

## BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter GK in der Beschwerdesache Bf, AdrBf, vertreten durch stV, gegen den Bescheid der belangten Behörde FA vom 28.06.2018, betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2016 beschlossen:

Das Bundesfinanzgericht stellt gemäß [Art 140 Abs 1 Z 1 lit a](#) B-VG an den Verfassungsgerichtshof den

### ANTRAG,

1.

- § 14 Abs 6 Z 6 des Bundesgesetzes vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 - EStG 1988, BGBl Nr 400/1988) in der Fassung des Art 3 Z 9 lit a des Budgetbegleitgesetzes 2007, BGBl I Nr 24/2007
- sowie die Wortfolge „*des Abs. 6 Z 6*“ in § 14 Abs 12 des Bundesgesetzes vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 - EStG 1988, BGBl Nr 400/1988) in der Fassung des Art 3 Z 9 lit h des Budgetbegleitgesetzes 2007, BGBl I Nr 24/2007
- sowie die Wortfolge „*wenn die Rückstellungen nicht Abfertigungen, Pensionen oder Jubiläumsgelder betreffen*“ in § 9 Abs 1 Z 3 des Bundesgesetzes vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 - EStG 1988, BGBl Nr 400/1988) in der Fassung des Art 39 Z 6 des Budgetbegleitgesetzes 2003, BGBl I Nr 71/2003

- sowie § 9 Abs 5 des Bundesgesetzes vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 - EStG 1988, BGBl Nr 400/1988) in der Fassung des Art 1 Z 3 des Abgabenänderungsgesetzes 2014, BGBl I Nr 13/2014;

2. in eventu,

- § 14 Abs 6 Z 6 des Bundesgesetzes vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 - EStG 1988, BGBl Nr 400/1988) in der Fassung des Art 3 Z 9 lit a des Budgetbegleitgesetzes 2007, BGBl I Nr 24/2007
- sowie die Wortfolge „*des Abs. 6 Z 6*“ in § 14 Abs 12 dritter Satz des Bundesgesetzes vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 - EStG 1988, BGBl Nr 400/1988) in der Fassung des Art 3 Z 9 lit h des Budgetbegleitgesetzes 2007, BGBl I Nr 24/2007
- sowie die Wortfolge „*im Sinne des Abs. 1 Z 3 und 4*“ in § 9 Abs 5 erster Satz des Bundesgesetzes vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 - EStG 1988, BGBl Nr 400/1988) in der Fassung des Art 1 Z 3 des Abgabenänderungsgesetzes 2014, BGBl I Nr 13/2014;

3. in eventu,

- § 14 Abs 6 Z 6 des Bundesgesetzes vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 - EStG 1988, BGBl Nr 400/1988) in der Fassung des Art 3 Z 9 lit a des Budgetbegleitgesetzes 2007, BGBl I Nr 24/2007
- die Wortfolge „*sowie Rückstellungen für Jubiläumsgelder*“ in § 9 Abs 2 des Bundesgesetzes vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 - EStG 1988, BGBl Nr 400/1988) in der Fassung des Art 1 Z 1 des Abgabenänderungsgesetz 1998, BGBl I Nr 28/1999
- sowie die Wortfolge „*wenn die Rückstellungen nicht Abfertigungen, Pensionen oder Jubiläumsgelder betreffen*“ in § 9 Abs 1 Z 3 des Bundesgesetzes vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 - EStG 1988, BGBl Nr 400/1988) in der Fassung des Art 39 Z 6 des Budgetbegleitgesetzes 2003, BGBl I Nr 71/2003
- sowie § 14 Abs 12 des Bundesgesetzes vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 - EStG 1988, BGBl

Nr 400/1988) in der Fassung des Art 1 Z 2 a und b des Abgabenänderungsgesetzes 1998, BGBI I Nr 28/1999

- sowie die Wortfolge „*oder bei Rückstellungen für die Verpflichtung zu einer Zuwendung anlässlich eines Dienstjubiläums*“ in § 14 Abs 13 des Bundesgesetzes vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 - EStG 1988, BGBI Nr 400/1988) in der Fassung des Art 1 Z 8 des Steuerreformgesetzes 2000, BGBI I Nr 106/1999

als verfassungswidrig aufzuheben.

## BEGRÜNDUNG

### 1. Sachverhalt

Zur Geschäftszahl RV/710403/2019 ist beim Bundesfinanzgericht eine Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid des FA betreffend die Einkünftefeststellung der Beschwerdeführerin als Gruppenmitglied im Jahr 2016 anhängig.

Bei der Beschwerdeführerin handelt es sich um eine Aktiengesellschaft. Im Jahresabschluss zum 31.12.2016 sind Rückstellungen für Pensionen in Höhe von 27,608.731,27 € und Rückstellungen für Jubiläumsgelder in Höhe von 13,042.190,99 € ausgewiesen.

Der Wert nach den steuerlichen Bestimmungen beträgt zum 31.12.2016 für Rückstellungen für Pensionen 16,021.820,00 € und für Rückstellungen für Jubiläumsgelder 7,530.054,00 €. In der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2016 wurden diese Rückstellungen im Rahmen der Mehr-Weniger-Rechnung durch eine Hinzurechnung in Höhe von 1,759.015,01 € berücksichtigt. Die steuerrechtliche Bildung der Rückstellungen erfolgte entsprechend den einschlägigen Bestimmungen der [§§ 9](#) und [14 EStG 1988](#).

Mit Feststellungsbescheid Gruppenmitglied der belangten Behörde vom 28.06.2018 wurde das Einkommen der Beschwerdeführerin für 2016 unter Berücksichtigung der Veränderungen der steuerrechtlichen Rückstellungen mit 114,937.050,93 € erklärungsgemäß festgestellt.

In der nach Fristverlängerungsanträgen vom 24.07.2018, 26.09.2018 und 17.12.2018 dagegen erhobenen Beschwerde vom 21.03.2019 wandte die Beschwerdeführerin eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung von langfristigen Rückstellungen einerseits und Rückstellungen für Pensionen und Jubiläumsgelder andererseits und damit eine sachlich nicht zu rechtfertigende Differenzierung ein.

Die Beschwerde wurde ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung gemäß [§ 262 Abs 3 BAO](#) am 23.07.2019 dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

## 2. Präjudizialität der angefochtenen Bestimmungen

§ 9 Einkommensteuergesetz 1988, BGBl Nr 400/1988 idF BGBl I Nr 13/2014 (im Folgenden EStG 1988) lautet auszugsweise wie folgt:

### "Rückstellungen"

§ 9. (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) [...]

(4) [...]

