die Plan Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- u. Steuerberatungsgesellschaft, Wirtschaftsprüfer in 4020 Linz, Kudlichstraße 41-43, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 16. September 2021, Zl. RV/5100938/2018, betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2011 bis 2014, den Beschluss gefasst:

Spruch

Die Revision wird zurückgewiesen.

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 im Revisionsverfahren ausschließlich gegenständlichen

Themenkomplexen „Garantiedividende/Beteiligungsertrag“ und „Rückstellung Pensionsinstitut“ - folgender vom Bundesfinanzgericht (BFG) als erwiesen angenommener Sachverhalt zugrunde:

3

Bis zum 31. Dezember 2011 waren die Revisionswerberin und die A GmbH jeweils zur Hälfte an der AA GmbH, einem Unternehmen im Bereich der Abfallaufbereitung, beteiligt. Da aufgrund dieser Mehrheitsverhältnisse Uneinigkeiten zwischen den Gesellschaftern nicht geklärt werden konnten, schlossen die Revisionswerberin und die A GmbH am 20. Dezember 2005 eine „Vereinbarung betreffend die Übernahme der industriellen Führerschaft“ in der AA GmbH, wonach die A GmbH die „industrielle Führerschaft“ in der AA GmbH übernahm. Gegenstand dieser Vereinbarung war die Regelung der Verschiebung des Stimmrechtes zugunsten der A GmbH. Im Gegenzug erhielt die Revisionswerberin - nach Erfüllung konkret genannter Bedingungen - eine jährliche Garantiedividende von € 1 Mio. Im Rahmen einer Patronatserklärung verpflichtete sich die E AG als Alleingesellschafterin der A GmbH diese wirtschaftlich in die Lage zu versetzen, dass sie alle ihre Verpflichtungen aus der Vereinbarung mit der Revisionswerberin vollständig und fristgerecht erfüllen werde.

4

Am 19. Juni 2008 wurde die „Vereinbarung betreffend die Übernahme der industriellen Führerschaft“ in der AA GmbH insofern adaptiert und neu gefasst, als festgehalten wurde, dass die Rahmenbedingungen für den Anfall eines jährlich ausschüttungsfähigen Gewinnes in Höhe von € 1 Mio. an die Revisionswerberin erfüllt wurden, zumal der dafür als Bedingung vereinbarte Liefervertrag zwischen der AA GmbH und einer dritten Gesellschaft abgeschlossen worden war. Die AA GmbH werde - so wurde weiter vereinbart - so geführt werden, dass sie während der Dauer des mit dem Dritten abgeschlossenen Liefervertrages, bezogen auf ein Geschäftsjahr, zumindest die Dividende erwirtschaftete. Der Anspruch auf Auszahlung der Dividende sollte aliquot bezogen auf das betreffende Geschäftsjahr, bis 30. September 2008 abhängig von der Liefermenge, ab 1. Oktober 2008 unabhängig hiervon bestehen. Weiters war vorgesehen, dass ein Anspruch der Revisionswerberin auf Ausschüttung der Dividende so lange bestehen sollte, als der Liefervertrag mit dem Dritten Bestand habe. Auch in diese Vereinbarung wurde eine Patronatserklärung der E AG aufgenommen, wonach sich die E AG verpflichtete, die A GmbH erforderlichenfalls finanziell so auszustatten, dass die AA GmbH in der Lage sei, die Dividende an die Revisionswerberin auszuschütten.

5

Im Juli 2009 kam es zu einem Brand in der Pelletieranlage der AA GmbH. Das Protokoll über die Generalversammlung vom 20. November 2009 dokumentiert Uneinigkeit der Gesellschafterinnen der AA GmbH darüber, ob in Bezug auf den Brand in der Pelletieranlage trotz näher beschriebener weiterer brandschutztechnischer Störfälle im Zeitraum zwischen November 2008 und Juli 2009 höhere Gewalt vorgelegen habe. Hinsichtlich der Garantiedividendenregelung wurde unter anderem festgehalten, diese Regelung sei ein Anspruch unter den Gesellschaftern. Nach monatelangem Stillstand konnte die AA GmbH erst im August 2010 wieder an ihren dritten Vertragspartner liefern. Dieser Liefervertrag wurde aber mit 31. Dezember 2011 gekündigt.

6

In den Jahren 2009 und 2010 hatte die A GmbH keine Zuschüsse an die AA GmbH geleistet. Die in diesem Zeitraum an die Revisionswerberin erfolgte Ausschüttung in Höhe von € 388.000 entsprach annähernd dem bis 2009 (Bilanzstichtag: 30. September) erwirtschafteten Gewinn. Der Bilanzgewinn 2010 der AA GmbH habe € 58.705,79 betragen, im Jahr 2011 habe sich ein Jahresfehlbetrag von € 15.056 ergeben.

7

Am 31. März 2011 wurde zwischen der A GmbH und der AA GmbH eine Vereinbarung über einen nicht rückzahlbaren Gesellschafterzuschuss an die AA GmbH in der Höhe von € 2,45 Mio. geschlossen. Dieser Zuschuss wurde bei der AA GmbH über das Verrechnungskonto der A GmbH gebucht. Als Gegenkonto wurde das Konto „Nicht gebundene Kapitalrücklage“ herangezogen.

