jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vfgh Erkenntnis 2006/10/6 G48/06

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 06.10.2006

Index

32 Steuerrecht
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

B-VG Art7 Abs1 / Gesetz
EStG 1988 §9 Abs1, §14 Abs5, Abs7
HGB §198, §211

Leitsatz

Gleichheitswidrigkeit zweier Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes betreffend die Wertpapierdeckung von Rückstellungen für Abfertigungen bzw Pensionen; unsachliche Verknüpfung der handels- und steuerrechtlichen Verpflichtung zur Bildung von Abfertigungs- und Pensionsrückstellungen mit dem Erfordernis einer bestimmten Wertpapierdeckung; keine geeignete Besicherung der künftigen Ansprüche der Arbeitnehmer aufgrund der Möglichkeit der Verpfändung der Wertpapiere durch den Arbeitgeber

Spruch

§14 Abs5 des Bundesgesetzes vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 - EStG 1988), BGBl. Nr. 400 in der Fassung BGBl. Nr. 818/1993 und in der Fassung BGBl. I Nr. 9/1998, sowie §14 Abs7 Z7 desselben Bundesgesetzes,BGBl. Nr. 400/1988, werden als verfassungswidrig aufgehoben.

Frühere gesetzliche Bestimmungen treten nicht wieder in Kraft.

Der Bundeskanzler ist zur unverzüglichen Kundmachung dieser Aussprüche im Bundesgesetzblatt I verpflichtet.

Begründung

Entscheidungsgründe:

I. 1. Beim Verfassungsgerichtshof ist zu B427/05 eine auf Art144 B-VG gestützte Beschwerde gegen den Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates (in der Folge: UFS), Außenstelle Wien, vom 25. Februar 2005 anhängig, mit dem die Berufung der beschwerdeführenden Gesellschaft, die sich gegen die im Rahmen der Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1996 und 1997 erfolgten Zurechnungen eines Gewinnzuschlages iHv jeweils 60 vH der Wertpapierunterdeckung der Abfertigungs- bzw. Pensionsrückstellungen richtete, gem. §14 des Bundesgesetzes vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 - EStG 1988) als unbegründet abgewiesen wurde.

2. Bei der Behandlung dieser Beschwerde sind beim Verfassungsgerichtshof Bedenken ob der Verfassungsmäßigkeit des §14 Abs5 EStG 1988, BGBl. 400 in der Fassung BGBl. 818/1993 und in der Fassung BGBl. I 9/1998, sowie des §14 Abs7 Z7 EStG 1988, BGBl. 400/1988, entstanden.

3. Zur Rechtslage:

Gemäß §198 Abs8 Z1 HGB sind für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, die am Abschlussstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunktes ihres Eintritts unbestimmt sind, Rückstellungen zu bilden. Rückstellungen sind insbesondere zu bilden für Anwartschaften auf Abfertigungen, für laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen (§198 Abs8 Z4 leg.cit.). Eine Verpflichtung zur Rückstellungsbildung besteht (bloß) dann nicht, wenn es sich um Beträge von untergeordneter Bedeutung handelt (§198 Abs8 Z3 leg.cit.). Zur Bewertung dieser Bilanzpositionen sieht §211 Abs2 HGB vor, dass Rückstellungen für laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen mit dem sich nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ergebenden Betrag anzusetzen sind. Anwartschaften auf Abfertigungen sind entsprechend zu bewerten, wobei jedoch vereinfachend auch ein bestimmter Prozentsatz der fiktiven Ansprüche zum jeweiligen Bilanzstichtag angesetzt werden darf, sofern dagegen im Einzelfall keine erheblichen Bedenken bestehen.

Für die steuerliche Gewinnermittlung jener Steuerpflichtigen, deren Firma im Firmenbuch eingetragen ist und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb beziehen (dazu gehört auch die beschwerdeführende Gesellschaft), sind nach §5 Abs1 EStG 1988 die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgebend, außer zwingende Vorschriften des EStG 1988 treffen abweichende Regelungen. Nach §9 Abs1 EStG 1988, BGBl. 400 idF BGBl. 818/1993, können (für steuerliche Zwecke) Rückstellungen nur gebildet werden für

1.

Anwartschaften auf Abfertigungen

2.

laufende Pensionen und Anwartschaften auf

Pensionen,

3.

sonstige ungewisse Verbindlichkeiten

4.

drohende Verluste aus schwebenden Geschäften.

