

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Susanne Haim in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch LeitnerLeitner GmbH Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Kapuzinerstraße 38, 4020 Linz, über die Beschwerden vom 27. Mai 2019 (2017) und vom 30. September 2024 (2017 bis 2021) gegen die Bescheide des Finanzamtes für Großbetriebe vom 18. März 2024, vom 21. März 2024 und vom 13. Mai 2024 betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2017 bis 2021 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird hinsichtlich Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2017 gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Das Einkommen des Gruppenmitglieds wird mit € 873.142,32 festgesetzt.

II. Die Beschwerde betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2018 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

III. Der Beschwerde betreffend Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2019 bis 2021 wird teilweise stattgegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Einkommen des Gruppenmitglieds werden für 2019 mit € 1.437.720,10, für 2020 mit € 1.438.041,06 und für 2021 mit € 1.077.988,65 festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe des Einkommens sind dem Ende der Entscheidungsgründe entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Dieses Erkenntnis ergeht an:

Gruppenmitglied ***Bf1***, ***BF1StNr3***

Gruppenträger GT, 12456

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Für das Jahr 2017 wurde am 8. 5.2019 ein Feststellungsbescheid Gruppenmitglied er lassen, in welchem die Abfertigungsrückstellung für Vorstandsmitglieder nicht anerkannt wurde. Mit Schreiben vom 27.5.2019 wurde gegen diesen Bescheid Beschwerde erhoben.

Bei der Bf. wurde in der Folge für die Jahre 2016 bis 2019 eine BP durchgeführt. Im BP-Bericht vom 21.3.2024 finden sich folgende streitgegenständliche Feststellungen (auf die Abhaltung einer Schlussbesprechung wurde am 15.12.2023 verzichtet):

Feststellungen:

Sachverhalt ***1***-Privatstiftung

Die ***1*** Privatstiftung wurde mit Stiftungsurkunde vom 27.8.2007 von Bf., Mag. VN ***2***, Mag. VN2 ***2*** und VN3 ***3*** als Stifter errichtet. Von Bf. getätigte Geldzuwendungen an die ***1*** Privatstiftung iHv 104.700 € (gewidmete Bareinlage 69.700,00 € und 35.000,00 € Zuschuss) wurden anlässlich der Errichtung der Stiftung im Jahr 2007 geleistet und gemeinsam mit Beratungskosten iHv 20.519,09 € am Konto 12547 „Stifterrechte“ als Anschaffungskosten für den Vermögenswert „***1*** – Privatstiftung“ im Rechnungswesen der Bf. verbucht.

Im Zuge der vorangegangenen Außenprüfung wurden die 2013 und 2015 vorgenommenen Abschreibungen dieses Vermögenswertes iHv 70.000,00 € bzw. 17.219,00 € steuerlich neutralisiert, da eine Privatstiftung als eigentümerlose Körperschaft weder über Eigentümer, Mitglieder oder Gesellschafter verfügt, folglich auch nicht Bestandteil des Finanzanlagevermögens eines Unternehmens sein kann und daher auch keine Teilwertabschreibung möglich ist. Im Übrigen wurde festgestellt, dass die Privatstiftung aus diesem Grund steuerlich aus dem Finanzanlagevermögen auszuscheiden ist.

Bei der ***1*** Privatstiftung handelt es sich nicht um eine betriebliche Privatstiftungen gem. § 4 Abs 11 Z 1 EStG. Zuwendung an diese sind daher keine Betriebsausgaben.

Am 16.11.2015 wurde die Stiftung mit Notariatsakt von den Stiftern VN ***2***, VN2 ***2*** und VN3 ***3*** entsprechend dem in der Stiftungsurkunde vorbehaltenen Widerrufsrecht widerrufen.

Das Guthaben aus der Abwicklung lt. der am 2.2.2017 aufgestellten „korrigierten Schlussrechnung zum 30.12.2016“ iHv 25.699,98 € wurde ohne KESt Abzug an die letztbegünstigte Bf. zugewendet und vom geprüften Unternehmen als Ertrag verbucht.

Nach Abwicklung wurde die Privatstiftung per 21.6.2017 aus dem Firmenbuch gelöscht.

Der unternehmensrechtlich ausgewiesene Buchwert iHv. 38.000,- € wurde 2017 aufwandswirksam ausgebucht. In der steuerlichen MWR 2017 wurden die steuerlichen Korrekturen der vorangegangenen Außenprüfung iHv 87.219,00 € abgerechnet. Somit wurden 2017 steuerlich 127.519,09 € als Betriebsausgabe geltend gemacht.

Begründet wird diese Abrechnung vom Unternehmen mit Verweis auf § 27 Abs 1 Z 9 EStG idF SchenkMG (BGBl I 2008/85) und die Meinung von Tanzer, Privatstiftungs-Steuerrecht² (2009) Rz II/585, der zufolge Körperschaften, die nicht befähigt sind, eine Stiftung zu widerrufen, dennoch an der Kürzung um die Eingangswerte teilhaben können, wenn eine physische Person, als (Mit-) Stifterin von ihrem Widerrufsrecht wirksam Gebrauch gemacht hat.

Feststellung/Rechtliche Würdigung

Ist ein Stifter im Falle des Widerrufs einer nicht unter § 4 Abs 11 Z 1 fallenden Privatstiftung Letztbegünstigter gemäß § 34 des Privatstiftungsgesetzes, sind die Einkünfte auf seinen Antrag um die steuerlich maßgebenden Werte seiner vor dem 1. August 2008 getätigten Zuwendungen an die Privatstiftung zu kürzen. (§ 27 Abs 5 Z 9 erster Satz EStG)

Bei Zutreffen der Voraussetzungen ist das dem Stifter als Letztbegünstigten übertragene, Vermögen der von ihm widerrufenen Stiftung um die steuerliche maßgeblichen Werte seiner vor dem 1.8.2008 getätigten Zuwendungen an diese Privatstiftung zu kürzen.

Das Widerrufsrecht gem. § 34 PSG kann sich ausschließlich ein Stifter, der eine natürliche Person ist, in der Stiftungsurkunde als höchstpersönliches, nicht übertragbares Recht vorbehalten. Juristische Personen sind explizit von der Widerrufsmöglichkeit ausgeschlossen.

Durch den Verweis in § 27 Abs 5 Z 9 erster Satz EStG (zuvor § 27 Abs 1 Z 9 EStG bzw. ursprünglich in § 32 Z 4 lit b EStG (idF vor dem SchenkMG) wird die Begünstigung der Anrechnung auf Stifter gem. § 34 PSG, das sind ausschließlich natürliche Personen, beschränkt. Es handelt sich um eine Begünstigungsbestimmung, die sich auf die konkrete (natürliche)

Person des Stifters als Letztbegünstigten, im Fall des ihm gem. § 34 PSG vorbehaltenen Widerrufs der Privatstiftung, bezieht und nur für diesen Anwendungsfall die Anrechnung der Stiftungseingangswerte ermöglicht.

Aus den angeführten Gründen wird der Rechtsansicht des geprüften Unternehmens nicht gefolgt. Im vorliegenden Fall ist daher eine Anrechnung der Eingangswerte bei der Bf. als Letztbegünstigte nicht zulässig.

Neu hervorgekommene Tatsachen und Beweise

Im Zuge der Außenprüfung wurden unter anderem erstmals die korrigierte Schlussrechnung zum 30.6.2016 und das Konto 12547 „Stifterrechte“ vorgelegt. Neben diesen Beweismitteln sind auch die Tatsachen neu hervorgekommen, dass die Stiftung widerrufen wurde, die damit im Zusammenhang stehende Vermögensübertragung als Einnahmen erfasst und die seinerzeitigen Zuwendungen und Beratungskosten iZm der Errichtung der Privatstiftung aufwandswirksam als Betriebsausgaben geltend gemacht worden sind.

Steuerliche Auswirkung 2017

Eingangswerte bei ***1*** Privatstiftung 125.219,09

Zurechnung MW Rechnung 125.219,09

Feststellungen Jubiläumsgeldrückstellung

Zu TZ 6 wird im BP-Bericht ausgeführt:

„Sachverhalt

Durch das geprüfte Unternehmen wurden bei Berechnung der nach Steuerrecht gebildeten Jubiläumsgeldrückstellung erstmals mit dem Bilanzstichtag 31.12.2016 zusätzlich zukünftige Gehaltserhöhungen, die sich aufgrund einer geschätzten zukünftigen Lohn- und Gehaltssteigerung ergeben, berücksichtigt.

Für 2016 wurde entsprechend den erstmals im Rahmen der Außenprüfung vorgelegten Unterlagen ersichtlich, dass ein Gehaltstrend von 2,5% berücksichtigt worden ist. Die konkrete Höhe des Rückstellungsaufwandes, der auf diese Teile der Jubiläumsgeldrückstellung entfällt, wurde nicht offengelegt.

Für 2017 bis 2019 wurde in den Mehr-Weniger-Rechnungen, die im Zuge der Einreichung der Steuererklärungen dem Finanzamt übermittelt wurden, offengelegt, dass der für die Berechnung der unternehmensrechtlichen Rückstellungswerte vom Versicherungsgutachter angesetzte Gehaltstrend (2017: 2 %, 2018: 2 % %, 2019: 1,90 %) für mögliche zukünftige

Gehaltsentwicklungen auch für die Ermittlung der steuerlichen Rückstellung berücksichtigt wurde. Dieser Teil der Jubiläumsgeldrückstellung wurde auch gesondert ausgewiesen.

Aus der, im Zuge der Außenprüfung vorgelegte Berechnung der steuerlichen Jubiläumsgeldrückstellung für 2018 ist ersichtlich, dass ein Gehaltstrend in Höhe von 1,8 % und nicht wie in der steuerlichen MW Rechnung angegeben in Höhe von 2 % berücksichtigt wurde.

Rechtliche Würdigung

Gem. § 14 Abs 12 EStG hat die Bildung von Jubiläumsgeldrückstellungen unter sinngemäßer Anwendung des § 14 Abs 6 Z 1 bis 3, des Abs 6 Z 6 sowie der Abs 8 und 9 EStG zu erfolgen, wobei eine Bildung nach den Regeln der Finanzmathematik zulässig ist.

Folglich ist sinngemäß:

Gemäß § 14 Abs 6 Z 2 EStG eine Jubiläumsgeldrückstellung erstmals im Wirtschaftsjahr der Zusage zu bilden, wobei Veränderungen der Zusagen wie neue Zusagen zu behandeln sind. Als neue Zusagen gelten auch Änderungen der Jubiläumsgeldbemessungsgrundlage und Indexanpassungen von Jubiläumsgeldzusagen.

Gemäß § 14 Abs 6 Z 3 EStG der Jubiläumsgeldrückstellung im jeweiligen Wirtschaftsjahr so viel zuzuführen, als bei Verteilung des Gesamtaufwandes auf die Zeit zwischen Jubiläumsgeldzusage und dem vorgesehenen Zeitpunkt der Jubiläumsgeldzahlung auf das einzelne Wirtschaftsjahr entfällt (Gegenwartsverfahren).

Der Rückstellung pro Arbeitnehmer ist daher im jeweiligen Wirtschaftsjahr so viel zuzuführen, als bei Verteilung des zukünftigen Jubiläumsgeldanspruches auf die Zeit zwischen dem jeweiligen Beginn der Rückstellungsbildung und der Auszahlung des Jubiläumsgeldes auf dieses Wirtschaftsjahr entfällt.

Daraus resultiert, dass „Mehrleistungen“ auf Grund späterer Änderungen, die wie eine neue Zusage zu behandeln sind, nur auf die restliche Laufzeit bis zur Auszahlung des Jubiläumsgeldes verteilt werden können.

Eine Änderung der künftigen, rechtsverbindlich zugesagten Jubiläumsgeldleistungen über das Ausmaß der bisher zugesagten Leistungen hinaus (zB durch regelmäßige Bezugserhöhungen oder kollektivvertragliche Änderungen) ist stets wie eine neue Zusage zu behandeln und entsprechend dem Gegenwartsverfahren auf die jeweilige Restlaufzeit zu verteilen.

Gemäß § 14 Abs 12 EStG iVm § 14 Abs 6 Z 2 EStG können demnach zukünftige Gehaltserhöhungen erst ab dem Jahr der tatsächlichen Erhöhung bei der Berechnung der Jubiläumsgeldrückstellung berücksichtigt werden. Die Jubiläumsgeldrückstellung für die Jahre

2016 bis 2019 wird daher unter Zugrundelegung der im jeweiligen Wirtschaftsjahre 2016 bis 2019 maßgeblichen Gehälter berechnet.

