

VERFASSUNGSGERICHTSHOF

G 136/2014-25, G 166/2014-20, G 186/2014-23

9. Dezember 2014

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verfassungsgerichtshof hat unter dem Vorsitz der
Vizepräsidentin

Dr. Brigitte BIERLEIN,

in Anwesenheit der Mitglieder

Dr. Markus ACHATZ,

Mag. Dr. Eleonore BERCHTOLD-OSTERMANN,

Dr. Sieglinde GAHLEITNER,

DDr. Christoph GRABENWARTER,

Dr. Christoph HERBST,

Dr. Michael HOLOUBEK,

Dr. Helmut HÖRTENHUBER,

Dr. Claudia KAHR,

Dr. Georg LIENBACHER,

Dr. Rudolf MÜLLER,

Dr. Johannes SCHNIZER und

Dr. Ingrid SIESS-SCHERZ

als Stimmführer, im Beisein des Schriftführers

Mag. Martin PÜHRINGER,

über 1. den zu G 136/2014 protokollierten Antrag des BUNDESFINANZGERICHTS, § 20 Abs. 1 Z 7 und 8 und § 124b Z 253 und 254 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988), BGBl. 400, sowie § 12 Abs. 1 Z 8 und § 26c Z 50 Körperschaftsteuergesetz 1988 (KStG 1988), BGBl. 401, "in eventu" § 20 Abs. 1 Z 7 lit. a Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. 400, jeweils in der Fassung BGBl. I 13/2014 als verfassungswidrig aufzuheben, 2. den zu G 166/2014 protokollierten Antrag des BUNDESFINANZGERICHTS, § 124b Z 253 lit. b EStG 1988 sowie § 26c Z 50 zweiter Satz KStG 1988, in eventu § 24 Abs. 3 Z 1 erster Satz, § 12 Abs. 1 Z 8 und § 26c Z 50 erster Satz KStG 1988, jeweils in der Fassung BGBl. I 13/2014, als verfassungswidrig aufzuheben, 3. den zu G 186/2014 protokollierten Antrag des BUNDESFINANZGERICHTS, mehrere Wortfolgen in § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988, in eventu § 20 Abs. 1 Z 7 und § 124b Z 253 lit. a EStG 1988, jeweils in der Fassung BGBl. I 13/2014 als verfassungswidrig aufzuheben, nach der am 27. November 2014 durchgeführten öffentlichen mündlichen Verhandlung, nach Anhörung des Vortrags des Berichterstatters und der Ausführungen der Richter des Bundesfinanzgerichts Mag. Marco Laudacher, Mag. Erich Schwaiger und Dr. Wolfgang Six und der Vertreter der Bundesregierung MMag. Josef Bauer, Dr. Edeltraud Lachmayer und Univ.-Prof. DDr. Gunter Mayr sowie des Vertreters der Rosenbauer International AG Rechtsanwalt Dr. Wilhelm Bergthaler und der Vertreterin der Ottakringer Holding AG Rechtsanwältin Dr. Alix Frank-Thomasser gemäß Art. 140 B-VG zu Recht erkannt:

I. Zurückgewiesen werden:

- der zu G 136/2014 gestellte Antrag, § 124b Z 253 lit. b Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400, in der Fassung BGBl. I Nr. 13/2014, als verfassungswidrig aufzuheben;
- der zu G 136/2014 gestellte weitere Antrag, § 20 Abs. 1 Z 7 lit. a Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400, in der Fassung BGBl. I Nr. 13/2014, als verfassungswidrig aufzuheben;
- der zu G 166/2014 gestellte Antrag, § 12 Abs. 1 Z 8, § 24 Abs. 3 Z 1 erster Satz und § 26c Z 50 erster Satz Körperschaftsteuergesetz 1988,

BGBI. Nr. 401, in der Fassung BGBl. I Nr. 13/2014, als verfassungswidrig aufzuheben;

- der zu G 186/2014 gestellte Antrag, in § 12 Abs. 1 Z 8 Körperschaftsteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 401, in der Fassung BGBl. I Nr. 13/2014, im ersten Satz die Wortfolge "Z 7 und" sowie die nachfolgenden Sätze "Für die Anwendung des § 20 Abs. 1 Z 7 des Einkommensteuergesetzes 1988 gilt: Der Betrag von 500 000 Euro ist zu aliquotieren, wenn eine Person von mehreren Unternehmen Entgelte erhält, die unmittelbar oder mittelbar konzernzugehörig sind oder unmittelbar oder mittelbar unter dem beherrschenden Einfluss desselben Gesellschafters stehen. Werden Umlagen für diese Entgelte geleistet, sind die Aufwendungen um die empfangenen Umlagen zu kürzen und die Aliquotierung hat nach dieser Kürzung stattzufinden. § 20 Abs. 1 Z 7 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988 ist in diesen Fällen nicht anzuwenden." als verfassungswidrig aufzuheben.

II. Im Übrigen werden die Anträge abgewiesen.

Entscheidungsgründe

I. Anträge

1. Mit dem zu **G 136/2014** protokollierten, auf Art. 140 Abs. 1 Z 1 lit. a B-VG gestützten Antrag begehrt das Bundesfinanzgericht (Außenstelle Linz), der Verfassungsgerichtshof möge 1

"feststellen,

1. dass die mit AbgÄG 2014, BGBl 13/2014 eingeführten Normen
 - § 20 Abs 1 Z 8 und § 124b Z 254 EStG infolge Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes (Art 7 Abs 1 B-VG iVm Art 2 StGG) zur Gänze verfassungswidrig sind, sowie die Normen
 - § 12 Abs 1 Z 8 KStG mit der Wortfolge 'und Z 8' sowie § 26c Z 50 KStG mit der Wortfolge, '§ 12 Abs 1 Z 8 idF des Bundesgesetzes BGBl I 13/2014 ist auf Aufwendungen anzuwenden, die nach dem 28. Februar 2014 anfallen' verfassungswidrig sindund diese Bestimmungen sowie die beiden Wortfolgen als verfassungswidrig aufheben.

2. a. dass die mit AbgÄG 2014, BGBl. I 13/2014 eingeführten Normen

- § 20 Abs 1 Z 7 iVm § 124b Z 253 EStG

- § 20 Abs 1 Z 8 iVm § 124b Z 254 EStG

- § 12 Abs 1 Z 8 iVm § 26c Z 50 KStG

aufgrund der Verletzung des Vertrauensschutzes (Art 7 Abs 1 B-VG iVm Art 2 StGG) verfassungswidrig sind und diese Bestimmungen als verfassungswidrig aufheben, oder

b. für den Fall, dass § 20 Abs 1 Z 7 EStG nicht zur Gänze verfassungswidrig ist, feststellen, dass die Wortfolge in § 20 Abs 1 Z 7 lit a EStG 'Bei der Überlassung einer Person durch Dritte zur Erbringung von Arbeits- oder Werkleistungen gilt die Vergütung für die Überlassung als Entgelt. Das vom Überlasser an die überlassene Person geleistete Entgelt unterliegt hingegen nicht dem Abzugsverbot' verfassungswidrig ist (Art 7 Abs 1 B-VG iVm Art 2 StGG) und diese Wortfolge als verfassungswidrig aufheben."

2. Mit dem zu **G 166/2014** protokollierten, auf Art. 140 Abs. 1 Z 1 lit. a B-VG gestützten Antrag begehrt das Bundesfinanzgericht (Außenstelle Salzburg), der Verfassungsgerichtshof möge

2

"die durch das AbgÄG 2014, BGBl. I Nr. 13/2014, eingefügte

1. § 124b Z 253 lit. b EStG 1988 sowie

2. den zweiten Satz des § 26c Z 50 KStG 1988

gemäß Art. 140 Abs. 1 B-VG wegen Verfassungswidrigkeit aufheben.

In eventu wird weiters beantragt,

3. § 24 Abs. 3 Z 1 erster Satz KStG 1988,

4. § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988 und

5. § 26c Z 50 erster Satz KStG 1988

wegen Verfassungswidrigkeit aufzuheben."

3. Mit dem zu **G 186/2014** protokollierten, auf Art. 140 Abs. 1 Z 1 lit. a B-VG gestützten Antrag begehrt das Bundesfinanzgericht,

3

"in den durch das AbgÄG 2014, BGBl. I Nr. 13/2014, eingefügten gesetzlichen Bestimmungen

1. § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988

im ersten Satz die Wortfolge 'Z 7 und' sowie die nachfolgenden Sätze 'Für die Anwendung des § 20 Abs. 1 Z 7 des Einkommensteuergesetzes 1988 gilt: Der Betrag von 500 000 Euro ist zu aliquotieren, wenn eine Person von mehreren Unternehmen Entgelte erhält, die unmittelbar oder mittelbar konzernzugehörig sind oder unmittelbar oder mittelbar unter dem beherrschenden Einfluss desselben Gesellschafters stehen. Werden Umlagen für diese Entgelte geleistet, sind die Aufwendungen um die empfangenen Umlagen zu kürzen und die Aliquotie-

rung hat nach dieser Kürzung stattzufinden. § 20 Abs. 1 Z 7 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988 ist in diesen Fällen nicht anzuwenden.'
wegen Verfassungswidrigkeit aufzuheben.

In eventu wird beantragt zusätzlich zu Pkt. 1. auch
2. § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 zur Gänze und
3. § 124b Z 253 lit. a EStG 1988 zur Gänze
wegen Verfassungswidrigkeit aufzuheben."

II. Rechtslage

1. Die im vorliegenden Fall maßgeblichen Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG 1988), BGBl. 400, idF BGBl. I 13/2014, lauten (die in den drei Anträgen angefochtenen Wortfolgen sind hervorgehoben):

4

"Nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben

§ 20. (1) Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.

2. a) Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

b) Betrieblich oder beruflich veranlaßte Aufwendungen oder Ausgaben, die auch die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren, und zwar insoweit, als sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind. Dies gilt für Aufwendungen im Zusammenhang mit Personen- und Kombinationskraftwagen, Personenluftfahrzeugen, Sport- und Luxusbooten, Jagden, geknüpften Teppichen, Tapisserien und Antiquitäten.

c) Reisekosten, soweit sie nach § 4 Abs. 5 und § 16 Abs. 1 Z 9 nicht abzugsfähig sind.

d) Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.

e) Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten), soweit sie den auf die Dauer der auswärti-

gen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d angeführten Betrag übersteigen.

3. Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben. Darunter fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden. Weist der Steuerpflichtige nach, daß die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, können derartige Aufwendungen oder Ausgaben zur Hälfte abgezogen werden. Für Steuerpflichtige, die Ausfuhrumsätze tätigen, kann der Bundesminister für Finanzen mit Verordnung Durchschnittssätze für abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis festsetzen, soweit für die Ausfuhrumsätze das inländische Besteuerungsrecht auf dem Gebiet der Einkommensteuer nicht eingeschränkt ist. Als Ausfuhrumsätze gelten Leistungen an ausländische Abnehmer (§ 7 Abs. 2 des Umsatzsteuergesetzes 1994), wenn es sich überdies um Umsätze im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 1 des Umsatzsteuergesetzes 1994, innergemeinschaftliche Lieferungen und sonstige Leistungen im Sinne des Artikels 7 des Umsatzsteuergesetzes 1994 oder um Leistungen im Ausland handelt.

4. Freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen, auch wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen. Derartige Zuwendungen liegen auch vor,

- wenn die Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern weniger als die Hälfte ihres gemeinen Wertes beträgt oder
- soweit für die Übertragung von Wirtschaftsgütern unangemessen hohe Gegenleistungen gewährt werden und

wenn es sich in den vorgenannten Fällen nicht um die Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen handelt, aus Anlaß deren Übertragung eine Rente oder dauernde Last als unangemessene Gegenleistung vereinbart wird. Werden bei Übertragungen im Sinne des vorstehenden Satzes derart unangemessen hohe Renten oder dauernde Lasten vereinbart, daß der Zusammenhang zwischen Übertragung und Vereinbarung der Rente oder dauernden Last wirtschaftlich bedeutungslos ist, ist der erste Satz anzuwenden.

5. a) Geld- und Sachzuwendungen, deren Gewährung oder Annahme mit gerichtlicher Strafe bedroht ist.

b) Strafen und Geldbußen, die von Gerichten, Verwaltungsbehörden oder den Organen der Europäischen Union verhängt werden.

c) Verbandsgeldbußen nach dem Verbandsverantwortlichkeitsgesetz.

d) Abgabenerhöhungen nach dem Finanzstrafgesetz.

e) Leistungen aus Anlass eines Rücktrittes von der Verfolgung nach der Strafprozessordnung oder dem Verbandsverantwortlichkeitsgesetz (Diversion).

6. Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern, aus Anlass einer unentgeltlichen Grundstücksübertragung anfallende Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühren und andere Nebenkosten; weiters die auf Umsätze gemäß § 3 Abs. 2 und § 3a Abs. 1a UStG 1994 entfallende Umsatzsteuer, soweit eine Entnahme im Sinne des § 4 Abs. 1 vorliegt, sowie die auf den Eigenverbrauch gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 1994 entfallende Umsatzsteuer. Abzugsfähig ist die Umsatzsteuer auf den Eigenverbrauch von gemischt genutzten Grundstücken, soweit für den nicht unternehmerisch genutzten Teil eine Vorsteuer geltend gemacht werden konnte und diese als Einnahme angesetzt worden ist.

7. Aufwendungen oder Ausgaben für das Entgelt für Arbeits- oder Werkleistungen, soweit es den Betrag von 500 000 Euro pro Person und Wirtschaftsjahr übersteigt. Entgelt ist die Summe aller Geld- und Sachleistungen, ausgenommen Abfertigungen im Sinne des § 67 Abs. 3, Entgelte, die sonstige Bezüge nach § 67 Abs. 6 darstellen und Aufwandersatz, die an einen aktiven oder ehemaligen Dienstnehmer oder an eine vergleichbar organisatorisch eingegliederte Person geleistet werden. Dabei gilt:

a) Bei der Überlassung einer Person durch Dritte zur Erbringung von Arbeits- oder Werkleistungen gilt die Vergütung für die Überlassung als Entgelt. Das vom Überlasser an die überlassene Person geleistete Entgelt unterliegt hingegen nicht dem Abzugsverbot.

b) Der Betrag von 500 000 Euro pro Person ist nach der tatsächlichen Aufwands-
tragung zu aliquotieren, wenn Arbeits- oder Werkleistungen
– über einen Zeitraum von weniger als zwölf Monate oder
– für mehrere verbundene Betriebe oder Personengesellschaften erbracht
werden.

c) Abfindungen von Pensionsansprüchen unterliegen dem Abzugsverbot, wenn der abgefundenen jährliche Pensionsanspruch 500 000 Euro übersteigt. Der nicht abzugsfähige Betrag ergibt sich aus dem Verhältnis des nicht abzugsfähigen Pensionsbestandteiles zur gesamten Pension.

8. Aufwendungen oder Ausgaben für Entgelte, die beim Empfänger sonstige Bezüge nach § 67 Abs. 6 darstellen, soweit sie bei diesem nicht mit dem Steuersatz von 6% zu versteuern sind.

[...]