Die unter Z1 und 2 genannten Rückstellungen sind nach §14 EStG 1988 zu bilden (§9 Abs2 leg.cit.). Auf Grund des §5 Abs1 leg.cit. wird aus der Berechtigung zur Rückstellungsbildung für protokollierte Gewerbetreibende eine steuerrechtliche Verpflichtung.

§14 EStG 1988 regelt - im hier maßgeblichen Zeitraum unter der Überschrift "Vorsorge für Abfertigungen und Pensionen" - in den Abs1 bis 4 zunächst im Detail die Modalitäten der Bildung der Abfertigungsrückstellungen. Soweit es sich hiebei um zwingendes Recht handelt, das mit den handelsrechtlichen Regelungen nicht in Einklang steht, gehen nach §5 Abs1 EStG 1988 die Vorschriften des §14 leg.cit. denen des Handelsrechtes vor.

§14 Abs5 EStG 1988, BGBl. 400 idF BGBl. 818/1993,

ordnet an, dass die Abfertigungsrückstellung durch Wertpapiere gedeckt werden muss. Diese (zur Gänze in Prüfung gezogene) Vorschrift hat folgenden Wortlaut:

"(5) Die Abfertigungsrückstellung muß durch

Wertpapiere gedeckt werden. Für die Wertpapierdeckung gilt folgendes:

1. Am Schluß jedes Wirtschaftsjahres müssen

Wertpapiere (Z4) im Nennbetrag von mindestens 50 % des am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres in der Bilanz ausgewiesenen Rückstellungsbetrages im Betriebsvermögen vorhanden sein.

2. Beträgt die Wertpapierdeckung im Wirtschaftsjahr auch nur vorübergehend weniger als 50% der maßgebenden Rückstellung, ist der Gewinn um 60% der Wertpapierunterdeckung zu erhöhen. Die Fortführung der Rückstellung wird durch die Gewinnerhöhung nicht berührt.

3. Z2 gilt nicht

-

für jenen Teil des Rückstellungsbetrages, der

infolge Absinkens der fiktiven Abfertigungsansprüche am Schluß des Wirtschaftsjahres nicht mehr ausgewiesen ist und

-

für die Tilgung von Wertpapieren, wenn die

getilgten Wertpapiere innerhalb von zwei Monaten nach Einlösung ersetzt werden.

4. Als Wertpapiere gelten:

a) Auf Inhaber lautende Schuldverschreibungen inländischer Schuldner, für die die Prospektpflicht gemäß §2 des Kapitalmarktgesetzes, BGBl. Nr. 625/1991, gilt, ausgenommen Schuldverschreibungen, deren Ausgabewert niedriger ist als 90% des Nennbetrages.

b) Auf Inhaber lautende Schuldverschreibungen inländischer Schuldner, für die die Prospektpflicht nur wegen §3 des Kapitalmarktgesetzes nicht gilt, ausgenommen unter §3 Abs1 Z10 des Kapitalmarktgesetzes fallende Schuldverschreibungen und Schuldverschreibungen, deren Ausgabewert niedriger ist als 90% des Nennbetrages.

c) Auf Inhaber lautende Schuldverschreibungen inländischer Schuldner, die vor Inkrafttreten des Kapitalmarktgesetzes ausgegeben worden sind, ausgenommen Schuldverschreibungen, bei denen der Nominalwert der Gesamtemission 600 000 S nicht überschreitet und Schuldverschreibungen, deren Ausgabewert niedriger ist als 90% des Nennbetrages.

d) Forderungen aus Schuldscheindarlehen an die Republik Österreich.

e) Anteilscheine an Kapitalanlagefonds im Sinne des Investmentfondsgesetzes, BGBl. Nr. 192/1963, bzw. des Investmentfondsgesetzes 1993, BGBl. Nr. 532, die nach den Fondsbestimmungen ausschließlich Wertpapiere der in lita bis d genannten Art veranlagen. Geschäfte mit derivativen Produkten im Sinne des §21 des Investmentfondsgesetzes 1993 können zur Absicherung des Fondsvermögens durchgeführt werden. Wertpapierleihgeschäfte gemäß §4 Abs8 des Investmentfondsgesetzes 1993 sind zulässig. An die Stelle des Nennwertes tritt bei solchen Wertpapieren der Erstausgabepreis."