Im Steuerrecht gilt die Maßgeblichkeit der Unternehmensbilanz für die Steuerbilanz nur insoweit, als steuerrechtliche Vorschriften nicht zwingend eine andere Regelung vorsehen. Eine Maßgeblichkeit der UGB Bilanz nach dem RÄG 2014 für die Steuerbilanz ist für die Bildung der Jubiläumsgeldrückstellung in diesem Fall nicht gegeben, da die einschlägigen steuerrechtlichen Sonderregelungen des § 14 Abs 12 EStG zwingend anzuwenden sind.

Eine Berücksichtigung möglicher, zukünftiger Gehaltsentwicklungen bei der steuerrechtlichen Ermittlung der Jubiläumsgeldrückstellung ist folglich steuerlich nicht zulässig.

Berichtigung gemäß 293b BAO 2017 und 2018

Anders als in der Mehr-/Weniger Rechnung 2016 wurden in den Mehr-/Weniger Rechnungen 2017 bis 2019, die der bescheiderlassenden Stelle im Zeitpunkt der Bescheiderlassung vorgelegen sind, sowohl der konkrete Betrag, der sich aufgrund der Berücksichtigung der zukünftigen Gehaltstrends ergibt, gesondert ausgewiesen als auch in einer Fußnote offengelegt, dass „[d]ie steuerliche Jubiläumsgeldrückstellung [...] nach der Teilwertmethode mit einem Rechnungszinssatz von 6% berechnet (gem. § 14 Abs 12 iVm Abs 6 Z 6) [wurde]. Der Teilwertabschlag von 10% und der Fluktuationsabschlag von 25% wurden berücksichtigt. (Rz 3431 und 3428 EStR). Der für die Berechnung der unternehmensrechtlichen Rückstellungswerte vom Versicherungsgutachter angesetzte Gehaltstrend (2% [2%]) wurde im Sinne des Maßgeblichkeitsprinzips auch bei der Berechnung der steuerlichen Jubiläumsgeldrückstellung berücksichtigt.“

Aus der im Zuge der Außenprüfung vorgelegte Berechnung der steuerlichen Jubiläumsgeldrückstellung für 2018 ist ersichtlich, dass ein Gehaltstrend in Höhe von 1,8 % und nicht - wie in der eingereichten steuerlichen Mehr-/Weniger Rechnung angegeben - in Höhe von 2 % berücksichtigt wurde.

Gemäß § 293b BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.

Eine offensichtliche Unrichtigkeit liegt vor, wenn die Abgabenbehörde bei ordnungsmäßiger Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit hätte erkennen müssen, ohne ein weiteres Ermittlungsverfahren durchzuführen. Die Unrichtigkeit kann in einer unzutreffenden Rechtsauffassung zum Ausdruck kommen. Ob eine Rechtsauffassung offensichtlich unrichtig ist, ist anhand des Gesetzes und der dazu entwickelten Rechtsprechung zu beurteilen.

Diese Voraussetzungen liegen für die Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2017 und 2018 vor.

Sollten daher keine tauglichen Wiederaufnahmegründe vorliegen, sind diese Bescheide gem. § 293b BAO insoweit zu berichtigen.

Erstbescheid 2019

Im Jahr 2019 wird die Berücksichtigung des Gehaltstrends bei Berechnung der Jubiläumsgeldrückstellung im Erstbescheid korrigiert.“

Folgende steuerliche Auswirkung ergibt sich demnach lt. BP:

Gehaltstrend Jubiläumsgeldrückstellung SR Bilanz	2016	2017	2018	2019
Stand Komponente Gehaltstrend SR	14255,25	11087,72	10357,82	11443,80
Dotierung SR bisher	- 14.255,25	3.167,53	729,90	-1.085,98
Zu - Abrechnung MW Rechnung bisher	-14.255,25	3.167,53	729,90	1.085,98
Korrektur MW RE lt. AP	14.255,25	-3.167,53	-729,90	1.085,98

Die Bescheide 2017 und 2018 wurden durch die BP nach Wiederaufnahme erlassen, ebenso wurde durch die BP der Erstbescheid 2019 erlassen. Die Bescheide 2020 und 2021 (jeweils vom 13.5.2024) folgten ebenfalls diesen Feststellungen.

In der Folge wurden seitens der Bf. (nach erfolgten Fristverlängerungen) mit Schreiben vom **30.9.2024 Beschwerde** erhoben, ein Antrag auf Unterbleiben einer Beschwerdeverentscheidung gestellt und ausgeführt:

A.1a Begründung zu Punkt 1- Rechtswidrige Nichtanerkennung zukünftiger Gehaltsentwicklungen bei Ermittlung der Jubiläumsgeldrückstellung

Für die Bildung der Jubiläumsgeldrückstellungen sind die steuerrechtlichen Sonderregelungen des § 14 Abs 12 iVm Abs 6 EStG anzuwenden. Für die Berechnung besteht ein Wahlrecht zwischen der versicherungs- und der finanzmathematischen Berechnung. Für beide Berechnungsmethoden ist für steuerliche Zwecke das Gegenwartswertverfahren mit einem Rechnungszinssatz iHv 6 % heranzuziehen.

Aus Vereinfachungsgründen ist eine Ableitung des Gegenwartswertverfahren aus dem unternehmensrechtlich anerkannten Teilwertverfahren zulässig. Dabei ist von dem nach dem Teilwertverfahren errechneten Rückstellungsbetrag (=unternehmensrechtlich gebildeter Rückstellungsbetrag) ein gleichbleibender Abschlag von 10 % vorzunehmen. Voraussetzung für diese vereinfachte Berechnungsmethode ist, dass beim Teilwertverfahren ein Rechnungszinsfuß von 6 % zu Grunde gelegt wurde bzw vor dem Abschlag die mit einem anderen Rechnungszinsfuß ermittelte „Teilwertrückstellung“ auf einen Rechnungszinsfuß von 6 % umgerechnet wurde (siehe dazu EStR 2000, Rz 3431; Kanduth-Kristen in Jakom (Hrsg), EStG (2023) § 14 Rz 77; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), EStG 21 § 14 Tz 72; Winkler in Wiesner/Grabner/Wanke (Hrsg), EStG § 14 Tz 52; Mühlehner in Hofstätter/ Reichel (Hrsg), Die Einkommensteuer (EStG 1988) - Kommentar zu § 14 EStG Rz 27).

Im Gegensatz zum Gegenwartswertverfahren, bei dem Bezugsveränderungen über die verbleibende Laufzeit verteilt werden, wird beim Teilwertverfahren eine Bezugsveränderung über die gesamte Laufzeit der Verpflichtung verteilt.

Daher ist der Betrag der Rückstellung nach dem Teilwertverfahren stets höher als nach dem Gegenwartswertverfahren (vgl Rz 3431 EStR). Der Abschlag in Höhe von 10 % dient dazu, den Rückstellungsbetrag nach dem Gegenwartswertverfahren aus dem Teilwertverfahren abzuleiten, also den Gehaltstrend, der die Verteilung von Gehaltssteigerungen auf die gesamte Laufzeit sicherstellt, auszugleichen (hergeleitet zB bei Bruckner, ÖStZ 1999, 114 ff).

Bruckner (in ÖStZ 1999, 114 ff) zeigt dies auch anschaulich anhand eines Beispiels. Er hat dafür einen Jubiläumsgeldanspruch zu Beginn des Dienstverhältnisses iHv 100.000,00 Schilling, eine jährliche Bezugserhöhung iHv 3 %, die Auszahlung nach 25 Dienstjahren und einen Rechnungszinsfuß von 6 % zu Grund gelegt.

Er stellt die Rückstellung berechnet nach dem Teilwertverfahren und nach dem Gegenwartswertverfahren gegenüber und zeigt für beide Berechnungsmethoden die absolute Differenz und die relative Differenz in %.

Aus dieser Gegenüberstellung lässt sich folgendes ableiten:

- Spätestens zum Zeitpunkt des Dienstjubiläums führen sowohl das unternehmensrechtliche Teilwertverfahren als auch das steuerliche Gegenwartswertverfahren zur selben Rückstellungshöhe. Der Unterschied besteht daher nur in einer zeitlichen Verschiebung der Rückstellungsdotierung auf spätere Perioden bei m Gegenwartswertverfahren.
- Prozentuell liegt die niedrigere Rückstellung nach dem Gegenwartswertverfahren im äußersten Fall (im Jahr 17) um 12,4 % unter der höheren Abschreibung nach dem Teilwertverfahren. Der Durchschnitt aus den Abweichungen liegt bei 8,83 %.

Die Betriebsprüfung führt richtigerweise an, dass beim Gegenwartswertverfahren kein Gehaltstrend berücksichtigt wird, übersieht allerdings, dass genau diesem Umstand mit dem angesetzten Teilwertabschlag iHv 10 % Rechnung getragen wird. Eine Nichtberücksichtigung des Gehaltstrend bei gleichzeitigem Ansatz eines Teilwertabschlages würde den Rückstellungswert unsachgemäß doppelt reduzieren.

Seit dem RÄG 2014 schreiben sowohl § 211 Abs 1 UGB als auch AFRAC 27 die Anwendung der Nominalwertmethode (Bruttowertmethode) vor. Dabei sind jene Jubiläumsgelder zu schätzen, die in der Zukunft voraussichtlich zu leisten sein werden (Erfüllungsbetrag). Dafür sind die erwarteten jährlichen Bezugserhöhungen aufgrund üblicher Karriereschritte bzw. Valorisierungen zu berücksichtigen (vgl. Enzinger, SWK 2017, 434 ff). Mit dieser Bemessungsgrundlage ist die Jubiläumsgeldrückstellung nach dem Teilwertverfahren (unter Berücksichtigung des 6 % Rechnungszinsfußes) zu berechnen. Dieser nach dem Teilwertverfahren ermittelte Wert stellt für die Vereinfachungsregelung des 10 % Abschlags die Basis dar (Umrechnung Teilwertverfahren auf Gegenwartswertverfahren).

Über die für die Rückstellungsberechnung relevante Bemessungsgrundlage, also die Höhe des Anspruches, für die eine Rückstellung zu bilden ist, trifft das EStG keine Aussage. Für die steuerliche Rückstellungsberechnung ist daher die nach unternehmensrechtlichen Grundsätzen maßgebliche Bemessungsgrundlage auch für die steuerliche Rückstellung maßgeblich (keine Durchbrechung des Maßgeblichkeitsprinzips mangels abweichender gesetzlicher Regelungen im EStG). Die AFRAC-Stellungnahme 27 zu Personalrückstellungen nach dem UGB sieht vor, dass für die Bemessungsgrundlage für die unternehmensrechtliche Rückstellung jene Anspruchshöhe heranzuziehen ist, die voraussichtlich an den Arbeitnehmer zu leisten sein wird. Künftige Entwicklungen des Anspruches sind auf Basis von verlässlichen statistischen Erfahrungswerten zu ermitteln. Die für die unternehmensrechtliche Rückstellung relevanten Parameter, inklusive dem angesetzten Gehaltstrend, wurden in allen Jahren durch einen Versicherungsmathematiker (für jede Gesellschaft und jedes Jahr individuell) ermittelt und angesetzt. Diese Bemessungsgrundlagen sind aufgrund der Maßgeblichkeit auch für die Steuerbilanz anzusetzen.

Ausdrücklich klargestellt werden sollte, dass der Gehaltstrend kein „Rechnungszinssatz“ ist, mit dem die künftigen Ansprüche abgezinst werden, und auch keine Adaption des Rechnungszinssatzes darstellt. Vielmehr dient der Gehaltstrend der Berechnung der sachgerechten Ermittlung des voraussichtlichen Anspruches, somit der für die Rückstellungsberechnung in der Zukunft relevanten Bemessungsgrundlage.

Zum selben Erkenntnis kommt Kiesenhofer, in PV-Info 12/2017, der soweit überblickbar einzigen Aussage in der Literatur zu dieser Fragestellung.

Gegenteilige Auffassungen in der Literatur gibt es nicht und wurden von der Behörde auch nicht vorgebracht.

Es wird daher beantragt die zukünftigen Gehaltsentwicklungen bei der steuerrechtlichen Ermittlung der Jubiläumsgeldrückstellungen zu berücksichtigen.“

A.1b+c Begründung - Unzutreffender Festsetzung aufgrund Vorzeichenfehlers [1b+c]

Im Feststellungsbescheid 2020 wurde ein Aufwand für den Gehaltstrend iHv EUR 718,43 nicht anerkannt und daher hinzugerechnet. Im Jahr 2021 wurde im Rahmen der Steuererklärung jedoch ein Aufwand iHv EUR 513,16 angesetzt. Wird daher der Gehaltstrend nicht entsprechend der Beschwerde gem Punkt 1a. anerkannt, sind die Einkünfte laut Feststellungsbescheid 2020 vom 13.5.2024 um EUR 205,27 zu kürzen.

