

## 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, Ottensheimer Straße 32, 4040 Linz, über die Beschwerde vom 2. August 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz (nunmehr Finanzamt für Großbetriebe) vom 11. Juli 2018 betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2016 Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\* zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

II. Das Einkommen des Gruppenmitglieds wird mit € 782.813,82 festgesetzt.

Die Berechnung ist dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bildet einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

### Adressaten des Erkenntnisses:

Gruppenmitglied \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*BF1StNr1\*\*\*

Gruppenträger Gruppenträger, StNR GT

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Die verfahrensgegenständliche Beschwerde vom 2. August 2018 gegen den Bescheid vom 11. Juli 2018 wurde dem Bundesfinanzgericht mit Vorlagebericht vom 4.10.2019 vorgelegt.

Es wurde darauf hingewiesen, dass es sich um eine Folgebeschwerde zu den bereits unter RV/5101309/2018 vorgelegte Beschwerde der Jahre 2012 bis 2015 handelt.

Strittig war die Zulässigkeit einer Abfertigungsrückstellung für Vorstandsmitglieder.

Mit Erkenntnis vom 10. Dezember 2024 (BFG 10.12.2024, RV/5101309/2018) wurde die Beschwerde der Jahre 2012 bis 2015 durch das Bundesfinanzgericht abgewiesen.

Gegen diese Entscheidung wurde keine Revision erhoben.

Nach Mitteilung der Bf. vom 8.8.2025 ist das Thema Abfertigungsrückstellung nicht mehr beschwerdegegenständlich.

Zum Verfahrenslauf betreffend Abfertigungsrückstellung wird auf die Seiten 1 bis 22 des angeführten Erkenntnisses verwiesen.

Die gegenständliche Vorlage für das Jahr 2016 wurde mit der Entscheidung für die Vorjahre nicht miterledigt, da die Amtspartei mit Mail vom 2.4.2024 darauf hingewiesen hat, dass für das Jahr 2016 in einer Betriebsprüfung Feststellungen getroffen wurden, die im Jahr 2016 berücksichtigt werden müssen.

Es wurde der BP-Bericht vom 14.3.2024 übermittelt, in welchem folgende Punkte aufscheinen:

TZ 1: Aktivierung Forderung \*\*\*1\*\*\*

Hinsichtlich Körperschaftsteuer ergibt sich für 2016 eine Sonstige Zurechnung von € 6064,46 und eine sonstige Abrechnung in selber Höhe.

TZ 2: \*\*\*3\*\*\* Privatstiftung

Betrifft das Jahr 2017

TZ 3 und 4: Beteiligungserwerb \*\*\*2\*\*\* und IC Darlehen \*\*\*2\*\*\*

Betrifft die Jahre 2017 bis 2019

TZ 5: Bewirtung Repräsentationsaufwand

Betrifft das Jahr 2019

TZ 6: Jubiläumsgeldrückstellung – Gehaltstrend

Diese Feststellung betrifft die Jahre 2016 bis 2019.

**Strittig ist im gegenständlichen Verfahren somit die Feststellung zu TZ 6, wo für das Jahr 2016 eine notwendige Zurechnung in Höhe von € 14.255,25 festgestellt und dem Bundesfinanzgericht zum offenen Beschwerdeverfahren mitgeteilt wurde.**

Zu TZ 6 wird im BP-Bericht (auf die Schlussbesprechung wurde am 15.12.2023 verzichtet) 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 gilt 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<br>Jubiläumsgeldrückstellung<br>SR Bilanz | 2016        | 2017     | 2018     | 2019      |
|--------------------------------------------------------|-------------|----------|----------|-----------|
| Stand Komponente<br>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<br>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 |

In der **Beschwerde vom 30.9.2024** für die Jahre 2017 bis 2022 wird zur Jubiläumsgeldrückstellung ausgeführt:

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

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 beim 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. Valorisationen 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 Personalarückstellungen

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.“

Im **Vorlagebericht vom 30.12.2024 zu der zitierten Beschwerde** führt die belangte Behörde zu den Jubiläumsgeldrückstellungen aus:

„Beschwerdepunkt A.1a Nichtanerkennung zukünftiger Gehaltsentwicklungen bei Ermittlung der Jubiläumsgeldrückstellung

Vom beschwerdeführenden Unternehmen wurde in allen Jahren in den Körperschaftsteuererklärungen (konkret in den beigelegten steuerlichen Mehr-Weniger-Rechnungen [MWR]) Korrekturen zu den in den unternehmensrechtlichen Jahresabschlüssen ausgewiesenen Aufwendungen bzw. Erträgen aus der Dotation bzw. der Auflösung und dem Verbrauch der Jubiläumsgeldrückstellung geltend gemacht [KZ 9282 Korrekturen im Zusammenhang mit Sozialkapitalrückstellungen]. Konkret wurde in den MWR einerseits Korrekturen unter dem Titel „Jubiläumsgeldrückstellung“ und andererseits zusätzlich Korrekturen unter dem Titel „Gehaltstrend Jubiläumsgeldrückstellung“ vorgenommen, wobei betreffend die zuletzt genannte Korrektur in der Regel mit einer Fußnote die Rechtsansicht der Beschwerdeführerin offengelegt wurde.