8

In der Generalversammlung der AA GmbH vom 13. April 2011 wurde der Bilanzgewinn zum 30. September 2010 auf neue Rechnung vorgetragen. Der Bilanzgewinn für das Rumpfwirtschaftsjahr zum 31. März 2011 mit € 2.493.649,55 festgestellt und beschlossen, davon eine Dividende in der Höhe von € 2,4 Mio. an die Revisionswerberin auszuschütten und den Restbetrag auf neue Rechnung vorzutragen. Die Revisionswerberin erklärte per 13. April 2011 für den Fall der Zahlung der Dividende von € 2,4 Mio. auf weitere Dividendenzahlungen für den Zeitraum von 1. April bis 31. Dezember 2011 zu verzichten.

9

Die Ausschüttung der Dividende wurde bei der AA GmbH buchmäßig folgendermaßen behandelt: Mit Buchung vom 31. März 2011 wurde die Kapitalrücklage in der Höhe von € 2,45 Mio. ertragswirksam aufgelöst. Dies erfolgte in der Gewinn- und Verlustrechnung als Auflösung von „Gewinnrücklagen“ und wurde im Rahmen der Mehr-Weniger-Rechnung wieder neutralisiert. Laut dem der Steuererklärung der AA GmbH beigelegten Evidenzkonto betrugen die nicht gebundenen Kapitalrücklagen zum 31. März 2011 null, der Bilanzgewinn € 2.493.649,55 (Gewinnvortrag € 58.705,79; Jahresgewinn € 2.434.943,76).

10

Mit Kauf- und Abtretungsvertrag vom 14. Dezember 2011 erwarb die A GmbH die Beteiligung der Revisionswerberin an der AA GmbH um € 17.500 (= Buchwert) und war seitdem Alleingesellschafterin der AA GmbH.

11

Die Zahlung der AA GmbH an die Revisionswerberin in der Höhe von € 2,4 Mio. wurde von der Revisionswerberin als steuerfreier Beteiligungsertrag behandelt und der Buchwertabgang für die Beteiligung an der AA GmbH in der Höhe von € 17.500 im Wirtschaftsjahr 2012 als Aufwand erfasst.

12

Des Weiteren hat die Revisionswerberin für die Wirtschaftsjahre ab 2012 eine Umstellung in Bezug auf die Bildung einer Rückstellung für eine Nachschussverpflichtung bzw. eingeschränkte Garantie der Revisionswerberin gegenüber einem Pensionsinstitut vorgenommen. Zur Gewährung einer zusätzlichen Pensionsversicherung an die nach dem ASVG pflichtversicherten Dienstnehmer der Revisionswerberin war gemäß § 479 ASVG ein eigenes Pensionsinstitut als Zuschusskasse des öffentlichen Rechts eingerichtet worden. Die laut Satzung des Pensionsinstituts vorgesehene Zusatzpension war ursprünglich leistungsorientiert konzipiert gewesen. Anlässlich des per 1. Jänner 2003 erfolgten Umstiegs von einem leistungsorientierten auf ein beitragsorientiertes System, übernahm die Revisionswerberin - neben weiteren Verpflichtungen - gemäß § 72 der Satzung des Pensionsinstituts eine maximal auf € 2,54 Mio. pro Jahr beschränkte Nachschussverpflichtung in Form einer eingeschränkten Garantie. Dieser Zuschuss zwecks ausreichender Bedienung der Ansprüche der betroffenen Mitarbeiter sollte nur für den Fall zu leisten sein, dass der Veranlagungserfolg von 6,5 % für das Kapital, das für die Befriedigung der Leistungsansprüche aus dem leistungsorientierten Altsystem zur Verfügung stand, nicht erreicht wird und auch nicht durch eine gebildete Schwankungsrückstellung ausgeglichen werden konnte. Des Weiteren hat die Revisionswerberin für die Wirtschaftsjahre ab 2012 eine Umstellung in Bezug auf die Bildung einer Rückstellung für eine Nachschussverpflichtung bzw. eingeschränkte Garantie der Revisionswerberin gegenüber einem Pensionsinstitut vorgenommen. Zur Gewährung einer zusätzlichen Pensionsversicherung an die nach dem ASVG pflichtversicherten Dienstnehmer der Revisionswerberin war gemäß Paragraph 479, ASVG ein eigenes Pensionsinstitut als Zuschusskasse des öffentlichen Rechts eingerichtet worden. Die laut Satzung des Pensionsinstituts vorgesehene Zusatzpension war ursprünglich leistungsorientiert konzipiert gewesen. Anlässlich des per 1. Jänner 2003 erfolgten Umstiegs von einem leistungsorientierten auf ein beitragsorientiertes System, übernahm die Revisionswerberin - neben weiteren Verpflichtungen - gemäß Paragraph 72, der Satzung des Pensionsinstituts eine maximal auf € 2,54 Mio. pro Jahr beschränkte Nachschussverpflichtung in Form einer eingeschränkten Garantie. Dieser Zuschuss zwecks ausreichender Bedienung der Ansprüche der betroffenen Mitarbeiter sollte nur für den Fall zu leisten sein, dass der Veranlagungserfolg von 6,5 % für das Kapital, das für die Befriedigung der Leistungsansprüche aus dem leistungsorientierten Altsystem zur Verfügung stand, nicht erreicht wird und auch nicht durch eine gebildete Schwankungsrückstellung ausgeglichen werden konnte.