Im Feststellungsbescheid 2021 wurde ein Aufwand für den Gehaltstrend iHv EUR 173,89 nicht anerkannt und daher hinzugerechnet. Im Jahr 2021 wurde im Rahmen der Steuererklärung jedoch ein Ertrag iHv EUR 173,89 angesetzt. Wird daher der Gehaltstrend nicht entsprechend der Beschwerde gem Punkt 1a. anerkannt, sind die Einkünfte laut Feststellungsbescheid 2021 vom 13.5.2024 um EUR 347,78 zu kürzen.

4.2 Begründung zur Punkt 2- Rechtswidrige Nichtanerkennung der Eingangswerte

1 Sachverhalt

Die ***1*** Privatstiftung wurde mit Stiftungsurkunde vom 27.8.2007 von der Bf., Mag. VN ***2***, Mag. VN2 ***2*** und VN3 ***3*** als Stifter errichtet. Von der Bf. getätigte Geldzuwendungen an die ***1*** Privatstiftung iHv EUR 104.700 (gewidmete Bareinlage EUR 69.700,00 und EUR 35.000,00 Zuschuss) wurden anlässlich der Errichtung der Stiftung im Jahr 2007 geleistet und gemeinsam mit Beratungskosten iHv EUR 20.519,09 am Konto BI 1 100.031000.650 „Stifterrechte“ als Anschaffungskosten für den Vermögenswert „***1*** - Privatstiftung“ im Rechnungswesen der Bf. verbucht.

Am 16.11.2015 wurde die Stiftung mit Notariatsakt von den Stiftern VN ***2***, VN2 ***2*** und VN3 ***3*** entsprechend dem in der Stiftungsurkunde vorbehaltenen Widerrufsrecht widerrufen.

Nach ihrer Abwicklung wurde die Privatstiftung per 21.6.2017 aus dem Firmenbuch gelöscht. Der unternehmensrechtlich ausgewiesene Buchwert iHv EUR 38.000 wurde 2017 aufwandswirksam ausgebucht. In der steuerlichen MWR 2017 wurden die steuerlichen Korrekturen der vorangegangenen Außenprüfung iHv EUR 87.219,00 abgerechnet. Somit wurden 2017 steuerlich EUR 125.219,09 als Betriebsausgabe geltend gemacht.

Rechtliche Beurteilung

2.1 Feststellungen des FA für Großbetriebe laut Feststellungsbericht vom 17. Jänner 2024

Im Feststellungsbericht vom 17. Jänner 2024 vertritt das FA für Großbetriebe unter Punkt 2 die Ansicht, dass die von der Bf. getätigten Zuwendungen iHv EUR 125.219,09 anlässlich des Widerrufs der ***1*** Privatstiftung nicht anerkannt werden sollen. Dabei wird zunächst § 34 PSG wiedergegeben, wonach das Widerrufsrecht ausschließlich auf Stifter, bei denen es sich um natürliche Personen handelt, beschränkt ist.

Hieraus wird seitens des FA für Großbetriebe gefolgert, dass aufgrund des Verweises des § 27 Abs 5 Z 9 erster Satz EStG (zuvor § 27 Abs 1 Z 9 EStG bzw. ursprünglich in § 32 Z 4 lit b EStG idF vor dem SchenkMG) die Begünstigung der Anrechnung auf Stifter gem. § 34 PSG beschränkt sei. Es handle sich laut FA um eine Begünstigungsbestimmung, die sich auf die konkrete (natürliche) Person des Stifters als Letztbegünstigten im Fall des ihm gem § 34 PSG vorbehaltenen Widerrufs der Privatstiftung beziehe und nur für diesen Anwendungsfall die Anrechnung der Stiftungseingangswerte ermögliche.

Im vorliegenden Fall sei daher laut FA für Großbetriebe eine Anrechnung der Eingangswerte bei der Bf. als Letztbegünstigte nicht zulässig.

2.2 Anerkennung der Eingangswerte bei der Bf. als Letztbegünstigte für das Jahr 2017 iHv EUR 125.219,09 als dem Sinn und Zweck des § 27 Abs 5 Z 9 EStG entsprechende Rechtsfolge

Die im Feststellungsbericht vom 17. Jänner 2024 vertretene Rechtsmeinung des FA für Großbetriebe, dass nur natürliche Personen anrechnungsberechtigt iSd § 27 Abs 5 Z 9 EStG seien und juristischen Personen als Stifter eine Anrechnung verwehrt sein solle, da diese nicht widerrufsberechtigt sind, ist aus den nachfolgend angeführten Gründen aus unserer Sicht weder nachvollziehen noch entspricht diese dem Sinn und Zweck der Bestimmung des § 27 Abs 5 Z 9 EStG und ist daher als verfehlt anzusehen:

§ 27 Abs 5 Z 9 EStG lautet: „Ist ein Stifter im Falle des Widerrufs einer nicht unter § 4 Abs 11 Z 1 fallenden Privatstiftung Letztbegünstigter gem § 34 PSG, sind die Einkünfte auf seinen Antrag um die steuerlich maßgebenden Werte seiner vor dem 1. August 2008 getätigten Zuwendungen an die Privatstiftung zu kürzen. Dies gilt nur dann, wenn der Stifter diese Werte nachweist“.

- Der Begriff des Stifters wird weder durch § 27 Abs 5 Z 9 EStG definiert noch durch die betreffenden Gesetzesmaterialien konkretisiert. Dies bedeutet gleichzeitig auch, dass der Begriff des Stifters nach dem Gesetzeswortlaut nicht auf „natürliche Personen“ eingeschränkt ist oder der Gesetzgeber an irgendeiner Stelle einen derartigen Willen erkennen lassen hat. Vielmehr spricht dies dafür, dass dem Begriff des „Stifters“ iSd § 27 Abs 5 Z 9 EStG das stiftungsrechtliche Verständnis zugrunde zu legen ist. Nach § 3 Abs 1 PSG können Stifter einer Privatstiftung eine oder mehrere natürliche oder juristische Personen sein. Juristische Personen iSd § 3 Abs 1 PSG sind beispielsweise AG, GmbH, Genossenschaften oder Vereine (Arnold in Arnold, PSG § 3 Tz 20).

Dass eine juristische Person nicht widerrufsberechtigt ist (Arnold in Arnold, PSG § 34 Tz 12 f), rechtfertigt unseres Erachtens nicht die Schlussfolgerung, dass deshalb durch eine juristische Person als Stifter getätigte Zuwendungen nicht anzurechnen wären. Denn eine Nichtanrechnung würde der Zielsetzung des § 27 Abs 5 Z 9 EStG zuwiderlaufen. Sinn und Zweck dieser Vorschrift ist es, die Rückgabe des seinerzeit übergebenen Vermögens an den Stifter ertragsteuerlich zu begünstigen (Marschner, ZfS 2079, 137). In diesem Sinne vertritt Tanzer, dass Körperschaften, die nicht befähigt sind, eine Stiftung zu widerrufen, an der Kürzung um die Eingangswerte teilhaben können sollen, wenn eine physische Person als (Mit-)Stifterin von ihrem Widerrufsrecht wirksam Gebrauch gemacht habe (Tanzer, Privatstiftungs-Steuerrecht, Rz II/585).

Hinzuweisen ist weiters darauf, dass die Sichtweise der Betriebsprüfung weder in der Rechtsprechung noch im Schrifttum eine Stütze findet. Bisher gab es im Schrifttum lediglich eine einzige (wenngleich nicht näher begründete) Aussage, die einen Anhaltspunkt für die Sichtweise der Betriebsprüfung darstellen konnte. Diese stammt von Marschner (Optimierung der Familienstiftung [2019] Rz 1470) und wurde auch im Betriebsprüfungsprozess von der Betriebsprüfung vorgelegt. Hervorzuheben ist, dass diese Aussage von Marschner selbst anlässlich eines Ersuchens um Stellungnahme zu seiner Literaturaussage widerrufen wurde (siehe bitte die als Anlage beigefügte Stellungnahme von Dr. Marschner v 08.04.2024). Entgegen der Ansicht der Betriebsprüfung führt Marschner in seiner Stellungnahme vom 08.04.2024 wörtlich folgendes aus: „Der Autor dieser Zeilen schließt sich - nach Durchführung einer intensiven - Recherche der überzeugenden Sichtweise von Tanzer an. Dass der Autor an anderer Stelle (Marschner, Optimierung der Familienstiftung⁴ [2019] Rz 1470) die gegenteilige Meinung vertreten haben könnte, wird nicht aufrechterhalten; dieser damaligen Aussage liegt keine (ausreichende) Recherche zugrunde zumal dieser Text ohne Belege (Fußnoten) hinterlegt ist". Dabei kommt Marschner zu folgender Conclusio: „Durch den Widerruf der Privatstiftung durch die Mitstifter ist § 27 Abs 5 Z 1 EStG auf die Letztzuwendung anwendbar. Daher kann die mitstiftende Körperschaft auf die erhaltene Zuwendung ebenfalls ihre Stiftungseingangswerte anrechnen". Für die Ansicht der Betriebsprüfung besteht somit keine fachliche Grundlage mehr und sollte der nunmehr unbestrittenen Sichtweise des Schrifttums gefolgt werden, dass sich eine Anerkennung der Eingangswerte bei der Bf. als Letztbegünstigte für das Jahr 2017 iHv EUR 125.219,09 als zwingende Rechtsfolge der Regelung des § 27 Abs 5 Z 9 EStG ergibt.

Abschließend ist zu betonen, dass für die Ermittlung des Einkommens von juristischen Personen dem Grunde nach die einkommensteuerlichen Vorschriften maßgebend sind, soweit ihre Anwendung mit der Rechtsnatur der Körperschaft vereinbar ist und soweit sie nicht durch speziellere Vorschriften des KStG verdrängt werden. Eine Nichtanwendung des § 27 Abs 5 Z 9 EStG für Zwecke des Körperschaftsteuerrechts ließe sich weder aus dem KStG ableiten noch würde eine derartige Rechtsansicht durch Rechtsprechung oder Schrifttum gestützt.

Unseres Erachtens sprechen im Lichte der Zielsetzung des § 27 Abs 5 Z 9 EStG sowie aus systematischen und teleologischen Überlegungen (insbesondere auch aus Gründen der Vermeidung einer Doppelbesteuerung) und nicht zuletzt vor dem Hintergrund der zuvor dargestellten Literaturansicht eindeutige Argumente davor, dass auch juristischen Personen eine Anrechnung von isd § 27 Abs 5 Z 9 EStG getätigten Zuwendungen zu gewähren ist.“

Weiters wurden Anträge auf Entscheidung durch den Senat und Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt. Auf die Erlassung einer Beschwerdeventscheidung wurde verzichtet.

In der Beschwerde vom 30.9.2024 wurde auf eine Beschwerdeventscheidung verzichtet und wurde die Beschwerde innerhalb von drei Monaten an das Bundesfinanzgericht vorgelegt. Das Unterbleiben einer Beschwerdeventscheidung erfolgte demnach nach § 262 Abs. 2 BAO zu Recht.

Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht mit Vorlagebericht vom 30.12.2024 hinsichtlich der Jahre 2017 bis 2021 vorgelegt.

Das Verfahren hinsichtlich des Jahres 2022 wurde separat im Jahr 2025 vorgelegt.

Zur unzutreffenden Festsetzung aufgrund falschen Betrages im Jahr 2020 und 2021 wird im Vorlagebericht ausgeführt:

„Beschwerdepunkt A.1b+c Unzutreffende Festsetzungen aufgrund falschen Betrages im Jahr 2020 und Vorzeichenfehlers 2021

a) Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2020

Am 20.3.2024 wurde für 2020 eine berichtigte Steuererklärung beim Finanzamt via FinanzOnline eingereicht.

Darin wurden die Feststellungen der Außenprüfung in Bezug auf die Tz 4 Darlehen xy vom Unternehmen des Prüfungsberichtes für dieses Jahr "nachgezogen".

Die Berücksichtigung des Gehaltstrends bei Berechnung der Jubiläumsgeldrückstellung wurde in der berichtigten Erklärung beibehalten. Dies ist auch aus der berichtigten MW Rechnung für das Jahr 2020 ersichtlich (Hinweis auf die Beilage „Bf. KÖSt Erklärung 2020 Anpassung BP“). Die vom Unternehmen vorgenommene Abrechnung in Bezug auf die Berücksichtigung des Gehaltstrends bei Berechnung der Jubiläumsgeldrückstellung beträgt im Jahr 2020 - € 718,43. Diese Abrechnung wurde von der bescheiderlassenden Stelle abweichend von der berichtigten Erklärung im Rahmen der Veranlagung durch Zurechnung iHv 718,43 korrigiert (Hinweis auf die Beilage „erläuternde Berechnung zu Pkt. A.1b+c“).

