

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Walter Aiglsdorfer in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Plan Treuhand GmbH Wirtschafts- und Steuerberatungsgesellschaft, Kudlichstraße 41-43, 4020 Linz über die Beschwerde vom 29. Juli 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 21. Juni 2016 betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2012, 2013 und 2014 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.
Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu 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) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Vorbemerkung:

Die Firma Beschwerdeführerin (in der Folge Beschwerdeführerin) ist ein Mitglied der B AG Gruppe, deren Gruppenträgerin die B AG (in der Folge C) ist. Wie die Gruppenträgerin und die anderen Gruppenmitglieder ermittelte die Beschwerdeführerin ihren Gewinn jeweils für ein abweichendes Wirtschaftsjahr vom 1.10. bis zum 30.9. eines Jahres.

Im Zuge einer bei den Unternehmen der B AG – Gruppe für die Jahre 2011 bis 2014 durchgeführten Außenprüfung durch das Finanzamt wurde bei der Beschwerdeführerin unter anderem Folgendes festgestellt:

Anmerkung.

Der Verfahrensgang wird hier nur sehr gekürzt wiedergegeben, da es in weitgehend gleichen Beschwerdepunkten bereits Entscheidungen betreffend andere Gruppenmitglieder gibt:

< BFG 16.9.2021, RV/5100938/2015;

< VwGH 5.3.2025, Ra 2022/15/0003;

< BFG 15.12.2021, RV/5100932/2018;

< VwGH 11.11.2025, Ro 2022/15/0014).

Verfahrensgang (gekürzt):

Im **Bericht bzw. der Niederschrift gem. § 150 BAO bzw. 149 Abs. 1 BAO** über das Ergebnis der Außenprüfung vom 12. Mai 2016 wurden im Wesentlichen folgende (hier streitgegenständliche) Feststellungen getroffen:

Tz. 2 Beteiligungsveräußerung D (E) - Sonderdividende:

Hier wurde betreffend das Jahr 2014 eine außerbücherliche Zurechnung in Höhe von 3.675.951,90 € vorgenommen.

Das Beteiligungsausmaß der Beschwerdeführerin wurde mit 24,5% beziffert (nach Ausscheiden der E-Werk F AG zum 9.12.2013).

Mit Ausschüttungsbeschluss E vom 17.12.2013 seien 4,8 Mio des Bilanzgewinnes an die Gesellschafter ausgeschüttet und weitere Ausschüttungen vorbehalten worden.

Mit außerordentlichen Hauptversammlung E vom 27.5.2014 sei eine zusätzliche Dividende iHv 25 Mio € beschlossen worden (Anteil der Beschwerdeführerin: 6.125.000,00 €).

Im Wirtschaftsjahr 2014 würde dies lt. BP zu einer steuerlichen Zurechnung bei der Beschwerdeführerin in Höhe von 6.125.000,00 € führen.

Tz. 3 und 4): Rückstellungen Nachschussverpflichtung Pensionsinstitut (im Folgenden kurz „PI“) und Rückstellung Beiträge - Sonderbeiträge PI:

	2012	2013	2014
Nachschussverpflichtung § 72	414.892,04	175.551,38	343.997,01
Sonderbeiträge § 72a	572.241,30	116.026,71	258.427,21

Diese Beträge wurden außerbilanziell zugerechnet.

Mit **Feststellungsbescheiden Gruppenmitglied 2012, 2013 und 2014** jeweils vom 21. Juni 2016 wurde den Feststellungen der Außenprüfung Rechnung getragen und die Einkommen des

Gruppenmitglieds Beschwerdeführerin entsprechend festgestellt.

Begründend wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung verwiesen.

Mit **Eingabe vom 29. Juli 2016** wurde innerhalb der verlängerten Rechtsmittelfrist **Beschwerde** gegen die Bescheide vom 21. Juni 2016 eingereicht.

Die Beschwerde richte sich gegen die Zurechnungen im Zusammenhang mit den Rückstellungen PI sowie der Behandlung der Sonderdividende seitens der E.

Nach Ansicht der Beschwerdeführerin sei für die Belastung aus den Nachschussverpflichtung des § 72 der Satzung des Pensionsinstituts der C Vorsorge in Form einer Rückstellung zu treffen.

Dies würde sinngemäß aufgrund § 72a der Satzung auch für zu leistenden Sonderbeiträge gelten.