13

Die erstmalige Rückstellung erfolgte durch die Revisionswerberin im Wirtschaftsjahr 2004 mit € 2,54 Mio. Diese wurde im Wirtschaftsjahr 2005 wieder aufgelöst und in den Wirtschaftsjahren 2006 und 2007 jeweils wieder im selben Ausmaß gebildet. Bis zum Wirtschaftsjahr 2010/2011 (Bilanzstichtag 30. September 2011) wurde von der Revisionswerberin und sämtlichen Unternehmen der L AG ein für das jeweilige Kalenderjahr des Pensionsinstituts (1. Jänner bis 31. Dezember) zu erwartender Nachschuss als Rückstellung erfasst. Im Zeitpunkt der tatsächlichen Bilanzierung des Jahresabschlusses der Revisionswerberin per 30. September (im November des Jahres) war für das Veranlagungsjahr des Pensionsinstituts konkret abschätzbar, ob für das Veranlagungsjahr des Pensionsinstituts ein Nachschuss zu leisten sein werde. Dieser für das laufende Kalenderjahr zu erwartende Nachschuss wurde per 30. September als Rückstellung erfasst. Für das Wirtschaftsjahr 2011 wurde zum Bilanzstichtag 30. September 2011

(Feststellung des Jahresabschlusses im Dezember 2011) der maximale Nachschussbetrag in der Höhe von € 2,54 Mio. rückgestellt. Die erstmalige Rückstellung erfolgte durch die Revisionswerberin im Wirtschaftsjahr 2004 mit € 2,54 Mio. Diese wurde im Wirtschaftsjahr 2005 wieder aufgelöst und in den Wirtschaftsjahren 2006 und 2007 jeweils wieder im selben Ausmaß gebildet. Bis zum Wirtschaftsjahr 2010 aus 2011, (Bilanzstichtag 30. September 2011) wurde von der Revisionswerberin und sämtlichen Unternehmen der L AG ein für das jeweilige Kalenderjahr des Pensionsinstituts (1. Jänner bis 31. Dezember) zu erwartender Nachschuss als Rückstellung erfasst. Im Zeitpunkt der tatsächlichen Bilanzierung des Jahresabschlusses der Revisionswerberin per 30. September (im November des Jahres) war für das Veranlagungsjahr des Pensionsinstituts konkret abschätzbar, ob für das Veranlagungsjahr des Pensionsinstituts ein Nachschuss zu leisten sein werde. Dieser für das laufende Kalenderjahr zu erwartende Nachschuss wurde per 30. September als Rückstellung erfasst. Für das Wirtschaftsjahr 2011 wurde zum Bilanzstichtag 30. September 2011 (Feststellung des Jahresabschlusses im Dezember 2011) der maximale Nachschussbetrag in der Höhe von € 2,54 Mio. rückgestellt.

14

Mit Wirksamkeit ab 1. Juli 2012 erfolgte eine Satzungsänderung mit der - neben der Einführung von nicht revisionsgegenständlichen Sonderbeiträgen - in Bezug auf die Garantieleistungen gemäß § 72 der Satzung eine Einschränkung auf € 2,2 Mio. für den Ausgleich des Jahres 2012, € 2,0 Mio. für den Ausgleich des Jahres 2013 und € 1,8 Mio. für die Jahre ab 2014 vorgenommen wurde. Mit Wirksamkeit ab 1. Juli 2012 erfolgte eine Satzungsänderung mit der - neben der Einführung von nicht revisionsgegenständlichen Sonderbeiträgen - in Bezug auf die Garantieleistungen gemäß Paragraph 72, der Satzung eine Einschränkung auf € 2,2 Mio. für den Ausgleich des Jahres 2012, € 2,0 Mio. für den Ausgleich des Jahres 2013 und € 1,8 Mio. für die Jahre ab 2014 vorgenommen wurde.

15

Zum 30. September 2012 erfolgte erstmalig - in Abkehr von der bis zum Wirtschaftsjahr 2011 gewählten Vorgehensweise, wonach jeweils nur der tatsächliche Nachschussbetrag, der sich aus einer negativen Schwankungsrückstellung der versicherungstechnischen Bilanz des Pensionsinstituts per 31. Dezember ergeben habe, steuerlich rückgestellt worden sei - eine Rückstellungsbildung auf Grundlage eines versicherungsmathematischen Gutachtens zur Ermittlung der zu erwartenden Zahlungen unter anderem aus dem Titel der eingeschränkten Garantie. Auf Basis der Berechnungen dieses Gutachtens wurde für das Wirtschaftsjahr 2012 erstmalig eine Rückstellung für die Nachschussverpflichtungen in Form des Barwerts einer ewigen Rente für sämtliche zukünftig potentiell möglichen Zahlungen für Nachschüsse bis zum Jahr 2049 (=abgezinst, zukünftige wahrscheinliche Zahlungen der eingeschränkten Garantie) gebildet. Insgesamt wurden mit steuerlicher Wirkung ab dem Wirtschaftsjahr 2012 sämtliche zukünftig potentiell möglichen Zahlungen für Nachschüsse bis zum Auslaufen der betreffenden Pensionsverpflichtungen der zum 31. Dezember 2002 bereits Berechtigten (ca. im Jahr 2049) als Rückstellung erfasst. In den Wirtschaftsjahren ab 2013 wurde diese Rückstellung anhand von Neuberechnungen adaptiert (weitere Zuweisungen).