Die Ausführungen in der Beschwerde, dass im Fall der Nichtanerkennung des Gehaltstrends die Einkünfte laut Feststellungsbescheid 2020 um € 205,27 zu kürzen wären, weil im Jahr 2021 im Rahmen der Steuererklärung ein Aufwand von 513,16 angesetzt worden sei, kann anhand der vorliegenden Unterlagen rechnerisch von der belangten Behörde nicht nachvollzogen werden. Wird der Beschwerde im Beschwerdepunkt A.1a nicht stattgegeben, ist daher entgegen dem Beschwerdevorbringen keine Änderung erforderlich.“

b) Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2021

Am 20.3.2024 wurde für 2021 eine berichtigte Steuererklärung beim Finanzamt via FinanzOnline eingereicht.

Darin wurden die Feststellungen der Außenprüfung in Bezug auf die Tz 4 Darlehen xy vom Unternehmen des Prüfungsberichtes für dieses Jahr "nachgezogen".

Die Berücksichtigung des Gehaltstrends bei Berechnung der Jubiläumsgeldrückstellung wurde in der berichtigten Erklärung beibehalten. Dies ist auch aus der berichtigten MW Rechnung für das Jahr 2021 ersichtlich (Hinweis auf die Beilage „Bf. KST Erklärung 2021 Anpassung BP“). Die vom Unternehmen vorgenommene Abrechnung in Bezug auf die Berücksichtigung des Gehaltstrends bei Berechnung der Jubiläumsgeldrückstellung beträgt im Jahr 2021 - € 173,89. Diese Abrechnung wurde von der bescheiderlassenden Stelle abweichend von der berichtigten Erklärung im Rahmen der Veranlagung durch Zurechnung iHv 173,89 korrigiert (Hinweis auf die Beilagen „erläuternde Berechnung zu Pkt A.1b+c“ und „Berichtigte Erklärung_31.12.2021“).

Wird daher der Gehaltstrend vom BFG nicht entsprechend der Beschwerde gem. Pkt A.1a anerkannt, ist, nach Ansicht des FAG keine weitere Änderung erforderlich.

Die Ausführungen in der Beschwerde, dass im Fall der Nichtanerkennung des Gehaltstrends die Einkünfte laut Feststellungsbescheid 2021 um € 347,78 zu kürzen wären, weil im Jahr 2021 im Rahmen der Steuererklärung eine Ertrag iHv 173,89 angesetzt worden sei, kann anhand der vorliegenden Unterlagen rechnerisch von der belangten Behörde nicht nachvollzogen werden. Wird der Beschwerde im Beschwerdepunkt A.1a nicht stattgegeben, ist daher entgegen dem Beschwerdevorbringen keine Änderung erforderlich.“

Mit Fax vom 20.3.2025 wurde durch die Bf. betreffend dem Jahr 2019 ergänzend vorgebracht, dass sich durch die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes zur Abfertigungsrückstellung (RV/5101309/2018) das steuerliche Ergebnis des Jahres 2019 um € 124.447,88 vermindere, was im vorläufigen Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2019 vom 21.3.2024 noch nicht berücksichtigt sei.

Diesem Vorbringen wird laut telefonischer Mitteilung seitens der Amtspartei nicht widersprochen.

Mit Mail vom 26. Mai 2025 übermittelte die Amtspartei die in der Beilage übermittelte Stellungnahme samt Beilagen und führte ergänzend aus: „Wie bereits besprochen, habe ich die finanzmathematische Berechnung der Jubiläumsgeldrückstellung für 2016, die das Unternehmen im Zuge der Außenprüfung vorgelegt hat (größtenteils leider ohne Formeln) nachgerechnet und mit den finanzmathematischen Teilwertverfahren-Berechnungsvarianten von Enzinger (SWK 2017, 434ff) verglichen. Aus diesen Berechnungsvarianten, die alle aufgrund der unternehmensrechtlichen Vorgaben zukünftige Gehaltssteigerung beinhalten, ist meines Erachtens sehr gut ersichtlich, wie erheblich die Berücksichtigung zukünftiger Gehaltssteigerungen vom Berechnungsergebnis nach einkommensteuerlichen Bestimmungen (Gegenwartswertverfahren) gem. § 14 Abs 12 EStG abweicht. Im Übrigen entspricht die Berechnungsvariante des Unternehmens keiner der Varianten von Enzinger.“

In der **Stellungnahme vom 26. Mai 2025** wird ausgeführt:

„Tz. 6 Gehaltstrend Jubiläumsgeldrückstellung im Bericht gem. § 150 BAO für 2016

Aufgrund der unter RV/5101398/2019 vorlegten Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2016 wurde dem Bundesfinanzgericht für 2016 gem. § 265 Abs 6 BAO die im Bericht gem. § 150 BAO vom 14.3.2024 (zugestellt am 21.3.2024) in der Tz. 6 Jubiläumsgeldrückstellung Gehaltstrend dargestellte Feststellung der Außenprüfung mitgeteilt. Gegen diese Feststellung der Außenprüfung wurde für die Jahre 2017 -2019 und für die abweichend von den eingereichten Erklärungen durchgeführten Veranlagungen der Folgejahre 2020 – 2022 Beschwerde eingebracht.

Für 2022 wurde eine BVE erlassen, da bisher der Gehaltstrend von der bescheiderlassenden Stelle des FAG nicht gekürzt wurde und daher die Beschwerde in diesem Punkt unbegründet war. Gegen diese BVE wurde zwischenzeitig ein Vorlageantrag gestellt.

Materiellrechtlich ist im Jahr 2016, wie in den bereits beschwerdegegenständlichen Jahren, die Berücksichtigung der geschätzten zukünftigen Lohn- und Gehaltssteigerungen bei der Berechnung der steuerlichen Jubiläumsgeldrückstellung strittig. Vom geprüften Unternehmen wurden in der Körperschaftsteuererklärungen 2016 (in der beigelegten steuerlichen Mehr-Weniger-Rechnung [MWR]) eine Korrektur zur im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss ausgewiesenen Jubiläumsgeldrückstellung geltend gemacht [KZ 9282 Korrekturen im Zusammenhang mit Sozialkapitalrückstellungen].

Konkret wurde erstmals im Jahr 2016 in der MWR bei der Korrektur „Jubiläumsgeldrückstellung“ in Höhe von - € 15.721,93 in einer Fußnote offengelegt, dass " 1) Die steuerliche Jubiläumsgeldrückstellung [...] nach der Teilwertmethode mit einem Rechnungszinssatz von 6% berechnet (gem § 14 Abs 12 iVm Abs 6 Z 6) [wurde]. Der Teilwertabschlag von 10% und der Fluktuationsabschlag von 25% wurden berücksichtigt (Rz 3431 und 3428 EStR). Der für die Berechnung der unternehmensrechtlichen

Rückstellungswerte vom Versicherungsmathematiker angesetzte Gehaltstrend (2,5%) wurde im Sinn des Maßgeblichkeitsprinzips auch bei der Berechnung der steuerlichen Jubiläumsgeldrückstellung berücksichtigt."

Abweichend zu den folgenden Jahren wurde im Jahr 2016 der Unterschiedsbetrag, der sich aus der Berücksichtigung des Gehaltstrends ergeben hat, nicht gesondert in der steuerlichen MWR ausgewiesen.

Der auf den Gehaltstrend entfallende Rückstellungsmehrbetrag in Höhe von € 14.255,25 war anhand der im Rahmen der Außenprüfung erstmals vorgelegten Detailberechnungsunterlagen ersichtlich.

Sachverhalt - Rechtswidrige Nichtanerkennung zukünftiger Gehaltsentwicklungen bei der Ermittlung der Jubiläumsgeldrückstellung

Der dem Grunde nach nicht strittige Sachverhalt stellt sich zusammengefasst wie folgt dar:

Erstmals mit dem Geschäftsjahr 2016 (Bilanzstichtag 31.12.2016) wurde mit steuerrechtlicher Wirkung zusätzlich zur Jubiläumsgeldrückstellung, die nach den Bestimmungen des § 14 Abs 12 EStG auf Basis der zum jeweiligen Bilanzstichtag aktuellen Bezüge gebildet wurde, ein Jubiläumsgeldrückstellungsbetrag für die geschätzten zukünftigen Lohn- und Gehaltssteigerungen zwischen dem Bilanzstichtag und den voraussichtlichen Eintrittszeitpunkten der jeweiligen Dienstjubiläen geltend gemacht.

Für die Berechnung der zukünftigen Lohn- und Gehaltsentwicklung wurde steuerrechtlich der gleiche Steigerungssatz angesetzt, der auch der unternehmensrechtlichen Berechnung zugrunde gelegt wurde.

Aus den im Zuge der Außenprüfung erstmals vorgelegten Berechnungsunterlagen zur Ermittlung der steuerlichen Jubiläumsgeldrückstellung für den gegenständlichen Bilanzstichtag geht hervor, dass die Jubiläumsgeldrückstellung anhand des finanzmathematischen Teilwertverfahrens und mit einem Rechnungszinssatz von 6 % ermittelt wurde. Konkret wurde die steuerliche Rückstellung für jeden Dienstnehmer und jedes Dienstjubiläum getrennt berechnet.

Dabei wurde in einem ersten Schritt die Jubiläumsgeldrückstellung ohne Berücksichtigung zukünftiger Gehaltssteigerungen gem. § 14 Abs 12 EStG berechnet. Es wurden die voraussichtlichen Dienstjubiläumszuwendungen laut Kollektivvertrag anhand des zum Bilanzstichtag 31.12.2016 aktuellen Bezuges ermittelt. Die Lohnnebenkosten wurden unter Berücksichtigung der zweifachen Höchstbemessungsgrundlage anteilig berücksichtigt. Die anhand dieser Bemessungsgrundlagen mit dem Rechnungszinssatz gem. § 14 Abs 6 Z 6 EStG von 6% gebildeten Rückstellungsbeträge wurden um einen Fluktuationsabschlag von 25% und einen Teilwertverfahrensabschlag von 10% (insgesamt um 32,50%) reduziert und entsprechen

somit den gesetzlichen Bestimmungen des § 14 Abs 12 EStG und den Regelungen der Einkommensteuerrichtlinien.

In einem zweiten Schritt wurden diese steuerlichen Rückstellungsbeträgen für die einzelnen Dienstjubiläen mit dem geschätzten Prozentsatz (2,5% p.a.) der zukünftigen jährlichen Lohn- und Gehaltssteigerung für den Zeitraum zwischen dem Bilanzstichtag 31.12.2016 und dem voraussichtlichen Eintritt des jeweiligen Dienstjubiläums aufgezinste. Die Differenz aus der so ermittelten Jubiläumsgeldrückstellung und dem Jubiläumsgeldrückstellungsbetrag gem. § 14 Abs 12 EStG wurde von der Beschwerdeführerin in der steuerlichen MWR zusätzlich geltend gemacht. Der in der steuerlichen MWR für 2016 ausgewiesene Korrekturbetrag umfasst somit einerseits die üblichen Differenzen aufgrund der unterschiedlichen Berechnungsparametern zwischen unternehmensrechtlicher und steuerrechtlicher Berechnung der Jubiläumsgeldrückstellung und andererseits die Differenzen, die sich ausschließlich aus der Berücksichtigung der geschätzten zukünftigen Lohn- und Gehaltssteigerungen zwischen dem Bilanzstichtag 31.12.2016 und den voraussichtlichen Eintrittszeitpunkten der jeweiligen Dienstjubiläen ergeben.

Im Übrigen wird auf die Ausführungen im Bericht in Tz. 6 verwiesen.

Stellungnahme und rechtliche Würdigung - Nichtanerkennung zukünftiger Gehaltsentwicklungen bei der Ermittlung der Jubiläumsgeldrückstellung

§ 14 Abs 12 EStG regelt die steuerrechtliche Bildung von Rückstellungen für die Verpflichtung zu einer Zuwendung anlässlich eines Dienstjubiläums. Dabei ist die Rückstellung unter sinngemäßer Anwendung des § 14 Abs 6 Z 1 bis 3, des Abs 6 Z 6 sowie der Abs 8 und 9 EStG zu bilden.