Die Sonderdividende würde nach Ansicht der Beschwerdeführerin der Beteiligungsertragsbefreiung gemäß § 10 Abs. 1 KStG unterliegen.

Mit **Eingabe vom 23. Dezember 2016** wurde diese Beschwerde vom 29. Juli 2016 noch näher begründet.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 29. Juni 2017** wurde die Beschwerde vom 29. Juli 2016 (samt Ergänzungen) als unbegründet abgewiesen (jeweils eine Ausfertigung für die Beschwerdeführerin und eine für die Gruppenträgerin).

Mit **Eingabe vom 1. August 2017** wurde beantragt, gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen (**Vorlageantrag**). Darin wurde auch der Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung sowie auf Entscheidung durch den gesamten Senat gestellt.

In einer **Ergänzung vom 6. September 2017** wurden nähere Ausführungen zu den Bereichen Rückstellungen PI und Sonderdividende nachgereicht.

Im Folgenden wird auf bisherige Entscheidungen betreffend andere Gruppenmitglieder der Unternehmensgruppe C auszugsweise hingewiesen:

< B O **GmbH** für AB

BFG 16.9.2021, RV/5100938/2018:

*In dieser Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes wurde unter anderem der Bereich der **Rückstellungen PI** beurteilt.*

Nach umfangreicher Darstellung des Sachverhaltes sowie einer eingehenden Beweiswürdigung kam das Gericht zu dem Ergebnis, dass die für die einzelnen Jahre resultierende Nachschussverpflichtung jeweils frühestens am Bilanzstichtag jenes Jahres (=30.9.) als Rückstellung berücksichtigt werden kann, in dem sich der negativer Veranlagungserfolg für das betreffende Jahr UND ein negativer Wert der Schwankungsrückstellung abzeichnen, das heißt

als solche erkannt werden.

Von einer wirtschaftlichen Verursachung und einer ausreichenden Eintrittswahrscheinlichkeit von Nachschussverpflichtungen hinsichtlich aller zukünftigen Wirtschaftsjahre ab 2013 bis 2049 hätte im Jahr 2012 tatsächlich nicht ausgegangen werden können. Eine Rückstellung aus dem Titel der eingeschränkten Garantie in dem von der Beschwerdeführerin beantragten Ausmaß sei daher nicht möglich gewesen. Das diesbezügliche Beschwerdebegehren sei folglich abzuweisen gewesen (betrifft Nachschussverpflichtung gemäß § 70 der Satzung PI).

Zu den Sonderbeiträgen gemäß § 72a der Satzung PI wurde hingegen anders geurteilt.

Die sich aufgrund der Bestimmung des § 72a der Satzung PI ab 1.7.2012 ergebende Verpflichtung ist als einseitige Verpflichtung zugunsten Dritter (=Mitarbeiter) zu sehen, der unmittelbar keine Gegenleistung durch das PI gegenübersteht.

In diesem Fall fallen somit rechtliche und wirtschaftliche Verursachung der Verbindlichkeit im Jahr 2012 zusammen, was den Ansatz einer Rückstellung rechtfertigt.

Die Rückstellung aus dem Titel Sonderbeiträge gemäß § 72a der Satzung PI ist somit zulässig.

*Eine diesbezüglich eingebrachte Revision wurde zurückgewiesen (**VwGH 5.3.2025, Ra 2022/15/0003**).*

Der Verwaltungsgerichtshof hat also keine Bedenken gegen die rechtliche Beurteilung der genannten Entscheidung des BFG gehegt.

< G GmbH

BFG 15.12.2021, RV/5100932/2018:

*In dieser Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes wurde ebenfalls der Bereich der **Rückstellungen PI** beurteilt. Dieser Entscheidungsbereich ist ident mit jenem in der oben genannten Entscheidung.*

In dieser Entscheidung war allerdings ein weiterer Punkt zu beurteilen:

Sonderdividende E – dieser Streitpunkt ist auch bei gegenständlicher Beschwerde umfasst.

Bis 2014 ist die G GmbH und die L S/G/W neben der Hauptgesellschafterin K an der E beteiligt gewesen.

Das Gericht kam zu dem Ergebnis, dass die Sonderdividende sowohl auf Basis der Beurteilung nach dem wirtschaftlichen Eigentum als auch nach den Grundsätzen der Zurechnung der Einkünfte zum Zeitpunkt der Beschlussfassung am 27.5.2014 noch originär der Beschwerdeführerin als Beteiligungsertrag zuzurechnen gewesen ist.