Vorauszahlungen

§ 45. (1) Der Steuerpflichtige hat auf die Einkommensteuer nach dem allgemeinen Steuertarif und nach dem besonderen Steuersatz gemäß § 27a Vorauszahlungen zu entrichten. Vorauszahlungen sind auf volle Euro abzurunden. Für

Lohnsteuerpflichtige sind Vorauszahlungen nur in den Fällen des § 41 Abs. 1 Z 1 und 2 festzusetzen. Die Vorauszahlung für ein Kalenderjahr wird wie folgt berechnet:

- Einkommensteuerschuld für das letztveranlagte Kalenderjahr abzüglich der Beträge gemäß § 46 Abs. 1 Z 2 und Z 3.

- Der so ermittelte Betrag wird, wenn die Vorauszahlung erstmals für das dem Veranlagungszeitraum folgende Kalenderjahr wirkt, um 4%, wenn sie erstmals für ein späteres Kalenderjahr wirkt, um weitere 5% für jedes weitere Jahr erhöht.

Scheiden Einkünfte, die der Veranlagung zugrunde gelegt wurden, für den Vorauszahlungszeitraum infolge gesetzlicher Maßnahmen aus der Besteuerung aus, kann die Vorauszahlung pauschal mit einem entsprechend niedrigeren Betrag festgesetzt werden. Vorauszahlungen, deren Jahresbetrag 300 Euro nicht übersteigen würde, sind mit Null festzusetzen.

(2) Die Vorauszahlungen sind zu je einem Viertel am 15. Februar, 15. Mai, 15. August und 15. November zu leisten.

(3) Bereits fällig gewordene oder innerhalb eines Monats ab Bekanntgabe einer Erhöhung der Vorauszahlungen fällig werdende Vorauszahlungsteilbeträge werden durch eine Änderung in der Höhe der Vorauszahlung (Abs. 1) nicht berührt. Der Unterschiedsbetrag ist, sofern er nicht eine Gutschrift ergibt, erst bei Fälligkeit des nächsten Vorauszahlungsteilbetrages auszugleichen (Ausgleichsviertel). Nach dem 30. September darf das Finanzamt Bescheide über die Änderung der Vorauszahlung für das laufende Kalenderjahr nicht mehr erlassen; dies gilt nicht für Bescheide auf Grund eines Antrages, den der Steuerpflichtige bis zum 30. September gestellt hat, sowie für eine Änderung in einem Rechtsmittelverfahren. Erfolgt die Bekanntgabe von Bescheiden über die Erhöhung oder die erstmalige Festsetzung der Vorauszahlung nach dem 15. Oktober, dann ist der Unterschiedsbetrag (der Jahresbetrag der Vorauszahlung) innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Bescheides zu entrichten.

(4) Das Finanzamt kann die Vorauszahlung der Steuer anpassen, die sich für das laufende Kalenderjahr voraussichtlich ergeben wird. Dabei ist Abs. 3 anzuwenden. Scheiden Einkünfte, die der Veranlagung zugrunde gelegt wurden, für den Vorauszahlungszeitraum infolge gesetzlicher Maßnahmen aus der Besteuerung aus, so kann die Vorauszahlung pauschal entsprechend angepaßt werden. Dabei sind Abs. 1 und Abs. 3 anzuwenden.

(5) Ist ein Steuerpflichtiger von Katastrophenschäden (insbesondere Hochwasser-, Erdbeben-, Vermurungs- und Lawinenschäden) betroffen, kann ein Antrag auf eine Änderung der Vorauszahlung abweichend von Abs. 3 bis zum 31. Oktober gestellt werden.

[...]

§ 67. (1) - (2) [...]

(3) Die Lohnsteuer von Abfertigungen, deren Höhe sich nach einem von der Dauer des Dienstverhältnisses abhängigen Mehrfachen des laufenden Arbeitslohnes bestimmt, wird so berechnet, daß die auf den laufenden Arbeitslohn entfallende tarifmäßige Lohnsteuer mit der gleichen Zahl vervielfacht wird, die dem bei der Berechnung des Abfertigungsbetrages angewendeten Mehrfachen entspricht. Ist die Lohnsteuer bei Anwendung des Steuersatzes von 6% niedriger, so erfolgt die Besteuerung der Abfertigungen mit 6%. Unter Abfertigung ist die einmalige Entschädigung durch den Arbeitgeber zu verstehen, die an einen Arbeitnehmer bei Auflösung des Dienstverhältnisses auf Grund

- gesetzlicher Vorschriften,
- Dienstordnungen von Gebietskörperschaften,
- aufsichtsbehördlich genehmigter Dienst-(Besoldungs)ordnungen der Körperschaften des öffentlichen Rechts,
- eines Kollektivvertrages oder
- der für Bedienstete des Österreichischen Gewerkschaftsbundes geltenden Arbeitsordnung zu leisten ist.

Die vorstehenden Bestimmungen sind auf

- Bezüge und Entschädigungen im Sinne des § 14 des Bezügegesetzes sowie gleichartige Bezüge und Entschädigungen auf Grund landesgesetzlicher Regelungen,
- Bezüge und Entschädigungen im Sinne des § 5 des Verfassungsgerichtshofgesetzes,
- Abfertigungen durch die Urlaubs- und Abfertigungskasse auf Grund des Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetzes, BGBl. Nr. 414/1972 anzuwenden. Die Lohnsteuer von Abfertigungen sowie von Kapitalbeträgen (§§ 55 und 67 BMSVG) aus BV-Kassen beträgt 6%. Wird der Abfertigungsbetrag oder der Kapitalbetrag an ein Versicherungsunternehmen zur Rentenauszahlung, an ein Kreditinstitut zum ausschließlichen Erwerb von Anteilen an einem prämienbegünstigten Pensionsinvestmentfonds (§ 108b in Verbindung mit § 17 BMSVG oder gleichartigen österreichischen Rechtsvorschriften) oder an eine Pensionskasse übertragen, fällt keine Lohnsteuer an. Die Kapitalabfertigung angefallener Renten unterliegt einer Lohnsteuer von 6%. Zusätzliche Abfertigungszahlungen im Sinne dieser Bestimmung für Zeiträume, für die ein Anspruch gegenüber einer BV-Kasse besteht, sind gemäß Abs. 10 zu versteuern.

(4) - (5) [...]

(6) Sonstige Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen (wie zum Beispiel freiwillige Abfertigungen und Abfindungen, ausgenommen von BV-Kassen ausbezahlte Abfertigungen), sind nach Maßgabe folgender Bestimmungen mit dem Steuersatz von 6% zu versteuern:

1. Der Steuersatz von 6% ist auf ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate, höchstens aber auf den Betrag anzuwenden, der dem Neunfachen der monatlichen Höchstbeitragsgrundlage gemäß § 108 ASVG entspricht.

2. Über das Ausmaß der Z 1 hinaus ist bei freiwilligen Abfertigungen der Steuersatz von 6% auf einen Betrag anzuwenden, der von der nachgewiesenen Dienstzeit abhängt. Bei einer nachgewiesenen

| | |
|----------------|--|
| Dienstzeit von | ist ein Betrag bis zur Höhe von |
| 3 Jahren | 2/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate |
| 5 Jahren | 3/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate |
| 10 Jahren | 4/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate |
| 15 Jahren | 6/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate |
| 20 Jahren | 9/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate |
| 25 Jahren | 12/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate |

mit dem Steuersatz von 6% zu versteuern. Ergibt sich jedoch bei Anwendung der dreifachen monatlichen Höchstbeitragsgrundlage gemäß § 108 ASVG auf die der Berechnung zu Grunde zu legende Anzahl der laufenden Bezüge ein niedrigerer Betrag, ist nur dieser mit 6% zu versteuern.

3. Während dieser Dienstzeit bereits erhaltene Abfertigungen im Sinne des Abs. 3 oder gemäß den Bestimmungen dieses Absatzes sowie bestehende Ansprüche auf Abfertigungen im Sinne des Abs. 3 kürzen das sich nach Z 2 ergebende steuerlich begünstigte Ausmaß.

4. Den Nachweis über die zu berücksichtigende Dienstzeit sowie darüber, ob und in welcher Höhe Abfertigungen im Sinne des Abs. 3 oder dieses Absatzes bereits früher ausgezahlt worden sind, hat der Arbeitnehmer zu erbringen; bis zu welchem Zeitpunkt zurück die Dienstverhältnisse nachgewiesen werden, bleibt dem Arbeitnehmer überlassen. Der Nachweis ist vom Arbeitgeber zum Lohnkonto (§ 76) zu nehmen.

5. Abs. 2 ist auf Beträge, die nach Z 1 oder Z 2 mit 6% zu versteuern sind, nicht anzuwenden.

6. Soweit die Grenzen der Z 1 und der Z 2 überschritten werden, sind solche sonstigen Bezüge wie ein laufender Bezug im Zeitpunkt des Zufließens nach dem Lohnsteuertarif des jeweiligen Kalendermonats der Besteuerung zu unterziehen.

7. Die vorstehenden Bestimmungen betreffend freiwillige Abfertigungen gelten nur für jene Zeiträume, für die keine Anwartschaften gegenüber einer BV-Kasse bestehen.

(7) - (12) [...]

[...]

§ 124b.

[...]

253. a) § 20 Abs. 1 Z 7 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 13/2014 ist erstmalig auf Aufwendungen anzuwenden, die nach dem 28. Februar 2014 anfallen, wobei die Aliquotierung gemäß § 20 Abs. 1 Z 7 lit. b sinngemäß anzuwenden ist. Ergibt sich aus der Anwendung des § 20 Abs. 1 Z 7 für bestehende Rückstellungen für Pensionen, die für Wirtschaftsjahre gebildet wurden, die vor dem 1. März 2014 enden, ein geringerer als der bisher rückgestellte Betrag, ist der Unterschiedsbetrag nicht gewinnerhöhend aufzulösen. Eine steuerwirksame Zuführung zu diesen Rückstellungen darf erst dann vorgenommen werden, wenn die Höhe der Pensionsansprüche unter Berücksichtigung des § 20 Abs. 1 Z 7 eine Rückstellungsbildung über den bisher rückgestellten Betrag hinaus zulässt.

b) Für die Festsetzung von Vorauszahlungen gemäß § 45 für das Jahr 2014 und die Folgejahre gilt unbeschadet des § 45 Abs. 4 Folgendes: Wurde die für die Festsetzung maßgebliche Einkommensteuerschuld unter Berücksichtigung des Ergebnisses eines vor dem 1. Jänner 2014 endenden Regelwirtschaftsjahres ermittelt und dabei für einen Arbeitnehmer oder einen ehemaligen Arbeitnehmer in einem oder mehreren Lohnzetteln ausgewiesene Bruttobezüge gemäß § 25 (ohne Bezüge gemäß § 26 und ohne Bezüge gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b) in einer Höhe berücksichtigt, die den Betrag von 500 000 Euro übersteigen, ist bei Festsetzung von Vorauszahlungen das für die Ermittlung der Einkommensteuerschuld zu berücksichtigende Ergebnis um den 500 000 Euro übersteigenden Betrag zu erhöhen. Dies gilt nicht, soweit die maßgebliche Einkommensteuerschuld unter Berücksichtigung eines nach § 188 BAO festgestellten Ergebnisses ermittelt wurde.

254. § 20 Abs. 1 Z 8 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 13/2014 ist erstmalig auf Auszahlungen anzuwenden, die nach dem 28. Februar 2014 anfallen. Dies gilt nicht für Auszahlungen auf Grund von Sozialplänen im Sinne des § 67 Abs. 8 lit. f, die vor dem 1. März 2014 abgeschlossen wurden. Ergibt sich aus der Anwendung des § 20 Abs. 1 Z 8 für bestehende Rückstellungen für Abfertigungen, die für Wirtschaftsjahre gebildet wurden, die vor dem 1. März 2014 enden, ein geringerer als der bisher rückgestellte Betrag, ist der Unterschiedsbetrag nicht gewinnerhöhend aufzulösen. Eine steuerwirksame Zuführung zu diesen Rückstellungen darf erst dann vorgenommen werden, wenn die Höhe der Abfertigungsansprüche unter Berücksichtigung des § 20 Abs. 1 Z 8 eine Rückstellungsbildung über den bisher rückgestellten Betrag hinaus zulässt.

255. - 259. [...]"

2. Die angefochtenen Bestimmungen des Körperschaftsteuergesetzes 1988 (KStG 1988), BGBl. 401, idF BGBl. I 13/2014, lauten (die in den drei Anträgen angefochtenen Wortfolgen sind hervorgehoben):

"Nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben

§ 12. (1) Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

1. Die Aufwendungen für die Erfüllung von Zwecken des Steuerpflichtigen, die durch Stiftung, Satzung oder sonstige Verfassung vorgeschrieben sind. Eine Privatstiftung kann Zuwendungen an Begünstigte und Letztbegünstigte auch nicht als Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4 Z 1) abziehen.

2. Aufwendungen nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b des Einkommensteuergesetzes 1988, die nicht schon unter § 8 Abs. 2 fallen, soweit sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind.

3. Repräsentationsaufwendungen nach § 20 Abs. 1 Z 3 des Einkommensteuergesetzes 1988.

4. a) Geld- und Sachzuwendungen, deren Gewährung oder Annahme mit gerichtlicher Strafe bedroht ist.

b) Strafen und Geldbußen, die von Gerichten, Verwaltungsbehörden oder den Organen der Europäischen Union verhängt werden.

c) Verbandsgeldbußen nach dem Verbandsverantwortlichkeitsgesetz.

d) Abgabenerhöhungen nach dem Finanzstrafgesetz.

e) Leistungen aus Anlass eines Rücktrittes von der Verfolgung nach der Strafprozessordnung oder dem Verbandsverantwortlichkeitsgesetz (Diversion).

5. Aufwendungen zu gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken und andere freiwillige Zuwendungen (Spenden), soweit sie nicht nach § 4a des Einkommensteuergesetzes 1988 oder nach § 8 Abs. 4 Z 1 abzugsfähig sind.

6. Die Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern und die aus Anlass einer unentgeltlichen Grundstücksübertragung anfallende Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühren und andere Nebenkosten; weiters die Umsatzsteuer, die auf nichtabzugsfähige Aufwendungen entfällt.

7. Die Hälfte der Vergütungen jeder Art, die an Mitglieder des Aufsichtsrates, Verwaltungsrates oder andere mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragte Personen für diese Funktion gewährt werden. Ein Viertel der Vergütungen jeder Art, die an nicht ausschließlich mit geschäftsleitenden Funktionen betraute Verwaltungsräte im monistischen System gewährt werden. Die ersten beiden Sätze gelten auch für Reisekostenersätze, soweit sie die in § 26 Z 4 des Einkommensteuergesetzes 1988 angeführten Sätze übersteigen.

8. Aufwendungen nach § 20 Abs. 1 Z 7 und Z 8 des Einkommensteuergesetzes 1988. Für die Anwendung des § 20 Abs. 1 Z 7 des Einkommensteuergesetzes

1988 gilt: Der Betrag von 500 000 Euro ist zu aliquotieren, wenn eine Person von mehreren Unternehmen Entgelte erhält, die unmittelbar oder mittelbar konzernzugehörig sind oder unmittelbar oder mittelbar unter dem beherrschenden Einfluss desselben Gesellschafters stehen. Werden Umlagen für diese Entgelte geleistet, sind die Aufwendungen um die empfangenen Umlagen zu kürzen und die Aliquotierung hat nach dieser Kürzung stattzufinden. § 20 Abs. 1 Z 7 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988 ist in diesen Fällen nicht anzuwenden.