Die für das Jahr 1997 relevante Rechtslage wurde

durch BGBl. I 9/1998 insofern geändert, als der erste Satz des §14 Abs5 Z4 lite EStG 1988 folgenden Wortlaut erhielt:

"e) Anteilscheine an Kapitalanlagefonds im Sinne des Investmentfondsgesetzes, BGBl. Nr. 192/1963, bzw. des Investmentfondsgesetzes 1993, BGBl. Nr. 532, die nach den Fondsbestimmungen ausschließlich Wertpapiere der in lita bis d genannten Art veranlagen oder deren Fondsbestimmungen den Veranlagungsvorschriften des §25 des Pensionskassengesetzes entsprechen."

Diese Fassung ist erstmals für die Wertpapierdeckung zum 31.12.1997 anzuwenden.

Die steuerlichen Modalitäten der Bildung von Pensionsrückstellungen enthalten die Abs7 ff. des §14 EStG 1988. Die ebenfalls in Prüfung gezogene Vorschrift des §14 Abs7 Z7 EStG 1988, BGBl. 400, lautet dabei folgendermaßen:

"7. Die Pensionsrückstellung ist durch Wertpapiere zu decken. Für diese Wertpapierdeckung gilt Abs5."

Gemäß §124b Z69 EStG 1988, BGBl. 400 idF BGBl. I 71/2003, vermindert sich die Wertpapierdeckung bei Abfertigungsrückstellungen - nicht aber bei Pensionsrückstellungen - graduell in den nach dem 31. Dezember 2002 endenden Wirtschaftsjahren und ist ab dem fünften Wirtschaftsjahr nicht mehr erforderlich.

4. Im Prüfungsbeschluss ist der Verfassungsgerichtshof vorläufig davon ausgegangen, dass der UFS bei Erlassung des angefochtenen Bescheides die genannten Bestimmungen angewendet hat, dass daher auch der Gerichtshof diese Gesetzesstellen bei der Behandlung der vorliegenden Beschwerde anzuwenden hätte und dass auch

sonst alle Prozessvoraussetzungen vorzuliegen scheinen.

Seine Bedenken gegen die in Prüfung gezogene

Bestimmung legte der Gerichtshof folgendermaßen dar:

"2.1. Die Regelung über die Wertpapierdeckung bei Abfertigungsvorsorgen geht auf die ESt-Novelle 1957, BGBl. 283, zurück. Nach dem damals herrschendem Rechtsverständnis bestand keine Möglichkeit, für gesetzliche oder kollektivvertragliche Abfertigungsverpflichtungen im Wege einer Rückstellungsbildung in der Bilanz vorzusorgen: Die Verpflichtung, eine Abfertigung zu zahlen, wurde nach der damals h.M. erst mit der Auflösung des Dienstverhältnisses rechtlich existent, während der Dauer des Dienstverhältnisses wurde keine, auch nicht eine ungewisse Verbindlichkeit angenommen (vgl. Jiresch/Fasching/Langer, Einkommensteuergesetz 1967, Wien 1970, 318 f.;

Pucharski/Jiresch, Das Einkommensteuergesetz7, Wien 1965, 274;

VwGH 17.6.1955, Zl. 538/53; 21.10.1955, Zl. 1106/53). Vor diesem Hintergrund war die steuerliche Anerkennung einer Vorsorge für Abfertigungen durch den Gesetzgeber als Begünstigung anzusehen; sie erfolgte daher auch konsequenterweise unter der Überschrift 'Rücklage für Abfertigungen' (§6b EStG 1963 idF BGBl. 283/1957).

Spätestens seit der Reform des Rechnungslegungsrechts und dem Inkrafttreten des §198 HGB (BGBl. 475/1990) ist die Bildung einer Rückstellung für Anwartschaften auf Abfertigungen zur handelsrechtlichen Verpflichtung geworden. Die Regelung des §14 EStG 1988 ist unter diesem Aspekt - jedenfalls was die im Firmenbuch eingetragenen Kaufleute betrifft - keine Steuerbegünstigung mehr, sondern dürfte im Vergleich zur handelsrechtlichen Verpflichtung als einschränkende Konkretisierung zu deuten sein.