Von den 25 Mio Euro der Sonderdividende stammen 9,8 Mio Euro aus thesaurierten Gewinnen der E, 15,2 Mio Euro hingegen aus der am 13.12.2013 beschlossenen Gewinnausschüttungen der Tochtergesellschaften. Der Anteil der Beschwerdeführerin an der Sonderdividende hat sich auf 7% belaufen. Von der anteiligen Sonderdividende der Beschwerdeführerin iHv 1.750.000,00 € sind somit 7% von 15,2 Mio Euro dem steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn zuzuordnen (=1.064.000,00 €), 7% von 9,8 Mio € hingegen als steuerfreie Beteiligungserträge

zu behandeln (=686.000,00 €).

Es waren nur die bis zur Veräußerung der Anteile tatsächlich realisierten und damit bereits ausschüttungsfähigen, anteiligen Gewinne der Beschwerdeführerin – das ist der anteilige Betrag an der „Sonderdividende E“ in Höhe von 686.000,00 € - bei dieser als originäre und somit steuerfreie Beteiligungserträge zu qualifizieren.

Jene Gewinnausschüttungen aus dem Bilanzgewinn des Wj 2013/14, deren Bezug sich die Beschwerdeführerin und L S/G/W im Zuge des Verkaufs noch ausbedungen hatten, sind als Erwerberin originär als Beteiligungserträge zuzurechnen, bei den Verkäuferinnen jedoch als steuerpflichtiger Ertrag zu erfassen.

Mit **Vorlagebericht vom 15. Juni 2018** wurde gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Nach umfassender Darstellung der Sach- und Rechtslage beantragte die belangte Behörde die Abweisung gegenständlicher Beschwerde.

Mit **Eingabe vom 5. März 2026** wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1.) Zum Beschwerdepunkt „Beteiligungsveräußerung/Sonderdividende E“

1.a) Sachverhalt:

Die Beschwerdeführerin (in oben genannter BFG-Entscheidung „L S/G/W“) und die G GmbH sind Gruppenmitglieder der C-Gruppe, deren Gruppenträgerin die C ist. Als solche sind sie Tochtergesellschaften der C. Bis 2014 waren sie neben der Hauptgesellschafterin K an der E, einer Aktiengesellschaft, beteiligt. Nach Übernahme der bisher von der E-Werk F AG (kurz L) gehaltenen Beteiligung ergaben sich folgende Beteiligungsverhältnisse an der E: K (68,5%); Beschwerdeführerin (24,5%); G GmbH (7%).

Gegenständlicher Sachverhalt ist unmittelbar auch der oben genannten Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes zu entnehmen und bildet einen wesentlichen Teil auch der gegenständlichen Entscheidung (vgl. BFG 15.12.2021, RV/5100932/2018). Um Wiederholungen zu vermeiden, wird aufgrund des identen Sachverhaltes auf diese Entscheidung verwiesen (Seiten 31ff).

1.b) Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich in Übereinstimmung mit den vorgelegten Unterlagen umfassend und lückenlos.

Auch in diesem Zusammenhang wird auf die Entscheidung des BFG verwiesen (vgl. BFG 15.12.2021, RV/5100932/2018), in welcher dieser Zusammenhang klar dargestellt wurde.

1.c) Rechtliche Würdigung

Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren war strittig,

1) ob jener Anteil an der Sonderdividende, die im Zusammenhang mit der Veräußerung der E-Anteile an deren Gesellschafter (Beschwerdeführerin und G GmbH) zwischen Abschluss des Aktienkaufvertrages ("Signing"/Verpflichtungsgeschäft) und Übergabe der Aktien ("Closing"/Verfügungsgeschäft) ausgeschüttet worden war, als steuerfreier Beteiligungsertrag gemäß § 10 Abs. 1 KStG 1988 oder als Teil des steuerpflichtigen Veräußerungsgewinnes zu qualifizieren war;

2) ob der Anteil an jenem pauschalen Dividendenbetrag, den die Beschwerdeführerin als Anteilsverkäuferin zwecks Abgeltung ihrer Dividendenansprüche vom Beginn des laufenden Wirtschaftsjahres 2013/2014 bis zum Vollzugstag der Anteilsabtretung erhalten sollte, als Kaufpreisforderung oder steuerfreier Beteiligungsertrag in Ansatz zu bringen war.