9. Aufwendungen für Zinsen in Zusammenhang mit einer Fremdfinanzierung, die dem Erwerb von Kapitalanteilen im Sinne des § 10 gedient hat, wenn diese Kapitalanteile unmittelbar oder mittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen bzw. unmittelbar oder mittelbar von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter erworben worden sind. Dies gilt auch bei Kapitalerhöhungen oder Zuschüssen, die in Zusammenhang mit einem Erwerb von Kapitalanteilen im Sinne des vorherigen Satzes stehen.

10. Aufwendungen für Zinsen oder Lizenzgebühren im Sinne des § 99a Abs. 1 zweiter und dritter Satz des Einkommensteuergesetzes 1988 unter folgenden Voraussetzungen:

a) Die Zinsen oder Lizenzgebühren werden an eine Körperschaft im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 oder an eine vergleichbare ausländische Körperschaft geleistet.

b) Die empfangende Körperschaft ist unmittelbar oder mittelbar konzernzugehörig oder steht unmittelbar oder mittelbar unter dem beherrschenden Einfluss desselben Gesellschafters.

c) Die Zinsen oder Lizenzgebühren unterliegen bei der empfangenden Körperschaft

- aufgrund einer persönlichen oder sachlichen Befreiung keiner Besteuerung oder
- einem Steuersatz von weniger als 10% oder
- aufgrund einer dafür vorgesehenen Steuerermäßigung einer tatsächlichen Steuerbelastung von weniger als 10%.

Ist die empfangende Körperschaft nicht Nutzungsberechtigter, ist auf den Nutzungsberechtigten abzustellen. Die Aufwendungen dürfen abgezogen werden, wenn die empfangende Körperschaft die unionsrechtlichen Vorschriften für Risikokapitalbeihilfen erfüllt.

(2) Weiters dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte die nicht unter § 11 Abs. 1 fallenden Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden, soweit sie mit

- nicht steuerpflichtigen (steuerneutralen) Vermögensmehrungen und Einnahmen,
- Einkünften aus der Überlassung von Kapital, aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen und Einkünften aus Derivaten, mit Ausnahme der in § 27a Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannten Einkünfte oder

- Einkünften aus Grundstücksveräußerungen, außer in den Fällen des § 30a Abs. 3 Z 1 bis 4 oder Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes 1988 in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Für unter § 7 Abs. 3 fallende Steuerpflichtige sind der zweite und dritte Teilstrich nicht anzuwenden.

(3) Für Beteiligungen im Sinne des § 10 gilt folgendes:

[...]

Erhebung der Steuer

§ 24. (1) Die Körperschaftsteuer wird nach Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraum) nach dem Einkommen oder dem Gesamtbetrag der Einkünfte beschränkt Steuerpflichtiger im Sinne des § 21 Abs. 1 und 3 veranlagt, das der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat.

(2) Die Körperschaftsteuer für Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen, gilt bei beschränkt Steuerpflichtigen durch den Steuerabzug als abgegolten, außer es ergibt sich aus den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988, daß eine Veranlagung zu erfolgen hat. Dies gilt sinngemäß für die selbstberechnete Immobilienertragsteuer gemäß § 30b Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 1988, es sei denn, dass die der Selbstberechnung zugrunde liegenden Angaben des Steuerpflichtigen nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen.

(3) Für die Veranlagung und Entrichtung der Steuer gilt Folgendes:

1. Es sind die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988 über die Veranlagung und Entrichtung der Körperschaftsteuer sinngemäß anzuwenden. Die Körperschaftsteuererklärung für unbeschränkt Steuerpflichtige ist elektronisch zu übermitteln. Ist dem Steuerpflichtigen die elektronische Übermittlung der Steuererklärung mangels technischer Voraussetzungen unzumutbar, hat die Übermittlung der Steuererklärung unter Verwendung des amtlichen Vordrucks zu erfolgen. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, den Inhalt und das Verfahren der elektronischen Übermittlung der Steuererklärung mit Verordnung festzulegen. In der Verordnung kann vorgesehen werden, dass sich der Steuerpflichtige einer bestimmten geeigneten öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Übermittlungsstelle zu bedienen hat. [...]

[...]

§ 26c.

1. - 49. [...]

50. § 12 Abs. 1 Z 8 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 13/2014 ist auf Aufwendungen anzuwenden, die nach dem 28. Februar 2014 anfallen. § 124b

Z 253 des Einkommensteuergesetzes 1988 in der Fassung des Bundesgesetzes
BGBl. I Nr. 13/2014 ist sinngemäß anzuwenden.

51. [...]"

3. In den Materialien zum Abgabenänderungsgesetz 2014, BGBl. I 13/2014 (ab hier: AbgÄG 2014), RV 24 BlgNR 25. GP, 5 ff., wird zu § 20 Abs. 1 Z 7 und 8 EStG 1988 Folgendes ausgeführt:

6

"Zu Z 5 und Z 12 lit. c (§ 20 Abs. 1 Z 7 und § 124b Z 253 EStG 1988):

Gehälter, die 500 000 Euro pro Person im Wirtschaftsjahr übersteigen, sollen vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen werden. Damit wird in die Vertragsfreiheit des Unternehmers nicht eingegriffen, dem es weiterhin frei steht, Gehälter bzw. vergleichbare Aufwendungen über 500 000 Euro zu bezahlen bzw. zu tätigen.

Im österreichischen Steuerrecht ist das objektive Nettoprinzip nicht vollständig verwirklicht. § 20 und § 12 KStG sehen verfassungsrechtlich unbedenkliche Abzugsverbote vor. So darf der Gesetzgeber in verfassungskonformer Weise den Betriebsausgabenabzug von Aufsichtsratsvergütungen beschränken (dazu VfGH vom 10.10.1978, B-139, 140/77; VfGH vom 28.11.1988, B-1453/87, B-1305/88). Angesichts der zunehmenden Vergrößerung des Einkommensgefälles im Bereich der Erwerbsbezüge ist es ein gesamtgesellschaftliches Anliegen, dem entgegenzusteuern. Dies rechtfertigt den dadurch bewirkten Eingriff in das objektive Nettoprinzip; die Regelung bewegt sich daher innerhalb des rechtspolitisch zulässigen Gestaltungsspielraumes des Gesetzgebers.

Vom Anwendungsbereich der Bestimmung sollen echte Dienstnehmer und vergleichbar organisatorisch eingegliederte Personen (inklusive überlassene Personen) erfasst sein, unabhängig davon ob sie aktiv tätig sind oder in der Vergangenheit Arbeits- oder Werkleistungen erbracht haben. Eine 'vergleichbar organisatorisch eingegliederte Person' erbringt ihre vereinbarte Arbeits- oder Werkleistung außerhalb eines Dienstvertrages und befindet sich somit nicht in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2. Sie ist aber in die Organisation des Unternehmens oder der Betätigung in einer einem Dienstnehmer vergleichbaren Weise eingegliedert (z.B. Vorstand einer AG, Geschäftsführer einer GmbH, die nicht im Rahmen eines echten Dienstverhältnisses tätig sind). Ist das der Fall, ist die Regelung unabhängig von der arbeits-, sozialversicherungs- oder steuerrechtlichen Qualifikation des Beschäftigungsverhältnisses anzuwenden [...]. Ist die Person, die Arbeits- oder Werkleistungen erbringt, hingegen nicht in vergleichbarer Weise in die Organisation des Unternehmens eingegliedert, kommt das Abzugsverbot nicht zur Anwendung [...].

[...]

Maßstab für die Beurteilung, ob die Einschränkung des Betriebsausgabenabzuges (oder Werbungskostenabzuges bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften) greift, ist das Entgelt, das für die von einer Person aktuell oder zu einem früheren Zeitpunkt erbrachten Arbeits- oder Werkleistungen geleistet wird. Entgelt im Sinne dieser Bestimmung sind nur Geld- oder Sachleistungen, die an einen Dienstnehmer oder einen ehemaligen Dienstnehmer oder eine einem Dienstnehmer vergleichbar organisatorisch eingegliederte Person geleistet werden. Umfasst sind somit Entgelte, die während des aktiven Beschäftigungsverhältnisses ausbezahlt werden und auch solche, die nach Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses ausbezahlt werden (wie z.B. Firmenpensionen).

Vom Entgeltbegriff nicht erfasst – und somit keiner Kürzung nach § 20 Abs. 1 Z 7 unterliegend – sind Abfertigungen im Sinne des § 67 Abs. 3 und sonstige Bezüge nach § 67 Abs. 6 (z.B. freiwillige Abfertigungen und Abfindungen von noch ausstehenden Entgeltansprüchen). Vom Entgeltbegriff ausgenommen sind auch Aufwändersätze (z.B. Ersatz von Reiseaufwendungen).

[...]

Nicht unter den dieser Bestimmung zu Grunde liegenden Entgeltbegriff fallen auch Geld- oder Sachleistungen, für die die Arbeits- oder Werkleistung kausal ist, die aber nicht mittelbar oder unmittelbar an den Erbringer dieser Leistung, sondern an einen Dritten geleistet werden (ausgenommen Vergütungen für die Überlassung einer Person), wie etwa Lohnnebenkosten. Anders als die Sozialabgaben, die der Unternehmer für seinen Dienstnehmer abführt (etwa Arbeitnehmerbetrag zur Sozialversicherung, Lohnsteuer usw.), stellen die Lohnnebenkosten bzw. Dienstgeberbeiträge unmittelbare Abgaben des Unternehmers selbst dar. Sie werden somit nicht an den Dienstnehmer erbracht und bleiben bei Anwendung der Bestimmung unberücksichtigt. Vergütungen an Dritte für die Überlassung einer Person, die Arbeits- oder Werkleistungen erbringt und einem Dienstnehmer vergleichbar organisatorisch eingegliedert ist, sind ebenfalls vom Entgeltbegriff umfasst und unterliegen daher dem Abzugsverbot. Um eine mehrfache Nichtabzugsfähigkeit zu vermeiden, sind hingegen Aufwendungen oder Ausgaben für das Entgelt, das von einem Unternehmen an eine überlassene Person für deren (an Dritte erbrachten) Arbeits- oder Werkleistung geleistet werden, vom Abzugsverbot nicht erfasst.

[...]

Das Abzugsverbot soll alle Aufwendungen betreffen, die nach dem 28. Februar 2014 anfallen. Aufwendungen für Entgelte, die vor diesem Zeitpunkt angefallen sind, unterliegen daher nicht dem Abzugsverbot. Fallen im selben Wirtschaftsjahr sowohl vor dem 1. März 2014 als auch nach dem 28. Februar 2014 Aufwendungen für Entgelte an, ist das Ausmaß des abzugsfähigen Betrages in sinngemäßer Anwendung des § 20 Abs. 1 Z 7 lit. b zu ermitteln (monatsweise Aliquotierung).

Die Abzugsbegrenzung soll in pauschaler Weise bei der Festsetzung von Vorauszahlungen für 2014 und die Folgejahre berücksichtigt werden. Davon sind alle Vorauszahlungen für Jahre ab 2014 betroffen, bei denen das für die Festsetzung maßgebende Einkommen ein Ergebnis umfasst, das einem vor 2014 beginnenden Regelwirtschaftsjahr (Bilanz- bzw. Abschlusstichtag 31. Dezember) zuzurechnen ist, sofern bei der Ermittlung dieses Ergebnisses Bruttobezüge gemäß § 25 (ohne Bezüge gemäß § 26 und ohne Bezüge gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b, Kennzahl 210 des Lohnzettels) von mehr als 500 000 Euro aus einem oder mehreren Lohnzetteln derselben beim betreffenden Steuerpflichtigen aktuell oder ehemals beschäftigten Person aufwandswirksam berücksichtigt worden sind. In diesen Fällen soll für die Ermittlung der Vorauszahlungen das steuerliche Ergebnis um den 500 000 Euro übersteigenden Betrag erhöht werden. Von dieser Pauschalregelung bleibt die in § 45 Abs. 4 vorgesehene Möglichkeit unberührt, die Vorauszahlungen individuell nach den Verhältnissen des betroffenen Jahres festzusetzen. Eine pauschale Erhöhung der Vorauszahlungen für 2014 soll hingegen nicht vorgenommen werden, wenn die betroffenen Aufwendungen im Rahmen eines Feststellungsverfahrens nach § 188 BAO berücksichtigt wurden.

Zu Z 5 und Z 12 lit. c (§ 20 Abs. 1 Z 8 und § 124b Z 254 EStG 1988):

Einem Abzugsverbot sollen Auszahlungen unterliegen, die beim Empfänger sonstige Bezüge nach § 67 Abs. 6 darstellen (z.B. freiwillige Abfertigungen und Abfindungen von ausstehenden Entgeltansprüchen). Dieses Abzugsverbot soll aber nur insoweit greifen, als diese Auszahlungen beim Empfänger nicht dem Steuersatz von 6% unterliegen und korrespondiert somit mit der Einschränkung der Begünstigung in § 67 Abs. 6.

Das Abzugsverbot soll alle Auszahlungen betreffen, die nach dem 28. Februar 2014 anfallen. Dies gilt nicht für Auszahlungen auf Grund von Sozialplänen im Sinne des § 67 Abs. 8 lit. f, die vor dem 1. März 2014 abgeschlossen wurden.

Wird für zukünftige Abfertigungsansprüche eine Rückstellung gebildet, ist zu berücksichtigen, dass eine Rückstellung mit steuerlicher Wirkung nur insoweit gebildet werden kann, als die zukünftigen Abfertigungsansprüche steuerlich abzugsfähig sind. Die Bildung der Rückstellung ist somit insoweit nicht zulässig, als der Rückstellungsbildung Abfertigungsansprüche zu Grunde liegen, die beim Empfänger nicht mit dem Steuersatz von 6% zu versteuern sind. Für bestehende Abfertigungsrückstellungen, die für Wirtschaftsjahre gebildet wurden, die vor dem 1. März 2014 enden, gilt:

- Ergibt sich aus der Anwendung des § 20 Abs. 1 Z 8 ein geringerer als der bisher rückgestellte Betrag, ist der Unterschiedsbetrag nicht gewinnerhöhend aufzulösen.

- Eine steuerwirksame Zuführung zu diesen Rückstellungen kann aber erst dann vorgenommen werden, wenn die Höhe der Abfertigungsansprüche unter Berücksichtigung des § 20 Abs. 1 Z 8 eine Rückstellungsbildung über den bisher rückgestellten Betrag hinaus zulässt."

4. Zu § 67 Abs. 6 EStG 1988 führen die Materialien (RV 24 BlgNR 25. GP, 8 f.) Folgendes aus:

7

"Zu Z 7 und Z 12 lit. c (§ 67 Abs. 6 und 8 sowie § 124b Z 256 EStG 1988):

Das Arbeitsprogramm der österreichischen Bundesregierung für die Jahre 2013 bis 2018 sieht vor, die steuerliche Begünstigung für 'Golden Handshakes' abzuschaffen, um vor allem ältere Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer länger in Beschäftigung zu halten. Dementsprechend sollen die Regelungen betreffend freiwilliger Abfertigungen (§ 67 Abs. 6), Vergleichssummen (§ 67 Abs. 8 lit. a) und Kündigungsentschädigungen und andere Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume (§ 67 Abs. 8 lit. b) geändert werden.

