

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Katharina Deutsch, LL.M. in der Be- schwerdesache ***1***, vertreten durch Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH, Renn- gasse 1 Tür Freyung, 1010 Wien, gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 1/23 vom 09.04.2019, betreffend Feststellungsbescheid Gruppenträger für das Jahr 2016 be- schlossen:

Das Bundesfinanzgericht stellt gemäß [Art 140 Abs. 1 Z 1 lit. a B-VG](#) an den Verfassungsgerichts- hof 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 Jubilä- umsgelder betreffen“ in [§ 9 Abs. 1 Z 3 des Bundesgesetzes vom 7. Juli 1988 über die Besteue- rung 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;

- sowie § 124b Z 251 lit. b EStG 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;

- sowie die Wortfolge „Der Teilwert ist mit einem Zinssatz von 3,5% abzuzinsen, sofern die Laufzeit der Rückstellung am Bilanzstichtag mehr als zwölf Monate beträgt.“ in § 9 Abs. 5 2. 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;

- sowie § 124b Z 251 lit. b EStG 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 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 „und 2 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, BGBl I Nr. 28/1999
- sowie § 14 Abs. 13 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 8 des Steuerreformgesetzes 2000, BGBl I Nr. 106/1999
- sowie die Wortfolge „Der Teilwert ist mit einem Zinssatz von 3,5% abzuzinsen, sofern die Laufzeit der Rückstellung am Bilanzstichtag mehr als zwölf Monate beträgt.“ in § 9 Abs. 5 2. 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;
- sowie § 124b Z 251 lit. b EStG 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;

als verfassungswidrig aufzuheben.

ENTSCHEIDUNGSGRÜNDE

1. Sachverhalt

Zur Geschäftszahl RV/7104034/2019 ist beim Bundesfinanzgericht eine Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid des Finanzamt Wien 1/23 betreffend die Einkünftefeststellung der Beschwerdeführerin als Gruppenträgerin im Jahr 2016 anhängig. Bei der Beschwerdeführerin handelt es sich um eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung.

In der Beilage zur Körperschaftsteuererklärung der Beschwerdeführerin betreffend Einkünftefeststellung Gruppenträgerin für das Jahr 2016 sind die folgenden Rückstellungen ausgewiesen:

ad KZ 9282 Korrekturen iZm Sozialkapital**1. Abfertigungsrückstellungen**

	31.12.2015	31.12.2016	
UB	23 737 830,00	23 513 181,00	
SB	<u>11 498 586,00</u>	<u>10 265 012,00</u>	
StU	<u>12 239 244,00</u>	<u>13 248 169,00</u>	1 008 925,00

2. Pensionsrückstellungen

	31.12.2015	31.12.2016	
UB	3 067 519,00	3 120 649,00	
SB	<u>411 052,00</u>	<u>401 793,00</u>	
StU	<u>2 656 467,00</u>	<u>2 718 856,00</u>	62 389,00

3. Jubiläumsgeldrückstellung

	31.12.2015	31.12.2016	
UB	4 780 049,00	4 823 408,00	
SB	<u>2 812 830,00</u>	<u>2 581 575,00</u>	
StU	<u>1 967 219,00</u>	<u>2 241 833,00</u>	<u>274 614,00</u>

Summe KZ 9282**1 345 928,00****ad KZ 9286 Ansatz langfristiger Rückstellungen mit 80 % gem § 9 Abs 5 EStG****1. Rückstellung für Rückkaufsverpflichtungen**

Altbestand, gerechnet mit 80 %

	31.12.2015	31.12.2016	
UB	979 144,25	672 671,85	
SB	<u>783 315,40</u>	<u>538 137,48</u>	
StU	<u>195 828,85</u>	<u>134 534,37</u>	-61 294,48

Neubestand, abgezinst mit 3,5 %

	31.12.2015	31.12.2016	
UB	3 132 546,00	2 983 733,95	
SB	<u>2 862 632,18</u>	<u>2 748 325,29</u>	
StU	<u>269 913,82</u>	<u>235 408,66</u>	-34 505,16

2. Rückstellung für Verlustvorsorge Auftragsbestand Wartungsverträge

Altbestand, gerechnet mit 80 %

	31.12.2015	31.12.2016	
UB	543 871,04	338 879,83	
SB	<u>435 096,83</u>	<u>271 103,86</u>	
StU	<u>108 774,21</u>	<u>67 775,97</u>	-40 998,24

Neubestand, abgezinst mit 3,5 %

	31.12.2015	31.12.2016
UB	1 141 420,37	1 969 005,96
SB	967 588,19	1 684 381,94
StU	<u>173 832,18</u>	<u>284 624,02</u>
		110 791,84

3. Rückstellungen für verlängerte Gewährleistung

Alt- und Neubestand nicht trennbar

	31.12.2015	31.12.2016
UB	2 602 263,90	2 057 999,72
SB	<u>2 081 811,12</u>	<u>2 057 999,72</u>
StU	<u>520 452,78</u>	<u>0,00</u>
		<u>-520 452,78</u>

Diese Rückstellung beinhaltet keine zukünftigen Preissteigerungen und dergleichen.
Der rückgestellte Betrag entspricht somit bereits dem Barwert. Dieser wurde in 2016 mit einem Zinssatz von 1,69% valorisiert.

