

**Gericht**

Verfassungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

27.11.2020

**Geschäftszahl**

G307/2020

**Leitsatz**

Keine Gleichheitswidrigkeit des höheren Rechnungszinfußes idHv 6% für Abfertigungs-, Jubiläumsgeld- und Pensionsrückstellungen nach dem EStG 1988; steuerlichen Gewinnermittlung durch Festlegung eines – unabhängig von der Entwicklung des Marktzinssatzes anwendbaren – fixen Zinssatzes idHv 3,5% für langfristige Rückstellungen im Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers; Sachlichkeit einer Übergangsregelung nur für Rückstellungen mit längeren Restlaufzeiten und der Anwendung der bisherigen pauschalen Vereinfachung

**Rechtssatz**

Abweisung eines Antrags des Bundesfinanzgerichts (BFG) auf Aufhebung des §14 Abs6 Z6 EStG 1988, der Wortfolge ", des Abs6 Z6" in §14 Abs12 EStG 1988, jeweils idF BGBl I 24/2007, der Wortfolge ", wenn die Rückstellungen nicht Abfertigungen, Pensionen oder Jubiläumsgelder betreffen" in §9 Abs1 Z3 EStG 1988 idF BGBl I 71/2003, des §9 Abs5 EStG 1988 sowie des §124b Z251 litb EStG 1988 jeweils idF BGBl I 13/2014. Dem antragstellenden Gericht ist nicht entgegenzutreten, wenn es denkmöglich davon ausgeht, dass durch die Aufhebung (von Teilen) der angefochtenen Bestimmungen die Bildung von Pensions- und Jubiläumsgeldrückstellungen hinsichtlich der anzuwendenden Abzinsungssätze vergleichbar wie jene sonstiger langfristiger Rückstellungen vorzunehmen wäre. Durch Aufhebung der Ziffer 6 in §14 Abs6 und des §9 Abs5 zweiter Satz EStG 1988 wären für Jubiläumsgeld- und Pensionsrückstellungen im Rahmen versicherungs- bzw finanzmathematischer Verfahren sowie für Rückstellungen aus ungewissen langfristigen Verbindlichkeiten im Zuge der Bewertung - mangels steuerlich festgelegter Sätze anhand der Marktverhältnisse - die im Erfüllungsbetrag enthaltenen verdeckten Zinsanteile nach vergleichbaren Grundsätzen zu ermitteln.

Soweit sich die Bedenken gegen die unterschiedlichen Abzinsungsfaktoren von 3,5% für die Bildung langfristiger Rückstellungen nach §9 Abs5 EStG 1988 und von 6% für die Bildung von Jubiläumsgeldrückstellungen nach §14 Abs12 iVm §14 Abs6 Z6 EStG 1988 bzw 6% für die Bildung von Pensionsrückstellungen nach §14 Abs6 Z6 EStG 1988 richten, ist festzuhalten, dass der Gleichheitssatz nicht gebietet, den für Sozialkapital gemäß §14 Abs6 Z6 EStG 1988 geltenden Abzinsungssatz für Pensions- und Jubiläumsgeldrückstellungen an jenen für die Abzinsung von sonstigen langfristigen Rückstellungen anzupassen (E v 27.11.2020, G173/2020 ua).

Keine Bedenken gegen die Festlegung des Abzinsungssatzes gem §9 Abs5 EStG 1988 mit 3,5%:

Es steht dem Gesetzgeber - auch bei prinzipieller Anknüpfung der steuerlichen Gewinnermittlung an die Unternehmensbilanz - frei, im Steuerrecht für noch ungewisse Verbindlichkeiten eine Passivierungspflicht oder ein Passivierungsrecht vorzusehen oder (teilweise) zu beseitigen. Unternehmensbilanz und Steuerbilanz können daher voneinander abweichen. Dem Gesetzgeber steht somit für Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung auch frei, in pauschaler Weise einen Zinsvorteil aus der zeitlich vorgezogenen steuerlichen Berücksichtigung künftiger Aufwendungen in Anschlag zu bringen. Hieraus folgt, dass dem Gesetzgeber nicht entgegengetreten werden kann, wenn er für Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung nicht die Anwendung unternehmensrechtlich vorgesehener

Abzinsungssätze anordnet, sondern einen festen Zinssatz vorsieht, der ungeachtet der Entwicklung des Marktzinssatzes anzuwenden ist.

Keine Bedenken gegen die Ermittlung des Teilwertes durch Abzinsung gem §9 Abs5 zweiter Satz EStG 1988:

Bis zu BGBl I 142/2000 enthielt das EStG 1988 mit Ausnahme der Bewertungsvorschriften für die in §14 EStG 1988 geregelten Rückstellungen keine spezifische Bewertungsvorschrift für die Bildung von Rückstellungen. Mit BGBl I 142/2000 wurde dem §9 ein Abs5 angefügt, wonach Rückstellungen iSd Abs1 Z3 und Z4 mit 80% des Teilwertes anzusetzen sind. Der zweite Satz des Abs5 bestimmte, dass der Teilwert ohne Vornahme einer Abzinsung zu ermitteln ist. Nach Abs5 dritter Satz war der Teilwert nicht zu kürzen, wenn die Laufzeit der Rückstellungen am Bilanzstichtag weniger als 12 Monate beträgt.