(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 Einkommensteuergesetz 1988, BGBl Nr 400/1988 idF BGBl I Nr 24/2007 (im Folgenden EStG 1988) lautet auszugsweise wie folgt:

### "Vorsorge für Abfertigungen, Pensionen und Jubiläumsgelder"

§ 14. (1) [...]

(2) [...]

(3) [...]

(4) [...]

(5) [...]

(6) 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. [...]

5. [...]

6. Der Bildung der Pensionsrückstellung ist ein Rechnungszinsfuß von 6 % zugrunde zu legen.

(7) [...]

(8) Abs. 6 und Abs. 7 gilt auch für Rückstellungen, die für Zusagen von Kostenersätzen für Pensionsverpflichtungen eines Dritten gebildet werden.

(9) Wird eine Pension zugesagt, für die von einem früheren Arbeitgeber (Vertragspartner) des Leistungsberechtigten Vergütungen gewährt werden, ist bei der Bildung der Pensionsrückstellung von der Höhe dieser Vergütungen, höchstens jedoch von dem nach Abs. 6 ermittelten Ausmaß auszugehen.

(10) [...]

(11) [...]

(12) 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.

(13) Werden bei Pensionsrückstellungen **oder bei Rückstellungen für die Verpflichtung zu einer Zuwendung anlässlich eines Dienstjubiläums** die den anerkannten Regeln der Versicherungsmathematik entsprechenden biometrischen Rechnungsgrundlagen geändert, ist der dadurch bedingte Unterschiedsbetrag beginnend mit dem Wirtschaftsjahr der Änderung gleichmäßig auf drei Jahre zu verteilen. Der Unterschiedsbetrag errechnet sich aus der Differenz zwischen dem nach den bisherigen Rechnungsgrundlagen errechneten Rückstellungsbetrag und dem Rückstellungsbetrag auf der Grundlage der geänderten Rechnungsgrundlagen."

Hat das Bundesfinanzgericht gegen die Anwendung eines Gesetzes aus dem Grund der Verfassungswidrigkeit Bedenken, so hat es den Antrag auf Aufhebung dieser Rechtsvorschrift beim Verfassungsgerichtshof gemäß [Art 135 Abs 4 B-VG](#) iVm [Art 89 Abs 2 B-VG](#) zu stellen.

Die beim Bundesfinanzgericht anhängige Beschwerdesache betraf die Feststellung des Einkommens für das Jahr 2016.

Die Beschwerdeführerin unterlag im Streitzeitraum gemäß § 1 Abs 2 Z 1 KStG 1988 der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht. Nach [§ 7 Abs 1 KStG 1988](#) war der Körperschaftsteuer für das Jahr 2016 jenes Einkommen zu Grunde zu legen, das die Beschwerdeführerin innerhalb dieses Jahres bezogen hat. Das Einkommen ermittelte sich dabei nach den Vorschriften des Einkommen- und Körperschaftsteuergesetzes. Da die Beschwerdeführerin nach § 189 UGB aufgrund ihrer Rechtsform rechnungslegungspflichtig war, erzielte sie iSd Einkünftetransformation des § 7 Abs 3 KStG 1988 Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 23 EStG 1988 und ermittelte folglich ihren Gewinn nach § 5 EStG 1988.

Nach dem in [§ 5 EStG 1988](#) normierten Maßgeblichkeitsprinzip waren für die steuerliche Gewinnermittlung der Beschwerdeführerin die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgebend, sofern dem keine abweichenden, zwingenden steuerrechtlichen Vorschriften entgegenstanden. Derartige abweichende Regelungen sieht das Einkommensteuergesetz für die Bildung von Rückstellungen vor, weswegen in der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2016 von der Beschwerdeführerin dahingehend eine Korrektur im Rahmen der steuerlichen Mehr-Weniger-Rechnung durchgeführt wurde.

Gemäß § 9 Abs 1 EStG 1988 können steuerrechtlich Rückstellungen nur eingeschränkt 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 und (4) drohende Verluste aus schwebenden Geschäften gebildet werden. Die Grundnorm des § 9 EStG 1988 verweist in Abs 2 für die Bildung von Rückstellungen iSd Abs 1 Z 1 (Abfertigungsrückstellungen) und 2 (Pensionsrückstellungen) sowie Rückstellungen für Jubiläumsgelder hinsichtlich ihrer Bildung auf die Spezialnorm des § 14 EStG 1988. Da die Grundnorm des § 9 EStG 1988 die Zulässigkeit der steuerlichen Rückstellungsbildung absteckt ("Rückstellungen können nur gebildet werden für"), steht diese in einem untrennbaren Zusammenhang mit der Spezialnorm des § 14 EStG 1988.

Der Verfassungsgerichtshof hat die Rechtsauffassung entwickelt, dass im Gesetzesprüfungsverfahren der Anfechtungsumfang der in Prüfung gezogenen Norm bei sonstiger Unzulässigkeit des Prüfungsantrages nicht zu eng gewählt werden darf (vgl VfSlg 16.212/2001, 16.365/2001, 18.142/2007, 19.496/2011, 20.154/2017). Der Antragsteller hat all jene Normen anzufechten, welche für die Beurteilung der allfälligen Verfassungswidrigkeit der Rechtslage eine untrennbare Einheit bilden. Es ist dann Sache des Verfassungsgerichtshofes, darüber zu befinden, auf welche Weise eine solche Verfassungswidrigkeit – sollte der Verfassungsgerichtshof die Auffassung des Antragstellers teilen – beseitigt werden kann (VfSlg 16.756/2002, 19.496/2011, 19.684/2012, 19.903/2014; VfGH 10.03.2015, [G 201/2014](#); 13.10.2016, G 640/2015 ua).

Das Bundesfinanzgericht hat nach den obigen Ausführungen im Beschwerdefall beide Normen in Zusammenschau anzuwenden, sodass sowohl die Grundnorm des § 9 EStG 1988 als auch die Spezialnorm des § 14 EStG 1988 präjudiziel sind.

Sowohl § 9 EStG 1988 als auch § 14 EStG 1988 sehen Regelungen zur Abzinsung langfristiger Rückstellungen vor. Für die Bildung der beschwerdegegenständlichen Jubiläumsgeld- und Pensionsrückstellungen sieht die Spezialnorm des § 14 EStG 1988 Besonderheiten vor. Die Beschwerdeführerin hatte aufgrund der Spezialregelung der Bildung der beschwerdegegenständlichen Rückstellungen nach § 14 Abs 6 Z 6 ( bei Jubiläumsgeldrückstellungen iVm § 14 Abs 12 EStG 1988) einen Rechnungszinsfuß von 6 % zugrunde zu legen, wohingegen langfristige Rückstellungen für sonstige ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften nach § 9 Abs 5 EStG 1988 mit einem Zinssatz von 3,5 % abzuzinsen sind.