Summe KZ 9286

-546 458,82

Die steuerrechtliche Bildung der Rückstellungen erfolgte entsprechend den einschlägigen Bestimmungen der [§§ 9](#) und [14 EStG 1988](#).

Mit Feststellungsbescheid Gruppenträger vom 09.04.2019 hat die belangte Behörde das Einkommen der Beschwerdeführerin für 2016 unter Berücksichtigung der Veränderungen der steuerrechtlichen Rückstellungen iHv. EUR 3.139.975,93 erklärungsgemäß festgestellt.

Mit Schreiben vom 07.05.2019 erhob die Beschwerdeführerin das Rechtsmittel der Beschwerde, in der sie eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung von langfristigen Rückstellungen einerseits und Rückstellungen für Pensionen und Jubiläumsgelder andererseits einwandte, die zu einer sachlich nicht zu rechtfertigenden Differenzierung und somit Gleichheitswidrigkeit führe. Dabei ermittelte die Beschwerdeführerin die folgenden Differenzen:

	31.12.2015	31.12.2016
PENSIONSRÜCKSTELLUNG		
Stand Rückstellungen Unternehmensrecht	3.067.519,00	3.120.649,00
Stand Rückstellungen Abzfaktor 6%	<u>411.052,00</u>	<u>401.793,00</u>
Stand Rückstellungen Abzfaktor 3,5%		498.095,00
Differenz		96.302,00
JUBILÄUMSGELDRÜCKSTELLUNG		
Stand Rückstellungen Unternehmensrecht	4.780.049,00	4.823.408,00
Stand Rückstellungen Abzfaktor 6%	<u>2.812.830,00</u>	<u>2.581.575,00</u>
Stand Rückstellungen Abzfaktor 3,5%		3.101.120,00
Differenz		519.545,00

Die Beschwerdeführerin beantragte die Aufhebung des Feststellungsbescheides Gruppenträger für das Jahr 2016 und regte an, ein Normenprüfungsverfahren gem. [Art. 140 Abs. 1 B-VG](#) einzuleiten. Die Beschwerde wurde ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung gemäß [§ 262 Abs. 3 BAO](#) am 24.07.2019 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

2. Präjudizialität:

[§ 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 Abs. 6 Einkommensteuergesetz 1988](#), BGBl Nr. 400/1988 idF. BGBl I Nr. 24/2007 (im Folgenden EStG 1988) lautet wie folgt:

„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.“

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

„(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.“

§ 124b Z 251 EStG 1988 lautet:

- „251. a) § 9 Abs 5 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr 13/2014 ist für Rückstellungen anzuwenden, deren Anlass für die erstmalige Bildung in Wirtschaftsjahren liegt, die nach dem 30. Juni 2014 enden.
- b) § 9 Abs 5 in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. I Nr 13/2014 ist letztmalig für Rückstellungen anzuwenden, die für Wirtschaftsjahre gebildet wurden, die vor dem 1. Juli 2014 enden. Für die Bewertung in den folgenden Wirtschaftsjahren gilt Folgendes:
- Ergibt sich aufgrund der erstmaligen Abzinsung für bestehende Rückstellungen nach Maßgabe von § 9 Abs 5 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr 13/2014 ein geringerer als der bisher rückgestellte Betrag, ist die Rückstellung um den gesamten Unterschiedsbetrag zu vermindern. Der aufzulösende Unterschiedsbetrag ist im betreffenden und den nachfolgenden beiden Wirtschaftsjahren zu je einem Drittel zu berücksichtigen. Auf die um den Unterschiedsbetrag verminderte Rückstellung ist in den Folgejahren § 9 Abs 5 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr 13/2014 anzuwenden. Im Falle einer Betriebsveräußerung oder -aufgabe kann der Unterschiedsbetrag zur Gänze im betreffenden Wirtschaftsjahr berücksichtigt werden.
 - Ergibt sich aufgrund der erstmaligen Abzinsung für bestehende Rückstellungen nach Maßgabe von § 9 Abs 5 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr 13/2014 ein höherer als der bisher rückgestellte Betrag, ist die Rückstellung weiterhin mit 80% des Teilwertes anzusetzen, wenn deren Restlaufzeit mehr als ein Jahr beträgt.“

Das Bundesfinanzgericht hat gegen die Anwendung dieser Rechtsnormen aufgrund von Verfassungswidrigkeit Bedenken und stellt somit den Antrag auf Aufhebung dieser Rechtsvorschriften beim Verfassungsgerichtshof gemäß Art 135 Abs. 4 B-VG iVm. Art 89 Abs. 2 B-VG.