Der beschwerdegegenständliche Sachverhalt wird in der Beschwerde nicht bestritten. Dieser 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 und auf Basis der zum jeweiligen Bilanzstichtag aktuellen Bezüge gebildet wurde, ein Jubiläumsgeldrückstellungsbetrag für die geschätzten zukünftigen Lohn- und Gehaltssteigerungen zwischen Bilanzstichtag und Zeitpunkt des Dienstjubiläums geltend gemacht.

Für die Berechnung der zukünftigen Lohn- und Gehaltsentwicklung wurde steuerrechtlich jedes Jahr der jeweils gleiche Prozentsatz angesetzt, der auch der unternehmensrechtlichen Berechnung zugrunde gelegt wurde.

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

In einem ersten Schritt wurde die Jubiläumsgeldrückstellung ohne Berücksichtigung zukünftiger Gehaltssteigerungen berechnet. Dazu wurden die Dienstjubiläumszuwendungen laut Kollektivvertrag anhand des zum jeweiligen Bilanzstichtag aktuellen Bezuges ermittelt. Die Lohnnebenkosten wurden unter Berücksichtigung der zweifachen Höchstbemessungsgrundlage anteilig berücksichtigt. Die so ermittelten 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 (EStR).

In einem zweiten Schritt wurden die so ermittelten steuerlichen Rückstellungsbeträge für die einzelnen Dienstjubiläen mit dem geschätzten Prozentsatz der zukünftigen jährlichen Lohn- und Gehaltssteigerung für den Zeitraum zwischen jeweiligen Bilanzstichtag und dem voraussichtlichen Eintritt des jeweiligen Dienstjubiläums aufgezinst. Die Differenz aus der so ermittelten Jubiläumsgeldrückstellung und dem Jubiläumsgeldrückstellungsbetrag gem. § 14 Abs 12 EStG wurde von der Beschwerdeführerin in den steuerlichen MWR zusätzlich unter dem Titel „Gehaltstrend Jubiläumsgeldrückstellung“ geltend gemacht.

Diese Differenz resultiert folglich ausschließlich aus der Berücksichtigung geschätzter, zukünftiger Gehaltssteigerungen zwischen dem Bilanzstichtag, für den die Rückstellung berechnet wird, und dem voraussichtlichen Zeitpunkt des Eintritts des Dienstjubiläums.

Im Übrigen wird auf die Ausführungen im Bericht gem. § 150 BAO vom 14.3.2024 in Tz. 6 verwiesen.“

Mit Mail vom 26. Mai 2025 übermittelte die Amtspartei eine 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 26.5.2025 führte die Amtspartei aus: „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 (=Diensteintritt) 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.“

Mit **Beschluss vom 27.5.2025** übermittelte die Berichterstatterin und Senatsvorsitzende der Bf. und der Amtspartei den Verfahrenslauf und den bisher festgestellten Sachverhalt.

Die Amtspartei führte mit Schreiben vom 2. Juli 2025 aus, dass der festgestellte vorläufige Sachverhalt dem Ermittlungsergebnis der Betriebsprüfung entspreche.

Nach erfolgter Fristverlängerung führte die Bf. mit Schreiben vom 8.8.2025 aus:

„1 Stellungnahme zur Stellungnahme der Amtspartei vom 26.5.2025, Stellungnahme zur rechtlichen Würdigung der Ermittlung der steuerlichen Jubiläumsgeldrückstellung

Die Amtspartei hat ihrer Stellungnahme vom 26.5.2025 einige neue Argumente vorgebracht, zu denen wir im Folgenden ausführen möchten. Im Übrigen verweisen wir auf unsere Beschwerde vom 30.9.2024 zu den Feststellungsbescheiden der Jahre 2019 bis 2022.

Auf Seite 3 unten führt die Amtspartei aus, dass der Stellungnahme AFRAC 27 keine normative Bedeutung zukommt, weshalb die Bestimmungen in dieser nicht dem Maßgeblichkeitsprinzip unterliegen.

Seit dem Rechnungslegungsänderungsgesetz 2014 (erstmalig auf Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2015 beginnen, anwendbar) sind Rückstellungen mit dem Erfüllungsbetrag (§ 211 UGB) anzusetzen, der bestmöglich zu schätzen ist. Die Rückstellungen sind nach versicherungsmathematischen Grundsätzen zu bewerten, bei Rückstellungen für Jubiläumsgeld kann der Rückstellungsbetrag auch durch eine finanzmathematische Berechnung ermittelt werden. Bei der unternehmensrechtlichen Rechnungslegung sind die fachkundigen Stellungnahmen vom AFRAC zu berücksichtigen. Beim AFRAC handelt es sich um einen privatrechtlichen Verein, der zwar keine explizite gesetzliche Basis, aber breite Anerkennung gefunden hat. Mitglieder des Trägervereins sind ua die Bundesministerien für Justiz und Finanzen, was für die faktische Anerkennung von zentraler Bedeutung ist (Straube/Taka/Rauter, Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch, Vor§ 198 UGB, Vz 44). Stellungnahmen des AFRAC werden von Unternehmen, Wirtschaftsprüfern und Gerichten faktisch als verbindlich angesehen.