16

Im Zuge einer bei den Unternehmen der L AG, einschließlich der Revisionswerberin, durchgeführten Außenprüfung für die Jahre 2011 bis 2014 ging der Prüfer hinsichtlich der Zahlung der Garantiedividende in der Höhe von € 2,4 Mio. an die Revisionswerberin davon aus, es habe sich dabei großteils, nämlich im Ausmaß von € 2.324.539 (2,4 Mio. minus Jahresüberschuss € 57.961 minus Buchwert der Beteiligung € 17.500), um eine Einlagenrückzahlung gehandelt, die von der Revisionswerberin im Wirtschaftsjahr 2011 gemäß § 4 Abs. 12 EStG 1988 als Veräußerungsgewinn zu versteuern gewesen wäre. Da sämtliche Vorjahresgewinne bereits ausgeschüttet gewesen seien, habe der den Jahresgewinn 2010 übersteigende Teil aus der unmittelbar vorangegangenen Gesellschaftereinlage der A GmbH gestammt. Wegen Reduktion des Buchwertes der Beteiligung infolge der angenommenen Einlagenrückzahlung auf null wurde vom Prüfer dem im Vertrag vom 13. Dezember 2011 vereinbarten Abtretungspreis von € 17.500 ein Buchwert von null gegenübergestellt und der Gewinn des Wirtschaftsjahres 2012 um diesen Betrag erhöht. Im Zuge einer bei den Unternehmen der L AG, einschließlich der Revisionswerberin, durchgeführten Außenprüfung für die Jahre 2011 bis 2014 ging der Prüfer hinsichtlich der Zahlung der Garantiedividende in der Höhe von € 2,4 Mio. an die Revisionswerberin davon aus, es habe sich dabei großteils, nämlich im Ausmaß von € 2.324.539 (2,4 Mio. minus Jahresüberschuss € 57.961 minus Buchwert der Beteiligung € 17.500), um eine Einlagenrückzahlung gehandelt, die von der Revisionswerberin im Wirtschaftsjahr 2011 gemäß Paragraph 4, Absatz 12, EStG 1988 als Veräußerungsgewinn zu versteuern gewesen wäre. Da sämtliche Vorjahresgewinne bereits ausgeschüttet gewesen seien, habe der den

Jahresgewinn 2010 übersteigende Teil aus der unmittelbar vorangegangenen Gesellschaftereinlage der A GmbH gestammt. Wegen Reduktion des Buchwertes der Beteiligung infolge der angenommenen Einlagenrückzahlung auf null wurde vom Prüfer dem im Vertrag vom 13. Dezember 2011 vereinbarten Abtretungspreis von € 17.500 ein Buchwert von null gegenübergestellt und der Gewinn des Wirtschaftsjahres 2012 um diesen Betrag erhöht.

17

In Bezug auf die im Wirtschaftsjahr 2012 für die Jahre 2013 ff gebildete Rückstellung für die Nachschussverpflichtung gegenüber dem Pensionsinstitut gelangte der Prüfer zur Ansicht, sie habe ihre Wurzel nicht im Wirtschaftsjahr 2012. Es handle sich um zeitlaufbezogene Verbindlichkeiten, deren endgültiges Entstehen von in der Zukunft liegenden Ereignissen, nämlich vom jeweiligen jährlichen Veranlagungsverlust des Pensionsinstituts, abhängig sei. Deren Zurechnung habe zu jenen Perioden zu erfolgen, in denen sich die zeitablaufbezogenen Elemente realisiert hätten. Bis zum Wirtschaftsjahr 2011 sei dies auch entsprechend umgesetzt worden. Zum aktuellen Bilanzstichtag im Prüfungszeitraum ergäbe sich weder eine rechtliche noch eine wirtschaftliche Verpflichtung zur Leistung von Nachschüssen. Mit dem Entstehen der Verbindlichkeit sei auch nicht mit hinreichend großer Wahrscheinlichkeit zu rechnen, da im versicherungsmathematischen Gutachten der maßgebliche Parameter „Veranlagungsergebnisse Pensionsinstitut“ nur aus Vergangenheitsdaten abgeleitet worden sei, ohne dies mit Blick auf zukünftige Ereignisse zu adaptieren. Eine steuerliche Rückstellung erfordere das Entstehen mit größter Wahrscheinlichkeit. Durch die von Jahr zu Jahr stark variierenden Ergebnisse des Pensionsinstituts könne letztlich nur von Jahr zu Jahr die Möglichkeit der Inanspruchnahme zur Nachschussverpflichtung konkretisiert werden. Die bisher gewählte Vorgangsweise einer jährlichen Rückstellung der Nachschussverpflichtung sei daher beizubehalten.

18

Das Finanzamt erließ der Ansicht des Betriebsprüfers folgend am 16. Juni 2016 in den wiederaufgenommen Verfahren neue Feststellungsbescheide gegenüber der Gruppenträgerin sowie sämtlichen Gruppenmitgliedern, einschließlich der Revisionswerberin, für die Jahre 2011 bis 2014.

19

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

20

Das BFG gab der Beschwerde mit dem angefochtenen Erkenntnis, in dem eine ordentliche Revision für nicht zulässig erklärt wurde, insoweit teilweise Folge, als es für die Wirtschaftsjahre 2012, 2013 und 2014 die Rückstellungsbildung ausschließlich aus dem - nicht revisionsgegenständlichen - Titel der Sonderbeiträge anerkannte und die angefochtenen Feststellungsbescheide Gruppenmitglied entsprechend abänderte. Soweit sich die Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid Gruppenmitglied für das Jahr 2011 richtete, wurde sie als unbegründet abgewiesen.