Die im Beschwerdefall maßgebenden Bestimmungen des **§ 14 Abs 6 Z 6 EStG 1988 und § 14 Abs 12 EStG 1988** änderte der Gesetzgeber zuletzt mit dem Budgetbegleitgesetz 2007, BGBl I Nr 24/2007. Nach den Übergangsvorschriften des [§ 124b Z 137 dritter Satz](#) EStG 1988 waren

diese Fassungen erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 30.06.2007 begonnen haben.

**§ 14 Abs 13 EStG 1988** wurde mit dem Steuerreformgesetz 2000, BGBl I Nr 106/1999 eingeführt und seit damals nicht verändert und ist gemäß [§ 124b Z 41 EStG 1988](#) erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 1999 anzuwenden.

**§ 9 Abs 1 Z 3 EStG 1988** wurde zuletzt mit dem Budgetbegleitgesetz 2003, BGBl I Nr 71/2003 geändert. Gemäß [§ 124b Z 78 EStG 1988](#) war die Bestimmung erstmals auf Veranlagungen für das Kalenderjahr 2004 anzuwenden.

**§ 9 Abs 2 EStG 1988** wurde zuletzt mit dem Abgabenänderungsgesetz 1998, BGBl I Nr 28/1999 geändert und trat mit 13.01.1999 in Kraft.

Mit Abgabenänderungsgesetz 2014, BGBl I Nr 13/2014 fasste der Gesetzgeber die Bestimmung des **§ 9 Abs 5 EStG 1988** neu und sah gemäß [§ 124b Z 251 lit a und b EStG 1988](#) die erstmalige Anwendbarkeit dieser Fassung für Wirtschaftsjahre vor, die nach dem 30.06.2014 enden.

Da die genannten Bestimmungen nach den jeweils angeführten gesetzlichen Änderungen unverändert blieben, waren sie für die Feststellung des Einkommens der Beschwerdeführerin für das Jahr 2016 einschlägig und vom Bundesfinanzgericht im Beschwerdefall in dieser Fassung unmittelbar anzuwenden. Die vom Bundesfinanzgericht angefochtenen Normen sind daher präjudiziell.

Die Aufhebung der beantragten Stellen des Gesetzes hätte auf die beim Bundesfinanzgericht anhängige Rechtssache die Auswirkung, dass steuerlich der Bildung der Rückstellungen für Jubiläumsgelder und Pensionszusagen kein Rechnungszinsfuß von 6 % zugrunde zu legen wäre.

### **3. Bedenken des Bundesfinanzgerichtes**

#### **3.1. Bildung von steuerrechtlichen Rückstellungen**

Die Bildung von Rückstellungen ist der Unternehmensbilanz wesensimmanent und ergibt sich aus den unternehmensrechtlichen Grundsätzen des Vollständigkeitsgebotes (§ 196 Abs 1 UGB), des Imperatitsprinzips (§ 201 Abs 2 Z 4 UGB) und des Periodenprinzips (§ 201 Abs 2 Z 5 UGB) (vgl Perl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>12</sup> § 9 Tz 4/1). Nach dem Imperatitsprinzip müssen Verluste bereits dann ausgewiesen werden, wenn sie zu erwarten sind und nicht erst wie Gewinne im Zeitpunkt ihrer Realisation. Dies ist Ausfluss des im Unternehmensrecht vorherrschenden Gläubigerschutzes und des Vorsichtsprinzips.

Der Gläubigerschutz und das Vorsichtsprinzip des Unternehmensrechts sind keine Maßstäbe der steuerlichen Bilanzierung, die die tatsächlichen Verhältnisse entsprechend dem Grundsatz der Leistungsfähigkeit erfassen möchte (vgl *Kirchmayr/Bodis/Hammerl* in *Doralt/Ruppe* I<sup>12</sup> Rz 200). Der Gedanke der Rückstellungsbildung aus Gründen der vorsichtigen Bilanzierung ist dem Steuerrecht daher grundsätzlich fremd. Dieser fand lediglich im Wege der Maßgeblichkeit nach § 5 EStG 1988 Eingang in die steuerliche Bilanzierung. Eine Verpflichtung zur Bildung von Rückstellungen besteht daher nur im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988.

Mit dem **Steuerreformgesetz 1993**, BGBl Nr 818/1993, wurde ausdrücklich ein steuerlicher Rückstellungsbegriff geschaffen, der - am Leistungsfähigkeitsprinzip orientiert - gewisse Abweichungen vom Unternehmensrecht vorsieht (ErläutRV 324 BlgNR 18. GP 130). Dabei stand die Objektivierung des steuerlich maßgeblichen Rückstellungsbegriffs im Vordergrund.

Zulässig war nunmehr die Bildung jener in § 9 EStG 1988, BGBl Nr 818/1993 angeführten Rückstellungen für "verbindlichkeitsnahe" Passivpositionen:

1. Anwartschaften auf Abfertigungen,
2. laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen,
3. sonstige ungewisse Verbindlichkeiten,
4. drohende Verluste aus schwebenden Geschäften.

Die Abzinsung von (langfristigen) Rückstellungen war nach § 9 EStG 1988 idF Steuerreformgesetz 1993 noch nicht vorgesehen.

Mit **Budgetbegleitgesetz 2001**, BGBl I Nr 142/2000, wurde ein pauschaler Rückstellungsansatz iHv 80 % des nicht abgezinsten Teilwertes für Verbindlichkeits- und Drohverlustrückstellungen vorgesehen, wenn die Laufzeit am Bilanzstichtag mehr als zwölf Monate betrug (langfristige Rückstellung). Nach den Gesetzesmaterialien sollte durch diese Neuregelung der Vorteil aus der verzinslichen Anlage der Steuerersparnis abgeschöpft werden. Der pauschale Ansatz anstelle einer Abzinsung mit einem bestimmten Rechnungszinsfuß wurde dabei aus Vereinfachungsgründen vorgesehen (vgl ErläutRV 311 BlgNr 21. GP 167). Ausgenommen von dieser Pauschalregelung waren die den Sonderregelungen des § 14 EStG 1988 unterliegenden Abfertigungs-, Pensions- und Jubiläumsgeldrückstellungen.

Mit dem **Abgabenänderungsgesetz 2014**, BGBl I Nr 13/2014, ging der Gesetzgeber von dem pauschal gewählten Ansatz ab und sah auch für langfristige Rückstellungen nach § 9 Abs 5 EStG 1988 einen Abzinsungsfaktor für Verbindlichkeits- und Drohverlustrückstellungen vor. Nunmehr waren Rückstellungen mit dem Teilwert anzusetzen (unverzinster Erfüllungsbetrag)

und unter Berücksichtigung der tatsächlichen Laufzeit abzuzinsen. Der Zinsfuß wurde dabei im Gegensatz zu den Personalrückstellungen nach § 14 EStG 1988 nicht mit 6 %, sondern mit 3,5 % normiert (vgl weiterführend *Laudacher* in Jakom EStG 2019 § 9 Rz 20).