Nach AFRAC, Stellungnahme für Pensions-, Abfertigungs-, Jubiläumsgeld- und vergleichbare langfristig fällige Verpflichtungen, Rz 76, der§ 211 UGB im lichte der gesetzlichen Änderungen neu auslegt, ist für die Bemessungsgrundlage einer Jubiläumsgeldrückstellung, wenn die Jubiläumsgelder mit einem bestimmten Prozentsatz des Monatsbezuges im Zeitpunkt der Fälligkeit des Jubiläumsgeldes definiert sind, die voraussichtliche Entwicklung des Monatsbezuges bis zum Zeitpunkt der Fälligkeit des Jubiläumsgeldes zu berücksichtigen.

Für die Berechnung der steuerlichen Jubiläumsgeldrückstellung ist zu berücksichtigen, dass bei der Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG grundsätzlich die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung zu beachten sind, ausgenommen steuerliche Bestimmungen

bestimmen etwas anderes. Im Bereich von Jubiläumsgeldern ist für die steuerwirksame Rückstellungsbildung § 14 EStG zu beachten. Dieser bestimmt, dass die Rückstellung für Jubiläumsgelder nach dem für Pensionsrückstellungen maßgeblichen Ansammlungsverfahren zu bilden ist, somit dem Gegenwartswertverfahren (§ 14 Abs 6 Z 2 EStG). Der maßgebliche Rechnungszinsfuß ist mit 6 % fixiert. Zur Bemessungsgrundlage trifft das EStG keine Aussage.

Laut den Einkommensteuerrichtlinien Rz 3431 ist es aus Vereinfachungsgründen zulässig, das Gegenwartswertverfahren aus dem Teilwertverfahren abzuleiten. Dabei kann von dem nach dem Teilwertverfahren errechneten Rückstellungsbetrag ein Abschlag von 10 % vorgenommen werden. Voraussetzung ist, dass beim Teilwertverfahren ein Rechnungszinsfuß von 6 % zugrunde gelegt wurde. Weitere Anpassungen werden in den Richtlinien nicht angeführt und sind somit auch nicht bei der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen.

Für die steuerliche Rückstellungsberechnung ist daher die nach unternehmensrechtlichen Grundsätzen ermittelte Bemessungsgrundlage maßgeblich.

An diese Vereinfachungsregel hat sich die Beschwerdeführerin bei der Berechnung der steuerlichen Jubiläumsgeldrückstellung gehalten.

Stellungnahme zu den von der Amtspartei durchgeführten Berechnungen von Jubiläumsgeldrückstellungen

Die Amtspartei hat ihrer Stellungnahme vom 26.5.2025 eine Berechnung angeschlossen, die zeigen soll, dass die vom Beschwerdeführer gebildete Jubiläumsgeldrückstellung unangemessen hoch ist. Die Berechnung zeigt, dass das Gegenwartswertverfahren mit einem wertangepassten Erfüllungsbetrag berechnet sogar höhere Rückstellungswerte ergibt als das Teilwertverfahren ohne wertangepasstem Erfüllungsbetrag. Diese Erkenntnis ist wenig überraschend, zeichnet aber ein falsches Bild. Denn würde man diesen Vergleich mit dem seit 10 Jahren geltenden Erfüllungsbetragsprinzip anstellen, müsste man auch bei der Teilwertmethode einen wertangepassten Erfüllungsbetrag ansetzen und der Unterschied zwischen Teilwertmethode und Gegenwartswertmethode betrüge im Rechenbeispiel von Bruckner, ÖStZ 1999, 114ff, wieder rund 9 %.

Es ist in diesem Zusammenhang klarzustellen, dass dem Beschwerdeführer - wie jedem Steuerpflichtigen in Österreich - bewusst ist, dass die in Randziffer 3431 der Einkommensteuerrichtlinien (EStR) vorgesehene Regel zur Umrechnung vom Teilwertverfahren auf das Gegenwartswertverfahren lediglich eine Vereinfachungsregel darstellt. Der tatsächliche Unterschied zwischen dem Teilwert- und dem Gegenwartswertverfahren variiert naturgemäß von Fall zu Fall. Es gibt Konstellationen, in denen die Abweichung mehr als 10 % beträgt, ebenso wie solche, in denen sie unterhalb dieser Schwelle liegt.

Die Ermittlung einer Jubiläumsgeldrückstellung gemäß dem Gesetzeswortlaut für eine Vielzahl - mitunter hunderte oder tausende - von Mitarbeitern ist praktisch nicht durchführbar. Aus diesem Grund ist es erforderlich, eine praktikable Methode zur Überleitung vom Teilwert- zum Gegenwartswertverfahren zu verwenden. Seit über 25 Jahren hat sich hierfür ein pauschaler Abschlag von 10 % etabliert, wie er in der einschlägigen Fachliteratur zur Bilanzierung regelmäßig dargestellt wird. Diese Vorgehensweise ist im beruflichen Alltag derart verankert, dass vielfach nicht bekannt ist, dass es sich hierbei nicht um eine gesetzlich normierte Regelung handelt.