Der Gerichtshof hat nun vorderhand das Bedenken, dass das Erfordernis einer Wertpapierdeckung nach einer solchen Veränderung der handelsrechtlichen Grundlagen im Widerspruch zu dem aus dem Gleichheitssatz abzuleitenden Sachlichkeitsgebot steht. Dem Gesetzgeber dürfte es wohl im Allgemeinen verfassungsrechtlich nicht verwehrt sein, die Gewährung einer steuerlichen Begünstigung - deren Inanspruchnahme dem Steuerpflichtigen freisteht - von der Erfüllung bestimmter Bedingungen abhängig zu machen, auch wenn diese Bedingungen mit der Begünstigung selbst in keinem inneren Zusammenhang stehen. Es dürfte daher anscheinend nichts dagegen sprechen, die Bildung einer steuerfreien Rücklage davon abhängig zu machen, dass in einem bestimmten Prozentausmaß dieser Rücklage bestimmte Wertpapiere angeschafft und gehalten werden - etwa um damit den österreichischen Kapitalmarkt zu fördern (vgl. Mayer, Steuerliche Begünstigungen, Bilanzgestaltung und Betriebspolitik, ÖStZ 1959, 113; Mayr, Rückstellungsverbot für feiwillige Abfertigungen und Firmenjubiläen ebenfalls verfassungswidrig?, RdW 1999, 371; der VwGH sieht den Zweck des §6b EStG 1953 in seinem Erkenntinis vom 28.4.1966, VwSlg. F 3454, in einer Förderung der Wirtschaft). Der Verfassungsgerichtshof kann aber vorderhand nicht erkennen, dass es sachlich gerechtfertigt sein könnte, den Ausweis einer Rückstellung, zu deren Bildung der Steuerpflichtige handelsrechtlich und steuerrechtlich verpflichtet ist, zwingend mit der Anschaffung von Wertpapieren bestimmter Art und bestimmten Ausmaßes in der Weise zu verknüpfen, dass das Fehlen der Wertpapierdeckung zu Erhöhungen des steuerpflichtigen Gewinnes führt. Eine solche Verknüpfung könnte zwar allenfalls unbedenklich sein, wenn sie eine Besicherung der durch die Rückstellung zum Ausdruck gebrachten ungewissen Verbindlichkeiten bewirkt, also den künftigen Gläubigern (Arbeitnehmern) eine Sicherheit in Form eines Wertpapierstockes bieten würde. Dafür ist die Wertpapierdeckung aber - ungeachtet der Materialien zum StRefG 1993 (Steuerreformgesetz 1993, ÖStZ 1993, 200), die von einer 'möglichst wirksamen Besicherung von Abfertigungs- und Pensionsansprüchen durch Wertpapiere' sprechen - anscheinend weder gedacht noch geeignet. Es dürfte nämlich dem Arbeitgeber freistehen, die angeschafften Wertpapiere unmittelbar nach der Anschaffung oder auch erst im Falle eines Kreditbedarfes bzw. drohender Zahlungsschwierigkeiten zur Besicherung von Krediten und dergleichen zu verwenden (so auch Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, §14 Rz. 12) und sie damit dem Zugriff der mit Abfertigungsansprüchen ausscheidenden Arbeitnehmer zu entziehen. Damit führt die maßgebliche Rechtslage aber anscheinend dazu, dass protokollierte Gewerbetreibende, die auf Grund der handelsrechtlichen Rückstellungsverpflichtung auch steuerrechtlich verhalten sind, für Anwartschaften auf Abfertigungen eine Rückstellung zu bilden, somit keineswegs frei sind, auf die steuerliche Bildung der Rückstellung zu verzichten (die Unterlassung der Bildung dürfte auch steuerlich zu einer Bilanzberichtigung führen), gezwungen werden, Wertpapiere in bestimmtem Umfang zu erwerben und zu halten, um die Sanktion eines Gewinnzuschlages zu vermeiden. Eine

sachliche Rechtfertigung dafür, dass der (verpflichtende) Ausweis einer Passivpost in der Steuerbilanz unter Sanktion von Steuererhöhungen mit der Erfüllung von Bedingungen verknüpft wird, die mit der betreffenden Passivpost in keiner inneren Verbindung stehen, kann der Gerichtshof vorderhand nicht erkennen.