Die im gegenständlichen Zusammenhang maßgeblichen Bestimmungen ergeben sich aus § 14 Abs 6 Z 2 und Z 3 EStG. Demnach sind gem. Abs 6 Z 2 Jubiläumsgeldrückstellungen erstmals im Jahr der Jubiläumsgeldzusage zu bilden, wobei Veränderungen der Jubiläumsgeldzusage wie neue Zusagen zu behandeln sind. Als neue Zusagen gelten auch Änderungen der Jubiläumsgeldbemessungsgrundlage und Indexanpassungen von Jubiläumsgeldzusagen. Gem. Abs 6 Z 3 ist der Rückstellung im jeweiligen Wirtschaftsjahr so viel zuzuführen, als bei Verteilung des Gesamtaufwandes auf die Zeit zwischen der Jubiläumsgeldzusage und dem Zeitpunkt des vorgesehenen Anfalls des Dienstjubiläums auf das einzelne Wirtschaftsjahr entfällt.

Aufgrund der gesetzlichen Regelungen in Abs 6 Z 2 ist nach Rechtsansicht des Finanzamtes für Großbetriebe (FAG) unmissverständlich klargestellt, dass jede Änderung der Jubiläumsgeldzusage bzw. der Jubiläumsgeldbemessungsgrundlage sowie jede Indexanpassung - worunter auch Lohn- und Gehaltsänderungen zu subsumieren sind - nach der erstmaligen Zusage bzw. nach dem Dienst Eintritt ausschließlich wie eine neue Zusage zu behandeln ist.

Aufgrund der gesetzlichen Anordnung in Abs 6 Z 3 ist der Gesamtaufwand aus der Jubiläumsgeldverpflichtung auf die Jahre beginnend mit der Zusage bis zum voraussichtlichen Anfall des Jubiläumsgeldes zu verteilen.

Nach den Bestimmungen des EStG ist daher zwingend und ausschließlich das Gegenwartswertverfahren anzuwenden. Folglich ist - nach dem Rechtsverständnis des FAG - die Berücksichtigung von zukünftigen Lohn- und Gehaltssteigerungen bei der Berechnung der Jubiläumsgeldrückstellungen explizit ausgeschlossen, auch wenn diese aus Vereinfachungsgründen nach dem Teilwertverfahren erfolgt.

Der vom geprüften Unternehmen in der Beschwerde 2017 - 2022 vorgebrachten Argumentation, das EStG treffe hinsichtlich der für die Rückstellungsberechnung relevanten Bemessungsgrundlage keinerlei Aussagen, kann das FAG, soweit sich diese Argumentation auf die Berücksichtigung zukünftiger Lohn- und Gehaltssteigerungen bezieht, aus den zuvor angeführten Gründen nicht folgen.

Die für die Berechnung von Jubiläumsgeldrückstellungen maßgeblichen Bestimmungen des § 14 Abs 6 iVm § 14 Abs 12 EStG sind zwingendes Steuerrecht. Für das FAG ist daher die Argumentation des Unternehmens, dass die aus den unternehmensrechtlichen Bestimmungen und der Stellungnahme ARFAC 27 abgeleiteten Bemessungsgrundlagen aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips auch für die steuerliche Ermittlung angesetzt werden müssten, nicht nachvollziehbar.

Gem. § 211 Abs 1 UGB sind Rückstellungen mit dem bestmöglich zu schätzenden Erfüllungsbetrag anzusetzen. In der Stellungnahme AFRAC 27, der grundsätzlich keine normative Kraft im Sinne eines Gesetzes zukommt, wird ausgeführt, dass bei Jubiläumsgeldern, die mit einem bestimmten Prozentsatz des Monatsbezuges im Zeitpunkt der Fälligkeit eines Jubiläumsgeldes definiert sind, die voraussichtliche Entwicklung des Monatsbezuges bis zum Zeitpunkt der Fälligkeit des Jubiläumsgeldes zu berücksichtigen ist.

Eine Maßgeblichkeit des UGB kann grundsätzlich nur dann gegeben sein, wenn zwingendes Unternehmensrecht auf nachgiebiges Steuerrecht trifft. Trifft aber - wie im gegenständlichen Fall zwingendes Unternehmensrecht auf zwingendes Steuerrecht, geht aufgrund des Gesetzesvorbehaltes des § 5 Abs 1 erster Satz EStG das zwingende Steuerrecht immer dem Unternehmensrecht vor (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 5 Tz 18).

Die vom geprüften Unternehmen in der Beschwerde 2017-2022 angeführte Vereinfachungsregelung zur Ableitung des steuerlichen Gegenwartswertverfahrens aus dem Teilwertverfahren ist im Übrigen lediglich eine in den Einkommensteuerrichtlinien genannte, fakultativ anwendbare Möglichkeit ohne gesetzlichen Normencharakter und daher nach dem Rechtsverständnis des FAG im gegenständlichen Kontext für die Maßgeblichkeit unbeachtlich.

Die Maßgeblichkeit der Unternehmensbilanz ist nach Rechtsansicht des FAG im Zusammenhang mit Jubiläumsgeldrückstellungen insoweit gegeben, als diese nach Unternehmensrecht zwingend zu bilden sind und daher gem. § 5 Abs 1 iVm § 14 Abs 1 EStG dem Grunde nach auch steuerlich zu bilden sind.

Hinsichtlich der Rückstellungsberechnung sind aber ausschließlich die zwingenden Bestimmungen des EStG maßgeblich.

Das geprüfte Unternehmen führt in der Beschwerde 2017-2022 aus, dass beim Teilwertverfahren, im Gegensatz zum Gegenwartswertverfahren, eine Bezugsveränderung über die gesamte Laufzeit der Verpflichtung verteilt wird und daher der Rückstellungsbetrag nach dem Teilwertverfahren stets höher als nach dem Gegenwartswertverfahren sei. Der nach den EStR Rz 3431 vorgesehene Abschlag von 10 % diene dazu, den Rückstellungsbetrag nach dem Gegenwartswertverfahren aus dem Teilwertverfahren abzuleiten. Das geprüfte Unternehmen zieht unter Verweis auf Bruckner, ÖStZ 1999, 114ff den Schluss, dass mit diesem 10%igen Abschlag auch der vom Unternehmen ab dem Jahr 2016 erstmalig angesetzte Gehaltstrend, mit dem alle zukünftigen Gehaltssteigerungen für die gesamte Laufzeit zwischen dem 31.12.2016 und den voraussichtlichen Eintrittszeitpunkten der einzelnen Dienstjubiläen berücksichtigt werden, ausgeglichen wäre. Dazu wird auf ausgewählte Details aus dem zuvor angeführten Artikel verwiesen und Bruckner zitiert, wonach die durchschnittliche Abweichung zwischen Teilwertverfahren und Gegenwartswertverfahren bei rd. 8,83% liege.

Basierend auf den Überlegungen, dass der pauschale Abschlag von 10% nicht nur die durchschnittlichen Abweichungen zwischen Gegenwartswert- und Teilwertverfahren ausgleiche, sondern auch die Differenzen, die sich aus der Berücksichtigung aller zukünftigen Lohn- und Gehaltssteigerungen ergeben, wird kritisiert, dass das FAG den Rückstellungswert unsachgemäß doppelt reduziert hätte.

Einerseits weil der Teilwertabschlag von 10% vorgenommen wurde und andererseits weil der Gehaltstrend nicht anerkannt wurde. Dieser Ansicht kann das FAG aus den folgenden Gründen nicht folgen. Die Unterschiede der Rückstellungsbeträge zwischen Teilwert- und Gegenwartswertverfahren ergeben sich nicht erst aufgrund der unterschiedlichen Berücksichtigung der zukünftigen zum Bilanzstichtag noch nicht fixierten Gehaltssteigerungen zwischen dem Bilanzstichtag und Anfallszeitpunkt des Dienstjubiläums.

Vielmehr ergeben sich die Unterschiede bereits aus den unterschiedlichen Verteilungsmodalitäten der zwischen erstmaliger Zusage (idR Eintrittsdatum) und dem aktuellen Bilanzstichtag tatsächlich erfolgten Gehaltsänderungen bei diesen beiden Berechnungsverfahren.

Konkret wird beim Teilwertverfahren jede nach der erstmaligen Zusage erfolgte Gehaltsänderung auf den Zeitpunkt der erstmaligen Zusage zurückbezogen. Somit kommt es

bei der Berechnung nach dem Teilwertverfahren - bei Ansatz des zum jeweiligen Bilanzstichtag aktuell zustehenden Bezuges (ohne zukünftige Gehaltserhöhungen) - zu einer automatischen Nachholung der Bezugserhöhung bis zum Bilanzstichtag, während beim Gegenwartswertverfahren diese Gehaltsänderungen immer erst ab dem Zeitpunkt der Änderung berücksichtigt werden.

Schon aus diesem Grund und ohne Berücksichtigung zukünftige Gehaltssteigerungen liegt der nach dem Teilwertfahren (mit Nachholung der Bezugserhöhungen) ermittelte Rückstellungsbetrag regelmäßig über jenem, der sich aus der Ermittlung nach dem Gegenwartswertverfahren (mit Verteilung sämtlicher Bezugserhöhungen auf die restliche Dienstzeit bis zum Dienstjubiläum) ergibt. Dazu führt Bruckner (ÖStZ 1999, 114ff) sehr ausführlich aus, dass beim Teilwertverfahren die Berechnung der Rückstellung immer auf Basis des aktuellen Bezuges erfolgt und es damit immer zu einer automatischen Nachholung aller Bezugserhöhungen zwischen Datum der Zusage und Rückstellungsberechnungszeitpunkt kommt, während beim Gegenwartswertverfahren sämtliche Bezugserhöhungen auf die restliche Dienstzeit bis zum Dienstjubiläum verteilt werden.

Nach Ansicht des FAG trifft Bruckner in seinem Artikel, entgegen der Interpretation des geprüften Unternehmens, keine Aussagen zur Behandlung zukünftiger, zum jeweiligen Rückstellungsberechnungszeitpunkt noch nicht erfolgter Bezugserhöhungen. Seine Berechnungsmodelle gehen ausschließlich von dem zum jeweiligen Berechnungszeitpunkt aktuellen Bezug aus. Er beschäftigt sich ausschließlich mit den Auswirkungen, die sich aufgrund der unterschiedlichen Behandlung jener Bezugssteigerungen ergeben, die zwischen erstmaliger Zusage und Berechnungszeitpunkt der Rückstellung bereits eingetreten sind. Dabei zeigt Bruckner auf, dass lediglich auf Basis der zum jeweiligen Berechnungszeitpunkt bereits eingetretenen Bezugserhöhungen die Abweichung zwischen Gegenwartswertverfahren (mit Verteilung der Bezugserhöhungen auf die verbleibende Dienstzeit bis zum Dienstjubiläum) und Teilwertverfahren (mit Nachholung dieser Bezugserhöhungen) bei durchschnittlich rd. 8,83% liegt. Er befürwortete daher in seinem Artikel die (letztlich in den EStR umgesetzte) Möglichkeit, aus Vereinfachungsgründen mittels eines pauschalen Abschlages von rd. 9 % vom in der Praxis gängigen Teilwertverfahren auf das gem. EStG alleine zulässige Gegenwartswertverfahren umzurechnen. Vergleicht man die Berechnungsmethode des geprüften Unternehmens (mit zukünftigen Gehaltssteigerungen, ohne Teilwertabschlag und unter Ansatz der gleichen Parameter, die Bruckner angewendet hat) mit dem von Bruckner in seinem Artikel dargestellten Berechnungen zum Gegenwartswertverfahren und Teilwertverfahren, ergibt sich eine durchschnittliche Abweichung von 60,75% über die gesamte Laufzeit gegenüber dem Gegenwartswertverfahren und eine Abweichung von durchschnittlich 47,75% gegenüber dem Teilwertverfahren ohne Berücksichtigung zukünftiger Gehaltssteigerungen.

Unabhängig davon, dass aus den EStR keine über das Gesetz hinausgehenden Rechte oder Pflichten begründet werden können, soll nach Ansicht des FAG der im Gesetz nicht vorgesehene Teilwertabschlag von 10% zur vereinfachten Ermittlung des Rückstellungsbetrages nach dem Gegenwartswertverfahren lediglich die Unterschiedsbeträge zwischen diesen beiden Verfahren pauschal abdecken, die sich alleine aus der Berücksichtigung jener Bezugsänderungen ergeben, die zwischen erstmaliger Zusage (=Dienst Eintritt) und maßgeblichem Zeitpunkt der Rückstellungsermittlung bereits eingetreten sind.

Der Abschlag umfasst nach dem Rechtsverständnis des FAG aber nicht jene Unterschiedsbeträge, die sich zusätzlich aufgrund der Berücksichtigung zukünftiger Gehaltsänderungen ergeben.