Sollte ein Abschlag von 10 % nicht (mehr) sachgerecht sein, wären alternative Richtwerte - etwa 20 % oder 30 % - denkbar. Die Finanzverwaltung hätte es in der Hand gehabt, eine entsprechende Anpassung der Rz 3431 EStR vorzunehmen. Solange dies nicht erfolgt, ist davon auszugehen, dass Unternehmen in Österreich die steuerliche Jubiläumsgeldrückstellung weiterhin unter Anwendung eines pauschalen Teilwertabschlags von 10 % berechnen.

#### Allgemeine Ausführungen zur Rechtsnatur des „Gehaltstrends“

Aus der Stellungnahme der Amtspartei könnte man den Eindruck gewinnen, es handle sich beim „Gehaltstrend“ um eine besondere Art der „Aufzinsung“, die dem Steuerrecht fremd ist. Tatsächlich ist der Gehaltstrend aber keine Frage des Zinssatzes, sondern eine Frage der Höhe der Verpflichtung, für die die Rückstellung gebildet werden muss. Rückstellungen sind - im Unternehmensrecht wie im Steuerrecht - mit ihrem voraussichtlichen Erfüllungsbetrag anzusetzen. Der voraussichtliche Erfüllungsbetrag bei der Jubiläumsgeldrückstellung ist aber nicht der aktuelle Monatsbezug des Arbeitnehmers, sondern jener Wert, der sich bei einer voraussichtlichen Entwicklung des Monatsbezugs bis zum Zeitpunkt der Fälligkeit des Jubiläumsgeldes ergibt (s.o.).

Die Schätzung des voraussichtlichen Erfüllungsbetrages stellt keine „Vorwegnahme“ von künftigem Aufwand dar, sondern ist ein Grundprinzip der Rückstellungsbildung seit 2015. Anders als bei der Abfertigungsrückstellung, für die steuerlich kein Ansammlungsverfahren vorgesehen ist, gibt es beim Jubiläumsgeld auch keinen „fiktiven Anspruch zum Bilanzstichtag“, da Mitarbeiter erst bei Erreichen der erforderlichen Dienstjahre einen Anspruch auf Auszahlung erwerben und diesen verlieren, wenn das Dienstverhältnis davor beendet wird.

Wenn die Amtspartei im zweiten Absatz auf Seite 5 der Stellungnahme ausführt, dass Bruckner sehr ausführlich ausführt, dass beim Teilwertverfahren die Berechnung der Rückstellung immer auf Basis des aktuellen Bezuges erfolgt, bezieht sie sich auf eine alte Rechtslage.“

Mit Beschluss vom 12. August 2025 wurde diese Stellungnahme der Amtspartei zur Wahrung des Parteiengedörs übermittlelt.

**Am 18. September 2025 fand ein Erörterungstermin statt.**

In diesem wurden zunächst die Anträge auf mündliche Verhandlung und Entscheidung durch den Senat zurückgenommen und finden sich in der Niederschrift inhaltlich folgende Ausführungen: „Ist es unstrittig, dass die Jubiläumsgeldrückstellung nach unternehmensrechtlichen Gesichtspunkten richtig gebildet wurde?

Vertreter der belangten Behörde: Die unternehmensrechtliche Rückstellungsbildung wurde im Rahmen der Betriebsprüfung nicht geprüft.

Richterin: Strittig ist, ob bei der unternehmensrechtlichen Rückstellungsbildung die Maßgeblichkeit gilt bzw. ob eigene ertragssteuerrechtliche Vorschriften bestehen.

Vertreter der Beschwerdeführerin: Es ist die Bemessungsgrundlage strittig, für diese gibt es keine ertragssteuerrechtlichen Vorschriften.

Vertreter der belangten Behörde: Die Bemessungsgrundlage ist sehr wohl im EStG geregelt. Zukünftige Gehaltssteigerungen sind nicht zu berücksichtigen. Es wurde vom VwGH bereits zu Pensionsrückstellungen entschieden, dass zukünftige Gehaltssteigerungen bei der steuerrechtlichen Berechnung nicht zu berücksichtigen sind. Im Übrigen wurde auf den gesamten Text der ESt-Richtlinie 3422ff und 3430 in Verbindung mit 3431 verwiesen.

VwGH-Erkenntnis vom 23.09.2010 – Geschäftszahl: 2007/15/0214.

Vertreter der Beschwerdeführerin: Durch das Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014 (RÄG 2014) wurde die Bilanzierung auf internationales Niveau angehoben.

Der Gehaltstrend ist keine Aufzinsung, sondern eine Berechnung des Erfüllungsbetrages.

Vertreter der belangten Behörde: Man kann nicht sagen, dass auch andere Steuerpflichtige diesen Berechnungsmodus für die steuerrechtlichen Rückstellungsbildung anwenden.

Die Maßgeblichkeit des UGB ist in diesem Bereich nicht gegeben. Das Gesetz gibt ganz eindeutig vor, wie die Bemessungsgrundlage zu berechnen ist.