Der Gesetzgeber sah sich vor allem vor dem Hintergrund der unterschiedlichen Laufzeiten von Rückstellungen zum Abgang vom pauschalen Ansatz veranlasst, um die Gleichbehandlung zu gewährleisten. Veranschaulicht wird dies in den Gesetzesmaterialien durch die beispielhafte Gegenüberstellung von Prozesskostenrückstellungen mit "sehr kurzer Laufzeit" von zwei Jahren und Altlastensanierungsrückstellungen mit "sehr langer" Laufzeit von 20 Jahren. Drohverlust- und Verbindlichkeitsrückstellungen nach § 9 EStG 1988 waren nunmehr mit ihrem über die Laufzeit mit 3,5 % abgezinsten Teilwert anzusetzen. In Anlehnung an das deutsche Einkommensteuergesetz, das die Abzinsung langfristiger Rückstellungen mit 5,5 % vorsieht, hat sich der österreichische Gesetzgeber aus Vereinfachungsgründen für einen Fixzinssatz iHv 3,5 % entschieden (vgl ErläutRV 24 BlgNr 25. GP 3). Da nach § 9 Abs 5 EStG 1988 abzuzinsen ist, wenn die Restlaufzeit der Rückstellung mehr als zwölf Monate beträgt, ist eine genauere Bestimmung des Erfüllungszeitpunktes notwendig um eine vornehmen zu können (vgl *Moser*, Langfristige Rückstellungen nach § 9 Abs 5 EStG idF AbgÄG 2014 - viele Detailfragen bedürfen der Interpretation, taxlex 2014, 381).

§ 9 EStG 1988 erlaubt grundsätzlich auch die Bildung von Ansammlungsrückstellungen. Darunter sind Rückstellungen zu verstehen, die sukzessive, über Jahre hinweg gleichbleibend aufgebaut werden und deren wirtschaftliche Verursachung der Verpflichtung über mehrere Jahre verteilt ist (vgl bspw VwGH 30.4.15, [2011/15/0198](#) sowie weiterführend *Laudacher* in Jakom EStG 2019 § 9 Rz 18 und 41). Eine Spezialnorm für Ansammlungsrückstellungen dem Grunde nach besteht demnach nicht; § 14 EStG 1988 sieht nur spezielle Regelungen für bestimmte Personalrückstellungen wie die beschwerdegegenständlichen Jubiläumsgeld- und Pensionsrückstellungen vor. Die Abzinsung von (nicht gesondert in § 14 EStG 1988 normierten) Ansammlungsrückstellungen erfolgt dabei nach den Grundsätzen des § 9 EStG 1988 (vgl *Mayr*, Abzinsung von Rückstellungen und Verbindlichkeiten RdW 2014/182, 152).

Die Bildung von Rückstellungen für die Vorsorge von Abfertigungen und Pensionen war bereits im Einkommensteuergesetz 1972 vorgesehen. Schon damals war für die mit dem **2. Abgabenänderungsgesetz 1977**, BGBl Nr 645/1977 ausdrücklich normierten Pensionsrückstellungen eine Abzinsung vorgesehen. § 14 Abs 7 EStG 1972 idF BGBl Nr 645/1977 erlaubte die Bildung der Pensionsrückstellung iHv 80 % der Pensionszusage (Abs 6), der ein Rechnungszinsfuß von 8 % zugrunde zu legen war. Dies galt nach Abs 8 leg cit nur dann nicht, wenn dem Arbeitgeber die Aufgaben der gesetzlichen Sozialversicherung übertragen wurden. Mit dieser Einschränkung ist der Gesetzgeber von der bis dahin bestehenden Verwaltungsanweisung und Rechtsprechung, die die Rückstellungsbildung für Pensionszusagen schon vor der gesetzlichen Regelung zuließ, abgewichen (vgl ErläutRV 626 BlgNR 14. GP 13). Grund hiefür war ein vielfach unangemessen hohes Ausmaß dieser

Bilanzposten, das zur drastischen Reduktion steuerlicher Gewinne führte (vgl ErläutRV 626 BlgNR 14. GP 12).

Mit dem **Einkommensteuergesetz 1988**, BGBl Nr 400/1988, wurden die Regelungen für die Rückstellungsbildung des Sozialkapitals angepasst, wobei die Abzinsung für Pensionsrückstellungen dem Grunde nach beibehalten wurde, jedoch von 8 % auf 6 % reduziert wurde. Die Einschränkung der Bildung auf 80 % der Pensionszusage wurde aufgegeben, wobei nunmehr die zugesagte Pension 80 % des letzten laufenden Aktivbezugs nicht übersteigen durfte. Wie bereits im Einkommensteuergesetz 1972 galten die Einschränkungen nicht, sofern dem Arbeitgeber die Aufgaben der gesetzlichen Pensionsversicherung übertragen wurden (vgl § 14 Abs 8 EStG 1988 idF BGBl Nr 400/1988; nunmehr § 14 Abs 10 EStG 1988 idF BGBl I Nr 24/2007).

Die Bildung von Rückstellungen für Jubiläumsgelder war nach § 9 Abs 4 EStG 1988 idF BGBl Nr 818/1993 ausgeschlossen. Diese Regelung wurde vom Verfassungsgerichtshof jedoch mit Erkenntnis vom 09.12.1997, [G 403/97](#), aufgehoben. Mit **Abgabenänderungsgesetz 1998**, BGBl I Nr 28/1999, verankerte der Gesetzgeber die Besteuerung von Jubiläumsgeldrückstellungen in Anlehnung an die Pensionsrückstellungen in § 14 EStG 1988. Dementsprechend wurde ebenfalls ein Abzinsungsfaktor iHv 6 % vorgesehen (vgl auch ErläutRV 1471 BlgNr 20. GP 19), der auch in der im Beschwerdefall maßgebenden Fassung in dieser Höhe zur Anwendung kam.

Rückstellungen für Jubiläumsgelder sind zwar grundsätzlich nach versicherungsmathematischen Grundsätzen zu bilden (vgl § 14 Abs 6 Z 1 EStG 1988), allerdings ist die Berechnung nach finanzmathematischen Grundsätzen zulässig (vgl § 14 Abs 12 letzter Satz EStG 1988). Bei der finanzmathematischen Methode wird der zum Jubiläumsstichtag zu zahlende Betrag lediglich abgezinst. Die Versicherungsmathematik berücksichtigt zusätzlich zum Zinsfaktor die Wahrscheinlichkeit, dass das Jubiläumsgeld nicht ausbezahlt werden muss, weil der Arbeitnehmer wegen Invalidität oder Todesfall nicht mehr aktiv ist (vgl *Kanduth-Kristen* in Jakom EStG 2019 § 14 Rz 77). In beiden Fällen ist die Wahrscheinlichkeit eines vorzeitigen Ausscheidens aus dem Betrieb (Fluktuationsabschlag aufgrund Kündigung bzw Entlassung) zu berücksichtigen (vgl *Perl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>12</sup> § 14 Tz 70).