Mit der Regelung BGBl I 142/2000 brachte der Gesetzgeber zweifelsfrei zum Ausdruck, dass der Teilwert dem im Erfüllungszeitpunkt - somit in der Zukunft - zur Abdeckung der ungewissen Verbindlichkeit erforderlichen Aufwand entspricht, der im Fall längerfristiger Laufzeiten einer pauschalen Abzinsung iHv 20% des Erfüllungsbetrages zu unterwerfen war.

Wenn der Gesetzgeber mit dem Abgabenänderungsgesetz 2014, BGBl I 13, daher §9 Abs5 EStG 1988 dahingehend novellierte, dass Rückstellungen mit dem Teilwert anzusetzen sind und dieser mit 3,5% abzuzinsen ist, sofern die Laufzeit der Rückstellung am Bilanzstichtag mehr als 12 Monate beträgt, bleibt kein Raum für die Annahme des antragstellenden Gerichts, dass der Teilwert ein bereits abgezinster Gegenwartswert sei. Grundlage für die Abzinsung ist vielmehr der nicht abgezinste, in der Zukunft liegende Erfüllungsbetrag.

Keine Bedenken gegen die Übergangsregelung des §124b Z251 litb EStG 1988:

§124b Z251 lita EStG 1988 bestimmt, dass §9 Abs5 EStG 1988 idF BGBl I 13/2014 für Rückstellungen anzuwenden ist, deren Anlass für die erstmalige Bildung in Wirtschaftsjahren liegt, die nach dem 30.06.2014 enden. Lit b leg cit ordnet an, dass §9 Abs5 EStG 1988 idF vor BGBl I 13/2014 letztmalig auf Rückstellungen anzuwenden ist, die für Wirtschaftsjahre gebildet wurden, die vor dem 01.07.2014 enden. Für diese Rückstellungen wird weiter bestimmt, dass - ergibt sich auf Grund der erstmaligen Abzinsung nach Maßgabe der Neuregelung ein geringerer als der rückgestellte Betrag - die Rückstellung um den Unterschiedsbetrag zu vermindern ist, wobei eine Verteilung dieses - gewinnerhöhend wirkenden - Betrages zu je einem Drittel auf das betreffende und die folgenden beiden Wirtschaftsjahre zu erfolgen hat. Ergibt sich dagegen nach der Neuregelung ein höherer als der bisher rückgestellte Betrag, ist die Rückstellung weiterhin mit 80% des Teilwertes anzusetzen.

Für bestehende Rückstellungen, deren Anlass für die erstmalige Bildung in Wirtschaftsjahren liegt, die vor dem 01.07.2014 enden, hat somit eine erstmalige Abzinsung des Erfüllungsbetrages nach der Neuregelung zu erfolgen und ist dieser Betrag mit dem Rückstellungsbetrag, der sich nach der bis dahin geltenden Regelung ergab, zu vergleichen. Ist der unter Anwendung eines Rechnungszinsfußes von 3,5% abgezinste Betrag niedriger als der nach der bis dahin geltenden Rechtslage mit 20% verminderte Teilwert, somit nach der alten Regelung zu viel rückgestellt worden, ist die Differenz gewinnerhöhend aufzulösen. Erweist sich dagegen, dass die Rückstellung nach der neuen Regelung höher wäre, hat eine aufwandswirksame Nachdotierung zu unterbleiben.

Der VfGH vermag nicht zu erkennen, dass diese Differenzierung unsachlich wäre: Der Gesetzgeber ersetzte mit BGBl I 13/2014 den pauschalen Abschlag iHv 20% durch eine Abzinsung iHv 3,5%, um Verwerfungen zu beseitigen, die sich daraus ergeben, dass nach der Methode des pauschalen Abschlags iHv 20% Rückstellungen ungeachtet ihrer unterschiedlichen Laufzeiten gleich behandelt worden sind. Diese Effekte sind umso größer, je länger die Laufzeit der Rückstellung ist.

Wenn der Gesetzgeber somit in der eingangs beschriebenen Weise betreffend Alrückstellungen differenziert, sieht er eine Anpassungsverpflichtung für solche Rückstellungen vor, die im Zeitpunkt des Übergangs längere Restlaufzeiten aufweisen, die dazu führen, dass der abgezinste Betrag weniger als 80% des Teilwertes beträgt. Dagegen schließt er eine Anpassung für Alrückstellungen mit einer kürzeren Restlaufzeit aus.

Dem kann aus verfassungsrechtlicher Sicht nicht entgegengetreten werden: Die Abzinsung verschiebt die Berücksichtigung des Abzinsungsbetrages in das Jahr der Ausgabe. Wird ein vergleichsweise höherer Betrag als Rückstellung angesetzt, treten Vorzieheffekte ein, die umso größer sind, je länger die Restlaufzeit der Rückstellung ist. Vor diesem Hintergrund ist es nicht unsachlich, wenn der Gesetzgeber

einen Übergang (nur) für Rückstellungen mit längeren Restlaufzeiten anordnet und im Übrigen die bisherige pauschale Vereinfachung weiterhin anzuwenden ist.

**European Case Law Identifier**

ECLI:AT:VFGH:2020:G307.2020