21

Zum Themenkomplex Garantiedividende/Beteiligungsertrag kam das BFG mit ausführlicher Begründung zusammengefasst zur Rechtsansicht, die von der AA GmbH an die Revisionswerberin geleistete Zahlung in Höhe von € 2,4 Mio. aus dem Titel „Garantiedividende“ sei nicht als steuerfreier Beteiligungsertrag nach § 10 KStG 1988 zu qualifizieren. Die Ausschüttung sei vielmehr in dem den erwirtschafteten Gewinn übersteigenden Ausmaß als Einlagenrückzahlung gemäß § 4 Abs. 12 EStG 1988 und damit als steuerpflichtiger Veräußerungserlös zu erfassen und dem Buchwert der Einlage von € 17.500 gegenüber zu stellen, der dadurch auf null gesunken sei. Da die Revisionswerberin im Wirtschaftsjahr 2011/12 im Zuge der Abtretung ihres Anteils diesen im Ausmaß von € 17.500 ersetzt bekommen habe, sei dieser Wert konsequenterweise als Veräußerungsgewinn anzusetzen gewesen. Zum Themenkomplex Garantiedividende/Beteiligungsertrag kam das BFG mit ausführlicher Begründung zusammengefasst zur Rechtsansicht, die von der AA GmbH an die Revisionswerberin geleistete Zahlung in Höhe von € 2,4 Mio. aus dem Titel „Garantiedividende“ sei nicht als steuerfreier Beteiligungsertrag nach Paragraph 10, KStG 1988 zu qualifizieren. Die Ausschüttung sei vielmehr in dem den erwirtschafteten Gewinn übersteigenden Ausmaß als Einlagenrückzahlung gemäß Paragraph 4, Absatz 12, EStG 1988 und damit als steuerpflichtiger Veräußerungserlös zu erfassen und dem Buchwert der Einlage von € 17.500 gegenüber zu stellen, der dadurch auf null gesunken sei. Da die Revisionswerberin im Wirtschaftsjahr 2011/12 im Zuge der Abtretung ihres Anteils diesen im Ausmaß von € 17.500 ersetzt bekommen habe, sei dieser Wert konsequenterweise als Veräußerungsgewinn anzusetzen gewesen.

22

Zur Frage der Rückstellungsdotierung der Nachschussverpflichtung gegenüber dem Pensionsinstitut gelangte das BFG

im Wesentlichen zur Ansicht, dass die von der Revisionswerberin bis zum Wirtschaftsjahr 2011 praktizierte Vorgangsweise, wonach lediglich der für das Veranlagungsjahr des Pensionsinstituts vom 1. Jänner bis 31. Dezember voraussichtlich schlagend werdende und von der Revisionswerberin in deren nächstfolgendem Wirtschaftsjahr zu leistende Nachschussbetrag rückgestellt wurde, den Anforderungen für eine steuerliche Rückstellungsbildung gerecht wurde. Hingegen sei die ab dem Wirtschaftsjahr 2012 gewählte Vorgehensweise unzulässig. Der beantragte Rückstellungsbetrag habe nicht nur die von der Revisionswerberin zu finanzierende Deckungslücke zum Bilanzstichtag 30. September 2012 umfasst, sondern auch sämtliche möglichen Nachschussverpflichtungen für die Jahre ab 2013 über Jahrzehnte hinweg, wobei dieser Betrag in Form eines Barwerts einer ewigen Rente ermittelt worden sei. Das Erfordernis eines Nachschusses werde aber einerseits durch die Differenz des vereinbarungsgemäß vorgesehenen Veranlagungserfolgs von 6,5% und dem tatsächlich erzielten Veranlagungserfolg beeinflusst; andererseits hänge die Nachschussverpflichtung davon ab, inwieweit die Schwankungsrückstellung einen negativen Wert erreiche. Das Entstehen der Nachschusspflicht könne daher nur jährlich aufgrund eines sich während des betreffenden Jahres herauskristallisierenden, allenfalls zu niedrigen Veranlagungserfolgs, entstehen, der - und das sei weitere Voraussetzung - insgesamt zu einer negativen Schwankungsrückstellung führen müsste, die wiederum von den Ergebnissen der Vorjahre beeinflusst werde. Diese für die einzelnen Jahre resultierende Nachschusspflicht könne daher jeweils frühestens am Bilanzstichtag (30. September) jenes Jahres als Rückstellung berücksichtigt werden, in dem sich der negative Veranlagungserfolg für das betreffende Jahr und ein negativer Wert der Schwankungsrückstellung abzeichnen würden. Zudem würde die Bildung einer Rückstellung für Nachschussverpflichtungen über Jahrzehnte hinweg auch dem Verbot von Pauschalrückstellungen zuwiderlaufen. Rückstellungen aufgrund von Erfahrungswerten seien nicht möglich. Es habe daher im Jahr 2012 weder eine wirtschaftliche Verursachung noch eine ausreichende Eintrittswahrscheinlichkeit aller zukünftigen Nachschussverpflichtungen bis 2049 erkannt werden können. Eine Rückstellungsbildung aus dem Titel der eingeschränkten Garantie in dem von der Revisionswerberin beantragten Ausmaß sei daher nicht möglich gewesen.

23

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende Revision.

24

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.

25

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).

26

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.

27

Von der Revisionswerberin wird zum Themenkomplex Garantiedividende/Beteiligungsertrag unter dem Gesichtspunkt der Zulässigkeit der Revision nur vorgebracht, das BFG habe die sich aus der Rechtsprechung ableitbaren allgemeinen Grundsätze auf den vorliegenden Fall falsch angewendet. Dem vom BFG ins Treffen geführten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 14. Dezember 2005, 2002/13/0053, sei ein nicht vergleichbarer Sachverhalt zugrunde gelegen. Im Übrigen fehle „für den vorliegenden Fall“ Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu „dieser Rechtsfrage“.