Qualifikation der anteiligen Sonderdividende als steuerfreier Beteiligungsertrag oder Teil des Veräußerungsgewinnes:

Gemäß § 10 Abs. 1 KStG 1988 sind von der Körperschaftsteuer Beteiligungserträge befreit. Beteiligungserträge sind gemäß Z 1 unter anderem Gewinnanteile jeder Art auf Grund einer Beteiligung an inländischen Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften in Form von Gesellschafts- und Genossenschaftsanteilen.

Auf diese Bestimmung bezog sich die Beschwerdeführerin in ihrer Argumentation, wenn sie für ihre anteilige Sonderdividende die Steuerbefreiung als Beteiligungsertrag begehrte.

Dementgegen gelangte die belangte Behörde zum Ergebnis, dass die der Beschwerdeführerin zugeflossene Sonderdividende in wirtschaftlicher Betrachtungsweise gemäß §§ 21ff BAO tatsächlich als Teil des Veräußerungserlöses, den sie für die Veräußerung ihrer Anteile an der E erlangt habe, zu qualifizieren sei. Sie verwies in diesem Zusammenhang auf die Definition des Veräußerungserlöses: Wird eine Beteiligung veräußert, so zählt als Veräußerungserlös, was der Erwerber als Gegenleistung für die Erlangung der Beteiligung aufwendet (vgl.

VwGH 14.12.2005, 2002/13/0053, unter Verweis auf Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch, Tz 22 zu § 31).

Wirtschaftliche Betrachtungsweise:

Gemäß § 21 Abs. 1 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Gemäß § 22 Abs. 1 BAO kann die Abgabepflicht durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden.

Nach § 22 Abs. 2 BAO sind dann, wenn ein Missbrauch (Abs. 1) vorliegt, die Abgaben so zu

erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

Gemäß § 23 Abs. 1 BAO sind Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Abgabenerhebung maßgebend.

Gemäß § 24 Abs. 1 lit. d BAO werden bei der Erhebung der Abgaben Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, diesem zugerechnet.

Der in § 21 Abs. 1 BAO verankerte Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, wonach bei der Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die nach außen tretende Gestaltung der Dinge maßgebend ist, ist einer der tragenden Grundsätze des Abgabenrechts. Die Folgebestimmungen der §§ 22 und 23 BAO über Missbrauch und Scheinhandlungen sind eine logische Fortführung dieses Grundsatzes (vgl. BFG 17.12.2014, RV/5100901/2012). Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist schließlich auch § 24 BAO über die Zurechnung von Wirtschaftsgütern (vgl. Ritz, BAO⁶, § 24 Rz 5).

Nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung stellt die wirtschaftliche Betrachtungsweise eine Richtlinie zur Beurteilung abgabenrechtlicher Sachverhalte dar (eine Beweiswürdigungsregel, vgl. VwGH 11.8.1993, 91/13/0005). In der Lehre wird sie vielfach als Auslegungsregel betrachtet (vgl. Ritz, BAO⁶, § 21 Rz 6 mwN). Jedenfalls soll dadurch die Gleichmäßigkeit der Besteuerung gewährleistet werden und stellt sie kein einseitig fiskalistisch orientiertes Instrument dar (vgl. Ritz, BAO⁶, § 21 Rz 11 mwN).

Als zentrale Aussage wurde in der genannten Entscheidung herausgearbeitet, dass die Sonderdividende sowohl auf Basis der Beurteilung nach dem wirtschaftlichen Eigentum als auch nach den Grundsätzen der Zurechnung der Einkünfte zum Zeitpunkt der Beschlussfassung am 27.5.2014 noch originär der Beschwerdeführerin als Beteiligungsertrag zuzurechnen war.

Berechnung Sonderdividende:

Von den 25 Mio Euro der Sonderdividende stammten 9,8 Mio Euro aus thesaurierten Gewinnen der E. 15,2 Mio Euro hingegen aus der am 13.12.2013 beschlossenen Gewinnausschüttungen der Tochtergesellschaften. Der Anteil der Beschwerdeführerin an der Sonderdividende belief sich auf 24,5%. Somit sind 24,5% von 9,8 Mio Euro als steuerfreie Beteiligungserträge zu behandeln (= **2.401.000,00 €**; analog zur genannten BFG Entscheidung vom 15.12.2021 7% für die Firma G GmbH).