Zu den freiwilligen Abfertigungen (§ 67 Abs. 6):

Die bisherige Rechtslage stellt für die Anwendung des begünstigten Steuersatzes von 6% auf die laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate vor Beendigung des Dienstverhältnisses ab. Diese Anknüpfung soll einer Deckelung unterworfen werden, die an die dreifache monatliche Höchstbeitragsgrundlage gemäß § 108 ASVG anknüpft. Dementsprechend ist die Anwendung des 6%-igen Steuersatzes im Rahmen der bisher im ersten Satz erfassten Bestimmung (ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate) nunmehr in Z 1 mit dem Neunfachen der ASVG-Höchstbeitragsgrundlage gedeckelt.

Die Begrenzung mit der dreifachen ASVG-Höchstbeitragsgrundlage findet auch bei der darüber hinausgehenden und nunmehr in Z 2 erfassten dienstzeitabhängigen Staffelung Anwendung. Auch hier wird der maßgebende Monatsbezug mit dem Dreifachen der monatlichen Höchstbeitragsgrundlage begrenzt.

In Fällen, in denen die maßgeblichen laufenden Bezüge die dreifache ASVG-Höchstbeitragsgrundlage nicht überschreiten, tritt durch die Deckelung keine Änderung ein. Werden der Berechnung höhere Bezüge zu Grunde gelegt, bewirkt die Deckelung eine Begrenzung der Anwendung des begünstigten Steuersatzes auf das Dreifache der ASVG-Höchstbeitragsgrundlage als Bezugsgröße.

Die übrigen Bestimmungen d[e]s § 67 Abs. 6 bleiben inhaltlich unverändert; sie werden zur leichteren Lesbarkeit in einzelnen Ziffern erfasst."

III. Antragsvorbringen und Vorverfahren

1. Zu G 136/2014

8

1.1. Beim Bundesfinanzgericht (Außenstelle Linz) ist die Beschwerde einer Gesellschaft gegen den Bescheid des Finanzamts Linz vom 14. April 2014 betreffend die Vorauszahlung der Körperschaftsteuer für das Jahr 2014 anhängig:

9

Mit Schreiben vom 1. April 2014 begehrte die beschwerdeführende Gesellschaft die Anpassung der Körperschaftsteuervorauszahlungen für das Jahr 2014 auf Grundlage einer übermittelten Mehr-Weniger-Rechnung, welche auf bestimmten Planzahlen beruhte. In dieser Mehr-Weniger-Rechnung seien auch die steuerlichen Begrenzungen der Abzugsfähigkeit von Dotierungen von Abfertigungen für Vorstandsmitglieder nach dem AbgÄG 2014 berücksichtigt.

10

Mit Vorauszahlungsbescheid vom 4. April 2014 erhöhte das Finanzamt Linz die Vorauszahlung an Körperschaftsteuer für das Jahr 2014. In der dagegen erhobenen Beschwerde beantragte die Gesellschaft die Änderung des Vorauszahlungsbescheids dahin, dass die den Jahresbetrag von € 500.000,- übersteigenden Vergütungen an Mitglieder des Vorstands der Gesellschaft sowie die Dotierung zur Abfertigungsrückstellung, die den nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 idF des AbgÄG 2014 nicht lohnsteuerbegünstigten Teil der einem Vorstandsmitglied zugesagten Abfertigung betreffe, in der Höhe von € 1.033.000,- zum Betriebsausgabenabzug zugelassen und damit die Körperschaftsteuervorauszahlung für das Jahr 2014 in näher bestimmter Höhe reduziert werde.

11

1.2. Das Bundesfinanzgericht legt seine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die angefochtenen Bestimmungen im Wesentlichen folgendermaßen dar:

12

1.2.1. Zunächst hegt das Bundesfinanzgericht das Bedenken, dass § 20 Abs. 1 EStG 1988 in der durch das AbgÄG 2014 novellierten Fassung zu einer sachlich nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung von Abfertigungen der Mitglieder des Vorstands einer Aktiengesellschaft einerseits und der Geschäftsführer einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung andererseits beim Betriebsausgabenabzug führe und die Z 8 dieser Bestimmung daher verfassungswidrig sei. Wörtlich führt das Bundesfinanzgericht dazu wie folgt aus:

13

"(2) Während in § 20 Abs 1 Z 7 EStG alle Gehälter ohne Unterschied der Kürzung unterliegen, trifft die Z 8 eine Unterscheidung, wonach Teile der sonstigen Bezüge des § 67 Abs 6 EStG erfasst werden, nicht aber sonstige Bezüge nach § 67 Abs 3.

Die Bf. hat in der Beschwerde die beträchtlichen Unterschiede in der Besteuerung von Vorständen einer AG und (Gesellschafter-)Geschäftsführern einer GmbH hervorgehoben. Vorstandsmitglieder einer AG sind nicht Arbeitnehmer iSd des Arbeitsrechtes, gezahlte Abfertigungen sind daher nicht gesetzliche Abfertigungen nach § 67 Abs 3 EStG, sondern freiwillige Abfertigungen nach § 67 Abs 6 (Jakom/Lenneis, EStG, § 67 Rz 12). Die Abfertigungen von Vorständen können daher – soweit sie über den mit 6% versteuerten Anteil hinausgehen – nach der Neuregelung schon per se keine Betriebsausgaben sein. Dagegen hängt die steuerliche Behandlung der Abfertigungen von Geschäftsführern einer GmbH zunächst davon ab, in welchem Ausmaß eine wesentliche Beteiligung in den letzten 10 Jahren vorlag, weil dann, wenn die Beteiligung überwiegend in diesem Zeitraum nicht wesentlich war, eine Besteuerung nach § 67 Abs 3 erfolgt (Jakom/Lenneis, EStG, § 67 Rz 11) und damit der Betriebsausgabenabzug möglich ist. Fällt dagegen die freiwillige Abfertigung unter § 67 Abs 6 EStG, so erfolgt wiederum ein Splitting zwischen den mit 6% zu versteuernden Bezügen und den darüberhinausgehenden Bezügen, die zu keinen abzugsfähigen Aufwendungen führen.

(3) Damit stellt nach dem AbgÄG 2014 die Abzugsfähigkeit bestimmter Betriebsausgaben nicht nur – in Bezug auf Geschäftsführer einer GmbH – auf die Zufälligkeit des Bestehens einer wesentlichen Beteiligung in den letzten zehn Jahren ab (worauf die Betriebe bei Inkrafttreten des Gesetzes keinen Einfluß mehr hatten) und auf die Höhe der Bezüge (weil es auf das Ausmaß der Besteuerung in § 67 Abs 6 EStG ankommt), es besteht auch eine ungerechtfertigte Begünstigung gegenüber Vorstandsmitgliedern von AG, die durch Sachüberlegungen nicht gerechtfertigt werden kann. Die Materialien nennen keinen wirtschaftlichen Grund, warum Betriebe, die Abfertigungen an Geschäftsführer einer GmbH bezahlen, in einem derartigen Ausmaß gegenüber Betrieben einer AG begünstigt sein sollten. Ist der Zweck des Gesetzes in der 'Verteuerung' freiwilliger Abfertigungen zu sehen, um älteren Arbeitnehmern keine Anreize für ein Ausscheiden aus dem Betrieb zu bieten, so ist die vorangehend geschilderte Differenzierung völlig unsachlich, weil bei dieser Zielsetzung – wäre die Regelung unter sachlichen Gesichtspunkten geschaffen worden – zwangsläufig auch Abfertigungen von GmbH-Geschäftsführern in das Abzugsverbot miteinzubeziehen gewesen wären. Es bestehen daher Bedenken in Bezug auf die Differenzierung zwischen Bezügen nach § 67 Abs 3 und § 67 Abs 6 EStG."

1.2.2. Weiters bringt das antragstellende Bundesfinanzgericht Bedenken ob der Verfassungskonformität des § 20 Abs. 1 Z 7 und 8 EStG 1988 in der Fassung des

AbgÄG 2014 wegen Verletzung des aus dem Gleichheitssatz abgeleiteten Vertrauensschutzes vor und führt dazu wörtlich wie folgt aus:

"(1) Bezüglich der ab 1. März 2014 geltenden Beschränkungen für Managergehälter (§ 20 Abs 1 Z 7 EStG) und Aufwendungen für sonstige Bezüge (§ 20 Abs 1 Z 8 EStG) liegen Bedenken vor, dass sowohl eine Enttäuschung faktischer Dispositionen als auch ein Eingriff in bestehende Rechtspositionen gegeben ist.

(2) Faktische Dispositionen:

Die Unternehmensentscheidung hoch qualifizierte Arbeitskräfte zu beschäftigen hängt maßgeblich von der Steuer- und Abgabenbelastung ab, weil bezüglich dieser Arbeitskräfte ein internationaler Wettbewerb besteht. Der jährlich bemessene BAK Taxation Index zeigt die effektive Durchschnittssteuerbelastung (als Maßgröße für Unternehmen und für qualifizierte Arbeitskräfte) an. Der Index für 2013 ergibt für Österreich einen Platz im obersten Drittel der effektiven Steuerbelastung für Unternehmen. Bezüglich der qualifizierten Arbeitsplätze weist der Österreich-Index den fünfthöchsten Anstieg der effektiven Steuerbelastung von allen untersuchten Staaten gegenüber dem Vorjahr aus. Dies bedeutet, dass die effektive Steuerbelastung schon bis 2013 einen gegen die Anstellung hochqualifizierter Arbeitskräfte sprechenden Faktor darstellte. Mit dem AbgÄG 2014 verschärft sich diese Situation noch zusätzlich.

Im Jahr 2005 wurde der Körperschaftsteuersatz mit dem StReformG 2005 von 34% auf 25% gesenkt. In den Materialien wird dies wie folgt begründet: 'Zur Sicherung und Steigerung der Attraktivität des Wirtschaftsstandortes Österreich und der Erhaltung österreichischer Arbeitsplätze ist es wirtschaftspolitisch erforderlich, den Körperschaftsteuersatz abzusenken. Diese Maßnahme kommt selbstverständlich in einem beachtlichen Umfang den Arbeitnehmern zu Gute. Sie verhindert Betriebsabwanderungen und dient damit der Sicherung österreichischer Arbeitsplätze'.

Aufgrund der Senkung der Körperschaftsteuer im Jahr 2005 wurden eine Reihe von Unternehmensumstrukturierungen in Kapitalgesellschaften durchgeführt und es verstärkten sich auch Unternehmensgründungen im Bereich der Kapitalgesellschaften, während die Gründung von Personengesellschaften zurückging (s auch Studie 'How Corporate Tax Competition reduces Personal Tax Revenue' von Ruud de Mooij und Gaetan Nicodeme).

Die für Kapitalgesellschaften steuerlich attraktive Senkung der Körperschaftsteuer löste eine Gründerwelle aus und hat auch zu faktischen Dispositionen im Bereich der hochqualifizierten Arbeitsplätze geführt. Betriebsgründer wurden dadurch animiert, Kapitalgesellschaften zu gründen und in (qualifizierte) österreichische Arbeitsplätze zu investieren. Diese Investitionen wurden im Vertrauen auf die Steuerreform 2005 und die vollständige Absetzbarkeit der Gehaltszahlun-

gen vorgenommen. Durch die Änderung der Rechtslage im AbgÄG 2014 wird der Vertrauensschutz auf diese faktischen Dispositionen verletzt.

(3) Plötzlicher und intensiver Eingriff in bestehende Rechtspositionen:

Im gegenständlich strittigen Fall der teilweisen Nichtanerkennung von Managergehältern bzw sonstigen Bezügen stellt die abrupte Beseitigung der Abschreibungsmöglichkeiten einen Eingriff von erheblichem Gewicht dar, weil ein gänzlicher und (in absoluter Höhe) beträchtlicher Verlust von steuerlich wirksamen Aufwendungen eintritt, den die Steuerpflichtigen auch nicht vermeiden konnten, weil sie langfristig wirkende Gehaltsabschlüsse getätigt haben. Plötzlich ist der Eingriff, weil er einen Übergangszeitraum vermissen lässt. Die Intensivität des Eingriffes wird in Bezug auf die Managergehälter mit der zusätzlichen Besteuerung der frustrierten Aufwendungen in Höhe von 25% (KÖSt) und bezüglich der Abfertigungen durch die zusätzliche Besteuerung und den in der Berufung angeführten Vergleich zwischen Abfertigungen von GmbH-Geschäftsführern und Vorstandsmitgliedern einer AG belegt, der GmbH-Geschäftsführer begünstigt.

d. Fraglich ist, ob sich der plötzliche und intensive Eingriff in die bisher geltende Rechtslage – wonach betrieblich veranlasste Gehälter oder Abfertigungen vollinhaltlich steuerwirksam werden – auf hinreichende Gründe stützen kann, diese Regelung auch ohne Übergangsbestimmung in Kraft zu setzen.

[...]

e. Aus den [Materialien zum AbgÄG] kann folgendes abgeleitet werden:

(1) Sinn und Zweck der Neuregelung der Absetzbarkeit von Managergehältern ist offenkundig eine langfristig angelegte Verhaltensänderung von Unternehmen und Dienstnehmern unter dem Aspekt der Verminderung des gesamtgesellschaftlichen Einkommensgefälles.

Nach dem UNCTAD-Bericht 'Trade and Developmentbericht 2012' bedarf es eines konzertierten Maßnahmenbündels, um Einkommensdisparitäten zu vermindern, darunter die stärkere und progressive Besteuerung von Vermögen und hohen Einkommen, verbesserte staatliche Sozialleistungen, die Einführung und regelmäßige Anpassung von Mindestlöhnen, die Schaffung produktiver Beschäftigung durch öffentliche Arbeitgeber usw. Die vom Gesetzgeber gewünschte Verhaltensänderung von Unternehmen und Managern, die das Ziel der Regelungen des AbgÄG 2014 sein soll, wird daher nur im Rahmen einer langfristig angelegten Steuerstrategie erreichbar sein. Beabsichtigt ist im Endeffekt nichts weniger, als eine völlige Umstellung der Unternehmenspraxis, die bisher unbedenklich auf die Anstellung bestdotierter und hochqualifizierter Mitarbeiter abstellen konnte, weil die Absetzbarkeit dieser Gehälter nicht strittig war. Für die

betroffenen Unternehmen stellen sich nach der neuen Rechtslage weitreichende Fragen zur Umstrukturierung ihrer Betriebe und zur Lösung des Problems, wie hochdotierte Mitarbeiter künftig (und im Rahmen welcher Unternehmensform) beschäftigt werden können. Das Bundesfinanzgericht bezweifelt nicht, dass eine derartige Umstellung in einem längeren Zeitraum zu bemessen sein wird.

(2) Bezüglich der sonstigen Bezüge ist Ziel die Einschränkung des Betriebsausgabenabzuges freiwilliger Abfertigungen und ausstehender Entgeltsansprüche zur Vermeidung vorzeitiger Pensionierungen. Auch diese Maßnahme zielt auf langfristige Verhaltensänderungen ab und hat rückwirkende Eingriffe in Abfertigungsrückstellungen zur Folge.