Dem ist zunächst zu entgegnen, dass das BFG aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 14. Dezember 2005, 2002/13/0053, lediglich abgeleitet hat, die Qualifikation der Ausschüttung habe an Hand des wirtschaftlichen Gehalts der Gesamtvereinbarung zu erfolgen. Die Heranziehung der vom BFG nach § 21 BAO zu Recht als geboten erachteten Betrachtungsweise wurde in der Revision aber gar nicht bestritten, sodass das Vorbringen des Revisionswerbers, dem erwähnten Erkenntnis habe ein anderer Sachverhalt zugrunde gelegen, von vornherein nicht zielführend ist. Dem ist zunächst zu entgegnen, dass das BFG aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 14. Dezember 2005, 2002/13/0053, lediglich abgeleitet hat, die Qualifikation der Ausschüttung habe an Hand des wirtschaftlichen Gehalts der Gesamtvereinbarung zu erfolgen. Die Heranziehung der vom BFG nach Paragraph 21, BAO zu Recht als geboten erachteten Betrachtungsweise wurde in der Revision aber gar nicht bestritten, sodass das Vorbringen des Revisionswerbers, dem erwähnten Erkenntnis habe ein anderer Sachverhalt zugrunde gelegen, von vornherein nicht zielführend ist.

Im Übrigen ist dem Zulässigkeitsvorbringen zu entgegnen, dass die Frage, ob die an die Revisionswerberin geleistete Zahlung in Höhe von € 2,4 Mio. als Einlagenrückzahlung oder als Dividendenausschüttung zu qualifizieren ist, eine auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage darstellt (vgl. VwGH 11.8.1993, 91/13/0005). Die Beantwortung dieser Frage durch das Verwaltungsgericht unterliegt der Kontrolle durch den Verwaltungsgerichtshof nur insoweit, als das Ausreichen der Sachverhaltsermittlungen und die Übereinstimmung der behördlichen Überlegungen zur Beweiswürdigung mit den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut zu prüfen ist (vgl. etwa VwGH 14.2.2023, Ra 2020/13/0007; 13.12.2021, Ra 2019/13/0123, jeweils mwN). Der - an sich nur zur Rechtskontrolle berufene - Verwaltungsgerichtshof ist auch nicht berechtigt, eine Beweiswürdigung des Verwaltungsgerichtes auf ihre Richtigkeit hin zu beurteilen, das heißt, sie mit der Begründung zu verwerfen, dass auch ein anderer Ablauf der Ereignisse bzw. ein anderer Sachverhalt schlüssig begründbar wäre (vgl. VwGH 19.1.2024, Ra 2022/15/0091, mwN). Im Übrigen ist dem Zulässigkeitsvorbringen zu entgegnen, dass die Frage, ob die an die Revisionswerberin geleistete Zahlung in Höhe von € 2,4 Mio. als Einlagenrückzahlung oder als Dividendenausschüttung zu qualifizieren ist, eine auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage darstellt (vgl. VwGH 11.8.1993, 91/13/0005). Die Beantwortung dieser Frage durch das Verwaltungsgericht unterliegt der Kontrolle durch den Verwaltungsgerichtshof nur insoweit, als das Ausreichen der Sachverhaltsermittlungen und die Übereinstimmung der behördlichen Überlegungen zur Beweiswürdigung mit den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut zu prüfen ist (vgl. etwa VwGH 14.2.2023, Ra 2020/13/0007; 13.12.2021, Ra 2019/13/0123, jeweils mwN). Der - an sich nur zur Rechtskontrolle berufene - Verwaltungsgerichtshof ist auch nicht berechtigt, eine Beweiswürdigung des Verwaltungsgerichtes auf ihre Richtigkeit hin zu beurteilen, das heißt, sie mit der Begründung zu verwerfen, dass auch ein anderer Ablauf der Ereignisse bzw. ein anderer Sachverhalt schlüssig begründbar wäre (vgl. VwGH 19.1.2024, Ra 2022/15/0091, mwN).

Das BFG ist im vorliegenden Fall mit ausführlicher Begründung - angesichts der zeitlichen Abfolge, der buchhalterischen Behandlung der Einlage bei der AA GmbH, dem Hinweis im Protokoll der Generalversammlung der AA GmbH vom 20. November 2009, wonach die Garantiedividendenregelung einen Anspruch „unter den Gesellschaftern“ darstelle, sowie insbesondere unter Berücksichtigung des Umstands, dass die Ausschüttung der Dividende in Höhe von € 2,4 Mio. in Anbetracht des Jahresgewinnes von nur € 57.961 „so gut wie ausschließlich“ nur mittels des Gesellschafterzuschusses finanziert werden konnte - davon ausgegangen, es habe ein eindeutiger Zusammenhang zwischen der Einlage und der Ausschüttung bestanden. Dem Finanzamt sei daher - so resümierte das BFG - der Nachweis gelungen, es habe sich bei der Zahlung der Garantiedividende um eine Einlagenrückzahlung