Die Berücksichtigung zukünftiger Gehaltssteigerungen ist gesetzlich aufgrund der verpflichtenden Anwendung des Gegenwartswertverfahrens explizit ausgeschlossen. Sollte der 10%ige Abschlag - wie das Unternehmen vermeint - auch jene zukünftigen Gehaltssteigerungen zwischen maßgeblichen Rückstellungsermittlungszeitpunkt und Eintritt des Dienstjubiläums abdecken, würde diese Vorgehensweise eine unverhältnismäßige und sachlich wohl nicht gerechtfertigte Schlechterstellung jener Steuerpflichtigen bewirken, die gem. § 14 Abs 12 EStG das Gegenwartswertverfahren anwenden.

Das FAG weist auch darauf hin, dass das geprüfte Unternehmen bei der Jubiläumsgeldrückstellungsberechnung den Teil der Jubiläumsgeldrückstellung, der auf die Berücksichtigung des Gehaltstrends entfällt, gesondert ermittelt hat. Jener Teil der Jubiläumsgeldrückstellung, der keinen zukünftigen Gehaltstrend umfasst, wurde vom geprüften Unternehmen mit dem Teilwertabschlag iHv 10% vereinfacht aus dem Teilwertverfahren auf das Gegenwartswertverfahren umgerechnet. Insoweit wurden lediglich die Unterschiedsbeträge zwischen Teilwertverfahren und Gegenwartswertverfahren, die sich aus der Nachholung der bis zum jeweiligen Bilanzstichtag bereits erfolgten Bezugserhöhungen ergeben, ausgeglichen. Der Teil der Jubiläumsgeldrückstellung, der auf die Berücksichtigung der zukünftigen Lohn- und Gehaltssteigerungen zwischen zum Bilanzstichtag 31.12.2016 und dem Eintritt des jeweiligen Dienstjubiläums entfällt, wurde gesondert berechnet und zusätzlich steuerlich geltend gemacht. Da vom FAG im Rahmen der Außenprüfung ausschließlich dieser zusätzlich geltend gemachte Rückstellungsteil nicht anerkannt wurde, ist es nach Ansicht des FAG zu keiner doppelten Kürzung gekommen.

Im Übrigen wird auf die ausführliche Begründung im Bericht in Tz. 6 verwiesen.

Sollte der Rechtsansicht des geprüften Unternehmens gefolgt werden, wird vorsorglich beantragt bei der erstmaligen Berücksichtigung des Gehaltstrends bei der Berechnung der Jubiläumsgeldrückstellung das Nachholverbot zu berücksichtigen.“

Die Richterin fertigte in der Folge am **11. Juni 2025 einen Beschluss** aus, in dem sie den Parteien den bisherigen Verfahrenslauf und den bisher festgestellten, vorläufigen Sachverhalt zur Stellungnahme und Ergänzung übermittelte.

Die Stellungnahme der **Amtspartei langte am 2. Juli 2025** ein. Der festgestellte Sachverhalt wurde bestätigt und wurde die Berechnung der sich aus der Auflösung wegen Nichtanerkennung der Abfertigungsrückstellung für 2019 ergebende Aufwand rechnerisch ermittelt.

Mit **Beschluss vom 11. Juli 2025** wurde der Bf. die Stellungnahme der Amtspartei übermittelt und wurde die telefonisch vereinbarte Fristverlängerung bis 8. August 2025 bestätigt.

Am **8. August 2025** wurde seitens der steuerlichen Vertretung eine Stellungnahme eingebracht und wurde hinsichtlich Privatstiftung ausgeführt:

„§ 27 Abs 5 Z 9 EStG sieht vor, dass die Einkünfte um die steuerlich maßgebenden Eingangswerte zu kürzen sind. Nach Tanzer ergibt sich aus der Bestimmung des § 27 Abs 5 Z 9 EStG keine Begrenzung des Kürzungsbetrages mit dem Zuwendungsbetrag (Tanzer in Arnold/Stangl/Tanzer, Privatstiftungssteuerrecht, Rz II/5B9).

Zuwendungen an unbeschränkt steuerpflichtige unter § 7 Abs 3 KStG fallende Körperschaften sind immer im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erfassen, auch wenn sie Substanzauszahlungen bei der Zuwendenden darstellen, und unterliegen nicht der Endbesteuerung (StiftR Rz 256). Zuwendungen und auf Ebene der Körperschaft nach allgemeinen Grundsätzen zu erfassen und eine etwaige Kapitalertragsteuer ist im Wege der Veranlagung auf die Körperschaftsteuer anzurechnen (keine Endbesteuerungswirkung auf Ebene einer Körperschaft). In diesem Sinne vertritt Tanzer, dass sich ein Negativsaldo bei Körperschaften jedenfalls steuerwirksam auswirkt (Tanzer in Arnold/Stangl/Tanzer, Privatstiftungssteuerrecht, Rz 11/589). Im Übrigen verweisen wir auf unsere Beschwerde vom 30.9.2024 zu den Feststellungsbescheiden der Jahre 2019 bis 2022.“

Im **Erörterungsgespräch vom 18. September 2025** wurden zunächst die Anträge auf mündliche Verhandlung und Entscheidung durch den Senat zurückgezogen. Hinsichtlich Jubiläumsgeldrückstellung wurde auf die Ausführungen im Erörterungstermin zum Verfahren RV/5101398/2019, der ebenfalls am 18. September 2025 stattfand, verwiesen.

In der Niederschrift finden sich folgende Ausführungen:

„Dazu werden folgende Themen erörtert:

- 1) Anerkennung dem Grunde nach

Stiftung wurde widerrufen, Widerruf kann nach § 34 PSG nur von einer natürlichen Person erfolgen.

Daraus folgert die Amtspartei aus dem gesetzlichen Wortlaut, des § 27 Abs. 5 Z 9 EStG „Letztbegünstigter gemäß § 34“ folgert die Amtspartei, dass auch nur natürliche Personen anrechnungsberechtigt im Sinne des § 27 Abs 5 Z 9 EStG seien.

Vertreter der Beschwerdeführerin: Unsere Rechtsansicht dazu ist, dass eine juristische Person zwar die Stiftung nicht widerrufen kann, aber trotzdem an der Kürzung der Eingangswerte teilhaben kann. Eine gegenteilige Rechtsansicht geäußert von Marschner in RZ 54, Familienstiftung, wurde von ihm widerrufen mit Schreiben vom 09.04.2024. Dieses wird nochmals vorgelegt.

Vertreter der belangten Behörde: Wir haben uns auf den Gesetzeswortlaut § 27 Abs. 5 Z 9 EStG bezogen. Dieser verweist auf § 34 PSG und wir sehen hier keinen Auslegungsspielraum.

Vertreter der belangten Behörde: Begünstigte Person im Sinne des § 27 Abs. 5 Z 9 EStG kann nach Ansicht der belangten Behörde nur eine natürliche Person sein, auch wenn der Begriff der begünstigten Person im § 6 PSG geregelt ist.

Vertreter der belangten Behörde: Das ist eine reine Rechtsfrage.

Vertreter der Beschwerdeführerin: Steuerlogisch würde es mehr Sinn machen, die Anrechnung auch von einer juristischen Person zuzulassen. Die Beschwerdeführerin hat Ausgaben getätigt, diese sollten sich auswirken.

Vertreter der belangten Behörde: Dies trifft aber auch zu, wenn die Privatstiftung aus einem anderen Grund als einem Widerruf liquidiert wird.

Richterin: Es wird ein Erlös besteuert, der eigentlich ein Rückfluss aus der Stiftung ist.

Steuerliche Vertretung: Sie behandeln diesen Fall wie eine normale Liquidation. Wie leiten Sie ab, dass die Ausgaben nicht anerkannt werden können? Wo gibt es im KStG ein Abzugsverbot?

Vertreter der belangten Behörde: Die Privatstiftung ist eine eigentümerlose Institution. Daher kann ich keine Ausgaben geltend machen. Dies war Thema der vorigen Betriebsprüfung im Zuge derer eine Teilwertabschreibung nicht anerkannt wurde.

Keine weiteren Ergänzungen.

2) Anerkennung der Höhe nach

Bf. begehrt € 125.219,09, FA beantragt im Falle einer Anerkennung dem Grunde nach € 25.699,98

Vertreter der belangten Behörde: Bis August 2008 war das im § 32 Z 4 geregelt. Im lit. a wird die Zuwendung geregelt, in lit. b wird der Widerruf geregelt.

Hier wird auf die erhaltene Zuwendung bezuggenommen. Daher ergibt sich eine betragsmäßige Begrenzung. Man kann nicht mehr angerechnet bekommen, als man Letztzuwendungen bekommen hat. Auch natürliche Personen sind hier betragsmäßig begrenzt. Auch eine Körperschaft kann unserer Meinung nach nicht den ganzen Eingangswert abrechnen, wenn die Letztzuwendung geringer als diese ist. Keinesfalls können Aufwendungen über Stiftungserrichtung im Sinne des § 27 Abs. 5 Z 9 gegengerechnet werden. Daher können die Beratungskosten niemals Teil des Eingangswertes werden.

Vertreter der Beschwerdeführerin: Aber die Beratungskosten und auch die gesamten getätigten Aufwendungen und Zuwendungen an die Privatstiftung stellen einen Aufwand dar, der abgezogen werden kann, wenn seine Abzugsfähigkeit nicht ausgeschlossen ist.

Vertreter der belangten Behörde: Diese Aufwendungen stellen keine steuerrechtlichen Betriebsausgaben dar im Sinne des § 4.

Richterin: Die Unterlagen betreffend der Vor-BP wurden bis jetzt nicht vorgelegt.

Vertreter der belangten Behörde: Die Unterlagen werden nachgereicht.

Die Unterlagen der Vor-BP werden vom Finanzamt für Großbetriebe bis 30. September 2025 der Richterin übermittelt. Ebenso werden den steuerlichen Vertretern die Unterlagen übermittelt.

Richterin: Gibt es noch Ergänzungen bezüglich dieser Anrechnung?

Alle Parteien: Keine Ergänzungen.

Sonstiges:

Aus der Entscheidung betreffend Abfertigungsrückstellung ergibt sich unstrittig eine Verminderung des steuerlichen Ergebnisses 2019 in Höhe von 123.447,88 Euro.“

Mit **Mail vom 18. September 2025** wurde seitens der Amtspartei der BP-Bericht der VorBP vom 22. Mai 2018 und die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 30.1.2018 übermittelt.

Dort finden sich zur ***1*** Privatstiftung unter TZ 4 folgende Feststellungen:

„Sachverhalt:

Dem Finanzanlagenverzeichnis des Unternehmens kann entnommen werden, dass eine „Beteiligung“ an einer Privatstiftung in der Höhe von EUR 104.700,00, sowie

Vertragserrichtungskosten in der Höhe von EUR 20.519,09 aktiviert wurden. Im Prüfungszeitraum erfolgten sodann Teilwertabschreibungen im Jahr 2013 in der Höhe von EUR 70.000,00, sowie im Jahr 2015 im Ausmaß von EUR 17.219,00.

Neue Tatsachen / Beweise:

Erst durch die im Rahmen der Prüfung vorgelegten Unterlagen wurde erstmalig ersichtlich, dass eine Teilwertabschreibung an der aktivierten Zuwendung an eine Privatstiftung vorgenommen wurde.

Als diesbezüglichen Beweis wird der vorgelegte Kontoauszug betreffend die Privatstiftung zum 31.12.15 mit handschriftlichen Ergänzungen angeführt.

Prüferfeststellung /Rechtliche Würdigung:

Charakteristikum der Privatstiftung ist der Umstand, dass es sich dabei um ein „eigentümerloses“ Vermögen handelt, dem kraft Gesetz Rechtspersönlichkeit zuerkannt wird. Diese „Eigentümerlosigkeit“ bedeutet, im Gegensatz zu den meisten anderen juristischen Personen, dass eine Privatstiftung weder über Eigentümer noch über Mitglieder oder Gesellschafter verfügt. Eine Beteiligung als Gesellschafter oder Mitglied ist somit definitionsgemäß unmöglich (Arnold in Arnold (Hrsg), Privatstiftungsgesetz - Kommentar³ (2013) zu § 1 PSG - Begriff, Rz. 8) Folglich kann eine Stiftung niemals ein Bestandteil des Finanzanlagevermögens eines Unternehmens sein und dadurch einer etwaigen Teilwertabschreibung zugänglich gemacht werden. Dies bedingt, dass die im Prüfungszeitraum vorgenommenen Teilwertabschreibungen zur Gänze zu neutralisieren sind und die Privatstiftung aus dem Finanzanlagevermögen auszuscheiden ist (siehe auch Marschner in Jakom EStG, 10. Aufl. 2017, § 4, Rz. 418).“

Mit Mail vom 23.9.2025 wurde von der Prüferin eine Nachricht samt Berechnung übermittelt, in welchem die mit der steuerlichen Vertretung abgestimmten Beträge zum Punkt „Berechnungsdifferenzen 2020 und 2021“ dargelegt wurden.