(3) Die Beschränkung der Managergehälter und der Abfertigungen stellt eine völlig neue Form der Beschränkung von Betriebsausgaben dar. Die den Aufwandskürzungen zugrundeliegenden Gehälter sind das Resultat von (längerfristig laufenden) Verträgen, die (zum Teil geraume Zeit) vor Inkrafttreten der gesetzlichen Regelung abgeschlossen wurden. Auch die Zusage freiwilliger Abfertigungen erfolgte teilweise schon vor dem Inkrafttreten des Abzugsverbotes.

Bezüglich der Verfassungskonformität der Regelung kann auch nicht ins Treffen geführt werden, dass die beabsichtigte Änderung der Rechtslage schon einige Zeit vor ihrer Kundmachung vorherzusehen war, weil sich Steuerpflichtige an der geltenden Rechtslage zu orientieren haben (VfGH 16.12.1993, G 114/93, VfSlg 13.655).

(4) Ist Zweck der Normierungen nicht die kurzfristige Steuer(einnahmen)maximierung, sondern das Erreichen langfristiger gesellschaftlicher Veränderungen, so wäre das Gesetz nur dann sachgerecht, wenn es eine Übergangsfrist enthalten würde, die eine Anpassung bzw Neugestaltung bestehender (Dienst)Verträge (bzw Werkverträge) erlaubt. Die Unternehmen konnten bei Abschluss der Dienstverträge noch davon ausgehen, dass das gesamte Gehalt als Betriebsausgabe abzugsfähig sein würde (s auch die Argumentation zum Beschluss des VfGH vom 28.6.2001, B 1920/00). Die von der Bf aufgezeigten (betragsmäßig) beträchtlichen Unterschiede in der Besteuerung der Abfertigungen von Vorstandsmitgliedern von Aktiengesellschaften und GmbH-Geschäftsführern treten ebenfalls im Rahmen der Prüfung des Vertrauensschutzes hervor, weil die unterschiedliche Steuerbelastung aufgrund fehlender Übergangsregelungen von den Unternehmen in keiner Weise vorausschauend aufgefangen werden konnte."

1.2.3. Schließlich begründet das Bundesfinanzgericht seinen Antrag damit, dass es durch das AbgÄG 2014 innerhalb des § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 zu sachlich nicht gerechtfertigten Differenzierungen komme: Auch die Überlassung von Personen durch Dritte zur Erbringung von Arbeits- oder Werkleistungen unterliege dem Abzugsverbot. Da in diesem Fall gemäß § 20 Abs. 1 Z 7 lit. a EStG 1988

15

die Vergütung für die Überlassung als Entgelt gelte, komme es zu einer Differenzierung zwischen der Anstellung von Dienstnehmern und der Überlassung von Gestellungspersonal. Während nämlich im Fall von Arbeits- oder Werkleistungen von im Betrieb angestellten Dienstnehmern nur bloße Gehaltszahlungen vom Abzug ausgeschlossen seien, seien dies bei Personalüberlassung nicht nur Gehaltszahlungen, sondern auch Gewinnaufschläge. Das Abzugsverbot werde daher – bezogen auf den Bruttobezug des Dienstnehmers – bereits unter € 500.000, – schlagend. § 20 Abs. 1 Z 7 lit. a EStG 1988 sei daher verfassungswidrig.

1.3. Die Bundesregierung erstattete eine Äußerung, in welcher sie beantragt, "der Verfassungsgerichtshof wolle den Antrag zu Pkt. 1. sowie den als Eventualantrag konzipierten Antrag unter Pkt. 2.b. des Bundesfinanzgerichts zurückweisen, in eventuelle, soweit diese vom Verfassungsgerichtshof als zulässig erachtet werden, zusammen mit den übrigen Anträgen, abweisen". 16

1.3.1. Zu den Prozessvoraussetzungen führt die Bundesregierung wie folgt aus: 17

1.3.1.1. Das Bundesfinanzgericht begehre unter anderem auch die Aufhebung des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988, wodurch jedoch mehr aus dem Rechtsbestand ausscheide, als zur Beseitigung der behaupteten Verfassungswidrigkeit erforderlich sei. Die Bundesregierung führt dazu wie folgt aus: 18

"Dazu erscheint es angebracht, den Regelungszusammenhang zwischen dieser Bestimmung und § 67 Abs. 3 und Abs. 6 näher darzustellen. Gemäß § 20 Abs. 1 Z 8 EStG idF AbgÄG 2014 dürfen 'Aufwendungen oder Ausgaben für Entgelte, die beim Empfänger sonstige Bezüge nach § 67 Abs. 6 darstellen, soweit sie bei diesem nicht mit dem Steuersatz von 6 % zu versteuern sind', bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Gemäß § 67 Abs. 3 EStG werden Abfertigungen, die an Arbeitnehmer bei Auflösung ihres Dienstverhältnisses auf Grund gesetzlicher oder diesen vergleichbaren Vorschriften geleistet werden, mit dem begünstigten Steuersatz von 6 % besteuert. § 67 Abs. 6 EStG erfasst demgegenüber '[s]onstige Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen (wie zum Beispiel freiwillige Abfertigungen und Abfindungen, ausgenommen von BV-Kassen ausbezahlte Abfertigungen)' nur bis zu einer bestimmten Höhe (Durch das AbgÄG 2014 hat diese Anknüpfung eine Deckelung erfahren. Nunmehr erfolgt die Anknüpfung an ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate, ist jedoch insoweit gedeckelt, als die Begünstigung höchstens auf den Betrag anzuwenden ist, der dem Neunfachen der monatlichen Höchstbeitragsgrundlage gemäß § 108 ASVG entspricht (Höchstbeitragsgrundla-

ge im Jahr 2014: 4.530 Euro/Monat). Es handelt sich dabei um die sogenannte „Viertelregelung“, bei der die Deckelung dienstzeitunabhängig erfolgt. Bei der darüber hinausgehenden dienstzeitabhängigen Staffelung (erfolgt von 2/12 bei drei Dienstjahren ansteigend bis auf 12/12 bei 25 Dienstjahren ('Zwölfstelregelung')) wird der maßgebende Monatsbezug mit dem Dreifachen der monatlichen ASVG-Höchstbeitragsgrundlage begrenzt (vgl. EB RV 24 BlgNR 25. GP, 9). Es ergibt sich somit für die dienstzeitunabhängige Komponente ein Betrag von maximal 40.770 Euro (4.530 x 9) und für die dienstzeitabhängige maximal ein Betrag von 163.080 Euro (4.530 x 12 x 3); sohin insgesamt ein dem begünstigten Steuersatz unterliegender Maximalbetrag iHv 203.850 Euro.) mit dem Steuersatz von 6 %. Während GmbH-Geschäftsführer Abfertigungen gemäß § 67 Abs. 3 EStG beziehen können, findet diese Regelung auf AG-Vorstände aufgrund der Tatsache, dass deren Abfertigungen nicht auf gesetzlichen oder diesen vergleichbaren Vorschriften beruhen, keine Anwendung.

Nach Ansicht des antragstellenden Gerichts ergeben sich die Bedenken bezüglich § 20 Abs. 1 Z 8 EStG daher aus der Differenzierung zwischen Bezügen nach § 67 Abs. 3 und § 67 Abs. 6 EStG, weshalb es die Aufhebung von § 20 Abs. 1 Z 8 EStG beantragt (Punkt 1. erster Teilstrich des Aufhebungsantrages; sofern sich der Aufhebungsantrag in Punkt 1. zweiter Teilstrich auf die Wortfolge 'und Z 8' in § 12 Abs. 1 Z 8 KStG bezieht, handelt es sich dabei lediglich um eine Verweisbestimmung für die das zu § 20 Abs. 1 Z 8 EStG ausgeführte sinngemäß gilt.).

Aus Sicht der Bundesregierung läge der Sitz einer allfälligen Verfassungswidrigkeit, die das antragstellende Gericht in dieser Differenzierung erblickt, nicht in § 20 Abs. 1 Z 8 EStG, sondern allenfalls in § 67 Abs. 6 EStG. Durch Aufhebung der Deckelung in § 67 Abs. 6 Z 2 letzter Satz wäre die vom Bundesfinanzgericht als bedenklich erachtete Differenzierung zwischen Beziehern gesetzlicher und diesen nachgebildeten Abfertigungen beseitigt.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes ist der Umfang der zu prüfenden und im Falle ihrer Rechtswidrigkeit aufzuhebenden Bestimmungen derart abzugrenzen, dass einerseits nicht mehr aus dem Rechtsbestand ausgeschieden wird, als zur Beseitigung der zulässigerweise geltend gemachten Rechtsverletzung erforderlich ist, dass aber andererseits der verbleibende Text keine Veränderung seiner Bedeutung erfährt (vgl. VfGH vom 11.6.2012, G 71/11 ua, V 60/11; VfSlg 14.740/1997; 16.929/2003; 18.087/2007). Diese Judikatur beruht auf dem Grundgedanken, dass ein Gesetzesprüfungsverfahren dazu führen soll, die geltend gemachte Verfassungswidrigkeit – wenn sie tatsächlich vorläge – zu beseitigen, dass aber der nach Aufhebung verbleibende Teil des Gesetzes möglichst nicht mehr verändert werden soll, als zur Bereinigung der Rechtslage unbedingt notwendig ist (vgl. VfSlg. 8461/1978; 13.721/1994; 17.220/2004; 18.087/2007). Ein Anfechtungsantrag muss daher diesen engstmöglichen Teil des Gesetzes erfassen, um dem Verfassungsgerichtshof die Möglichkeit zu geben, seine Aufhebungstätigkeit im Sinne des vorstehenden Grundgedankens auszuüben (vgl. VfSlg. 8461/1978; 13.721/1994). Im Gesetzesprüfungsverfahren darf daher bei sonstiger Unzulässigkeit des

Prüfungsantrages der Anfechtungsumfang der in Prüfung gezogenen Norm nicht zu eng gewählt werden (vgl. VfGH vom 23.06.2014, SV 2/2013 mwN). Es ist jedoch auch ein überschießender Antrag infolge unrichtiger Abgrenzung des Anfechtungsgegenstandes unzulässig, wenn sich die behauptete Verfassungswidrigkeit durch einen geringeren Aufhebungsumfang als den beantragten beseitigen ließe (vgl. VfGH vom 11.6.2012, G 71/11 ua, V 60/11).

Da § 20 Abs. 1 Z 8 EStG zur Konkretisierung des Abzugsverbots auf § 67 Abs. 6 EStG verweist, bestehen nach Ansicht der Bundesregierung keine Zweifel an der Präjudizialität dieser Bestimmung in dem dem Antrag zugrundeliegenden, Anlassfall. Vor dem Hintergrund der referierten Judikatur des Verfassungsgerichtshofes zur Abgrenzung des Aufhebungsumfanges und im Lichte der dargelegten Bedenken des BFG wäre – für den Fall, dass tatsächlich eine Verfassungswidrigkeit vorliegen würde – nach Ansicht der Bundesregierung die Aufhebung des § 67 Abs. 6 Z 2 letzter Satz EStG und damit die Beseitigung der als gleichheitswidrig vermuteten Differenzierung zwischen Beziehern gesetzlicher und diesen nachgebildeten Abfertigungen ausreichend, um einen verfassungskonformen Zustand herzustellen. Ein auf § 67 Abs. 6 Z 2 letzter Satz EStG beschränkter Aufhebungsumfang würde sich jedenfalls als geringerer Eingriff darstellen, als die beantragte Aufhebung des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG. Durch die Streichung des letzten Satzes in § 67 Abs. 6 Z 2 EStG entfielen nämlich die durch das AbgÄG 2014 eingeführte Deckelung mit der dreifachen monatlichen ASVG-Höchstbeitragsgrundlage, wodurch jene freiwilligen Abfertigungen, die der Abfertigung iSd § 67 Abs 3 EStG nachgebildet sind, im Rahmen der weiterhin bestehenden Dienstzeitstaffel der Z 2 unbeschränkt dem Steuersatz mit 6 % unterlägen. Jene freiwilligen Abfertigungen, die nicht unter die Dienstzeitstaffel der Z 2 zu subsumieren wären, würden auch weiterhin in vollem Umfang der tarifmäßigen Besteuerung unterliegen. Bei der vom Bundesfinanzgericht beantragte Aufhebung des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG würde demgegenüber somit mehr aus dem Rechtsbestand ausgeschieden werden, als für die Bereinigung der allfällig verfassungsrechtlich bedenklichen Rechtslage unbedingt notwendig wäre. Wie unter II.2. näher ausgeführt werden wird, ist der Anwendungsbereich des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG nämlich keineswegs nur auf die der gesetzlichen Abfertigung nachgebildeten Abfertigungen und Abfindungen für Vorstände von Aktiengesellschaften beschränkt, sondern stellt dem Zweck der Regelung entsprechend auf jene sonstigen Bezüge ab, die beim Empfänger nicht mit dem Steuersatz von 6 % zu versteuern sind. Da sich die Gruppe der Empfänger solcher Bezüge nicht zwingend mit der der Vorstände von Aktiengesellschaften deckt, sondern vielmehr auch jeden Empfänger einer über eine gesetzliche oder dieser nachgebildeten hinausgehenden, freiwilligen Abfertigung oder Abfindung mitumfasst, würde eine Aufhebung des vom BFG beantragten § 20 Abs. 1 Z 8 EStG nicht nur den vom Gesetzgeber verfolgten Zweck der Norm konterkarieren, sondern einen überschießenden Eingriff in den Rechtsbestand darstellen.

Ob und inwieweit das Verhältnis von § 67 Abs. 3 zu § 67 Abs. 6 EStG verfassungsrechtlich bedenklich wäre, kann mangels Präjudizialität des § 67 Abs. 3 EStG im Anlassfallverfahren dahingestellt bleiben. Eine allfällige Verfassungswidrigkeit in § 20 Abs. 1 Z 8 EStG liegt nach Ansicht der Bundesregierung wie unter II.2. näher ausgeführt wird, nicht vor. Der Anfechtungsumfang wurde daher seitens des BFG nach Ansicht der Bundesregierung unrichtig abgegrenzt, weshalb der diesbezügliche Antrag (Punkt 1. des Aufhebungsantrages) als unzulässig zurückzuweisen wäre."

1.3.1.2. Soweit das Bundesfinanzgericht Bedenken ob der Verfassungskonformität des § 20 Abs. 1 Z 7 lit. a EStG 1988 hegt und diese Bestimmung eventualiter zur Aufhebung beantragt, bestreitet die Bundesregierung die Präjudizialität dieser Rechtsvorschrift. Es seien dem Antrag keinerlei Hinweise auf die Anwendbarkeit von § 20 Abs. 1 Z 7 lit. a EStG 1988 im Anlassfall zu entnehmen. Aus der auszugsweisen Wiedergabe der Beschwerde im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht lasse sich lediglich ein abstraktes Bedenken gegen diese Bestimmung ableiten. Anhaltspunkte für eine denkmögliche Anwendung dieser Norm im Anlassfall fehlten jedoch gänzlich, weshalb der diesbezügliche Eventualantrag als unzulässig zurückzuweisen sei.