Die beim Bundesfinanzgericht anhängige Beschwerdesache betrifft die Feststellung des Einkommens für das Jahr 2016. Die Beschwerdeführerin unterlag im beschwerdegegenständlichen Zeitraum gemäß § 1 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht. Gemäß § 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 Körperschaftsteuergesetzes. Da die Beschwerdeführerin nach § 189 UGB aufgrund ihrer Rechtsform rechnungslegungspflichtig ist,

erzielte sie gem. [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#) Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß [§ 23 EStG 1988](#) und ermittelte ihren Gewinn nach [§ 5 EStG 1988](#). Gemäß 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 jedoch 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.

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](#).

Im Gesetzesprüfungsverfahren soll der Anfechtungsumfang der in Prüfung gezogenen Norm bei sonstiger Unzulässigkeit des Prüfungsantrages nicht zu eng gewählt werden (VfSlg 16.212/2001, 16.365/2001, 18.142/2007, 19.496/2011, 20.154/2017). Der Antragsteller hat all jene Normen anzufechten, die für die Beurteilung der allfälligen Verfassungswidrigkeit der Rechtslage eine untrennbare Einheit bilden. Es ist dann Sache des Verfassungsgerichtshofes, darüber zu befinden, auf welche Weise die Verfassungswidrigkeit 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](#)).

Das Bundesfinanzgericht hat in Bezug auf die Rückstellungen sowohl die Grundnorm des [§ 9 EStG 1988](#) als auch die Spezialnorm des [§ 14 EStG 1988](#) anzuwenden, weshalb diese und die damit zusammenhängende Vorschrift des [§ 124b Z 251 EStG 1988](#) präjudiziell 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 sowie für die Abfertigungsrückstellungen sieht die Spezialnorm des [§ 14 EStG 1988](#) Besonderheiten vor. Die Beschwerdeführerin hatte aufgrund der Spezialregelung bei Bildung von Jubiläumsgeldrückstellungen iVm. [§ 14 Abs. 12 EStG 1988](#) gem. § 14 Abs. 6 Z 6 einen Rechnungszinsfuß iHv. 6 % zugrunde zu legen, wohingegen langfristige Rückstellungen für sonstige ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften gem. [§ 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 diese für die Feststellung des Einkommens der Beschwerdeführerin für das Jahr 2016 einschlägig und im Beschwerdefall unmittelbar anzuwenden. Die vom Bundesfinanzgericht angefochtenen Normen sind daher präjudiziel.

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 Imparitätsprinzips ([§ 201 Abs. 2 Z 4 UGB](#)) und des Periodenprinzips ([§ 201 Abs. 2 Z 5 UGB](#)) (Perl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹² § 9 Tz 4/1). Gemäß dem Imparitätsprinzip müssen Verluste bereits dann ausgewiesen werden, wenn sie zu erwarten sind und nicht erst wie Gewinne im Zeitpunkt ihrer Realisation.

Der Gläubigerschutz und das Vorsichtsprinzip des Unternehmensrechts sind keine Maßstäbe der steuerlichen Bilanzierung, die die tatsächlichen Verhältnisse entsprechend dem Grundsatz der Leistungsfähigkeit erfassen möchte (Kirchmayr/Bodis/Hammerl in Doralt/Ruppe I¹² Rz 200). Der Gedanke der Rückstellungsbildung fand im Wege der Maßgeblichkeit nach [§ 5 EStG 1988](#) Eingang in die steuerliche Bilanzierung. Eine Verpflichtung zur Bildung von Rückstellungen besteht 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 (ErIRV 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.

Eine 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 (ErIRV 311 BlgNr 21. GP 167). Ausgenommen von dieser Pauscharegelung 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 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 (Laudacher, 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 (ErlRV 24 BlgNr 25. GP 3).

[§ 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 (VwGH 30.4.15, [2011/15/0198](#); 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 somit nach den Grundsätzen des [§ 9 EStG 1988](#) (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 (ErlRV 626 BlgNR 14. GP 13). Grund dafür war ein vielfach unangemessen hohes Ausmaß dieser Bilanzposten, das zur drastischen Reduktion steuerlicher Gewinne führte (ErlRV 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 ([§ 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 (ErlRV 1471 BlgNr 20. GP 19), der auch in der im Beschwerdefall maßgebenden Fassung in dieser Höhe zur Anwendung kam.