2.2. Auch wenn dieses Bedenken nicht zutreffen

sollte, hegt der Gerichtshof vorderhand das Bedenken, dass die in§14 Abs5 Z2 EStG 1988 vorgesehene Sanktion für den Fall der Unterdeckung - jährlicher Gewinnzuschlag in Höhe von 60 vH, solange die Unterdeckung besteht - nicht sachgerecht ist. Die Vorschrift scheint nämlich in Verbindung mit der handels- und steuerrechtlich gegebenen Verpflichtung zur Rückstellungsbildung zu bewirken, dass im Fall einer laufenden, wiederholten oder gar permanenten Unterdeckung - etwa infolge ungünstiger Liquiditätsverhältnisse - die Summe der Gewinnzuschläge innerhalb weniger Jahre den Rückstellungsbetrag erreicht bzw. überschreitet. In einem solchen Fall hat der Steuerpflichtige anscheinend den Rückstellungsbetrag im Ergebnis nachversteuert und kann trotzdem die späteren Abfertigungszahlungen nicht als Betriebsausgabe abziehen (vgl. auch Hofstätter/Reichel, aaO, §14 Rz. 13) bzw. hat er mehr zu versteuern, als er als Rückstellung abgezogen hat. Für eine derartige Sanktion kann der Gerichtshof eine sachliche Rechtfertigung vorderhand nicht erkennen.

2.3. Da die Vorschrift des §14 Abs7 Z7 EStG 1988 im Zusammenhang mit Pensionsrückstellungen auf §14 Abs5 leg.cit. verweist, dürften die Bedenken auch für die Wertpapierdeckung bei Pensionsrückstellungen zutreffen. Bei diesen sehen zwar die Regelungen des Betriebspensionsgesetzes vor, dass die Wertpapiere im Konkurs des Arbeitgebers eine zur Konkursmasse gehörende Sondermasse für die Ansprüche der Arbeitnehmer bilden und außer zur Befriedigung der Ansprüche der Anwartschafts- und Leistungsberechtigten der Exekution entzogen sind [§11 des Bundesgesetzes vom 17. Mai 1990, mit dem betriebliche Leistungszusagen gesichert werden (Betriebspensionsgesetz - BPG), BGBl. 282/1990], das BPG scheint aber eine Verpfändung von Wertpapieren zumindest für das Stadium der Pensionsanwartschaft nicht auszuschließen (§8 BPG; dazu Bednar/Reisch, Wertpapierdeckung für Pensionsrückstellungen, SWK 1993, A 245)."

5. Im Gesetzesprüfungsverfahren hat die Bundesregierung aufgrund ihres Beschlusses vom 8. August 2006 eine Äußerung erstattet, in der sie den vorgebrachten Bedenken sowohl hinsichtlich der Wertpapierdeckung als auch hinsichtlich der Sanktion des Gewinnzuschlages im Fall der Unterdeckung entgegentritt und beantragt, die in Prüfung gezogenen Bestimmungen nicht aufzuheben.

II. Der Verfassungsgerichtshof hat erwogen:

1. Zur Zulässigkeit:

Das Gesetzesprüfungsverfahren hat nicht ergeben, dass die vorläufige Annahme des Gerichtshofes, er habe die in Prüfung gezogenen Bestimmungen anzuwenden, unzutreffend wäre. Auch die Bundesregierung geht in ihrer Äußerung ausdrücklich davon aus, dass die in Prüfung gezogenen Bestimmungen präjudiziell seien. Da auch sonst keine Prozesshindernisse behauptet wurden oder hervorgekommen sind, ist das Prüfungsverfahren zulässig.

2. In der Sache:

Das wesentliche Bedenken des Gerichtshofes gegen das Erfordernis einer Wertpapierdeckung bei Abfertigungs- und Pensionsrückstellungen ging - zusammengefasst - dahin, dass der Ausweis einer Rückstellung in der Bilanz, zu deren Bildung der Steuerpflichtige handelsrechtlich und steuerrechtlich verpflichtet ist, mit der Anschaffung von Wertpapieren bestimmter Art und bestimmten Ausmaßes in der Weise verknüpft wird, dass eine Unterdeckung zu einer Erhöhung des steuerpflichtigen Gewinnes führt, obwohl die Wertpapiere für eine Besicherung der durch die Rückstellungen zum Ausdruck kommenden Verpflichtungen anscheinend weder gedacht noch geeignet sind.