19

1.3.2. Den im Antrag erhobenen Bedenken tritt die Bundesregierung wie folgt entgegen:

20

1.3.2.1. Soweit das Bundesfinanzgericht vorbringt, § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 iVm § 67 Abs. 6 leg.cit. führe beim Betriebsausgabenabzug zu einer sachlich nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung von Abfertigungen der Mitglieder des Vorstands einer Aktiengesellschaft einerseits und der Geschäftsführer einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung andererseits, hält ihm die Bundesregierung entgegen, dass § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 die Abzugsfähigkeit jener freiwilligen Abfertigungen versage, die beim Empfänger nicht mit dem Steuersatz von sechs Prozent besteuert werden, und eine allfällig verfassungsrechtlich bedenkliche Unterscheidung danach, ob die Abfertigung von einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung oder einer Aktiengesellschaft entrichtet wurde, dem zur Aufhebung beantragten § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 nicht entnommen werden könne. Im Einzelnen führt die Bundesregierung dazu wie folgt aus:

21

"In der Sache scheint das antragstellende Gericht offensichtlich davon auszugehen, dass es sich bei § 20 Abs. 1 Z 8 EStG um eine ledigliche Abfertigungen von Vorständen betreffende Regelung handelt. Damit unterstellt das antragstellende

Gericht der angezogenen Norm jedoch einen Inhalt, der dieser bei näherer Betrachtung nicht zu entnehmen ist. § 20 Abs. 1 Z 8 EStG trifft keinerlei Differenzierung dahingehend, ob die sonstigen Bezüge von einer GmbH an einen GmbH-Geschäftsführer oder von einer AG an deren Vorstand bezahlt wurden, sondern beschränkt unterschiedslos lediglich die Abzugsfähigkeit von freiwillig geleisteten Entgelten ab einer in § 67 Abs. 6 EStG näher geregelten Höhe.

Das vom antragstellenden Gericht für seine Gleichheitsprüfung gewählte Vergleichspaar, wonach GmbHs und deren Geschäftsführer ebenso wie AGs und AG-Vorstände im Hinblick auf die von ihnen geleisteten bzw. erhaltenen sonstigen Bezüge unterschiedlich behandelt werden, stellt nach Ansicht der Bundesregierung nicht den geeigneten Vergleichsmaßstab dar. Wenn der GmbH-Geschäftsführer kraft gesetzlicher – oder diesen vergleichbaren (etwa kollektivvertraglich, oder auf Grund von Dienstordnungen von Gebietskörperschaften) – Bestimmungen eine Abfertigung erhält und im Gegensatz dazu an den AG-Vorstand eine Abfertigung nur im Falle individualvertraglicher Vereinbarungen (freiwillig) geleistet wird, handelt es sich hierbei um eine Folge der Anknüpfung an die – im Anlassfall weder angewandten noch anzuwendenden – in § 67 Abs. 3 EStG genannten Abfertigungen auf Grund 'gesetzlicher Vorschriften', wie insbesondere § 23 Abs. 1 AngG. Dass infolge der in § 67 Abs. 6 EStG mit AbgÄG 2014 eingeführten Deckelung nunmehr freiwillige Abfertigungen und Abfindungen, die einen Maximalbetrag von 203.850 Euro [...] übersteigen, nicht mehr dem begünstigten Steuersatz von 6 % unterliegen, begründet wie unter I.1. ausgeführt möglicherweise verfassungsrechtliche Bedenken gegen § 67 Abs. 6 EStG, wodurch der Sitz einer allfälligen Verfassungswidrigkeit somit in § 67 Abs. 6 EStG läge. § 20 Abs. 1 Z 8 EStG hingegen ist keinerlei Unterscheidung zwischen Abfertigungen an GmbH-Geschäftsführer oder AG-Vorstände zu entnehmen. Diese Bestimmung normiert vielmehr unterschiedslos, dass Aufwendungen oder Ausgaben für Entgelte, die beim Empfänger sonstige Bezüge nach § 67 Abs. 6 darstellen und bei diesem nicht mit dem Steuersatz von 6 % zu versteuern sind, vom Abzugsverbot umfasst sind. Ei[n] derartiges Regelungsgefüge erfasst seinem Zweck entsprechend freiwillige Abfertigungen oder Abfindungen unabhängig von der arbeitsrechtlichen Qualifikation des Bezugsempfängers und behandelt damit sämtliche freiwillige, nicht begünstigt besteuerte Abfertigungen gleich. Dass es im Bereich der von § 20 Abs. 1 Z 8 EStG erfassten freiwilligen Abfertigungen oder Abfindungen zu sachlich nicht zu rechtfertigenden Unterscheidungen in der steuerlichen Behandlung zwischen von GmbHs bzw. AGs ausgezahlten Abfertigungen oder Abfindungen käme, hat weder das antragstellende Gericht vorgebracht, noch wäre eine derartige Differenzierung zu erkennen."

1.3.2.2. Soweit das antragstellende Gericht in § 20 Abs. 1 Z 7 und 8 EStG 1988 in Verbindung mit den jeweiligen Inkrafttretensbestimmungen einen Verstoß gegen den aus dem Gleichheitssatz erfließenden Vertrauensschutz zu erkennen glaubt, bringt die Bundesregierung vor, dass die im Anlassverfahren beschwerdeführen-

22

de Gesellschaft zwar bei Abschluss des Dienstvertrags eine Rechtslage vorgefunden habe, die eine betragsmäßig unbeschränkte steuerliche Absetzbarkeit der Aufwendungen für die an Mitarbeiter zu leistende Entgelte vorgesehen habe; damit habe der Steuergesetzgeber aber nicht bestimmte Verhaltensweisen geradezu angeregt und gefördert. Es seien möglicherweise faktische Dispositionen enttäuscht worden, doch sei dies ein Nachteil, wie ihn jede Verschlechterung der Rechtslage nach sich ziehen könne. Es liege daher im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, die Rechtslage für die Zukunft anders und auch ungünstiger zu gestalten. Dazu führt die Bundesregierung im Einzelnen aus:

"Ausgehend von der bereits unter Pkt. 3.1. referierten Judikatur, wonach das bloße Vertrauen auf den unveränderten Fortbestand der Rechtslage als solches grundsätzlich keinen besonderen verfassungsrechtlichen Schutz genießt, ist im Lichte der Bedenken des Bundesfinanzgerichts hinsichtlich der Verletzung des Vertrauensschutzes zu untersuchen, ob besondere Umstände dadurch gegeben sind, dass, wie das Bundesfinanzgericht ausführt, die mit dem StReformG 2005 erfolgte Herabsetzung der Körperschaftsteuer 'auch zu faktischen Dispositionen im Bereich der hochqualifizierten Arbeitsplätze geführt [habe].'

Im Folgenden soll daher zunächst die verfassungsgerichtliche Judikatur zum 'Anlockeffekt' dargestellt werden, bevor im Weiteren auf die fehlenden Elemente einer 'Anlockung' im Anlassfall eingegangen wird.

3.2.1. Der 'Anlockeffekt' in der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes

Nach ständiger Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes liegt ein 'Anlockeffekt' dann vor, wenn ein vom Gesetzgeber gezielt veranlasster Aufwand frustriert wurde (zB Einbeziehung lärmarmen LKW in das Nachtfahrverbot) (vgl. VfSlg. 12.944/1991) oder nach Inangriffnahme der Maßnahme durch Wegfall einer Begünstigung gar nicht mehr aufgebracht werden kann (zB Abschaffung der begünstigten Verwendbarkeit von Rücklagen nach dem Energieförderungsgesetz) (vgl. VfSlg. 13.655/1993); wenn also Aufwendungen des Normunterworfenen, die er im Vertrauen auf die Inanspruchnahme einer Begünstigung, getätigt hat, nach Wegfall dieser Begünstigung nahezu sinnlos geworden sind.

Im Zusammenhang mit einer Beschwerde gegen die Einbeziehung lärmarmen Kraftfahrzeuge in den sachlichen Geltungsbereich des Nachtfahrverbotes auf der Loferer Straße führte der Verfassungsgerichtshof aus, dass '[d]ie Beschwerdeführer [...] durch die Ausnahme lärmarmen Kraftfahrzeuge von den auf einzelnen Straßenstrecken verfügbaren Nachtfahrverboten, speziell auch von der Ausnahme lärmarmen Kraftfahrzeuge auf der B 312 Loferer Straße mit Verordnung der Tiroler Landesregierung [...] verhängten Nachtfahrverbot, motiviert und veran-

laßt [wurden], ihren Fuhrpark ganz oder teilweise auf lärmarme LKW umzustellen und dazu beträchtliche Investitionen zu tätigen' [...]. Die anfängliche ausdrückliche Ausnahme lärmarmen Kraftfahrzeuge vom Nachtfahrverbot auf der Loferer Straße begründete nach Ansicht des Verfassungsgerichtshofes den guten Glauben und das Vertrauen der Fahrzeugbesitzer, dass sie nach kostenerheblichen Investitionen durch Umrüstung ihres Fuhrparks auf lärmarme LKW die Gewähr hätten, die für die Abwicklung ihrer wirtschaftlichen Dienstleistungen notwendigen Nachtfahrten auf der Loferer Straße durchführen zu können. Die Fahrzeugbesitzer wurden solcherart durch die ursprüngliche Ausnahme vom Nachtfahrverbot für lärmarme LKW in die Anschaffung derartiger LKW 'gelockt' und ihr Vertrauen auf den Fortbestand der Ausnahmeregelung nach nur einem Jahr durch die Erlassung eines generellen Nachtfahrverbotes in verfassungswidriger, weil gleichheitswidriger, Weise enttäuscht.

Vor dem Hintergrund der Abschaffung der begünstigten Verwendbarkeit von Rücklagen nach dem Energieförderungsgesetz erkannte der Verfassungsgerichtshof, dass der Gesetzgeber zwar nicht schlechthin gehindert sei, den Zeitraum für die Verwendung bereits gebildeter Rücklagen abzukürzen, er aber 'dann, wenn er gezielt einen Anreiz für längerfristige Investitionsprogramme geschaffen hat, auf die möglichen Dispositionen und die durch deren Verwirklichung ausgelösten zusätzlichen Belastungen Bedacht zu nehmen [hat]' (vgl. VfSlg. 13.655/1993, [...]). Die vollständige Abschaffung dieser begünstigten Verwendbarkeit von Rücklagen sah der Verfassungsgerichtshof mangels Vorliegen besonderer Rechtfertigungsgründe als problematisch an, zumal der Gesetzgeber verabsäumt habe, 'den Unternehmen eine bei Durchschnittsbetrachtung realistische Chance einzuräumen, die Auswirkung der Änderung abzufangen'.

Ein weiteres Beispiel für das Zusammenwirken von der Anreizsetzung zu einem bestimmten Verhalten und der vollständigen Beseitigung des durch den Anreiz bewirkten Effekts behandelt der Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis betreffend die Beseitigung der Firmenwertabschreibung nach dem UmgrStG (vgl. VfSlg. 15.739/2000 [...]). Der Verfassungsgerichtshof erachtet seine bereits im Prüfungsbeschluss geäußerten Bedenken 'dagegen, daß die Absatzmöglichkeit, die seinerzeit gezielt auf die Fälle des vorbereitenden Anteilserwerbes ausgedehnt worden war, in der Folge, nachdem die Steuerpflichtigen von dem neu eröffneten Weg gebraucht gemacht hatten, für die 'Altfälle' schlagartig und vollständig beseitigt worden ist' als bestätigt. Er betrachtet es als Verstoß gegen den Gleichheitssatz, 'wenn das Risiko einer Verschlechterung der Rechtslage in einem Fall wie dem vorliegenden ausschließlich oder überwiegend den Steuerpflichtigen aufgebürdet wird'.

Die genannten Erkenntnisse haben eines gemein: Sie alle betrafen die schlagartige und vollständige Abschaffung von Begünstigungen, die auf ein bestimmtes – klar definiertes und als allgemein förderungswürdig bzw. -geeignet anerkanntes – Verhalten des Normunterworfenen abzielten und ihn somit in eine bestimmte

Gestaltung 'lockten', die sich im nachhinein – im Vergleich zum hypothetischen Zustand ohne Gestaltungsmaßnahme – als nachteilig erwies.

3.2.2. Kein 'Anlockeffekt' im Anlassfall

Das Bundesfinanzge[richt] begründet seine Bedenken in Bezug auf § 20 Abs. 1 Z 7 und 8 EStG vor dem Hintergrund des Vertrauensschutzes damit, dass die durch das StReformG 2005 für die Kapitalgesellschaften steuerlich attraktive Senkung der Körperschaftsteuer von 34 % auf 25 % eine Gründerwelle ausgelöst und auch zu faktischen Dispositionen im Bereich der hochqualifizierten Arbeitsplätze geführt habe. Betriebsgründer seien dadurch animiert worden, Kapitalgesellschaften zu gründen und in (qualifizierte) österreichische Arbeitsplätze zu investieren. Diese Investitionen seien im Vertrauen auf die Steuerreform 2005 und die vollständige Absetzbarkeit der Gehaltszahlungen vorgenommen worden. Durch die Änderung der Rechtslage mit dem AbgÄG 2014 werde der Vertrauensschutz auf diese faktischen Dispositionen verletzt.

Dieses Vorbringen greift jedenfalls zu kurz, um eine Verfassungswidrigkeit der (einkommensteuerrechtlichen) Normen des § 20 Abs. 1 Z 7 und 8 EStG zu begründen. Denn das Argument, durch die Absenkung des Körperschaftsteuersatzes sei eine Gründerwelle und dadurch – nach dem Verständnis des antragstellenden Gerichts – wohl ein Anreiz zur Beschäftigung von Mitarbeitern gesetzt worden, deren Entgelte nunmehr vom Abzugsverbot betroffen sind, trägt in Bezug auf Steuerpflichtige, die der Einkommensteuer unterliegen, mangels einer entsprechenden Steuersatzreduktion nicht. Selbst wenn es für Körperschaften stimmen würde, was – wie im Folgenden ausgeführt wird – nach Ansicht der Bundesregierung nicht zutrifft, könnte es allenfalls (nur) das Abzugsverbot des § 12 Abs. 1 Z 8 KStG erschüttern, nicht aber die im Einkommensteuerrecht verankerten Abzugsverbote.

Nach Ansicht der Bundesregierung verkennt das Bundesfinanzgericht mit seinem Vorbringen die Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes zum 'Anlockeffekt'. Ein solcher 'Anlockeffekt' kann sich nämlich nur auf gezielt herbeigeführte Aufwendungen oder Dispositionen beziehen, die die jeweiligen konkreten steuerlichen Begünstigungen zum Gegenstand haben; im Anlassfall müsste dies daher etwa die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen oder Ausgaben für Entgelte iSd § 20 Abs. 1 Z 7 und 8 EStG betreffen. Sofern das Bundesfinanzgericht also ausführt, mit den nun zur Aufhebung beantragten Normen seien faktische Dispositionen, die im Gefolge der Senkung des Körperschaftsteuer-Satzes auf 25 % erfolgten, enttäuscht worden, lassen diese allgemeinen Ausführungen nicht erkennen, worin konkret das Bundesfinanzgericht die für die Schaffung einer besonderen Vertrauenslage bestehenden Umstände zu erblicken vermeint. Die Bundesregierung vermag in einer Senkung des Körperschaftsteuersatzes keinen gezielten Anreiz zu erblicken, besonders hohe Managervergütungen zu zahlen. Ungeachtet des Umstandes, dass der Beschluss des antragstellenden Gerichts keine Darlegung enthält, weshalb die Betroffenen auf den Fortbestand ihrer Rechtsposition berechtigterweise vertrauen durften, ist darauf zu verweisen,

dass das Bundesfinanzgericht vielmehr selbst in der schon bis 2013 bestehenden effektiven Steuerbelastung einen gegen die Anstellung hochqualifizierter Arbeitskräfte sprechenden Umstand verortet (Seite 16 des Beschlusses). Von einer durch die Rechtslage vor dem AbgÄG 2014 bestehenden 'Anlockung' dahingehend, dass die Anstellung hochqualifizierter Arbeitskräfte steuerlich besonders begünstigt worden sei, weshalb verstärkt hochqualifizierte Arbeitskräfte eingestellt worden seien, scheint somit nicht einmal das antragstellende Gericht auszugehen.