Rückstellungen für Jubiläumsgelder sind zwar gem. [§ 14 Abs. 6 Z 1 EStG 1988](#) nach versicherungsmathematischen Grundsätzen zu bilden, allerdings ist die Berechnung nach finanzmathematischen Grundsätzen gem. [§ 14 Abs. 12 letzter Satz EStG 1988](#) zulässig. 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 (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 (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹² § 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 Rechnungzinssatz von 6 % zu Grunde zu legen.

3.2. Ungleichbehandlung gemäß Art 7 B-VG und Art 2 StGG von langfristigen Rückstellungen und Jubiläumsgeld- und Pensionsrückstellungen

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 Ungleiches 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 (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 (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 gechtfertigt werden können (VfSIg 11775). Der Gleichheitssatz ist daher verletzt, wenn es für eine Ungleichbehandlung keinen rechtfertigenden Grund gibt (Berka, [Art 7 B-VG](#), 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 gem. [§ 211 UGB](#) als auch steuerrechtlich gem. [§ 14 Abs. 12 EStG 1988](#) für Jubiläumsgeldrückstellungen eine vereinfachte finanzmathematische Ermittlung des Rückstellungsbetrages vor. Dagegen ist der Rückstellungsbetrag für Pensionen sowohl unternehmensrechtlich gem. [§ 211 UGB](#) als auch steuerrechtlich gem. [§ 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*" (AFRAC-Stellungnahme 27 Personalrückstellungen UBG Erläuterungen Rz 66, 83).

Der Verfassungsgerichtshof führte demgegenüber in seinem Prüfungsbeschluss vom 09.12.1997 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 (VwGH

25.01.1994, [90/14/0073](#); VwGH 21.12.1994, [89/13/0007](#); BFH 5.2.1987, BStBl II 845). Dienstjubiläumsgelder, die auf einer rechtsverbindlichen Zusage beruhen, unterscheiden sich daher nicht von sonstigen ungewissen Verbindlichkeiten gemäß [§ 9 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#). Gemäß dem Prüfungsbeschluss des Verfassungsgerichtshofes vom 09.12.1997, [G 403/97](#) haben sich diese Bedenken als zutreffend erwiesen (VfSlg 15040/1997).

In der Lehre werden die unterschiedlichen Abzinsungssätze von Pensionsrückstellungen und sonstigen langfristigen Rückstellungen ebenfalls kritisiert: „*Dass bei Berechnung der Pensionsrückstellungen versicherungsmathematische Methoden anzuwenden sind, dient der Ermittlung der voraussichtlichen Laufzeit, die ja bei einer Pensionszusage auf Lebenszeit nicht feststeht, sowie der Berücksichtigung allfälliger Anwartschaften auf Witwenpensionen. Es ist daher kein sachlicher Grund erkennbar, der unterschiedliche Abzinsungssätze für Pensionsrückstellungen einerseits und sonstige Rückstellungen mit langer Laufzeit rechtfertigen könnte*“ (Novacek, FJ 2018, 55: Ist die marktkonforme Abzinsung von Rückstellungen verfassungs- und europarechtlich geboten?)

Jubiläumsgeld- und Pensionsrückstellungen nach [§ 14 EStG 1988](#) werden nach dem Ansammungsverfahren 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 Gesetzesmaterialien zum Abgabenänderungsgesetz 2014 aus, dass langfristige Rückstellungen iSd. [§ 9 Abs. 5 EStG 1988](#) ebenfalls einen Zeitraum von mehreren Jahrzehnten umfassen können (ErläutRV 24 BlgNr. 25. GP 3).

Im Gegensatz zur Rechtslage in Deutschland (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 nicht 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 (Metzler, Abzinsung von Pensionsrückstellungen ÖStZ 6/2018, 163).

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, 166), wodurch die Abzinsung des Erfüllungsbetrages gerechtfertigt ist. Auch die Gesetzesmaterialien zum Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl 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 im Falle der Langfristigkeit von Rückstellungen dem Leistungsfähigkeitsprinzip – das die Leitlinie für die Bestimmung steuerlicher Werte darstellt –, wenn die zukünftige Geldleistungsverpflichtung unter Einbeziehung einer im Schätzungsweg zu ermittelnden Preissteigerung (den Erfüllungsbetrag) mit einem diesem Preis entsprechenden Zinssatz auf den jeweiligen Bilanzstichtag abgezinst wird. Somit ist die Abzinsung von steuerlichen Rückstellungen an sich nicht verfassungsrechtlich bedenklich.