Die Bundesregierung hält dem entgegen, dass es sich bei den ungewissen Verbindlichkeiten aus Abfertigungs- und Pensionsverpflichtungen um langfristige Verbindlichkeiten handle, für die der Steuergesetzgeber in §14 EStG 1988 ein vom allgemeinen Regime des §9 EStG 1988 abweichendes eigenes steuerrechtliches Ordnungssystem geschaffen habe, und führt weiter aus:

"Der Gesetzgeber sieht darin besondere Regelungen

vor, wie z.B. die fünfjährige bzw. zwanzigjährige Aufbauphase, besondere Vorschriften über die Bemessungsgrundlage bei der Abfertigungsrückstellung, das vorgegebene Ansammlungsverfahren sowie einen vorgegebenen

Abzinsungszinssatz bei den Pensionsrückstellungen, Begrenzung der Pensionszusage als Anwendungsvoraussetzung für die Pensionsrückstellung sowie die Verpflichtung zur Wertpapierdeckung.

Eines der Elemente dieses Ordnungssystems ist die Wertpapierdeckungspflicht für die steuerliche Abfertigungs- und Pensionsrückstellung. Der Steuergesetzgeber verfolgt damit zwei Zielsetzungen: Erstens soll dadurch eine Eigenkapitalstärkung und Vorsorge bewirkt werden, um die künftigen Abfertigungs- oder Pensionslasten auch tatsächlich bedienen zu können. Weiters soll der Kapitalmarkt belebt werden.

Wenn der Gesetzgeber im Rahmen eines von ihm geschaffenen steuerlichen Ordnungssystems für Abfertigungs- und Pensionsrückstellungen mit der steuerlichen Rückstellungsbildung auch lenkungspolitische Zielsetzungen verfolgt, ist das nach Auffassung der Bundesregierung unbedenklich, solange innerhalb des geschaffenen Ordnungssystems keine unsachlichen Ungleichbehandlungen erfolgen. Eine solche Ungleichbehandlung liegt aber nicht vor, weil nach §14 Abs5 EStG die Verpflichtung zur Wertpapierdeckung und die Sanktionierung der Nichteinhaltung bei Abfertigungs- und Pensionsrückstellungen gleich geregelt sind.

Nach Auffassung der Bundesregierung brauchte der Gesetzgeber dabei aber den Vorsorgeaspekt nicht in der Weise vollkommen zu Lasten der Disposition des Arbeitgebers auszugestalten, dass jede Verfügung des Arbeitgebers über die angeschafften Wertpapiere durch ein Verpfändungsverbot ausgeschlossen wäre. In Bezug auf jene Pensionsrückstellungen, die für direkte Leistungszusagen nach dem Betriebspensionsgesetz gebildet werden, schließt allerdings §11 Abs2 BPG sowohl in der Anwartschafts- als auch in der Leistungsphase eine Verpfändung aus (vgl. Bednar/Reisch, Wertpapierdeckung für BPG-Pensionsrückstellungen, ecolex 1996, 112), sodass damit in diesem Bereich jedenfalls die Vorsorgefunktion für die Leistungsberechtigten vollkommen ausgestaltet ist."

Der Gerichtshof stimmt mit der Bundesregierung darin überein, dass die Verknüpfung einer steuerlichen Rückstellungsbildung im Bereich des Sozialkapitals mit einer Wertpapierdeckung dann unbedenklich sein kann, wenn sie eine Besicherung der durch die Rückstellung zum Ausdruck gebrachten ungewissen Verbindlichkeiten bewirkt, also den künftigen Gläubigern (Arbeitnehmern) eine Sicherheit in Form eines Wertpapierstockes bietet. Er hat aber schon im Prüfungsbeschluss die Vermutung geäußert, dass eine Wertpapierdeckung dafür weder gedacht noch geeignet sei, wenn es dem Arbeitgeber - wie anscheinend hier - freisteht, die angeschafften Wertpapiere zu verpfänden und sie damit dem Zugriff der mit Abfertigungs- oder Pensionsansprüchen ausscheidenden Arbeitnehmer zu entziehen. Die Bundesregierung bestreitet diese Möglichkeit (abgesehen vom Fall der direkten Leistungszusagen nach dem BPG) nicht, obwohl sie vorher argumentiert, dass durch die Wertpapierdeckung eine Eigenkapitalstärkung und Vorsorge bewirkt werden soll, um die künftigen Abfertigungs- und Pensionslasten auch tatsächlich bedienen zu können.