Jedenfalls können allgemeine steuerliche Rahmenbedingungen zu einem bestimmten Zeitpunkt, die die grundsätzliche Unternehmensentscheidung zur Standortwahl mitbeeinflusst haben mögen, keinen derartigen 'Anlockeffekt' darstellen, der nach der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes geeignet ist, einen besonderen Vertrauensschutz zu bewirken. Würde man der Argumentation des Bundesfinanzgerichts folgen, dass die 'Anlockung' nach Österreich durch attraktive steuerliche Rahmenbedingungen schon einen besonderen Vertrauensschutz entstehen lasse, stellte zB eine Erhöhung des Körperschaftsteuersatzes auf ein deutlich über 25 % liegendes Niveau ebenfalls bereits einen Eingriff in den verfassungsrechtlich geschützten Vertrauensschutz dar, da auch diese Maßnahme gemäß den Ausführungen des Bundesfinanzgerichts Teil der Überlegungen für die Standortwahl gewesen sein können. Der rechtspolitische Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, die Steuerrechtslage pro futuro für den Steuerpflichtigen belastender zu gestalten, wäre damit de facto eliminiert. Allgemeine steuerliche Rahmenbedingungen, die geeignet sind, die Standortwahl mit zu beeinflussen, können daher nach Ansicht der Bundesregierung keinen den Vertrauensschutz begründenden 'Anlockeffekt' darstellen.

In diesem Zusammenhang weist die Bundesregierung darauf hin, dass es sich bei der Beschwerdeführerin im Anlassfall um ein österreichisches Traditionsunternehmen handelt, das bereits 1866 gegründet wurde und seit 1994 börsennotiert ist. Eine 'Anlockung', wie sie vom BFG in der durch das StReformG 2005 bewirkten Senkung des Körperschaftsteuersatzes auf 25 % gesehen wird, die zu einer Betriebsgründung und in weiterer Folge Investition in (qualifizierte) österreichische Arbeitsplätze geführt hat, kann in diesem Fall gerade nicht angenommen werden.

Auch die bis zum 28. Februar 2014 zulässige unbegrenzte steuerliche Absetzbarkeit von Gehältern konnte nach Ansicht der Bundesregierung für sich jedenfalls keine Vertrauensposition schaffen, die nach der Judikatur des Verfassungsgerichtshof jene besonderen Umstände bewirkt, die verfassungsrechtlich geschützt sind. Denn dazu müssten staatliche Maßnahmen konkret darauf angelegt sein, ein entsprechendes Vertrauen zu begründen. Sie müssen vom System und ihrer Zielsetzung darauf ausgerichtet sein, die dadurch verursachten Dispositionen auch weiterhin aufrechtzuerhalten und schaffen damit eine spezifisch geschützte Vertrauensposition (siehe Holoubek, Verfassungsrechtlicher Vertrauensschutz in

Holoubek/Lang, Vertrauensschutz im Abgabenrecht, 33f). Das ist hier aber gerade nicht der Fall. Lohnaufwand und Werkvertragsvergütungen sind zufolge § 4 Abs. 1 EStG als Betriebsausgabe abzugsfähig. Es ist nicht erkennbar, dass diese Bestimmung darauf ausgelegt wäre, Steuerpflichtige zu veranlassen, Dienst- und Werkleistungen gerade in einem 500.000 Euro übersteigenden Ausmaß zu vergüten. Eine allgemeine Regelung über den Abzug von Betriebsausgaben, wie sie § 4 EStG enthält, ist daher nach Ansicht der Bundesregierung jedenfalls nicht geeignet, eine verfassungsrechtlich geschützte Vertrauensposition im gegenständlichen Zusammenhang zu begründen."

Obwohl sie der Auffassung sei, dass mangels zuvor geschaffener besonderer Vertrauenslage die Fragen der Intensität des Eingriffs sowie der Schlagartigkeit der Einführung keine verfassungsrechtliche Relevanz haben, erachtet die Bundesregierung – mit näherer Begründung – auch die Intensität des Eingriffs als nicht gegeben.

23

2. Zu G 166/2014

24

2.1. Im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht (Außenstelle Salzburg) geht es um die Beschwerde einer Gesellschaft gegen den Bescheid des Finanzamts Salzburg-Stadt vom 12. Mai 2014. In dem vor dem Bundesfinanzgericht bekämpften Bescheid ging das Finanzamt bei der Festsetzung der Vorauszahlung der Körperschaftsteuer für das Jahr 2014 von der letzten Veranlagung für das Jahr 2012 aus und erhöhte den Gewinn um die Differenz zwischen dem in einem einzigen € 500.000,- überschreitenden Lohnzettel für das Jahr 2012 ausgewiesenen Bruttobetrag und dem Betrag von € 500.000,—, berücksichtigte einen 75%-igen Verlustabzug und legte diesen Betrag der (neuen) Körperschaftsteuervorauszahlung zugrunde.

25

In der Beschwerde gegen diesen Bescheid des Finanzamts Salzburg-Stadt begehrt die Gesellschaft dessen ersatzlose Behebung in Hinblick auf die (behauptete) Verfassungswidrigkeit des § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988 iVm § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 einschließlich der Bestimmungen des § 26c Z 50 KStG 1988 iVm § 124b Z 253 lit. b EStG 1988, jeweils in der Fassung des AbgÄG 2014.

26

2.2. Das Bundesfinanzgericht (Außenstelle Salzburg) legte seine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die angefochtenen Bestimmungen im Wesentlichen wie folgt dar:

27

"4. Begründung der nunmehrigen Bedenken gegen § 26c Z 50 zweiter Satz KStG 1988 und § 124b Z 253 lit. b EStG 1988 iVm § 24 Abs. 3 Z 1 KStG 1988

In den Erkenntnissen VfGH 29.6.2002, G11/02-G318/02 äußerte sich der Verfassungsgerichtshof im Zusammenhang mit der Normierung einer pauschalen Anpassung der Vorauszahlungen im Konnex mit der Einschränkung der Verlustverrechnung (§ 2 Abs. 2b EStG 1988), der Verringerung des AfA-Satzes bei Betriebsgebäuden (von 4 vH auf 3 vH), der Kürzung des Rückstellungsausmaßes auf 80 vH und dem Auslaufen des Investitionsfreibetrages – auszugsweise – wie folgt [...]:

'[...]

Daraus leuchten unter anderem folgende Kernaussagen hervor:

a. Einschränkungende Maßnahmen auf dem Gebiet der ertragsteuerlichen Gewinnermittlung können es rechtfertigen, die Vorauszahlungen im Bereich der Einkommen- und Körperschaftsteuer anzuheben, um eine zeitnahe Steuerentrichtung zu erreichen.

b. Es ist dabei verfassungsrechtlich unbedenklich, eine typischerweise (im Durchschnittsfall) zu erwartende künftige Entwicklung des (steuerpflichtigen) Einkommens oder der Steuerlast zum Anlass einer generellen Anpassung der Vorauszahlungen zu nehmen. Dies darf aber nicht dazu führen, dass Steuerpflichtige Vorauszahlungen zu entrichten haben, die auch bei einer zulässigen Durchschnittsbetrachtung höher sind als es der zu erwartenden Steuerbelastung entspricht.

c. Eine pauschale Anhebung der Vorauszahlungen ist vor allem dann zulässig, wenn die individuelle Berechnung (Schätzung) einer angemessenen Erhöhung aus administrativen Gründen unmöglich ist. Dabei können die Möglichkeiten der EDV eine Rolle spielen.

In all diesen drei Bereichen hat das Bundesfinanzgericht nun erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken:

Ad a) Verfassungswidrigkeit der als Rechtfertigung in Frage kommenden einschränkenden Maßnahmen auf dem Gebiet der Gewinnermittlung

Die Anpassungsvorschrift des § 124b Z 253 lit. b EStG 1988 soll dazu dienen, die vom Gesetzgeber mit dem AbgÄG 2014 normierte Einschränkung der steuerlichen Abzugsfähigkeit bestimmter Aufwendungen bei der Festsetzung von Vorauszahlungen in pauschaler Weise zu berücksichtigen (vgl. ErlRV 24 d.B. XXV. GP, 8).

Für die Körperschaftsteuervorauszahlung handelt es sich dabei um die mit § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988 normierte Nichtabzugsfähigkeit von Aufwendungen nach § 20 Abs. 1 Z 7 und Z 8 EStG 1988.

Mit diesem dynamischen Verweis erklärte das Gesetz einkommensteuerlich nicht abzugsfähige Aufwendungen auch für den Bereich der Körperschaftsteuer für nicht abzugsfähig. Das war deshalb notwendig, da die Abzugsverbote des § 20 EStG 1988 nicht in der allgemeinen Verweisung des § 7 Abs. 2 KStG 1988 mitumfasst sind (*Lachmayer in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* (Hrsg), KStG²³, § 12 Tz 10 unter Hinweis auf VfGH 28. 6. 1977, 1198/76; 23.2. 2010, 2007/15/0003; *Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG²⁰¹¹, § 12 Tz 14 ff; KStR 2013 Rz 1256 etc.) und damit für Körperschaften nicht verbindlich gewesen wären.

Bedenken des Bundesfinanzgerichts laut Beschluss vom Juni 2014 (BFG 18.6.2014, RN/5100001/2014; VfGH Zl. G 136/2014)

Das Bundesfinanzgericht äußerte seine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen diese Einschränkungen der steuerlichen Abzugsfähigkeit[...] bereits mit Beschluss vom Juni 2014 (vgl. BFG 18.6.2014, RN/5100001/2014 bzw. VfGH Zl. G 136/2014).

Dabei stützte das Verwaltungsgericht seine Bedenken hinsichtlich aller Einschränkungen im § 20 Abs. 1 Z 7 iVm § 124b Z 253 EStG 1988, § 20 Abs. 1 Z 8 iVm § 124b Z 254 EStG 1988 und § 12 Abs. 1 Z 8 iVm § 26c Z 50 KStG 1988 auf die Verletzung des Vertrauensschutzes (Gleichheitsgrundsatz) aufgrund der Einführung rückwirkender Gesetzesbestimmungen[...].

Nur hinsichtlich der Einschränkung der Abzugsfähigkeit bestimmter sonstiger Bezüge im Sinne des § 67 Abs. 6 EStG 1988 (§ 20 Abs. 1 Z 8 iVm § 124b Z 254 EStG 1988, § 12 Abs. 1 Z 8 und § 26c Z 50 KStG 1988) stützte es seine Bedenken auch auf die Überschreitung des gesetzgeberischen Gestaltungsspielraumes im Rahmen der Budgetkonsolidierung bzw. der damit verbundenen Verletzung des Sachlichkeitsgebotes[...].

Das Bundesfinanzgericht schließt sich all diesen (wörtlich wiedergegebenen) Bedenken im zitierten Beschluss auch in diesem Beschluss vollinhaltlich an und macht sie zu seiner eigenen Begründung. Dies gilt auch für den Fall, dass der Verfassungsgerichtshof zum Schluss kommen sollte, dass einzelne dort angeführte Bestimmungen für das dortige Verfahren nicht präjudiziell sind.

Die hier relevante pauschale Anpassung der Vorauszahlungen erfolgt ausschließlich im Hinblick auf in Lohnzetteln ausgewiesene Gehaltszahlungen (siehe unten). Es darf deshalb darauf hingewiesen werden, dass hier nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts ausschließlich die pauschalen Vorauszahlungsbestimmungen präjudiziell sind. Für deren Rechtfertigung kommen nur Aufwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 in Frage, die § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988 für nichtabzugsfähig erklärt.

Zusätzliche Bedenken zum Gleichheitsgrundsatz (Art. 7 B-VG,)

Das Bundesfinanzgericht hält – zusätzlich zu den von ihm schon im Beschluss vom Juni 2014 vorgebrachten Argumenten – weitere, teilweise auch in der Beschwerde zu § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988 (§ 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988) vorgetragene, gleichheitsrechtliche Bedenken für stichhaltig.

- a) Die gegenständlichen Bestimmungen normieren (nur) ein Abzugsverbot für bestimmte Zahlungen an Dienstnehmer oder an vergleichbar organisatorisch eingegliederte Personen. Sie behandeln damit Zahlungen an in den Betrieb eines Unternehmens eingegliederte Personen steuerlich anders (nämlich als nichtabzugsfähig), als Zahlungen an Dritte, ohne danach zu differenzieren, ob sich die erbrachten Leistungen in ihrem wirtschaftlichen Gehalt tatsächlich unterscheiden (vgl. Beschwerde 'Zu 1') bzw. ob sie sich gleichen. Das stößt als unsachlich auf verfassungsrechtliche Bedenken.

So ist etwa *Kirchmayr* zuzustimmen, wenn sie die Leistungen eines freiberuflichen Rechtsanwaltes zum Vergleich heranzieht, dessen Honorar beim Klienten nach wie vor – unabhängig von seiner Höhe – voll abzugsfähig bleiben soll (*Kirchmayr*, Taxlex 2014, 93). Wandelt man dieses Beispiel noch ab und vergleicht das 'Honorar', das ein Rechtsanwalt einer anderen Anwaltskanzlei aufgrund einer erteilten Substituierung (§ 14 RAO) in Rechnung stellt, mit dem 'Honorar', das einem bei dieser Anwaltskanzlei (Rechtsanwalt-GmbH) angestellten Rechtsanwalt (§ 21g RAO bzw. § 15 RAO) zufließt, wird dieser Vergleich noch augenscheinlicher.

Das Substituierungshonorar wäre idR voll abzugsfähig, während Zahlungen an den organisatorisch eingebundenen Anwalt teilweise nichtabzugsfähig sein können. Das stößt auf Sachlichkeitsbedenken. Dasselbe gilt für den von *Kirchmayr* herangezogenen Vergleich mit gesellschaftlich verpönten Schmiergeldzahlungen.