Rückstellungen für Pensionszusagen sind gemäß § 14 Abs 6 Z 1 EStG 1988 zwingend nach versicherungsmathematischen Grundsätzen zu bilden.

Sowohl bei der versicherungsmathematischen als auch bei der vereinfachten finanzmathematischen Berechnungsmethode ist ein Rechnungszinssatz von 6 % zu Grunde zu legen.

### **3.2. Ungleichbehandlung von langfristigen Rückstellungen gemäß [Art 7 B-VG](#) und [Art 2 StGG](#) (Jubiläumsgeld- und Pensionsrückstellung)**

Das Bundesfinanzgericht hegt vor dem Hintergrund der obigen Ausführungen in der anhängigen Beschwerdesache verfassungsrechtliche Bedenken hinsichtlich der unterschiedlichen Abzinsungsfaktoren von 3,5 % für die Bildung von langfristigen Rückstellungen nach § 9 Abs 5 EStG 1988 idF BGBl I Nr 13/2014 und 6 % für die Bildung von Jubiläumsgeldrückstellungen nach § 14 Abs 12 EStG 1988 idF BGBl I Nr. 24/2007 iVm § 14 Abs 6 Z 6 EStG 1988 idF BGBl I Nr 24/2007 bzw. 6 % für die Bildung von Pensionsrückstellungen nach § 14 Abs 6 Z 6 EStG 1988 idF BGBl I Nr 24/2007.

Der verfassungsgesetzliche Gleichheitssatz verbietet dem Gesetzgeber, Gleches ungleich und Ungleicher gleich zu behandeln, wobei er ihm nicht verwehrt, sachlich gerechtfertigte Ungleichbehandlungen vorzunehmen. Der Gesetzgeber muss an gleiche Tatbestände gleiche Rechtsfolgen knüpfen, wesentlich ungleiche Tatbestände müssen zu entsprechend unterschiedlichen Regelungen führen, weshalb Ungleichbehandlungen stets einer sachlichen Rechtfertigung bedürfen (zB VfSlg 13.477/1993). Der Gleichheitssatz enthält ein „Verbot sachlich nicht gerechtfertigter Differenzierungen“ und ein allgemeines und umfassendes Sachlichkeitsgebot, dem jegliches Staatshandeln zu entsprechen hat (vgl *Berka*, Verfassungsrecht, Rz 1640 und 1644).

In ständiger Rechtsprechung anerkennt der Verfassungsgerichtshof einen rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, innerhalb dessen es dem Gesetzgeber freisteht, seine politischen Ziele auf die ihm geeignete Art zu verfolgen. Der Gesetzgeber ist dabei bei der Wahl der Mittel weitgehend frei, er darf jedoch keine zur Zielerreichung völlig ungeeigneten Mittel oder Mittel vorsehen, die zwar an sich geeignet wären, die aber zu einer sachlich nicht begründeten Ungleichbehandlung führen. Die vom Gesetzgeber eingesetzten Mittel müssen geeignet, erforderlich und angemessen sein, sodass die damit verbundenen Ungleichbehandlungen gerechtfertigt werden können (vgl VfSlg 11775). Der Gleichheitssatz ist daher verletzt, wenn es für eine Ungleichbehandlung keinen rechtfertigenden Grund gibt (vgl *Berka*, Art 7 B-VG, in *Kneihs/Lienbacher*, Rill-Schäffer Kommentar Bundesverfassungsrecht, Rz 44).

Das Einkommensteuergesetz 1988 sieht für langfristige Rückstellungen iSd § 9 EStG 1988 einen Abzinsungsfaktor iHv 3,5 % und für schon dem Grunde nach ebenfalls langfristige Personalrückstellungen einen Abzinsungsfaktor iHv 6 % vor. Den der Beschwerde des Anlassfalles zugrundeliegenden Jubiläumsgeld- und Pensionsrückstellungen ist die langfristige Bildung wesensimmanent.

§ 14 Abs 12 EStG 1988 verweist zwar für die Bildung von Jubiläumsgeldrückstellungen sinngemäß auf Regelungen zur Bildung von Pensionsrückstellungen, jedoch unterscheiden sie sich von diesen wesentlich. Jubiläumsgelder werden im Wege der Einmalzahlung als

"Treueprämie" an Arbeitnehmer gewährt, wohingegen Pensionszahlungen regelmäßig laufend nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses bis zum Ableben eines Arbeitnehmers zu leisten sind. In diesem Fall tritt der Vorsorgegedanke in den Vordergrund. Pensions- und Jubiläumsgeldrückstellungen verfolgen daher sowohl unterschiedliche Zielsetzungen als auch Ausgestaltungen. So sieht das Gesetz sowohl unternehmensrechtlich ([§ 211 UGB](#)) als auch steuerrechtlich (§ 14 Abs 12 EStG 1988) für Jubiläumsgeldrückstellungen eine vereinfachte finanzmathematische Ermittlung des Rückstellungsbetrages vor. Dagegen ist der Rückstellungsbetrag für Pensionen sowohl unternehmensrechtlich (§ 211 UGB) als auch steuerrechtlich (§ 14 Abs 6 Z 1 EStG 1988) zwingend nach versicherungsmathematischen Grundsätzen zu ermitteln. Unternehmensrechtlich ist die Bildung von Rückstellungen für Jubiläumsgelder in der Praxis im Wege des vereinfachten Verfahrens nach finanzmathematischen Grundsätzen vorzunehmen, "weil die Auswirkung biometrischer Faktoren im Gegensatz zur Auswirkung bei der Bewertung von Pensionsverpflichtungen gering ist" (vgl AFRAC-Stellungnahme 27 Personalrückstellungen UBG Erläuterungen zu Rz 66 und 83). Folglich unterscheiden sich Pensions- und Jubiläumsgeldrückstellungen nicht nur hinsichtlich der Zielsetzung, sondern im Regelfall auch in der Ermittlung ihrer Bemessungsgrundlage.

Der Verfassungsgerichtshof führte in seinem Prüfungsbeschluss zu dem zur GZ G 403/97 protokollierten Verfahren aus, dass hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von Rückstellungen für Jubiläumsgelder keine sachliche Rechtfertigung für das Abweichen von den Grundsätzen des § 9 Abs 1 Z 3 EStG 1988 vorhanden sein dürften.