Unterschiede sieht das Gesetz 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. Dagegen sieht die Spezialnorm des [§ 14 EStG 1988](#) die Bildung von Jubiläumsgeld- und Pensionsrückstellungen grundsätzlich nach versicherungsmathematischen Grundsätzen vor. [§ 14 Abs. 12 EStG 1988](#) erklärt die Bildung nach finanzmathematischen Grundsätzen für Jubiläumsgeldrückstellungen ausdrücklich für zulässig.

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, BGBl Nr. 818/1993, durch die mit Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl I Nr. 142/2000, vorgenommene Schaffung eines pauschalen Rückstellungsatzes mit 80% und die durch Abgabenänderungsgesetz 2014, BGBl I Nr. 13/2014, verpflichtende Abzinsung längerfristiger Rückstellungen mit 3,5% geprägt ist. Unterschiedliche Arten der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen bzw. folglich unterschiedliche Werte müssen sachlich gerechtfertigt sein.

Jubiläumsgeld- und Pensionsrückstellungen sind versicherungsmathematisch, Jubiläums- geldrückstellung fakultativ aufgrund von geringeren biometrischen Einflüssen vereinfacht fi- nanzmathematisch zu bilden. Drohverlust- und Verbindlichkeitsrückstellungen sind mit dem Teilwert anzusetzen und werden auch über längere Zeiträume, die auch jenen von Jubiläums- geld- und Pensionsrückstellungen entsprechen können, gebildet. Hinsichtlich der Jubiläums- geldrückstellungen hat der Verfassungsgerichtshof im Erkenntnis vom 09.12.1997, [G 403/97](#), ausgesprochen, „*rechtsverbindlich zugesagte Jubiläumsgelder unterscheiden sich eben in nichts von sonstigen ungewissen Verbindlichkeiten ...*“.

Da der Zins - bei längerfristigen Rückstellungen nach [§ 9 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#) wie auch bei Jubi- läumsgeld- und Pensionsrückstellungen - als Preis für die Zeit anzusehen ist, ist eine unter- schiedliche Behandlung hinsichtlich der Abzinsung von Pensions-, Jubiläumsgeld- und langfristi- gen Rückstellungen nicht gerechtfertigt. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts ist bei Jubilä- umsgeld- und Pensionsrückstellungen im Verhältnis zu langfristigen Rückstellungen (Rückstel- lungen für sonstige ungewisse Verbindlichkeiten) der Faktor Zeit durch einen in der Höhe glei- chen Zinssatz abzubilden und bestehen hinsichtlich der im konkreten Zeitraum anzuwenden- den gesetzlichen Regelungen im Anfechtungsumfang Bedenken einer Ungleichbehandlung im Sinne von [Art 7 B-VG](#) und [Art 2 StGG](#).

In den Erläuterungen zum AbgÄG 2014 zu [§ 9 Abs. 5 EStG 1988](#) und [§ 124b Z 251 EStG 1988](#) (Zu Z 3 und Z 12 lit. c; Nr. 24 der Beilagen XXV. GP) wird ausgeführt: „*Die bisher pauschal geregelte Abzinsung von langfristigen Verbindlichkeits- und Drohverlustrückstellungen in Höhe von 20% ihres Teilwertes soll durch eine Abzinsung unter Berücksichtigung der tatsächlichen Laufzeit der Rückstellung sowie eines Zinssatzes von 3,5% ersetzt werden. Die bisherige Regelung führte nämlich zu Verwerfungen, weil Rückstellungen mit sehr kurzer Laufzeit (z.B. Prozesskostenrück- stellungen mit 2 Jahren) und Rückstellungen mit sehr langer Laufzeit (z.B. Altlastensanierungs- rückstellungen mit 20 Jahren) gleichbehandelt wurden. Rückstellungen sollen nunmehr mit ih- rem über die Laufzeit abgezinsten Teilwert angesetzt werden. Diese Neuregelung ist mit den Grundsätzen der Rückstellungsbewertung im Unternehmensrecht vereinbar. So sieht beispiels- weise auch das deutsche Handelsrecht eine Abzinsung langfristiger Rückstellungen über die Laufzeit mit einem durchschnittlichen Marktzinssatz vor. Aus Vereinfachungsgründen soll auf eine jährliche Anpassung des Zinssatzes verzichtet und ein fixer Zinssatz in Höhe von 3,5% zur Abzinsung herangezogen werden. Das entspricht der Regelung des deutschen Einkommensteu- ergesetzes, das die Abzinsung langfristiger Rückstellungen ebenfalls mit einem fixen Zinssatz (aber mit 5,5%) vorsieht.*“