Mit Mail vom 30.9.2025 wurde seitens der steuerlichen Vertretung ein Mail übermittelt, worin ausgeführt wird, dass es für die Errichtung der ***1*** Privatstiftung einen betrieblichen Grund aus Sicht der Bf. gegeben habe. Es habe die Überlegung bestanden, Beteiligungen an anderen Gesellschaften von der Bf. an die Privatstiftung zu übertragen, um diese aus dem Einflussbereich der GT herauszulösen und damit eine Konsolidierungspflicht zu vermeiden.

Dazu wurde im Anhang ein Schreiben von LeitnerLeitner vom 20.7.2007 an die Bf. übermittelt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. ist Gruppenmitglied einer Unternehmensgruppe mit Gruppenträger GT. Der Bilanzstichtag ist der 31.12. des Jahres. Die Bf. ermittelt ihren Gewinn nach § 5 EStG.

In der Beschwerde vom 30.9.2024 wurde auf eine Beschwerdeverentscheidung verzichtet und wurde die Beschwerde innerhalb von drei Monaten an das Bundesfinanzgericht vorgelegt. Das Unterbleiben einer Beschwerdeverentscheidung erfolgte demnach nach § 262 Abs. 2 BAO zu Recht.

Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht mit Vorlagebericht vom 30.12.2024 hinsichtlich der Jahre 2017 bis 2021 vorgelegt.

Das Verfahren hinsichtlich des Jahres 2022 wurde separat im Jahr 2025 vorgelegt und wird nach Ablauf der Revisionsfrist oder nach Revision und Entscheidung durch den Verwaltungsgerichtshof entschieden.

1) Abfertigungsrückstellung

Zum Sachverhalt betreffend Abfertigungsrückstellung wird auf die Entscheidung vom 10. Dezember 2024, (BFG 10.12.2024, RV/5101309/2018) verwiesen. Der dort festgestellte Sachverhalt wird dieser Entscheidung zugrunde gelegt. Gegen die Entscheidung wurde keine Revision erhoben. Lt. Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 8. August 2025 ist dieser Punkt nicht mehr verfahrensgegenständlich und wurde die Entscheidung anerkannt. Formal ist die Beschwerde vom 27. Mai 2017 unerledigt geblieben und wurde dem Beschwerdebegehren im verfahrensgegenständlichen Bescheid vom 18. März 2024 nicht Folge gegeben. Daher gilt die Beschwerde vom 27. Mai 2017 auch gegen den nunmehr verfahrensgegenständlichen Bescheid vom 18.3.2024 gerichtet.

Die Nichtanerkennung der Abfertigungsrückstellung führt unstrittig zu einer Reduktion des steuerlichen Ergebnisses 2019 um € 124.447,88.

2) Jubiläumsgeldrückstellung

Zum Sachverhalt betreffend Jubiläumsgeldrückstellung darf, um Wiederholungen zu vermeiden, auf die Seiten 22 und 23 der Entscheidung BFG vom 29. September 2025, RV/5101398/2019, verwiesen werden.

Der dort festgestellte Sachverhalt wird unverändert dieser Entscheidung zugrunde gelegt.

3) *1*** Privatstiftung**

Die ***1*** Privatstiftung wurde mit Stiftungsurkunde vom 27.8.2007 von Bf., Mag. VN ***2***, Mag. VN2 ***2*** und VN3 ***3*** als Stifter errichtet. Von Bf. getätigte Geldzuwendungen an die ***1*** Privatstiftung iHv 104.700 € (gewidmete Bareinlage 69.700,00 € und 35.000,00 € Zuschuss) wurden anlässlich der Errichtung der Stiftung im Jahr 2007 geleistet und gemeinsam mit Beratungskosten iHv 20.519,09 € am Konto 12547 „Stifterrechte“ als Anschaffungskosten für den Vermögenswert „***1*** – Privatstiftung“ im Rechnungswesen der Bf. verbucht.

Bei den zugewendeten Vermögenswerten handelt es sich um „Altvermögen“. (Zuwendung an die Privatstiftung bis 31.7.2008)

Im Zuge der vorangegangenen Außenprüfung wurden die 2013 und 2015 vorgenommenen Abschreibungen dieses Vermögenswertes iHv 70.000,00 € bzw. 17.219,00 € steuerlich neutralisiert, da eine Privatstiftung als eigentümerlose Körperschaft weder über Eigentümer, Mitglieder oder Gesellschafter verfügt, folglich auch nicht Bestandteil des Finanzanlagevermögens eines Unternehmens sein kann und daher auch keine Teilwertabschreibung möglich ist. Im Übrigen wurde festgestellt, dass die Privatstiftung aus diesem Grund steuerlich aus dem Finanzanlagevermögen auszuscheiden ist.

Bei der ***1*** Privatstiftung handelt es sich nicht um eine betriebliche Privatstiftung gem. § 4 Abs 11 Z 1 EStG.

Am 16.11.2015 wurde die Stiftung mit Notariatsakt von den Stiftern VN ***2***, VN2 ***2*** und VN3 ***3*** entsprechend dem in der Stiftungsurkunde vorbehaltenen Widerrufsrecht widerrufen.

Das Guthaben aus der Abwicklung lt. der am 2.2.2017 aufgestellten „korrigierten Schlussrechnung zum 30.12.2016“ iHv 25.699,98 € wurde ohne KEST Abzug an die letztbegünstigte Bf. zugewendet und vom geprüften Unternehmen als Ertrag verbucht.

Nach Abwicklung wurde die Privatstiftung per 21.6.2017 aus dem Firmenbuch gelöscht.

Der unternehmensrechtlich ausgewiesene Buchwert iHv. 38.000,- € wurde 2017 aufwandswirksam ausgebucht. In der steuerlichen MWR 2017 wurden die steuerlichen Korrekturen der vorangegangenen Außenprüfung iHv 87.219,00 € abgerechnet. Somit wurden 2017 steuerlich 125.219,09 € als Betriebsausgabe geltend gemacht. Diese wurde von der Betriebsprüfung nicht anerkannt.

4) Korrektur Vorzeichenfehler

Die Berechnungsdifferenz konnte zwischen den Parteien geklärt werden. Dies ergibt sich aus dem Mail der Amtspartei vom 23.9.2025. Zur Berechnung wird auf das Ende dieser Entscheidung verwiesen.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist unstrittig, dies wurde in den Erörterungsterminen vom 18. September 2025 sowohl betreffend Jubiläumsgeldrückstellung als auch betreffend Privatstiftung bestätigt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung 2018, teilweise Stattgabe 2017, 2019 bis 2021)

1) Abfertigungsrückstellung

Zur rechtlichen Beurteilung betreffend Abfertigungsrückstellung wird auf die Entscheidung vom 10. Dezember 2024, (Bundesfinanzgericht 10.12.2024, RV/5101309/2018) verwiesen. Die dortige rechtliche Beurteilung wird auch dieser Entscheidung zugrunde gelegt. Gegen die Entscheidung wurde keine Revision erhoben. Lt. Schreiben der steuerlichen Vertretung ist dieser Punkt nicht mehr verfahrensgegenständlich. Die Beschwerde war in diesem Punkt abzuweisen. Die Abweisung führt zu einer Änderung im Jahr 2019. (siehe Punkt 4)

2) *1*** Privatstiftung**

Nach § 3 Abs. 1 PSG können Stifter einer Privatstiftung eine oder mehrere natürliche oder juristische Personen sein.

Gemäß § 34 PSG kann eine Privatstiftung vom Stifter nur dann widerrufen werden, wenn er sich den Widerruf in der Stiftungserklärung vorbehalten hat. Einem Stifter, der eine juristische Person ist, kann ein Widerruf nicht vorbehalten werden.

Nach § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Nach § 4 Abs. 11 Z 1 EStG 1988 in der am 31.12.2017 gültigen Fassung gilt:

„Für Zuwendungen an und von Privatstiftungen gilt folgendes:

1. Zuwendungen an Privatstiftungen sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen Betriebsausgaben:

a) Die Privatstiftung dient nach der Stiftungsurkunde und der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar dem Betriebszweck des stiftenden Unternehmers oder auch mit diesem verbundener Konzernunternehmen. Verteilt die Privatstiftung die Zuwendungen gemäß § 13 Abs. 1 Z 1 vorletzter Satz des Körperschaftsteuergesetzes 1988, sind die Zuwendungen gemäß dieser Verteilung abzugsfähig.

b) Die Privatstiftung dient nach der Stiftungsurkunde und der tatsächlichen Geschäftsführung der Unterstützung betriebszugehöriger Arbeitnehmer. Die Zuwendungen des stiftenden Arbeitgebers sind dabei nur in dem in Abs. 4 Z 2 lit. b genannten Ausmaß und nur unter folgenden Voraussetzungen als Betriebsausgabe abzugsfähig:

(...)

Die Stiftungsurkunde sieht vor, dass das Vermögen bei Auflösung der Privatstiftung nur den Begünstigten zufällt und bei Fehlen von Begünstigten nur für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke im Sinne der Bundesabgabenordnung verwendet werden darf.

c) Die Privatstiftung dient nach der Stiftungsurkunde und der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar der Weitergabe von Beteiligungserträgen im Sinne des § 10 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 aus Beteiligungen am Unternehmen des Arbeitgebers oder an mit diesem verbundenen Konzernunternehmen. Verteilt die Privatstiftung die Zuwendungen gemäß § 13 Abs. 1 Z 1 vorletzter Satz des Körperschaftsteuergesetzes 1988, sind die Zuwendungen gemäß dieser Verteilung abzugsfähig. Stifter laut der Stiftungsurkunde können nur der Arbeitgeber, die mit diesem verbundenen Konzernunternehmen und die innerbetrieblich bestehende gesetzliche Arbeitnehmervertretung sein. Die Zuwendungen des Stifters sind dabei nur insoweit abzugsfähig, als es sich um Beteiligungen am Unternehmen des Arbeitgebers oder an mit diesem verbundenen Konzernunternehmen oder um den für die Anschaffung solcher Beteiligungen notwendigen Geldbetrag, weiters um Aufwendungen für die Gründung und die laufende Betriebsführung der Stiftung handelt und folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

(...)“

§ 27 Abs. 5 Z 9 EStG 1988 in der am 31.12.2017 gültigen Fassung lautet: „Ist ein Stifter im Falle des Widerrufs einer nicht unter § 4 Abs. 11 Z 1 fallenden Privatstiftung Letztbegünstigter gemäß § 34 des Privatstiftungsgesetzes, sind die Einkünfte auf seinen Antrag um die steuerlich maßgebenden Werte seiner vor dem 1. August 2008 getätigten Zuwendungen an die Privatstiftung zu kürzen. Dies gilt nur dann, wenn der Stifter diese Werte nachweist. Für Zuwendungen nach dem 31. Juli 2008 erfolgt die Kürzung um den Letztstand des Evidenzkontos gemäß Z 8 lit. c. Die Kürzung gilt sinngemäß für den Widerruf einer ausländischen Stiftung oder sonstigen Vermögensmasse, die jeweils mit einer Privatstiftung vergleichbar sind, mit der Maßgabe, dass die nach österreichischem Steuerrecht ermittelten Werte anzusetzen sind. Voraussetzung für die Kürzung bei Widerruf einer ausländischen Stiftung (Vermögensmasse) ist, dass für die Zuwendung an die ausländische Stiftung (Vermögensmasse) Stiftungseingangssteuer oder Erbschafts- oder Schenkungssteuer entrichtet wurde.“

Aus den zitierten Rechtsvorschriften ergibt sich für den gegenständlichen Fall folgendes:

Charakteristikum der Privatstiftung ist der Umstand, dass es sich um ein „eigentümerloses“ Vermögen handelt, dem kraft Gesetz Rechtspersönlichkeit zuerkannt wird. Diese „Eigentümerlosigkeit“ bedeutet, dass eine Privatstiftung weder über Eigentümer noch über Mitglieder oder Gesellschafter verfügt. Der Stifter kann seine Zuwendung nicht als Wirtschaftsgut aktivieren. (Marschner in Jakom EStG, 10. Aufl. 2017, § 4, Rz. 418) Die Vor-BP hat deshalb die Privatstiftung zu Recht steuerrechtlich aus dem Finanzanlagevermögen ausgeschieden.

Wie aus § 3 Abs. 1 PSG ausdrücklich ersichtlich, können juristische Personen Stifter einer Privatstiftung sein.