Jubiläumsgelder werden Dienstnehmern anlässlich einer gewissen Dauer ihrer Betriebszugehörigkeit gewährt und sind als Belohnungen für langjährige Tätigkeiten anzusehen. Jubiläumsgelder stellen folglich die Entlohnung für die in Vorperioden erbrachten Arbeitsleistungen dar. Ihre wirtschaftliche Verursachung liegt somit in Zeiträumen vor dem Bilanzstichtag (vgl VwGH 25.01.1994, [90/14/0073](#), VwGH 21.12.1994, [89/13/0007](#) sowie auch BFH 5.2.1987, BStBl II 845). Dienstjubiläumsgelder, die auf einer rechtsverbindlichen Zusage beruhen, unterscheiden sich daher in nichts von sonstigen ungewissen Verbindlichkeiten gemäß § 9 Abs 1 Z 3 EStG 1988. Nach dem Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 09.12.1997, G 403/97 haben sich diese Bedenken als zutreffend erwiesen (VfSlg 15040/1997).

Jubiläumsgeld- und Pensionsrückstellungen nach § 14 EStG 1988 werden nach dem Ansammlungsverfahren gebildet. Die Bildung von Ansammlungsrückstellungen wird jedoch entsprechend der obigen Ausführungen auch für langfristige Rückstellungen iSd § 9 EStG 1988 als zulässig erachtet. Insoweit liegt keine Unterscheidung vor. Zwar regelt die Spezialnorm des § 14 EStG 1988 ihrem Wesen nach langfristige Rückstellungen für Sozialkapital (Abfertigungen, Pensionen, Jubiläumsgeld), jedoch führen selbst die Gesetzesmaterialen zum Abgabenänderungsgesetz 2014 aus, dass langfristige Rückstellungen iSd § 9 Abs 5 EStG 1988 ebenfalls einen Zeitraum von mehreren Jahrzehnten umfassen können (vgl ErläutRV 24 BlgNr

25. GP 3). Gerade um eine steuerliche Gleichbehandlung trotz der unterschiedlichen Rückstellungsdauer gewährleisten zu können, hat der Gesetzgeber mit dem Abgabenänderungsgesetz 2014 die Abzinsung langfristiger Rückstellungen eingeführt (vgl ErläutRV 24 BlgNr 25. GP 3). Eine Unterscheidung von langfristigen Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und Drohverluste und jene für Jubiläumsgelder bzw. Pensionszahlungen, kann somit dem Grunde nach nicht erkannt werden.

Unterschiede sieht das Gesetz hingegen hinsichtlich der Ermittlung des Rückstellungsbetrages vor. So sind Rückstellungen für sonstige ungewisse Verbindlichkeiten iSd § 9 Abs 1 Z 3 EStG 1988 mit dem Teilwert anzusetzen; dieser entspricht dem unabgezinsten Erfüllungsbetrag (vgl Laudacher in Jakom EStG 2019, § 9 Rz 20). Dieser Betrag ist folglich mit 3,5 % abzuzinsen. Dagegen sieht die Spezialnorm des § 14 EStG 1988 die Bildung von Jubiläumsgeld- und Pensionsrückstellungen grundsätzlich nach versicherungsmathematischen Grundsätzen vor. Allerdings erklärt das Gesetz die Bildung nach finanzmathematischen Grundsätzen für Jubiläumsgeldrückstellungen ausdrücklich für zulässig (vgl § 14 Abs 12 EStG 1988); dh auch in diesem Fall ist der zum Jubiläumsstichtag zu zahlende (Erfüllungs-)Betrag lediglich abzuzinsen. Die Abzinsung erfolgt dabei mit dem Rechnungszinsfuß iHv 6 %.

Im Gegensatz zur Rechtslage in Deutschland (siehe *Doralt*, Pensionsrückstellungen und andere Rückstellungen: 6 % und 5,5 % Abzinsung verfassungswidrig?, FR 2018, 347) sieht das österreichische Einkommensteuergesetz ein Abweichen von 2,5-Prozentpunkten hinsichtlich der Behandlung von langfristigen Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten von jenen für Jubiläumsgelder und Pensionszusagen vor. Da der Verfassungsgerichtshof im Erkenntnis vom 09.12.1997, G 403/97, bereits ausgesprochen hat, dass sich Jubiläumsgelder in nichts von sonstigen ungewissen Verbindlichkeiten unterscheiden, hegt das Bundesfinanzgericht Zweifel, ob eine derart beachtliche Unterscheidung hinsichtlich der Abzinsungssätze (3,5 % und 6 %) sachlich gerechtfertigt ist und ob dies nicht auch im Verhältnis zu Pensionszusagen so zu sehen ist.

Der österreichische Ökonom Eugen von Böhm-Bawerk begründete die Produktivitätstheorie des Zinses durch Einbeziehung eines Zeitbezugs. Danach muss ein Kreditgeber für seinen zeitweiligen Konsumverzicht entlohnt werden, die Enthaltsamkeit vom Konsum stellt ein Opfer dar (vgl *Metzler*, Abzinsung von Pensionsrückstellungen ÖStZ 6/2018, 163 mwN). Der Zins ist quasi der Preis für die Zeit.

Dies ist in Anbetracht der Charakteristika der Jubiläumsgeld- und Pensionsrückstellung nachvollziehbar: Der Abgabepflichtige bildet im Zeitraum der Begründung einer Verpflichtung, in zukünftigen Zeiträumen zusätzlichen Arbeitslohn in Form von Jubiläumsgeldern bzw. Pensionszahlungen, wenn auch verteilt in Rentenform, zu leisten, eine Rückstellung. Der Rückstellung ist gemäß § 14 Abs 6 Z 3 iVm Abs 12 EStG 1988 (für Jubiläumsgeldrückstellungen) im jeweiligen Wirtschaftsjahr so viel zuzuführen, als bei

Verteilung des Gesamtaufwandes auf die Zeit zwischen Zusage und dem vorgesehenen Zeitpunkt der Beendigung der aktiven Arbeits- oder Werkleistung/des Dienstjubiläums auf das einzelne Wirtschaftsjahr entfällt. Die Rückstellung wird sohin üblicherweise mit der Dauer der Betriebszugehörigkeit durch Ansammlung ansteigen.