Der in [§ 9 Abs. 5 EStG 1988](#) geregelte Abzinsungszinssatz stimmt nicht mit dem durchschnittli- chen Abzinsungszinssatz der Rückstellungsbewertung im Unternehmensrecht überein. Unter- nehmensrechtlich gilt, dass die Abzinsung mit dem marktüblichen Zinssatz zu erfolgen hat, wo- bei nach den Erläuterungen der Regierungsvorlage des AbgÄG 2014 (idF. ErlRV) dabei eine Ori-

entierung an den Zinssätzen erfolgen kann, „*die laufend von der deutschen Bundesbank aufgrund der Rückstellungsabzinsungsverordnung für die Abzinsung der in deutschen Bilanzen auszuweisenden Rückstellungen*“ bekanntgegeben werden (Bertl/Deutsch-Goldoni/Hirschler, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch¹⁰, Bewertung, 544). Obwohl die ErlRV als Begründung die Maßgeblichkeit der Unternehmensbilanz für die Steuerbilanz anführen und ausdrücklich auf das „*deutsche Handelsrecht*“ verweisen, wurde demgegenüber im AbgÄG 2014 mit Neufassung des [§ 9 Abs. 5 EStG 1988](#) diesen Prinzipien de facto nicht gefolgt. Diese Vorgehensweise des Gesetzgebers stellt sich als irreführend dar und ist somit verfassungsrechtlich bedenklich.

Ebenso widersprüchlich stellt sich dar, dass in den ErlRV die Festlegung des Abzinsungzinssatzes mit einem Fixzinssatz im [§ 9 Abs. 5 zweiter Satz EStG 1988](#) mit „*Vereinfachungsgründen*“ begründet wurde. Es ist jedoch als nicht sachgerecht und somit als willkürlich anzusehen, dass wenn auf eine jährliche Anpassung verzichtet werden soll, nicht ein variabler Zinssatz auf Basis eines Referenzzinssatzes zur Abzinsung herangezogen wird. Aus verfassungsrechtlicher Sicht können „*Vereinfachungsgründe*“ keine Rechtfertigung für eine nicht sachgerechte Regelung sein, denn die Grenze des verfassungsrechtlich Zulässigen liegt „*bei der Nachprüfung der konkreten Umsetzung (...): Hier liege die Schranke nunmehr bei der Sachgerechtigkeit der Umsetzung*“ (Holoubek, ÖZW 1991, 81 FN 117). Zwar mag der Zinssatz iHv. 3,5% im Zeitpunkt des Inkrafttretens des Gesetzes dem Marktzinssatz entsprochen haben und in einem anschließenden (kurzen) Zeitraum einen Anhaltspunkt zur Festlegung eines Marktniveaus bieten. Allerdings wird in der Lehre übereinstimmend die Auffassung vertreten, dass im Fall der Änderung des Zinsniveaus laufende Anpassungen des gesetzlichen Pauschalzinssatzes vorzunehmen sind (Steinhauser, Zur Berücksichtigung der Verzinslichkeit von Verbindlichkeiten in der Unternehmens- und Steuerbilanz, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2016, 105; Mayr, Verbindlichkeiten und Rückstellungen nach dem RÄG 2014, RdW 2015, 189).

Sowohl aus dem Unternehmensrecht gem. [§ 211 UGB](#) als nach dem Steuerrecht gem. [§ 14 EStG 1988](#) ergibt sich, dass nur ein dynamischer Zinssatz sachgerecht sein kann. Diese Ansicht wird auch in der Lehre vertreten: „*Die Verwendung eines starren Zinssatzes ist (...) nicht mit den versicherungsmathematischen Grundsätzen iSd § 211 Abs 1 Satz 3 UGB vereinbar. Zumal Pensionsrückstellungen auch steuerrechtlich gemäß § 14 Abs 6 Z 1 EStG zwingend auf Basis versicherungsmathematischer Regeln zu bilden sind, gelten die unternehmensrechtlich vorgebrachten Bedenken gegen den starren Zinssatz gleichfalls für das Steuerrecht*“ (Urnik/Kandler, Eine Dekade (fast) ohne Zinsen, Der steuerliche Diskontierungszinssatz von Personalkapitalrückstellungen auf dem Prüfstand).