Den hier und in der genannten BFG Entscheidung dargestellten Erwägungen zufolge, konnten nur die bis zur Veräußerung der Anteile tatsächlich realisierten und damit bereits ausschüttungsfähigen, anteiligen Gewinne der Beschwerdeführerin – das ist der anteilige Betrag an der „**Sonderdividende E**“ in Höhe von **2.401.000,00 €** - bei dieser als originäre und somit steuerfreie Beteiligungserträge qualifiziert werden.

Der angefochtene Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2014 war insofern abzuändern.

2. Zum Beschwerdepunkt „Rückstellung Pensionsinstitut“:

2. a) Sachverhalt:

Die Beschwerdeführerin ist Mitglied einer Unternehmensgruppe, deren Gruppenträgerin die C ist.

Zecks Gewährung einer zusätzlichen Pensionsversicherung wurde für die Mitarbeiter der C gemäß § 479 ASVG ein eigenes Pensionsinstitut (kurz PI) als Zuschusskasse des öffentlichen Rechts eingerichtet. Dieses PI wurde bereits 1898 gegründet.

Zu diesem Beschwerdepunkt gibt es bereits zwei BFG Entscheidungen mit identem Sachverhalt. Um Wiederholungen zu vermeiden, wird auf die Sachverhaltsdarstellung in diesen Entscheidungen verwiesen:

- BFG 15.12.2021, RV/5100932/2018
- BFG 16.9.2021, RV/5100938/2018

Diese Entscheidungen wurden nach Revision auch durch den VwGH bestätigt (Zurückweisung mit Beschluss):

- VwGH 11.11.2025, Ro 2022/15/0014
- VwGH 5.3.2025, Ra 2022/15/0003

2. b) Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich in Übereinstimmung mit den vorgelegten Unterlagen umfassend und lückenlos.

Auch in diesem Zusammenhang wird auf die Entscheidungen des BFG verwiesen (BFG 15.12.2021, RV/5100932/2018; BFG 16.9.2021, RV/5100938/2018), in welchen dieser Zusammenhang klar dargestellt wurde.

2.c) Rechtliche Würdigung:

§ 9 EStG 1988 in der für den beschwerdegegenständlichen Fassung lautete:

"(1) Rückstellungen können nur gebildet werden für

- 1. Anwartschaften auf Abfertigungen,*
- 2. laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen,*
- 3. sonstige ungewisse Verbindlichkeiten, wenn die Rückstellungen nicht Abfertigungen, Pensionen oder Jubiläumsgelder betreffen.*
- 4. drohende Verluste aus schwebenden Geschäften.*

(2) Rückstellungen im Sinne des Abs. 1 Z 1 und 2 sowie Rückstellungen für Jubiläumsgelder sind nach § 14 zu bilden.

(3) Rückstellungen im Sinne des Abs. 1 Z 3 und 4 dürfen nicht pauschal gebildet werden. 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 (eines Verlustes) ernsthaft zu rechnen ist.

(4) Rückstellungen für die Verpflichtung zu einer Zuwendung anlässlich eines Firmenjubiläums dürfen nicht gebildet werden.

(5) Rückstellungen im Sinne des Abs. 1 Z 3 und 4 sind mit 80% des Teilwertes anzusetzen. Der maßgebliche Teilwert ist ohne Vornahme von Abzinsungen zu ermitteln. Rückstellungen, deren Laufzeit am Bilanzstichtag weniger als zwölf Monate beträgt, sind ohne Kürzung des maßgeblichen Teilwertes anzusetzen."

Ab 01.07.2014 lautet Abs. 5 folgendermaßen:

"(5) Rückstellungen im Sinne des Abs. 1 Z 3 und 4 sind mit dem Teilwert anzusetzen. Der Teilwert ist mit einem Zinssatz von 3,5% abzuzinsen, sofern die Laufzeit der Rückstellung am Bilanzstichtag mehr als zwölf Monate beträgt."