Wenn jedoch durch die Wertpapierdeckung - vor allem infolge der unbeschränkten Verpfändungsmöglichkeit - eine Vorsorge für die Bedienung der künftigen Verpflichtungen aus Abfertigungs- und Pensionszusagen gerade nicht bewirkt wird, bleibt als Rechtfertigung für die Wertpapierdeckung nur noch der von der Bundesregierung (in Übereinstimmung mit früheren Gesetzesmaterialien und Literaturstellen) vorgebrachte Gedanke der Belebung des Kapitalmarktes. Der Gerichtshof bleibt aber dabei, dass damit eine sachlich nicht gerechtfertigte Verknüpfung der (handels- und steuerrechtlich zwingenden) Bildung von Sozialkapitalrückstellungen mit der Anschaffung von Wertpapieren herbeigeführt wird: Fehlt es an einer Bindung dieser Wertpapiere für die künftigen Abfertigungs- und Pensionsverpflichtungen, dann ist kein sachlicher Grund zu sehen, warum gerade Personen, die Abfertigungs- oder Pensionsrückstellungen zu bilden haben, unter der Sanktion steuerlicher Gewinnzuschläge zum Erwerb bestimmter Wertpapiere genötigt und damit zur "Belebung des Kapitalmarktes" herangezogen werden. Dann besteht nämlich kein Unterschied zwischen denjenigen Steuerpflichtigen, die Sozialkapitalrückstellungen zu bilden haben, und solchen, die Rückstellungen für andere ungewisse Verbindlichkeiten bilden müssen. Es wäre aber offensichtlich unsachlich, Personen nur deswegen - unter der Sanktion einer Steuererhöhung - zum Erwerb von Wertpapieren zu zwingen, weil sie etwa eine Rückstellung für Prozesskosten oder Gewährleistung zu bilden haben.

Aus dem Gesagten ergibt sich im Umkehrschluss, dass die Bedenken des Gerichtshofes insoweit zerstreut sind, als es in der Tat zu einer Verknüpfung der Wertpapierdeckung mit Ansprüchen der Arbeitnehmer derart kommt, dass durch die Wertpapierdeckung eine sinnvolle Absicherung der künftigen Zahlungsverpflichtungen des Arbeitgebers erfolgt. Der Gerichtshof kann es dahin gestellt sein lassen, ob §11 Abs2 BPG diese Verknüpfung in sachlich hinreichender Form gewährleistet, da §14 EStG 1988 bei der Normierung der Wertpapierdeckung sich nicht auf diesen Fall beschränkt.

Die in Prüfung gezogenen Regelungen führen somit - zusammenfassend - dazu, dass die Bildung von Abfertigungs- und Pensionsrückstellungen in unsachlicher und daher gleichheitswidriger Weise mit dem Erfordernis einer Wertpapierdeckung verknüpft ist.

Angesichts dieses Ergebnisses muss auf das weitere Bedenken bezüglich des Gewinnzuschlages im Fall der Wertpapierunterdeckung nicht mehr eingegangen werden.

Der Ausspruch, dass frühere gesetzliche Bestimmungen nicht wieder in Kraft treten, beruht auf Art140 Abs6 erster Satz B-VG.

Die Verpflichtung des Bundeskanzlers zur

unverzüglichen Kundmachung der Aufhebung und der damit im Zusammenhang stehenden sonstigen Aussprüche erfließt aus Art140 Abs5 erster Satz B-VG und §64 Abs2 VfGG iVm §3 Z3 BGBlG.

Diese Entscheidung konnte gemäß §19 Abs4 erster Satz VfGG ohne mündliche Verhandlung in nichtöffentlicher Sitzung getroffen werden.

Schlagworte

Einkommensteuer, Gewinn, Rückstellungen, Pensionen, Pensionsvorsorge, Rücklagen, Abfertigung, Handelsrecht, Bewertung

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VFGH:2006:G48.2006

Zuletzt aktualisiert am

26.02.2013

Quelle: Verfassungsgerichtshof VfGH, http://www.vfgh.gv.at

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at