Für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage, die zur Abzinsung herangezogen wird, ist gem. [§ 9 Abs. 5 EStG 1988](#) der Teilwert „*unter Berücksichtigung der tatsächlichen Laufzeit der Rückstellung*“, wie es die Erläuterungen der Regierungsvorlage beschreiben, heranzuziehen. Der Teilwert gem. § 6 Z 1 EStG ist jedoch ein bestimmter Gesetzesbegriff, der realiter der bereits

abgezinste Wert ist. Eine Rückrechnung des Teilwerts auf einen nicht abgezinsten Wert, um die Regelung des [§ 9 Abs. 5 EStG 1988](#) überhaupt anwenden zu können, ist als nicht sachgerecht bzw. als willkürlich anzusehen. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes handelt es sich „*beim Teilwert iSd § 6 Z 1 (...) ebenso wie beim gemeinen Wert um einen objektiven Wert*“ (VwGH 5.7.2004, [2000/14/0174](#); VwGH 17.4.2008, [2005/15/0073](#); VwGH 21.4.2016, [2013/15/0100](#)). Auch in der herrschenden Lehre wird die Rechtsmeinung vertreten, dass die Regelung des [§ 9 Abs. 5 zweiter Satz EStG 1988](#) irreführend ist, „*zumal der Teilwert nach seiner Definition in § 6 Z 1 EStG bereits einen Gegenwartswert darstellt, für dessen (nochmalige) Abzinsung keine Anhaltspunkte gefunden werden können.*“ Der „Teilwert“ zielt demnach auf den nach vorgenommener Abzinsung sich ergebenden Betrag ab (Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2014, 53; Beiser, Die Abzinsung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen im Licht des Leistungsfähigkeitsprinzips, SWK 2000, S 734).

Die verfassungsrechtlichen Bedenken des Bundesfinanzgerichts zur Abzinsung des Teilwerts in [§ 9 Abs. 5 zweiter Satz EStG 1988](#) werden zusätzlich dadurch bestärkt, dass die betriebswirtschaftlich gebotene jährliche Aufzinsung, dh. die Differenz zwischen dem mit dem aktuellen Zinssatz auf den Stichtag abgezinsten kumulierten Aufwand der Vorjahre und der Rückstellung der Vorjahre durch die Heranziehung des Teilwertes für die Bemessungsgrundlage der Rückstellungen für sonstige ungewisse Verbindlichkeiten bereits erfasst ist. Der Grund dafür ist in betriebswirtschaftlicher und in steuerrechtlicher Hinsicht, dass „*der Barwert der Rückstellung (...) in den Folgejahren aufzuzinsen*“ ist „*bis er im Zahlungszeitpunkt mit dem Nominalbetrag der Verpflichtung übereinstimmt*“ (Jacobs, Bewertung von Rückstellungen in der Steuerbilanz, DStR 1988, 238). Bei abzuzinsenden Rückstellungen ist somit nicht nur jährlich eine neue und auf aktuellen Informationen beruhende Einschätzung des voraussichtlichen Erfüllungsbetrages als Wertermittlung im ersten Schritt vorzunehmen, sondern es bedarf zudem der alljährlichen Neuberechnung des abgezinsten Rückstellungswertes der Wertermittlung im zweiten Schritt (Aufzinsung). Selbst wenn sich bei einer Rückstellung weder der Erfüllungsbetrag als solcher, noch die Fälligkeit (welche, wenn sie nicht feststeht, gleichfalls jährlich neu einzuschätzen ist) ändern, ergibt sich jährlich schon alleine dadurch ein „*anderer Betrag, weil die Neuberechnung des abgezinsten Betrages jedenfalls unter Heranziehung der aktuellen und zudem um ein Jahr verkürzten Restlaufzeitzinssätze zu erfolgen hat*“ (Bertl/Deutsch-Goldoni/Hirschler, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch¹⁰, Bewertung, 545). Die Aufzinsung und Abzinsung ist dem steuerrechtlichen Teilwert gem. [§ 6 Z 1 EStG 1988](#) somit wesensimmanent, woraus folgt, dass [§ 9 Abs. 5 zweiter Satz EStG 1988](#) von einem verfassungsrechtlichen Standpunkt aus betrachtet nicht sachgerecht sein kann.

Zugleich mit Einführung der Regelung des [§ 9 Abs. 5 EStG 1988](#) wurde mit [§ 124b Z 251 EStG 1988](#), ebenfalls mit dem AbgÄG 2014 [BGBl. Nr. 13/2014](#) eine Übergangsregelung normiert, die – wie im konkreten Fall – zur Führung eines „*Doppelsystems*“ verpflichtete. Dementsprechend kommt es zu einer Korrektur in der Mehr-Weniger-Rechnung, wenn sich aufgrund der Neuregelung des [§ 9 Abs. 5 EStG 1988](#) ein niedrigerer Rückstellungsbetrag als 20% Abzinsung ergibt,