§ 14 Abs. 6 EStG 1988 lautet folgendermaßen:

"Steuerpflichtige, die ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 oder § 5 ermitteln, können Pensionsrückstellungen bilden für:

- Direkte Leistungszusagen in Rentenform im Sinne des Betriebspensionsgesetzes.*
- Schriftliche und rechtsverbindliche Pensionszusagen in Rentenform, die keine über § 8 und § 9 des Betriebspensionsgesetzes hinausgehende Widerrufs-, Aussetzungs- und Einschränkungsklauseln enthalten.*

Für die Bildung gilt Folgendes:

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

Abs. 6 gilt gemäß § 14 Abs. 8 EStG 1988 auch für Rückstellungen, die für Zusagen von Kostenersätzen für Pensionsverpflichtungen eines Dritten gebildet werden.

Gemäß § 9 Abs. 1 EStG 1988 können Rückstellungen nur gebildet werden für Anwartschaften auf Abfertigungen, laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen, **sonstige ungewisse Verbindlichkeiten** und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften.

Die rechtliche Würdigung dieses Sachverhaltes ist ebenfalls den genannten BFG Entscheidungen zu entnehmen und bilden einen unmittelbaren Bestandteil dieser Begründung:

- BFG 15.12.2021, RV/5100932/2018
- BFG 16.9.2021, RV/5100938/2018

Die für die einzelnen Jahre resultierende Nachschusspflicht kann jeweils frühestens am Bilanzstichtag jenes Jahres (=30.9.) als Rückstellung berücksichtigt werden, in dem sich der **negative Veranlagungserfolg** für das betreffende Jahr **UND** ein **negativer Wert der Schwankungsrückstellung** abzeichnen, das heißt als solche erkannt werden.

Zusammenfassend kam das Bundesfinanzgericht nach eingehender Würdigung sämtlicher Argumente zum Schluss, dass die von der Beschwerdeführerin bis zum Wirtschaftsjahr 2010/2011 praktizierte Vorgangsweise, wonach lediglich der für das Veranlagungsjahr des PI vom 01.01. bis 31.12. voraussichtlich schlagend werdende und von der Beschwerdeführerin in deren nächstfolgendem Wirtschaftsjahr zu leistende Nachschussbetrag rückgestellt wurde, den Anforderungen für eine steuerliche Rückstellungsbildung gerecht wurde. Von einer wirtschaftlichen Verursachung und einer ausreichenden Eintrittswahrscheinlichkeit von Nachschussverpflichtungen hinsichtlich aller zukünftigen Wirtschaftsjahre ab 2013 bis 2049 konnte im Jahr 2012 tatsächlich nicht ausgegangen werden und war eine Rückstellungsbildung aus dem Titel der eingeschränkten Garantie in dem von der Beschwerdeführerin beantragten Ausmaß daher nicht möglich.

Das diesbezügliche Beschwerdebegehren war folglich abzuweisen (betrifft den Bereich des § 72 der Satzung PI).

Die sich aufgrund der Bestimmung des § 72a der Satzung PI ab 1.7.2012 ergebende Verpflichtung ist somit als einseitige Verpflichtung zugunsten Dritter (=Mitarbeiter) zu sehen, der unmittelbar keine Gegenleistung durch das PI gegenübersteht.

Im gegenständlichen Fall fallen somit rechtliche und wirtschaftliche Verursachung der Verbindlichkeit im Jahr 2012 zusammen, was den Ansatz einer Rückstellung in diesem Jahr rechtfertigte.

Eine Rückstellung aus dem Titel der Sonderbeiträge gemäß § 72a der Satzung PI wird als zulässig erachtet. Die angefochtenen Feststellungsbescheide Gruppenmitglied sind diesbezüglich abzuändern.

Insgesamt war der gegenständlichen Beschwerde aus den angeführten Gründen teilweise stattzugeben und die angefochtenen Bescheide - wie folgt - abzuändern (Beträge in €):

	2012	2013	2014
Einkünfte lt. BP	8.737.858,05	10.633.093,05	5.270.108,68
Abzgl. Beteiligungsveräußerung E			-2.401.000,00
Abzgl. RSt PI § 72a	-572.241,30	-116.026,71	-258.427,21
Ergebnis lt. BFG	8.165.616,75	10.517.066,34	2.610.681,47

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.

Für beide Streitpunkte gibt es klarstellende VwGH Entscheidungen (VwGH 5.3.2025, Ra 2022/15/0003; VwGH 11.11.2025, Ro 2022/15/0014), sodass eine (ordentlichen) Revisionsmöglichkeit nicht zu gewähren war.

Beilage:

Berechnungsblätter Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2012, 2013 und 2014

Linz, am 30. März 2026