Sie können diese Privatstiftung allerdings nach § 34 PSG ausdrücklich nicht widerrufen.

Strittig ist zwischen den Parteien in rechtlicher Sicht, ob sich aus dem Ausschluss vom Widerruf einer Privatstiftung für juristische Personen ergibt, dass sie auch von der Anrechnung der Stiftungseingangswerte ausgeschlossen sind, wovon die Amtspartei ausgeht, da § 27 Abs. 5 Z 9 EStG 1988 auf § 34 PSG verweist.

Dieser Ansicht wird seitens der Richterin nicht gefolgt. Unstrittig wurde die Stiftung gemäß § 34 PSG von einer hierzu berechtigten natürlichen Person widerrufen. Unstrittig war auch die Bf. Stifter.

Nach dem ausdrücklichen Gesetzeswortlaut „Ist **ein Stifter** im Falle **des Widerrufs** einer nicht unter § 4 Abs. 11 Z 1 fallenden Privatstiftung Letztbegünstigter gemäß § 34 des Privatstiftungsgesetzes, sind die Einkünfte auf seinen Antrag um die steuerlich maßgebenden Werte seiner vor dem 1. August 2008 getätigten Zuwendungen an die Privatstiftung zu kürzen.“ ergibt sich nach Ansicht der Richterin, dass jeder Stifter nach einem Widerruf die Stiftungseingangswerte anrechnen darf. Hätte der Gesetzgeber dies ausschließen wollen, hätte er „ist ein Stifter im Falle seines Widerrufs...“ formuliert. Dass die Bf. die Stiftung nicht widerrufen kann, ändert zudem nichts an ihrer Stellung als Letztbegünstigte.

Eine Nichtanwendung dieser Gesetzesbestimmung auf juristische Personen würde ihrer Zielsetzung, die Rückgabe des seinerzeit übergebenen Vermögens an den Stifter ertragsteuerlich zu begünstigen, zuwiderlaufen. Diesbezüglich wird den Ausführungen der Bf. gefolgt, zumal für die Ermittlung des Einkommens von juristischen Personen dem Grunde nach die einkommensteuerlichen Vorschriften maßgeblich sind, soweit keine spezielleren Vorschriften im KStG enthalten sind.

Diese Rechtsansicht wird auch von Tanzer, Privatstiftungs-Steuerrecht² (2009) Rz II/585 geteilt, wo ausgeführt wird:

„Nur wenn die (gesamte) Auflösung einer Privatstiftung durch einen - rechtsgültigen - Widerruf iSd § 34 PSG bewirkt wird, greift die Kürzungsbestimmung ein. Andernfalls, also in Verfolgung

aller anderer Auflösungsgründe iSd § 35 Abs 1 PSG, steht nicht einmal dem Stifter diese Begünstigung zu. Die Rechtsmöglichkeit der Eingangskürzung erstreckt sich nur auf „den Stifter“ im Rechtssinn von § 34 PSG (arg dessen ausdrückliche und alleinige Zitierung in § 27 Abs 1 Z 9 erster Satz EStG). Diese mittelbare Tatbestandswirkung führt dazu, dass eine Person, der gar kein Widerrufsrecht gegenüber der Stiftung zusteht, auch in ihrer Eigenschaft als (Gesamt-)Rechtsnachfolgerin eines Stifters davon niemals Gebrauch machen kann. Körperschaften, die nicht befähigt sind, eine Stiftung zu widerrufen, dieses Recht steht nur natürlichen Personen als Stiftern zu (arg § 34 zweiter Satz PSG), können dennoch an der Kürzung um die Eingangswerte teilhaben. Dies ist dann der Fall, wenn eine physische Person als (Mit-)Stifterin von ihrem Widerrufsrecht wirksam Gebrauch gemacht hat.“

Die Betriebsprüfung stützte diese Nichtanrechnung vorrangig auf Marschner, Optimierung der Familienstiftung, 4. Aufl, 2019, Tz 1470: „§ 27 Abs 5 Z 9 EStG stellt auf den Stifter als Letztbegünstigten gemäß § 34 PSG ab. Dies bedeutet, dass nur natürliche Personen anrechnungsberechtigt sind. Juristische Personen als Stifter erhalten keine Anrechnung, da diese nicht widerrufsberechtigt sind (Rz 54).“ Diese Rechtsansicht wurde von ihm jedoch im Schreiben vom 9.4.2024 an die steuerliche Vertretung nicht aufrecht erhalten.

Grundsätzlich kann daher die Bf. nach Ansicht der RichterIn die Stiftungseingangswerte anrechnen.

Fraglich ist, in welcher Höhe dies möglich ist.

Die Amtspartei führte diesbezüglich im Vorlagebericht vom 30.12.2024 aus, dass die Übertragung des Restvermögens an die Letztbegünstigten einer Zuwendungsbesteuerung unterliege. Bei Anwendung des § 27 Abs. 5 Z 9 EStG handle es sich um eine Kürzungsbestimmung, wonach der Stifter als Letztbegünstigter bei „Altvermögen“ (Zuwendung an die Stiftung vor dem 1.8.2008) auf Antrag seine steuerlichen Eingangswerte (in diesem Fall € 104.700) von der Bemessungsgrundlage (in diesem Fall € 25.699,98) abziehen könne. Diese Anwendung des § 27 Abs 5 Z 9 EStG könne demnach nicht dazu führen, dass über die erfolgswirksame Übertragung des Restvermögens (Konto 5456 2017: € 25.699,98) hinaus, die gesamte seinerzeitige Zuwendung inklusive „aktivierter“ Beratungskosten (€ 125.219,09) aufwandswirksam werde. Die Anrechnung gem. § 27 Abs 5 Z 9 EStG könne, nach Ansicht der belangten Behörde vorbehaltlich der Ausführungen im vorhergehenden Punkt a) maximal bis zu einem Betrag in Höhe von € 25.699,98 aufwandswirksam werden. Im Falle der Stattgabe der Beschwerde in diesem Punkt dem Grunde nach, werde beantragt, dass ein Anrechnungsbetrag iHv. maximal € 25.699,98 berücksichtigt werde.

Die Bf. führte dazu in ihrem Schreiben vom 8.8.2024 aus: „§ 27 Abs 5 Z 9 EStG sieht vor, dass die Einkünfte um die steuerlich maßgebenden Eingangswerte zu kürzen sind. Nach Tanzer ergibt sich aus der Bestimmung des § 27 Abs 5 Z 9 EStG keine Begrenzung des

Kürzungsbetrages mit dem Zuwendungsbetrag (Tanzer in Arnold/Stangl/Tanzer, Privatstiftungssteuerrecht, Rz II/5B9).

Zuwendungen an unbeschränkt steuerpflichtige unter § 7 Abs 3 KStG fallende Körperschaften sind immer im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erfassen, auch wenn sie Substanzauszahlungen bei der Zuwendenden darstellen, und unterliegen nicht der Endbesteuerung (StiftR Rz 256). Zuwendungen und auf Ebene der Körperschaft nach allgemeinen Grundsätzen zu erfassen und eine etwaige Kapitalertragsteuer ist im Wege der Veranlagung auf die Körperschaftsteuer anzurechnen (keine Endbesteuerungswirkung auf Ebene einer Körperschaft). In diesem Sinne vertritt Tanzer, dass sich ein Negativsaldo bei Körperschaften jedenfalls steuerwirksam auswirkt (Tanzer in Arnold/Stangl/Tanzer, Privatstiftungssteuerrecht, Rz 11/589). Im Übrigen verweisen wir auf unsere Beschwerde vom 30.9.2024 zu den Feststellungsbescheiden der Jahre 2019 bis 2022.“

Die zitierte Meinung von Tanzer lautet im Vollzitat: „Nur für Körperschaften als Empfänger von Letztzuwendungen, die mit einem Minus-Saldo abgerechnet worden sind, folgten daraus allgemein steuerbedeutsame negative Kapitaleinkünfte, die jedenfalls ausgleichs- wenn auch im außerbetrieblichen Bereich nicht vortragsfähig wären. Dies deshalb, weil Körperschaften an der Endbesteuerung im Bereich der Beteiligungserträge nach § 93 Abs 2 Z 1 EStG, wozu auch (Letzt-)Zuwendungen aus außerbetrieblich-eigennützigen Privatstiftungen zählen, nicht teilnehmen (arg § 97 Abs 1 zweiter Satz EStG).“

Zutreffend führt die Bf. in Übereinstimmung mit RZ 256 der Stiftungssteuerrichtlinien aus, dass Zuwendungen an unbeschränkt steuerpflichtige unter § 7 Abs 3 KStG fallende Körperschaften immer im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erfassen sind, auch wenn sie Substanzauszahlungen bei der Zuwendenden darstellen, und nicht der Endbesteuerung unterliegen.

Entgegen der Meinung von Tanzer ergibt sich aber aus dem Zweck der Bestimmung des § 27 Abs. 5 Z 9 EStG, dass eine Anrechnung nur bis zum Betrag der Zuwendung möglich ist. Sinn und Zweck dieser Vorschrift ist, wie auch von der Bf. in der Beschwerde vom 30.9.2024 ausgeführt, die Rückgabe des seinerzeit übergebenen Vermögens an den Stifter ertragsteuerlich zu begünstigen.

Nach Ansicht der Richterin ist es nicht Zweck dieser Vorschrift, Aufwendungen, die bei Gründung der Privatstiftung aufgrund der Bestimmungen des § 4 Abs. 11 Z 1 EStG 1988 nicht abzugsfähig waren und auch nicht aktiviert werden konnten, im Zuge des Widerrufs einer Privatstiftung einem Betriebsausgabenabzug zuzuführen.

Die abzugsfähigen Stiftungseingangswerte sind demnach nach Ansicht der Richterin mit der Höhe der Zuwendung begrenzt und betragen € 25.699,98.

Zum Betriebsausgabenabzug von Beratungskosten zur Errichtung der Privatstiftung wird darauf hingewiesen, dass diese von dem Begriff der Stiftungseingangswerte im Sinne des § 27 Abs. 5 Z 8 lit d EStG nicht umfasst sind, da sie nicht zum Wert des gestifteten Vermögens gehören. Ein allgemeiner Betriebsausgabenabzug ist schon deshalb nicht möglich, weil diese Beratungskosten nicht im Jahr 2017 angefallen sind und eine Aktivierung nicht möglich war.

Aufwendungen einer Körperschaft im Zusammenhang mit einer Privatstiftung sind nicht nach dem allgemeinen Betriebsausgabenbegriff möglich, sondern nur unter den Einschränkungen der Spezialbestimmungen des § 4 Abs. 11 Z 1 EStG. Es liegt unstrittig keine in dieser Gesetzesbestimmung genannte Privatstiftung vor, wenn auch betriebliche Gründe für die Gründung vorlagen (Mail der Bf. vom 30.9.2025).

Der Beschwerde war in diesem Punkt teilweise stattzugeben.

3) Jubiläumsgeldrückstellung

Zur rechtlichen Beurteilung betreffend Jubiläumsgeldrückstellung darf, um Wiederholungen zu vermeiden, auf die Seiten 24 bis 29 der Entscheidung BFG vom 29. September 2025, RV/5101398/2019, verwiesen werden.

Diese rechtliche Beurteilung wird auch dieser Entscheidung zugrunde gelegt, weshalb die Beschwerde in diesem Punkt abzuweisen war.

4) Berechnungen Einkommen Gruppenmitglied

2017

Einkommen des Gruppenmitglieds lt. Bescheid vom 18.3.2024	898.842,30
Abrechnung Stiftungseingangswerte	25.699,98
Einkommen Gruppenmitglied lt. Erkenntnis	873.142,32

2019

Einkommen des Gruppenmitglieds lt. Bescheid vom 21.3.2024	1.562.167,98
---	--------------

Reduktion wg. Abfertigungsrückstellung	- 124.447,88
Einkommen Gruppenmitglied lt. Erkenntnis	1.437.720,10

2020

Einkommen des Gruppenmitglieds lt. Bescheid vom 13.5.2024	1.438.246,33
Reduktion wg. Berechnungsdifferenz	- 205,27
Einkommen Gruppenmitglied lt. Erkenntnis	1.438.041,06

2021

Einkommen des Gruppenmitglieds lt. Bescheid vom 13.5.2024	1.078.336,43
Reduktion wg. Berechnungsdifferenz	- 347,78
Einkommen Gruppenmitglied lt. Erkenntnis	1.077.988,65

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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. Zur Frage, ob auch eine juristische Person als Stifter die Stiftungseingangswerte anrechnen darf und in welcher Höhe, gibt es bislang keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Linz, am 10. November 2025