wobei die Differenz auf drei Jahre zu verteilen ist. Wenn der gem. [§ 9 Abs. 5 EStG 1988](#) abgezinste Betrag höher ausfällt als der bereits rückgestellte, hat jedoch keine Anpassung zugunsten des Steuerpflichtigen zu erfolgen. Diese unterschiedliche Behandlung „*je nach fiskalischer Auswirkung*“ ist nach der Lehre als nicht sachgerecht zu beurteilen (Knechtl, SWK 10/2014, 499; Knechtl in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 9 RZ 27b). Denn „*die in den ErlRV verankerte Zielsetzung, wonach bestehende und neu zu bildende Rückstellungen gleichbehandelt werden sollen, wird einseitig für jene Fälle umgesetzt, die eine ertragswirksame Anpassung erfordern*“ (Fritz-Schmied, Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2014, 53). Das Ergebnis, dass „*für längerfristige Rückstellungen somit – trotz aller Bestrebungen zur Angleichung der Unternehmensbilanz und der Steuerbilanz – noch jahrelang umfangreiche Parallelrechnungen für unternehmensrechtliche und steuerliche Zwecke erforderlich sein sowie korrigierende Mehr-Weniger-Rechnungen anfallen*“ ist als nicht sachgerecht anzusehen (Bertl/Deutsch-Goldoni/Hirschler, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch¹⁰, Bewertung, 556). Da diese Problematik im konkreten Fall gegeben ist, kommt es auch durch die Anwendung des mit [§ 124b Z 251 EStG 1988](#) idF. AbgÄG 2014 [BGBI. Nr. 13/2014](#) zu einem widersprüchlichen und damit verfassungsrechtlich bedenklichen Ergebnis.

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.

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](#) unanwendbar werden, 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 dürfen. 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 legt es 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. Die biometrischen Faktoren sind durch die unternehmensrechtliche Bewertung gem. [§ 211 UGB](#) bereits berücksichtigt.

Sonstige Rückstellungen müssten nach den Grundsätzen der Bewertung von Verbindlichkeiten mit dem voraussichtlichen 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.

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

Die Vorrangwirkung der Spezialnorm des [§ 14 EStG 1988](#) schließt aus, dass [§ 9 Abs. 5 EStG 1988](#) erster Satz für die Bildung von Jubiläumsgeld- und Pensionsrückstellungen einschlägig werden würde.

Die Aufhebung der Wortfolge „Der Teilwert ist mit einem Zinssatz von 3,5% abzuzinsen“ in [§ 9 Abs. 5 EStG 1988](#) würde zu einer verfassungskonformen Regelung führen, wobei der Teilwert als abgezinster steuerlicher Wert zur steuerlichen Bildung von Rückstellungen herangezogen wird. Der Fixzinssatz würde somit entfallen.

Die nach den Grundsätzen des [§ 14 EStG 1988](#) ermittelte Bemessungsgrundlage für Rückstellungen für Jubiläumsgelder und Pensionszusagen als langfristige ungewisse Verbindlichkeiten würde bestehen bleiben.

3.3.3. Antrag 3.

Die Streichung des [§ 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. 6 und 12 [EStG 1988](#) und der damit unanwendbaren Wortfolge " und 2 sowie Rückstellungen für Jubiläumsgelder" in [§ 9 Abs. 2 EStG 1988](#) würde [§ 9 EStG 1988](#) für die Bildung von Jubiläumsgeldrückstellungen und Pensionsrückstellungen anwendbar 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.

Die Aufhebung des [§ 14 Abs. 12 EStG 1988](#) impliziert aufgrund der sodann nicht mehr vorgesehenen Bildung der Jubiläumsgeldrückstellung nach versicherungs- bzw. finanzmathematischen Grundsätzen.

Die Aufhebung des [§ 14 Abs. 13 EStG 1988](#) bewirkt die Anwendung des § 9 Abs. 5 auf Pensions- und Jubiläumsgeldrückstellungen und somit eine Gleichbehandlung dieser Rückstellungen mit den sonstigen ungewissen Verbindlichkeiten.

Für die Bemessungsgrundlage würde für die Pensions- und Jubiläumsgeldrückstellung und die Rückstellungen für sonstige ungewisse Verbindlichkeiten der Teilwert anwendbar werden, wobei bei dessen Ermittlung zT. die Anwendung der Bildung nach versicherungs- bzw. finanzmathematischen Grundsätzen zulässig ist.

Für alle drei Anträge bewirkt die Aufhebung des [§ 124b Z 251 lit. b EStG 1988](#) das Entfallen des Doppelsystems.

4. Anlassfallwirkung:

Es wurde von der Beschwerdeführerin beantragt, dem Anlassfall all jene Fälle gleichzuhalten, die im Zeitpunkt der mündlichen Verhandlung, bei Unterbleiben einer mündlichen Verhandlung bei Beginn der nichtöffentlichen Beratung in dem eine präjudizielle Gesetzesstelle betreffenden Gesetzesprüfungsverfahren, bereits anhängig waren (VfSlg. 10616/1985).

Wien, am 23. Juli 2020