Diesbezüglich wird keine Einigung möglich sein.

Vertreter der Beschwerdeführerin: Ein Gegenwartswertverfahren ist praktisch unmöglich zu berechnen. Bei der Berechnung des Teilwertverfahren wird in der EDV auch steuerlich standardmäßig der Gehaltstrend herangezogen.

Vertreter der belangten Behörde: Die neue EDV rechnet die verschiedenen Auswirkungen mit oder ohne Gehaltstrend im Teilwertverfahren relativ schnell und dafür sind nur zwei Klicks notwendig.

Vertreter der Beschwerdeführerin: Eine fiktive zweite Berechnung erfordert eine zusätzliche Arbeit.

Vertreter der Beschwerdeführerin: Zum Sachverhalt: Die unternehmensrechtliche Rückstellung wurde von einem Versicherungsmathematiker berechnet. Die steuerrechtliche Rückstellung hat das Unternehmen selbst ermittelt.

Richterin: Zu 2018: 2% (MWR 1,8%) – hier habe ich zwei unterschiedliche Angaben.

Vertreter der Beschwerdeführerin: Ich glaube, dass das ein Fehler in der Bezeichnung war. Welcher Wert ist 2018 angesetzt worden?

Vertreter der belangten Behörde: In der offengelegten MWR wurde 2018 2% angegeben. Gerechnet wurde es mit 1,8%.

Richterin: Gibt es noch diesbezüglich weitere Ausführungen?

Alle Parteien: Nein.

Richterin: Was jetzt noch zu klären ist, sind die Rechnungsfehler, der Feststellungsbescheid 2020 und 2021.

Vertreter der Beschwerdeführerin: Die gesamte MWR der Jubiläumsgeldrückstellung stimmt. Die Aufteilung des Gehaltstrends und der normalen Rückstellung stimmen jetzt nicht mehr überein.

Richterin: 2020 geht es um 205,27 € und 2021 um 347,78 €.

Vertreter der belangten Behörde: 2016 wurde sehr wohl die Offenlegung des Gehaltstrends durchgeführt. Das ist in der Stellungnahme des FAG vom 26.05.2025, Seite 1, vorletzter Absatz ist die MWR zitiert, die eingereicht worden ist.

Vertreter der Beschwerdeführerin: Das Thema war damals nicht unumstritten. Daher haben wir die Beträge gesondert ausgewiesen.

Vertreter der Beschwerdeführerin: Es ist nicht fair zu sagen, dass die Rückstellung bei Ansatz des Gehaltstrends 60% höher ist. Vielmehr sind wir hier in einem Bereich von rund 25%. Die tatsächlich angesetzte steuerrechtliche Rückstellung ist immer noch niedriger als die unternehmensrechtliche.

Richterin: Was wird hier abgezogen?

Vertreter der Beschwerdeführerin: Dies aufgrund des Teilwertabschlages und des Fluktuationsabschlages und des steuerlichen Rechnungszinssatzes von 6%.

Vertreter der belangten Behörde: Hier möchte ich ein Beispiel nennen: Der steuerrechtliche Wert laut Finanzamt für Großbetriebe zum 31.12.2016 beträgt € 39.912,68. Das Unternehmen hat den steuerlichen Wert mit € 54.167,00. Da ist die Differenz nur die Berücksichtigung des Gehaltstrends. Das ergibt eine Differenz von 35,7%. Das ist eine reine steuerwirksame Differenz.

Der Vertreter der belangten Behörde und die Vertreter der Beschwerdeführerin werden diese Betragsdifferenz bis 30. September 2025 klären und der RichterIn die richtigen Bemessungsgrundlagen übermitteln.“

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Sachverhalt**

Die Bf. ist Gruppenmitglied einer Unternehmensgruppe mit Gruppenträger Gruppenträger. Ihr Bilanzstichtag ist der 31.12. des Jahres. Die Bf. ermittelt ihren Gewinn nach § 5 EStG 1988.

#### **Abfertigungsrückstellung:**

Zum Sachverhalt betreffend Abfertigungsrückstellung wird, um Wiederholungen zu vermeiden, auf den im Erkenntnis vom 10. Dezember 2024 (BFG 10.12.2024, RV/5101309/2018) von Seite 23 bis 24 festgestellten Sachverhalt verwiesen. Mit diesem Erkenntnis wurde die Beschwerde der Jahre 2012 bis 2015 zu dieser Abfertigungsrückstellung durch das Bundesfinanzgericht abgewiesen. Es wurde keine Revision erhoben. Lt. Schreiben der steuerlichen Vertretung ist dieser Punkt nicht mehr verfahrensgegenständlich.

#### **Jubiläumsgeldrückstellung:**

Erstmals mit dem Geschäftsjahr 2016 wurde mit steuerrechtlicher Wirkung zusätzlich zur Jubiläumsgeldrückstellung, die nach den Bestimmungen des § 14 Abs 12 EStG 1988 und auf Basis der zum jeweiligen Bilanzstichtag aktuellen Bezüge gebildet wurde, ein Jubiläumsgeldrückstellungsbetrag für die geschätzten zukünftigen Lohn- und Gehaltssteigerungen zwischen Bilanzstichtag und Zeitpunkt des Dienstjubiläums geltend gemacht.