gemäß § 4 Abs. 12 EStG 1988 gehandelt. Dass die in diesem Zusammenhang vorgenommene Beweiswürdigung unschlüssig oder unvertretbar wäre, ist nicht erkennbar. Das BFG ist im vorliegenden Fall mit ausführlicher Begründung - angesichts der zeitlichen Abfolge, der buchhalterischen Behandlung der Einlage bei der AA GmbH, dem Hinweis im Protokoll der Generalversammlung der AA GmbH vom 20. November 2009, wonach die Garantiedividendenregelung einen Anspruch „unter den Gesellschaftern“ darstelle, sowie insbesondere unter Berücksichtigung des Umstands, dass die Ausschüttung der Dividende in Höhe von € 2,4 Mio. in Anbetracht des Jahresgewinnes von nur € 57.961 „so gut wie ausschließlich“ nur mittels des Gesellschafterzuschusses finanziert werden konnte - davon ausgegangen, es habe ein eindeutiger Zusammenhang zwischen der Einlage und der Ausschüttung bestanden. Dem Finanzamt sei daher - so resümierte das BFG - der Nachweis gelungen, es habe sich bei der Zahlung der Garantiedividende um eine Einlagenrückzahlung gemäß Paragraph 4, Absatz 12, EStG 1988 gehandelt. Dass die in diesem Zusammenhang vorgenommene Beweiswürdigung unschlüssig oder unvertretbar wäre, ist nicht erkennbar.

32

Zum Themenkomplex „Rückstellung Pensionsinstitut“

33

In Bezug auf die Rückstellung für Nachschussverpflichtungen gegenüber dem Pensionsinstitut bringt die Revisionswerberin unter dem Gesichtspunkt des Vorliegens einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG vor, es fehle Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage der Voraussetzungen einer Rückstellungsbildung im Fall einer Verpflichtung zur Leistung von Nachschüssen an ein Pensionsinstitut, die auf einer „gemischten Zusage“ (teilweise Leistungsgarantie) basiere. Der Verwaltungsgerichtshof habe die Rückstellungsfähigkeit von Zuschüssen an Pensionskassen zwar bereits bestätigt (Hinweis auf VwGH 27.6.2012, 2008/13/0064), allerdings sei dieses Erkenntnis zu einer klassischen leistungsorientierten Zusage ergangen, die hier nicht vorliege. In Bezug auf die Rückstellung für Nachschussverpflichtungen gegenüber dem Pensionsinstitut bringt die Revisionswerberin unter dem Gesichtspunkt des Vorliegens einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Artikel 133, Absatz 4, B-VG vor, es fehle Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage der Voraussetzungen einer Rückstellungsbildung im Fall einer Verpflichtung zur Leistung von Nachschüssen an ein Pensionsinstitut, die auf einer „gemischten Zusage“ (teilweise Leistungsgarantie) basiere. Der Verwaltungsgerichtshof habe die Rückstellungsfähigkeit von Zuschüssen an Pensionskassen zwar bereits bestätigt (Hinweis auf VwGH 27.6.2012, 2008/13/0064), allerdings sei dieses Erkenntnis zu einer klassischen leistungsorientierten Zusage ergangen, die hier nicht vorliege.

34

Vorauszuschicken ist, dass mit dem bloßen Verweis auf fehlende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur rechtlichen Beurteilung einer bestimmten Sachverhaltskonstellation keine über den konkreten Einzelfall hinausgehende Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung dargetan wird, zumal eine einzelfallbezogene Beurteilung grundsätzlich nicht revisibel ist, wenn diese Beurteilung - wie im vorliegenden Fall - auf einer verfahrensrechtlich einwandfreien Grundlage in vertretbarer Weise vorgenommen wurde (vgl. etwa VwGH 6.10.2023, Ro 2022/10/0018, mwN). Vorauszuschicken ist, dass mit dem bloßen Verweis auf fehlende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur rechtlichen Beurteilung einer bestimmten Sachverhaltskonstellation keine über den konkreten Einzelfall hinausgehende Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung dargetan wird, zumal eine einzelfallbezogene Beurteilung grundsätzlich nicht revisibel ist, wenn diese Beurteilung - wie im vorliegenden Fall - auf einer verfahrensrechtlich einwandfreien Grundlage in vertretbarer Weise vorgenommen wurde vergleiche , etwa VwGH 6.10.2023, Ro 2022/10/0018, mwN).

35

Im vorliegenden Fall hat das BFG - dem Beschwerdevorbringen folgend - die Nachschussverpflichtung der Revisionswerberin gegenüber dem Pensionsinstitut (§ 72 der Satzung des Pensionsinstituts) als „sonstige ungewisse Verbindlichkeit“ im Sinne des § 9 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 gewertet. Im vorliegenden Fall hat das BFG - dem Beschwerdevorbringen folgend - die Nachschussverpflichtung der Revisionswerberin gegenüber dem Pensionsinstitut (Paragraph 72, der Satzung des Pensionsinstituts) als „sonstige ungewisse Verbindlichkeit“ im Sinne des Paragraph 9, Absatz eins, Ziffer 3, EStG 1988 gewertet.