Mit der Bildung der Rückstellung ist jedoch im Gegensatz zur zukünftigen Auszahlung kein Geldabfluss verbunden. Damit besteht in dieser Hinsicht für den Betrieb die Möglichkeit, dieses Kapital unter Steuerstundung/-ersparnis im Unternehmen zu nutzen zB zu investieren bzw. zu veranlagen, um damit einen Preis für die Zeit durch Nutzung dieses Kapitals zu lukrieren. Damit werden bis zur späteren Schuldtilgung im Realisierungszeitpunkt Zinsen erzielt (Metzler, aaO, 166), wodurch die Abzinsung des Erfüllungsbetrages gerechtfertigt ist. Auch die Gesetzesmaterialien zum Budgetbegleitgesetz 2001, BGBI I Nr 142/2000 sprechen in dieser Hinsicht davon, dass durch den pauschalen Rückstellungsansatz von 80% des Teilwertes der Vorteil aus der verzinslichen Anlage der Steuerersparnis abgeschöpft werden soll.

Es entspricht nach dieser Ansicht dem Leistungsfähigkeitsprinzip – das die Leitlinie für die Bestimmung steuerlicher Werte darstellt –, wenn die zukünftige Geldleistungsverpflichtung unter Einbeziehung einer im Schätzungswege zu ermittelnden Preissteigerung mit einem diesem Preis entsprechenden Zinssatz auf den jeweiligen Bilanzstichtag abgezinnt wird. Da ein Zinssatz als Preis für die Möglichkeit der Nutzung von Kapital in der Zukunft naturgemäß schwierig zu bemessen ist, ist es durchaus im Sinne des Leistungsfähigkeitsprinzips und der Verwaltungsökonomie gelegen, wenn dafür seitens des Gesetzgebers ein pauschaler Fixzinssatz bestimmt wird.

Der Gesetzgeber hat durch die §§ 9 und 14 EStG 1988 ein System hinsichtlich der Bildung, Bemessung und Bewertung von Rückstellungen geschaffen, welches vor allem durch die erstmalige gesetzliche Regelung von steuerrechtlichen Rückstellungen mit dem Steuerreformgesetz 1993, BGBI Nr 818/1993, durch die mit Budgetbegleitgesetz 2001, BGBI I Nr 142/2000, vorgesehene Schaffung eines pauschalen Rückstellungsatzes mit 80% und die durch Abgabenänderungsgesetz 2014, BGBI I Nr 13/2014, verpflichtende Abzinsung längerfristiger Rückstellungen mit 3,5% geprägt ist. Der Verfassungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 14.12.1978, [G 82/78](#) die Verfassungsmäßigkeit der Einschränkungen des 2. Abgabenrechtsänderungsgesetz 1977, BGBI Nr 645/1977 durch Einführung eines Rechnungszinsfußes von 8 % bestätigt, doch hat sich systematisch spätestens durch die Normierung einer Abzinsungsverpflichtung für langfristige Rückstellung gemäß § 9 Abs 5 EStG 1988 idF des Abgabenänderungsgesetz 2014, BGBI I Nr 13/2014, Wesentliches verändert. In der gesetzgeberischen Ansicht ist es in Anbetracht der Gesetzesänderungen notwendig, im Falle der Langfristigkeit von Rückstellungen den Erfüllungsbetrag abzuzinsen.

Jubiläumsgeld- und Pensionsrückstellungen sind versicherungsmathematisch, Jubiläumsgeldrückstellung fakultativ aufgrund von geringeren biometrischen Einflüssen vereinfacht finanzmathematisch zu bilden. Drohverlust- und Verbindlichkeitsrückstellungen sind mit dem Teilwert anzusetzen und werden auch über längere Zeiträume, die auch jenen von Jubiläumsgeld- und Pensionsrückstellungen entsprechen können, gebildet. Hinsichtlich der Jubiläumsgeldrückstellungen hat der Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 09.12.1997, G 403/97, ausgesprochen, "*rechtsverbindlich zugesagte Jubiläumsgelder unterscheiden sich eben in nichts von sonstigen ungewissen Verbindlichkeiten ...*".

Unterschiedliche Arten der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen bzw. folglich unterschiedliche Werte müssen sachlich gerechtfertigt sein. Das Bundesfinanzgericht sieht diese Rechtfertigung im Einfluss biometrischer Faktoren. Biometrische Größen sind Wahrscheinlichkeiten und sonstige mit dem Leben verbundene, statistische Größen, die aus Sterbetafeln oder sonstigen statistischen Untersuchungen abgeleitet werden können (vgl EStR 2000 Rz 3400a). Die tatsächliche Zahlung von Jubiläumsgeldern bzw. die Höhe, die Dauer von Pensionszahlung oder der effektive Eintritt des Pensionsfalls hängen im bestimmten Ausmaß von der Lebenserwartung bzw. Invalidität des Anspruchsberechtigten ab. Sonstige Verbindlichkeiten und Drohverluste sind davon weitgehend unbeeinflusst und wird daher der Ansatz des Teilwerts im Gegensatz zu einem versicherungs- oder finanzmathematisch ermittelten Wert als sachlich zulässig angesehen. Verfassungsrechtliche Bedenken bestehen daher in dieser Hinsicht nicht.

Da der Zins - bei längerfristigen Rückstellungen nach § 9 Abs 1 Z 3 EStG 1988 wie auch bei Jubiläumsgeld- und Pensionsrückstellungen - als Preis für die Zeit anzusehen ist, ist eine unterschiedliche Behandlung hinsichtlich der Abzinsung von Pensions-, Jubiläumsgeld- und langfristigen Rückstellungen nicht gerechtfertigt.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts ist bei Jubiläumsgeld- und Pensionsrückstellungen im Verhältnis zu langfristigen Rückstellungen der Faktor Zeit durch einen in der Höhe gleichen Zinssatz abzubilden und bestehen hinsichtlich der im konkreten Zeitraum anzuwendenden gesetzlichen Regelungen im Anfechtungsumfang Bedenken einer Ungleichbehandlung im Sinne von Art 7 B-VG und Art 2 StGG.

### **3.3. Anfechtungsumfang**

Die Grenzen der Aufhebung einer auf ihre Verfassungsmäßigkeit zu prüfenden Gesetzesbestimmung sind, wie der Verfassungsgerichtshof sowohl für von Amts wegen als auch für auf Antrag eingeleitete Gesetzesprüfungsverfahren schon wiederholt dargelegt hat (VfSlg 13.965/1994, mwN 16.542/2002, 16.911/2003), notwendig so zu ziehen, dass einerseits der verbleibende Gesetzesteil nicht einen völlig veränderten Inhalt bekommt und

dass andererseits die mit der aufzuhebenden Gesetzesstelle untrennbar zusammenhängenden Bestimmungen auch erfasst werden.

Das Bundesfinanzgericht erlaubt sich darauf hinzuweisen, dass zum Zeitpunkt der Antragstellung noch eine größere Anzahl an vergleichbaren Beschwerdefällen anhängig ist. Vor diesem Hintergrund regt das Bundesfinanzgericht an, die Anlassfallwirkung entsprechend zu erweitern.