Für die Berechnung der zukünftigen Lohn- und Gehaltsentwicklung wurde steuerrechtlich jedes Jahr der jeweils gleiche Prozentsatz angesetzt, der auch der unternehmensrechtlichen Berechnung zugrunde gelegt wurde.

Für das Jahr 2016 waren dies 2,5%.

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.

Die Jubiläumsgeldrückstellung wurde anhand des finanzmathematischen Teilwertverfahrens und einem Rechnungszinssatz von 6 % ermittelt. Konkret wurde die steuerliche Rückstellung für jeden Dienstnehmer und jedes Dienstjubiläum getrennt berechnet.

In einem ersten Schritt wurde die Jubiläumsgeldrückstellung ohne Berücksichtigung zukünftiger Gehaltssteigerungen berechnet. Dazu wurden die Dienstjubiläumszuwendungen laut Kollektivvertrag anhand des zum jeweiligen Bilanzstichtag aktuellen Bezuges ermittelt. Die Lohnnebenkosten wurden unter Berücksichtigung der zweifachen Höchstbemessungsgrundlage anteilig berücksichtigt. Die so ermittelten 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 (EStR).

In einem zweiten Schritt wurden die so ermittelten steuerlichen Rückstellungsbeträge für die einzelnen Dienstjubiläen mit dem geschätzten Prozentsatz der zukünftigen jährlichen Lohn- und Gehaltssteigerung für den Zeitraum zwischen jeweiligen Bilanzstichtag und dem voraussichtlichen Eintritt des jeweiligen Dienstjubiläums aufgezinst. Die Differenz aus der so ermittelten Jubiläumsgeldrückstellung und dem Jubiläumsgeldrückstellungsbetrag gem. § 14 Abs 12 EStG wurde von der Beschwerdeführerin in den steuerlichen MWR zusätzlich unter dem Titel „Gehaltstrend Jubiläumsgeldrückstellung“ geltend gemacht.

Für 2016 ergibt sich diesbezüglich ein strittiger Betrag von € 14.255,25.

Diese Differenz resultiert folglich ausschließlich aus der Berücksichtigung geschätzter, zukünftiger Gehaltssteigerungen zwischen dem Bilanzstichtag, für den die Rückstellung berechnet wird, und dem voraussichtlichen Zeitpunkt des Eintritts des Dienstjubiläums.

## **2. Beweiswürdigung**

Der Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Unterlagen und ist unstrittig. Dies wurde auch von den Parteien im Zuge des Erörterungstermines am 18. September 2025 bestätigt.

### 3. Rechtliche Beurteilung

#### 3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

##### **Abfertigungsrückstellung**

Es wird auf die Seiten 24 bis 31 der Entscheidung für die Jahre 2012 bis 2015, vom 10. Dezember 2024, RV/5101309/2018 verwiesen und wird die dort geschilderte Rechtsansicht auch dieser Entscheidung zugrunde gelegt. Dieser Beschwerdepunkt ist aber nach den Angaben der Beschwerdeführerin ohnehin nicht mehr verfahrensgegenständlich.

##### **Jubiläumsgeldrückstellung**

Nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 sind für die Gewinnermittlung jener Steuerpflichtigen, die nach § 189 UGB oder anderen bundesgesetzlichen Vorschriften der Pflicht zur Rechnungslegung unterliegen und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23) beziehen, die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung maßgebend, außer zwingende steuerrechtliche Vorschriften treffen abweichende Regelungen.

§ 211 Abs. 1 UGB lautet:

„Verbindlichkeiten sind zu ihrem Erfüllungsbetrag, Rentenverpflichtungen zum Barwert der zukünftigen Auszahlungen anzusetzen. Rückstellungen sind mit dem Erfüllungsbetrag anzusetzen, der bestmöglich zu schätzen ist. Rückstellungen für Pensionen oder vergleichbare langfristig fällige Verpflichtungen sind mit dem sich nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ergebenden Betrag anzusetzen. Für Rückstellungen für Abfertigungsverpflichtungen, Jubiläumsgeldzusagen oder vergleichbare langfristig fällige Verpflichtungen kann der Betrag auch durch eine finanzmathematische Berechnung ermittelt werden, sofern dagegen im Einzelfall keine erheblichen Bedenken bestehen.“

§ 14 Abs. 12 EStG 1988 lautet in der am 31.12.2016 geltenden Fassung:

„Für die Bildung von Rückstellungen für die Verpflichtung zu einer Zuwendung anlässlich eines Dienstjubiläums gilt folgendes: Die Bildung einer Rückstellung ist nur bei kollektivvertraglicher Vereinbarung, bei Betriebsvereinbarung oder bei anderen schriftlichen, rechtsverbindlichen und unwiderruflichen Zusagen zulässig. Die Rückstellung ist unter sinngemäßer Anwendung des Abs. 6 Z 1 bis 3, des Abs. 6 Z 6 sowie der Abs. 8 und 9 zu bilden; eine Bildung nach den Regeln der Finanzmathematik ist zulässig.“

§ 14 Abs. 6 Z 2 EStG 1988 lautet in der am 31.12.2016 geltenden Fassung: „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.“

**Für den konkreten Fall ergeben sich daraus folgende rechtliche Überlegungen:**

Unstrittig ermittelt die Bf. den Gewinn nach § 5 EStG. Sie unterliegt daher den unternehmensrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung.