36

Gemäß § 9 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 in der für den Revisionsfall maßgeblichen Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2003, BGBl. I Nr. 71/2003, können Rückstellungen für sonstige ungewisse Verbindlichkeiten gebildet werden. Sie dürfen - nach der hier anwendbaren Rechtslage vor BGBl. I Nr. 3/2021, vgl. § 124b Z 372 EStG 1988 - allerdings gemäß § 9

Abs. 3 erster Satz EStG 1988 nicht pauschal gebildet werden (vgl. VwGH 7.4.2022, Ro 2021/13/0009; VwGH 20.10.2010, 2007/13/0085). Die Bildung von Rückstellungen ist nur dann zulässig, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden können, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit ernsthaft zu rechnen ist. Gemäß Paragraph 9, Absatz eins, Ziffer 3, EStG 1988 in der für den Revisionsfall maßgeblichen Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2003, Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 71 aus 2003,, können Rückstellungen für sonstige ungewisse Verbindlichkeiten gebildet werden. Sie dürfen - nach der hier anwendbaren Rechtslage vor Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 3 aus 2021,, vergleiche , Paragraph 124 b, Ziffer 372, EStG 1988 - allerdings gemäß Paragraph 9, Absatz 3, erster Satz EStG 1988 nicht pauschal gebildet werden vergleiche , VwGH 7.4.2022, Ro 2021/13/0009; VwGH 20.10.2010, 2007/13/0085). Die Bildung von Rückstellungen ist nur dann zulässig, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden können, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit ernsthaft zu rechnen ist.

37

Die Verbindlichkeitsrückstellung ist ein Gewinnkorrektivum, welches steuerrechtlich in der Höhe anerkannt wird, in der der Erfolg des betreffenden Wirtschaftsjahres voraussichtlich mit künftigen Ausgaben belastet wird (vgl. etwa VwGH 30.4.2015, 2011/15/0198, mwN). Voraussetzung einer steuerrechtlich anzuerkennenden Rückstellung ist stets, dass ein die Vergangenheit betreffender Aufwand bestimmter Art, dessen wirtschaftliche Veranlassung im Abschlussjahr gelegen ist, ernsthaft, somit mit größter Wahrscheinlichkeit, droht (vgl. etwa VwGH 20.12.2016, Ro 2014/15/0012, mwN). Die Verbindlichkeitsrückstellung ist ein Gewinnkorrektivum, welches steuerrechtlich in der Höhe anerkannt wird, in der der Erfolg des betreffenden Wirtschaftsjahres voraussichtlich mit künftigen Ausgaben belastet wird vergleiche , etwa VwGH 30.4.2015, 2011/15/0198, mwN). Voraussetzung einer steuerrechtlich anzuerkennenden Rückstellung ist stets, dass ein die Vergangenheit betreffender Aufwand bestimmter Art, dessen wirtschaftliche Veranlassung im Abschlussjahr gelegen ist, ernsthaft, somit mit größter Wahrscheinlichkeit, droht vergleiche , etwa VwGH 20.12.2016, Ro 2014/15/0012, mwN).

38

Das BFG hat die steuerliche Anerkennung der geltend gemachten Rückstellung zusammengefasst deshalb verwehrt, weil bei Bilanzerstellung im Jahr 2012 weder von einer wirtschaftlichen Verursachung noch einer ausreichenden Eintrittswahrscheinlichkeit aller zukünftigen Nachschussverpflichtungen (bis zum Wirtschaftsjahr 2049) auszugehen war. Entgegen der Meinung im Zulässigkeitsvorbringen der Revision ist nicht maßgeblich, dass - wie das BFG ohnehin erkannte - die Nachschussverpflichtung auf einer „gemischten Zusage“ beruhte, die zwar beitragsorientiert ausgerichtet war, deren eingeschränkte Leistungsgarantie aber aus einem ursprünglich leistungsorientierten System resultierte. Entscheidend ist vielmehr, dass die für die einzelnen Jahre sich ergebende Nachschusspflicht davon abhängig ist, ob am Bilanzstichtag mit größter Wahrscheinlichkeit ein unter 6,5 % liegender Veranlagungserfolg für das betreffende Jahr und ein negativer Wert der Schwankungsrückstellung, der wiederum von den Ergebnissen der Vorjahre beeinflusst wird, ernsthaft droht. Das BFG ist im Einklang mit der allgemeinen zur steuerlichen Anerkennung von Rückstellungen ergangenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes davon ausgegangen, die wirtschaftlich entscheidenden und auslösenden Ursachen des Entstehens der jährlichen Nachschusspflicht seien der in einzelnen Jahren erzielte (negative) Veranlagungserfolg des Pensionsinstituts und der (negative) Wert der Schwankungsrückstellung. Es begegnet keinen vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifenden Bedenken, wenn das BFG daraus folgerte, die Bildung einer Rückstellung in der Steuerbilanz sei jährlich (zum Bilanzstichtag) anhand der erwähnten Bedingungen zu beurteilen. Der Revision gelingt es im Zulässigkeitsvorbringen nicht, eine Rechtswidrigkeit dieser Beurteilung aufzuzeigen.

39

Zudem ist nicht nachvollziehbar und wird im Zulässigkeitsvorbringen der Revision auch nicht dargelegt, aus welchem Grund die seit dem Umstieg auf das beitragsorientierte System mit 1. Jänner 2003 dem Grunde nach unverändert gebliebene jährliche Nachschussverpflichtung, die bis zum Wirtschaftsjahr 2011 jährlich rückgestellt wurde, nunmehr im Hinblick auf sämtliche bis 2049 noch offenen allfälligen Verbindlichkeiten ihre wirtschaftliche Verursachung zur Gänze gerade im Jahr 2012 haben sollte.

40

In der Revision werden somit keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revision war daher gemäß § 34 Abs. 1 VwGG zurückzuweisen. In der Revision werden somit keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Artikel 133, Absatz 4, B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme.

Die Revision war daher gemäß Paragraph 34, Absatz eins, VwGG zurückzuweisen.

Wien, am 5. März 2025

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2025:RA2022150003.L00

Im RIS seit

01.04.2025

Zuletzt aktualisiert am

10.04.2025

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at