### **3.3.1. Antrag 1.**

Durch die Streichung der Z 6 in § 14 Abs 6 EStG 1988 würde sowohl für Pensionsrückstellungen als auch für Jubiläumsgeldrückstellungen die Verzinsung mit einem Rechnungszinsfuß iHv 6 % beseitigt werden.

Dadurch würde der Verweis „*des Abs 6 Z 6*“ in § 14 Abs 12 EStG 1988 ins Leere laufen, weswegen dieser aufgehoben werden könnte. Dass eine Verzinsung jedoch zu erfolgen hat, ergibt sich aus den versicherungs- bzw. finanzmathematischen Grundsätzen, die für die Bildung von Jubiläums- und Pensionsrückstellungen nach § 14 EStG 1988 maßgebend sind.

Die Aufhebung der Wortfolge „*wenn die Rückstellungen nicht Abfertigungen, Pensionen oder Jubiläumsgelder betreffen*“ in § 9 Abs 1 Z 3 EStG 1988 würde bewirken, dass Rückstellungen für Jubiläumsgelder wie sonstige ungewisse Verbindlichkeiten gebildet werden dürften. Die Zulässigkeit der Bildung von Abfertigungs- und Pensionsrückstellungen ergibt sich bereits aus § 9 Abs 1 Z 1 und 2 EStG 1988. Der Ausschluss der Bildung nach Z 3 leg cit ist bei verfassungskonformer Wortinterpretation entbehrlich; für Jubiläumsgeldrückstellungen eventuell sogar erforderlich, weil ihre Bildung derzeit dem Wortlaut nach nicht von § 9 Abs 1 EStG 1988 zugelassen wird.

§ 9 Abs 2 EStG 1988 stellt weiterhin klar, dass für Pensions-, Abfertigungs- und Jubiläumsgeldrückstellungen die Spezialnorm des § 14 EStG 1988 hinsichtlich deren Bildung und Ermittlung der Bemessungsgrundlagen maßgebend ist.

Durch die Streichung des § 9 Abs 5 EStG 1988 wäre die Höhe des Rechnungszinsfußes für Jubiläumsgeld-, Pensions- und sonstige Rückstellungen in verfassungskonformer Interpretation unter Berücksichtigung des Maßgeblichkeitsprinzips nach den Bestimmungen des Unternehmensrechts zu ermitteln.

Sonstige Rückstellungen müssten diesfalls nach den Grundsätzen der Bewertung von Verbindlichkeiten mit dem notwendigen Erfüllungsbetrag angesetzt werden.

### **3.3.2. Antrag 2.**

Die Streichung der Z 6 in § 14 Abs 6 EStG 1988 würde sowohl für Pensionsrückstellungen als auch für Jubiläumsgeldrückstellungen die Anwendung eines Rechnungszinsfußes iHv 6 % beseitigen.

§ 9 Abs 2 EStG 1988 stellt weiterhin die Maßgeblichkeit der Spezialnorm des § 14 EStG 1988 für die Bildung von Jubiläumsgeld- und Pensionsrückstellungen sicher.

Die Streichung der Wortfolge „*im Sinne des Abs. 1 Z 3 und 4*“ würde die Bewertung sämtlicher Rückstellungen nach den Regeln des § 9 Abs 5 EStG 1988 mit sich bringen.

Die Vorrangwirkung der Spezialnorm des § 14 EStG 1988 schließt jedoch aus, dass § 9 Abs 5 EStG 1988 erster Satz für die Bildung von Jubiläumsgeld- und Pensionsrückstellungen einschlägig werden würde. Stattdessen würde die verfassungskonforme Interpretation des § 9 Abs 5 zweiter Satz EStG 1988 die Anwendung des Zinssatzes iHv 3,5 % auch auf die nach den Grundsätzen des § 14 EStG 1988 ermittelte Bemessungsgrundlage für Jubiläumsgelder und Pensionszusagen als langfristige ungewisse Verbindlichkeiten erreichen.

### **3.3.3. Antrag 3.**

Die Streichung der Z 6 in § 14 Abs 6 EStG 1988 würde sowohl für Pensionsrückstellungen als auch für Jubiläumsgeldrückstellungen die Anwendung eines Rechnungszinsfußes iHv 6 % beseitigen.

Durch die Streichung des § 14 Abs 12 EStG 1988 und der damit ins Leere gehenden Wortfolge „*sowie Rückstellungen für Jubiläumsgelder*“ in § 9 Abs 2 leg cit würde die Generalnorm des § 9 EStG 1988 für die Bildung von Jubiläumsgeldrückstellungen ausschließlich maßgeblich werden.

Die Aufhebung der Wortfolge „*, wenn die Rückstellungen nicht Abfertigungen, Pensionen oder Jubiläumsgelder betreffen*“ in § 9 Abs 1 Z 3 EStG 1988 würde bewirken, dass Rückstellungen für Jubiläumsgelder nach den Regeln des § 9 Abs 5 EStG 1988 wie sonstige ungewisse Verbindlichkeiten gebildet werden dürften. Die Zulässigkeit der Bildung von Abfertigungs- und Pensionsrückstellungen ergibt sich bereits aus § 9 Abs 1 Z 1 und 2 EStG 1988. Der Ausschluss der Bildung nach Z 3 leg cit ist bei verfassungskonformer Wortinterpretation entbehrlich; für Jubiläumsgeldrückstellungen eventuell sogar erforderlich, weil ihre Bildung derzeit dem Wortlaut nach nicht von § 9 Abs 1 EStG 1988 zugelassen wird.

§ 9 Abs 5 EStG 1988 würde die Bewertung von Jubiläumsgeldrückstellungen mit dem Teilwert und aufgrund der wesensimmanenten Langfristigkeit eine Abzinsung mit 3,5 % bewirken.

Die Aufhebung des § 14 Abs 12 EStG 1988 impliziert aufgrund der sodann nicht mehr vorgesehenen Bildung der Jubiläumsgeldrückstellung nach versicherungs- bzw.

finanzmathematischen Grundsätzen notwendigerweise die Streichung der Wortfolge „*oder bei Rückstellungen für die Verpflichtung zu einer Zuwendung anlässlich eines Dienstjubiläums*“ in § 14 Abs 13 EStG 1988.

Die Vorrangwirkung der Spezialnorm des § 14 EStG 1988 schließt jedoch aus, dass § 9 Abs 5 EStG 1988 erster Satz für die Bildung von Pensionsrückstellungen einschlägig werden würde. Stattdessen würde die verfassungskonforme Interpretation des § 9 Abs 5 zweiter Satz EStG 1988 die Anwendung des Zinssatzes iHv 3,5 % auch auf die nach den Grundsätzen des § 14 EStG 1988 ermittelte Bemessungsgrundlage für Pensionszusagen erreichen.

Wien, am 25. März 2020