Nach § 211 UGB sind Rückstellungen seit dem Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014 (RÄG 2014), (welches erstmalig auf Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2015 beginnen, anwendbar ist) mit dem Erfüllungsbetrag anzusetzen.

Die AFRAC-Stellungnahme 27 „Personalrückstellungen UGB“ führen ebenso in Punkt 6 die diesbezügliche Bewertung nach dem UGB aus. Eine nähere Auseinandersetzung damit kann unterbleiben, weil im gegenständlichen Verfahren nicht strittig ist, dass die Rückstellung unternehmensrechtlich richtig gebildet wurde. Weiters weist die AFRAC-Stellungnahme selbst in Punkt 1.2. darauf hin, dass sie sich nicht mit steuerrechtlichen Fragen befasst.

Durch die Änderungen im UGB und durch das RÄG 2014 kam es zu keiner Änderung der gesetzlichen Grundlagen für die Berechnung der steuerrechtlichen Rückstellungswerte im EStG und zu keiner Änderung der Einkommensteuerrichtlinien.

Strittig ist primär, ob der Grundsatz der Maßgeblichkeit greift, und damit die unternehmensrechtlich richtig gebildete Jubiläumsgeldrückstellung auch steuerrechtlich anzuerkennen ist, oder ob es zwingende, abweichende steuerrechtliche Regelungen gibt, die zu einer Durchbrechung der Maßgeblichkeit führen würden.

Der Grundsatz der Maßgeblichkeit besagt, dass die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) für die Gewinnermittlung gemäß § 5 Abs 1 EStG anwendbar sind.

Die Anwendung des Maßgeblichkeitsprinzips ist jedoch zweifach begrenzt: Erstens ist ein unternehmensrechtlicher Bilanzansatz nur dann maßgeblich, wenn er auf einem unternehmensrechtlichen GoB beruht, und zweitens ist der Bilanzansatz nicht maßgeblich, wenn gegen ihn eine zwingende abweichende steuerliche Norm besteht.

Die herrschende Auffassung in Österreich folgt damit der sogenannten "formellen" Maßgeblichkeit, was bedeutet, dass der konkrete Ansatz in der Unternehmensbilanz maßgeblich ist, solange keine zwingenden Vorschriften des Einkommensteuergesetzes (EStG) entgegenstehen.

Falls zwingendes Steuerrecht vorliegt, geht dieses somit vor.

Somit ist zu prüfen, ob zwingende Vorschriften des EStG zur Bemessungsgrundlage und Bildung der Jubiläumsgeldrückstellung bestehen.

Das EStG sieht vor, dass Rückstellungen für die Verpflichtung einer Zuwendung anlässlich eines Dienstjubiläums steuerlich gebildet werden dürfen (Wahlrecht), wenn sie auf kollektivvertraglicher Vereinbarung, auf Betriebsvereinbarungen oder anderen schriftlichen, rechtsverbindlichen und unwiderruflichen Zusagen beruhen.

Unternehmensrechtlich ist eine Jubiläumsrückstellung in diesen Fällen zwingend zu bilden. Daher sind sie dem Grunde nach § 5 Abs. 1 iVm § 14 Abs. 1 EStG auch steuerlich zu bilden. In diesem Punkt greift die Maßgeblichkeit der Unternehmensbilanz.

Durch die Bf. wurden allerdings 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.

Richtig führt die Bf. in ihrer Beschwerde aus, dass spätestens zum Zeitpunkt des Dienstjubiläums sowohl das unternehmensrechtliche Teilwertverfahren als auch das steuerliche Gegenwartswertverfahren zur selben Rückstellungshöhe führen. Der Unterschied besteht daher nur in einer zeitlichen Verschiebung der Rückstellungsdotierung auf spätere Perioden beim Gegenwartswertverfahren.

Die Einkommensteuerrichtlinien, die zwar für das Bundesfinanzgericht keine Verbindlichkeit entfalten, aber als Auslegungsbehelf dienen, führen in RZ 3430 und RZ 3431 zur Bildung von Jubiläumsgeldrückstellungen aus:

#### 1430

Die Rückstellung ist nach dem für Pensionsrückstellungen maßgeblichen Ansammlungsverfahren zu bilden. Der Rückstellung (pro Arbeitnehmer) ist daher im 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 (Gegenwartswertverfahren).

#### 3431

Ebenso wie bei der Pensionsrückstellung kommt auch bei der Jubiläumsgeldrückstellung das Teilwertverfahren nicht zur Anwendung. Beim Teilwertverfahren werden sämtliche Bezugsveränderungen auf die gesamte Laufzeit und nicht nur auf die verbleibende Laufzeit

verteilt, wodurch das Ausmaß der Rückstellung über jener nach dem Gegenwartswertverfahren liegt. Aus Gründen einer vereinfachten Berechnung der Jubiläumsgeldrückstellung (durch Vermeiden eines sich jährlich vervielfachenden Berechnungsaufwandes) ist es jedoch zulässig, das Gegenwartswertverfahren aus dem Teilwertverfahren abzuleiten. Dabei kann von dem nach dem Teilwertverfahren errechneten Rückstellungsbetrag ein gleich bleibender Abschlag von 10% vorgenommen werden. 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.

Im konkreten Fall wurde für 2016 erstmals aus im Rahmen der Außenprüfung vorgelegten Unterlagen ersichtlich, dass bei der Bildung der Jubiläumsgeldrückstellung ein Gehaltstrend von 2,5% berücksichtigt worden ist. Die konkrete Höhe des Rückstellungsaufwandes, der auf diese Teile der Jubiläumsgeldrückstellung entfällt, wurde nicht offengelegt.

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 ist 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 (Gegenwartswertverfahren). Nicht richtig ist demnach das Vorbringen der Bf., es gebe im EStG keine Regelungen zur Bemessungsgrundlage.

Aufgrund der gesetzlichen Regelungen in Abs 6 Z 2 ist nach Meinung der Richterin unmissverständlich klargestellt, dass jede Änderung der Jubiläumsgeldzusage bzw. auch 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.

Aufgrund dieser eindeutigen Regelungen ist nach Ansicht der Richterin ebenso klar, dass zwingende steuerrechtliche Vorschriften für die Bildung einer Jubiläumsgeldrückstellung und ihrer Bemessungsgrundlage bestehen, weshalb hier keine Maßgeblichkeit der Unternehmensbilanz bestehen kann.

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 Gegenwartswertverfahren 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 ist daher unter Zugrundelegung der im jeweiligen Wirtschaftsjahre 2016 bis 2019 maßgeblichen Gehälter zu berechnen.

Es ist nach Ansicht der Richterinnen nicht zulässig, aus den in den Einkommensteuerrichtlinien festgelegten Vereinfachungsregeln darauf zu schließen, dass die nach unternehmensrechtlichen Gesichtspunkten ermittelte Bemessungsgrundlage maßgeblich ist. Zudem ist das Bundesfinanzgericht nicht an die Richtlinien gebunden, sondern dienen sie nur als Auslegungshilfe. Gesetzlich normiert ist das Gegenwartswertverfahren. Eine in den Richtlinien getroffene Vereinfachungsregel kann nicht dazu führen, die Grundsätze dieses Verfahrens (keine Berücksichtigung von Gehaltssteigerungen der Zukunft) zu umgehen.

Nach Ansicht des VfGH (VfGH vom 27.11.2020, G 173/2020) steht es dem Gesetzgeber im Rahmen seines rechtspolitischen Gestaltungsspielraums frei, bei Rückstellungen vom Unternehmensrecht abweichende steuerrechtliche Regelungen zu treffen. Er führte aus: „Es steht dem Gesetzgeber - auch bei prinzipieller Anknüpfung der steuerlichen Gewinnermittlung an die Unternehmensbilanz - frei, im Steuerrecht für noch ungewisse Verbindlichkeiten eine Passivierungspflicht oder ein Passivierungsrecht vorzusehen oder (teilweise) zu beseitigen. Unternehmensbilanz und Steuerbilanz können daher voneinander abweichen. Dem Gesetzgeber steht somit für Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung auch frei, in pauschaler Weise einen Zinsvorteil aus der zeitlich vorgezogenen steuerlichen Berücksichtigung künftiger Aufwendungen in Anschlag zu bringen. Hieraus folgt, dass dem Gesetzgeber nicht entgegengetreten werden kann, wenn er für Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung nicht die Anwendung unternehmensrechtlich vorgesehener Abzinsungssätze anordnet, sondern einen festen Zinssatz vorsieht, der ungeachtet der Entwicklung des Marktzinssatzes anzuwenden ist.“

Die von Mag. Thomas Kiesenhofer in der PV- Info 12 vom Dezember 2017, Seite 33, angeführten verfassungsrechtlichen Bedenken werden daher von der Richterin nicht geteilt.

Zusammenfassend ist demnach festzustellen:

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.

Für das Jahr 2016 hat demnach eine Zurechnung zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Gruppenmitglieds zu erfolgen.

|                         |            |
|-------------------------|------------|
| Einkünfte aus GW bisher | 768.558,57 |
| Zurechnung Gehaltstrend | 14.255,25  |
| Einkünfte aus GW neu    | 782.813,82 |

Die Beschwerde war abzuweisen, der Bescheid war abzuändern.

### **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 gegenständlichen Rechtsfrage, ob die nach den Regelungen des UGB in Verbindung mit der AFRAC-Stellungnahme 27 ermittelte Jubiläumsgeldrückstellung nach dem RÄG 2014 auch für die steuerliche Rückstellungsbildung maßgeblich ist, gibt es derzeit keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Linz, am 29. September 2025