- b) Auf Sachlichkeitsbedenken stößt es zudem, dabei ausschließlich nach dem Zufluss zu differenzieren, ohne auf Ursache bzw. Entstehungsgrund der Aufwendungen abzustellen. Warum sich die Abzugsfähigkeit eines sofort ausbezahlten Bezuges von dem eines in laufenden Bezug und Firmenpension gesplitteten Aufwandes unterscheiden soll und warum eine solche Unterscheidung gerechtfertigt sein soll, kann den Gesetzesmaterialien nicht so überzeugend entnommen werden, dass dies die Bedenken zerstreuen könnte (vgl. Beschwerde 'Zu 1) lit. c').
- c) Die Bf. wies auch auf die Verletzung des Leistungsfähigkeitsprinzips sowie des objektiven Nettoprinzips hin. Der Gesetzgeber rechtfertigte seine Maßnahmen in der Regierungsvorlage in dieser Hinsicht nur damit, im österreichischen Steuerrecht sei das objektive Nettoprinzip nicht vollständig

verwirklicht. So dürfe das Gesetz den Betriebsausgabenabzug von Aufsichtsratsvergütungen in verfassungskonformer Weise beschränken (Hinweis auf VfGH 10.10.1978, B139 und B140/77 sowie VfGH 28.11.1988, B1453/87 und B1305/88).

- Dazu ist zu sagen, dass es sich bei der zitierten Entscheidung VfGH 28.11.1988, B1453/87 und B1305/88 um einen (nichtveröffentlichten) Ablehnungsbeschluss zu insgesamt vier Beschwerden handelt (B 1453/87, B 854/88, B 855/88 und B 1305/88). Das Höchstgericht führte darin aus, die Beschwerdevorbringen würden weitgehend auf Umständen und Voraussetzungen aufbauen, welche schon für die Vorjudikatur maßgebend gewesen seien (VfGH 10.10.1978, B139 und B140/77 mit dem Hinweis auf BFH 7.2.1968, I R 53/67, BStBl II 1968, 392). Da die seither eingetretene Entwicklung der Rechtslage keine prinzipiellen Änderungen in der Hauptaufgabe des Aufsichtsrates mit sich gebracht hätte, sei die behauptete Rechtsverletzung wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes so wenig wahrscheinlich, dass die Beschwerden keine hinreichende Aussicht auf Erfolg hätten.

Welche Normen, welche Sachverhalte und welche konkreten Rechtsverletzungen diesem Beschluss konkret zugrunde lagen, geht aus ihm nicht hervor.

Mit der dabei zitierten Vorjudikatur (VfGH 10.10.1978, B139 und B140/77, VfSlg. 8412/1978) beurteilte der VfGH nicht die Abzugsfähigkeit einer Aufsichtsratsvergütung. Hier ging es um die Frage, ob die Kosten der (daneben errichteten) Staatsaufsicht durch einen Staatskommissär steuerlich abzugsfähig seien. Dies bejahte das Höchstgericht und subsumierte sie in verfassungskonformer Gesetzesinterpretation nicht unter den Begriff 'Vergütungen jeder Art, die an Mitglieder des Aufsichtsrats, Verwaltungsrats oder andere mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragte Personen gewährt werden'. Die Orientierung an der Verfassung schließe jede Ausdehnung dieser Norm auf solche Überprüfungen aus, denen auch andere Steuerpflichtige – nämlich Personengesellschaften oder Einzelunternehmen - im gleichen Maße unterworfen sind. Der Gleichheitssatz verbiete es, die Nichtabzugsfähigkeit vom unter dem Blickwinkel der Staatsaufsicht völlig gleichgültigen Umstand der Rechtsform abhängig zu machen. Da das EStG die Abzugsfähigkeit als Betriebsausgabe nicht ausschließe, würden dadurch Körperschaften unsachlicher Weise benachteiligt, wenn § 16 Z 3 KStG 1966 dies vorsehen würde. Dies unterstellte der VfGH dem Gesetz nicht.

- Es ist zwar richtig, dass das Höchstgericht in diesem Erkenntnis keinen Grund für ein Normenprüfungsverfahren sah, dies hatte wohl aber auch damit zu tun, dass es die anzuwendende Norm nicht als präjudiziell beurteilte, weil es die Kosten der Staatsaufsicht überhaupt nicht unter die strittige Bestimmung subsumierte. Richtig ist aber auch, dass es

die Unterscheidung zwischen Körperschaften und Personengesellschaften bzw. Einzelunternehmen insofern generell für sachlich beurteilte, als die Einrichtung der Überwachung der Geschäftsführung - anders als bei Personengesellschaften oder Einzelunternehmen – bei Körperschaften aufgrund ihrer besonderen, auf eine größere Mitglieder- oder sonstige Interessentenzahl abgestellten Struktur üblich sei. Wie immer also die an Mitglieder solcher Überwachungsorgane zu leistenden Vergütungen betriebswirtschaftlich zu beurteilen sein mögen, handle der Gesetzgeber jedenfalls nicht unsachlich, wenn er solche Vergütungen bei Körperschaften schlechthin ohne Prüfung der Notwendigkeit und Angemessenheit im Einzelfall für nicht abzugsfähig erkläre.

Der VfGH bezog sich bei seinen Aussagen auf ein BFH-Urteil (BFH 7.2.1968, I R 53/67), das den historischen Hintergrund des Abzugsverbotes in Deutschland umfassend darstellte. Dieser war 1968 zum Schluss gekommen die Nichtabzugsfähigkeit von Aufsichtsratsbestimmungen beruhe nicht auf Willkür und auch nicht allein auf dem Willen, höhere Steuereinnahmen zu erzielen, sondern auf der Überlegung, dass nach den Erfahrungen der Vergangenheit die Gefahr überhöhter Aufwendungen der Gesellschaft für den Aufsichtsrat bestehe. Sie sei Anfang des 20. Jahrhunderts damit begründet worden, die Art der Tantiemegewährung sei geradezu ein Unfug. Je höher die Tantieme, desto kleiner sei die Verantwortung. Häufig werde die Geschäftsführung durch Revisoren im Auftrag des Aufsichtsrats geprüft. Dieser habe offenbar keine übermäßige Arbeit, nicht selten gehöre ein Herr 20 bis 30 Aufsichtsräten an. Häufig würden Leute gewählt, die vom Geschäft nichts verstünden oder die – als Söhne von Aufsichtsratsmitgliedern – geradezu in den Aufsichtsrat hineingeboren würden.

- Das Bundesfinanzgericht vermag nicht zu erkennen, dass die aktuelle Einschränkung der Abzugsfähigkeit der Entgelte für bestimmte Arbeits- oder Werkleistungen auch von solchen sachlichen Überlegungen getragen wäre. Weder wird unterstellt, dass die betroffenen Gesamtaufwendungen nicht betrieblich verursacht sind, noch wird vom Gesetzgeber bestritten, dass den Entgelten äquivalente Leistungen gegenüberstehen. Auch die Frage, ob diesen Zahlungen eine entsprechende Wertschöpfung gegenüber steht, spielt keine Rolle. Der Gesetzgeber pönalisiert die Betriebsausgaben offenbar nur deshalb, weil sie eine bestimmte Höhe überschreiten, deren Begründung sich dem Bundesfinanzgericht aus den parlamentarischen Materialien ebenfalls nicht erschließt. Wie aus dem von *Staringer* gezogenen Vergleich mit der Angemessenheitsprüfung und deren Rechtfertigung mit der Nähe zur Privatsphäre eindrucksvoll hervorgeht, dürfte eine solche Maßnahme wohl einzigartig in der Geschichte des österreichischen Steuerrechts sein (vgl. *Staringer*, ÖStZ 2014, 369 Punkt 3.4).

- So hält das Bundesfinanzgericht die Einschätzung des Bf. und *Staringers*, dass die Motive des Gesetzgebers für die Einschränkung ausschließlich vom Gedanken der Kreation neuen Steuersubstrats getragen sind, für gut nachvollziehbar. Das leuchtet klar daraus hervor, dass er diese Maßnahme 6 nur unter Ziel 2 subsumierte (vgl. Vorblatt und WFA RV 24 d.B. XXV. GP, 11), das mit 'Stärkung einiger Gerechtigkeits- und Solidaritätsaspekte des Steuerrechts und Verhaltensänderungen in bestimmten Bereichen' überschrieben ist. Das Ziel sei dann erreicht, wenn im Jahr 2019 (Evaluierungszeitpunkt) das Lohnsteueraufkommen aufgrund der Nichtabzugsfähigkeit von Gehältern über EUR 500.000 im Jahr 2014 und in den Folgejahren im Vergleich zum Jahr 2012 bei gleichbleibender Bereitschaft Gehälter über 500.000 Euro auszuzahlen um EUR 60 Mio Euro ansteigt.

Danach ging es also tatsächlich nicht darum, eine Verhaltensänderung herbeizuführen, sondern ausschließlich um die Erhöhung des Aufkommens einer ganz bestimmten Steuer. Dieses Ziel ist – zumindest nach seiner wörtlichen Formulierung – auf Gehälter und damit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit eingeschränkt (siehe Vorblatt und WFA RV 24 d.B. XXV. GP, 8), obwohl die dazu dienende Maßnahme 6 auch Werkleistungen nennt. Die Zielforschung deutet damit stark auf den alleinigen und damit möglicherweise willkürlichen Willen der Erzielung höherer Steuereinnahmen ohne Beeinflussung des tatsächlichen Lohnniveaus hin (so auch *Staringer*, ÖStZ 2014, 369 ff).

- Dieses Ziel steht im Widerspruch zu dem in den Erläuterungen genannten Motiv, es sei ein gesamtgesellschaftliches Anliegen, der zunehmenden Vergrößerung des Einkommensgefälles im Bereich der Erwerbsbezüge entgegenzusteuern, was den dadurch bewirkten Eingriff in das objektive Nettoprinzip rechtfertige (Erläuterungen RV 24 d.B. XXV. GP, 5). Dem steht nicht nur das obige Ziel entgegen, die Bereitschaft zur Zahlung hoher Gehälter nicht zu schmälern, sondern auch die Tatsache der Einschränkung dieser Bestimmung auf organisatorisch eingegliederte Personen (inklusive überlassene Personen), ohne Aspekte wie Leistungsinhalt, Wertschöpfung und Angemessenheit der Zahlungen zu beachten.

Das alles gibt Anlass zu Bedenken, ob der Gesetzgeber den Betriebsausgabenabzug hier tatsächlich in sachlicher und damit in verfassungskonformer Weise beschränkte. Es deutet vieles darauf hin, dass dies nicht der Fall ist.

Zusätzliche Bedenken zum Recht auf Eigentum (Art. 5 StGG, Art. 1 des 1. ZPEMRK)

Die Beschwerde behauptet auch die Verletzung des verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechts auf Unverletzlichkeit des Eigentums (Art 5 StGG). Die Vorschreibung einer Abgabe greift zwar in das Eigentumsrecht ein, dies ist nach der ständigen Judikatur des Verfassungsgerichtshofes (z.B. VfSlg. 10.337/1985,

11.470/1987, 15.768/2000, 16.113/2001) aber nur dann verfassungswidrig, wenn der ihn verfügende Bescheid ohne jede Rechtsgrundlage ergangen wäre oder auf einer verfassungswidrigen Rechtsgrundlage beruhte (VfGH 16.12.2004, B1575/03).

Aigner/Kofler/Moshhammer/Tumpel wiesen im Zusammenhang mit der Besteuerung freiwilliger Abfertigungen darauf hin, dass das Abzugsverbot für Aufwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 zu einer exzessiver Gesamtsteuerbelastung führt (SWK 2014, 20-21/2014, 907). Sie skizzierten dabei die Situation von Körperschaften als Schuldner der Abfertigungen und errechneten eine Gesamtsteuerbelastung der Zahlungen von bis zu 75% (Lineare Körperschaftsteuer 25% zuzüglich progressive Einkommensteuer des Empfängers von bis zu 50%). Folgt man dieser Berechnung und fingiert, dass die Zahlung durch eine natürliche Person erfolgt, würde das sogar zu einer Gesamtsteuerbelastung von bis zu 100% führen, da sich in diesem Fall die Nichtabzugsfähigkeit auch beim Schuldner der Beträge in Höhe des progressiven Einkommensteuertarifes auswirken würde.

Was die Autoren hier für den Bereich der freiwilligen Abfertigung berechnen, gilt in gleicher Form auch für jede andere betroffene Zahlung, die etwa unter § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 zu subsumieren ist. Erfolgt die Zahlung solcher Aufwendungen/Betriebsausgaben durch eine natürliche Person, kann das in der Gesamtbeurteilung in Bezug auf den EUR 500.000 übersteigenden Betrag zu einer Gesamtsteuerbelastung führen, die dem gesamten Zufluss entspricht.

Auch wenn sich die gesamte Steuerlast formell auf Zahler und Empfänger verteilt, wies die Abhandlung nämlich darauf hin, dass diese Belastungen durch den Sachverhalt inhaltlich verknüpft sind. Der Staat lukriert aus dem von einer Körperschaft erwirtschafteten und sodann zur Zahlung verwendeten Vermögen alleine eine Ertragsteuer von letztlich bis zu 75 % dieses Betrags. Das lege einen gravierenden Eingriff im Sinne des Art. 1 des 1. ZPEMRK nahe. Die Autoren verwiesen auf ein Urteil des EGMR hin (EGMR 14.5.2013, Beschwerde-Nr 66529/11, N.K.M. gegen Ungarn), in der dieser zum Schluss gekommen sei, dass die staatlichen Eingriffsrechte nach Abs. 2 leg.cit. (etwa zur Sicherung der Zahlung der Steuern) nur in verhältnismäßiger Weise ausgeübt werden dürften.

Trotz der grundsätzlichen Freiheit des Staates bei Gestaltung des Steuersystems sei die Grenze des im öffentlichen Interesse Zulässigen überschritten,

- wenn im berechtigten Vertrauen auf die Rechtsordnung erworbene, langjährige Ansprüche nachträglich einer Steuerbelastung unterworfen werden, die sich nach oben hin deutlich vom Regelfall abhebt, und
- einzelne Personengruppen so zu einem übermäßigen Beitrag zur Sanierung des Staatshaushalts gezwungen werden.

Der Artikel verglich den diesem Urteil zugrunde liegenden Sachverhalt mit dem, der durch die mit AbgÄG 2014 neu geschaffenen Bestimmungen erfasst wird, und kam – in Bezug auf das Abzugsverbot für freiwillige Abfertigungen – zum Schluss, die von der Bundesregierung vorgebrachten Erwägungen dürften kaum ausreichen, um diesen Eingriff als verhältnismäßig zu erachten. Er zeigt damit Bedenken auf, die Auswirkung auf die nun vorliegende Beschwerde haben können. Die Aussagen treffen im Kern nämlich auch auf Bezugsbestandteile zu, die im Lohnzettel unter den Bruttoeinnahmen erfasst sind (Kz 210), aber der Abdeckung langjährig erworbener Ansprüche dienen (z.B. Abfertigungen lt. Kz 243) und können deshalb für die Beurteilung der Rechtfertigung der pauschalen Vorauszahlungserhöhung von Relevanz sein.

Sind auch nur einige dieser Bedenken stichhaltig, handelt es sich bei den unter Punkt 2 lit. a bis e angeführten Normen um verfassungswidrige Bestimmungen.

Ist das der Fall und damit auch § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988 verfassungswidrig, existiert kein sachlicher Rechtfertigungsgrund für die Erhöhung der Körperschaftsteuervorauszahlung 2014 und den Bestimmungen, deren Aufhebung nun beantragt wird, ist schon deshalb die verfassungsrechtliche Existenzberechtigung entzogen.

Für den Fall, dass der Verfassungsgerichtshof diese Einschätzung nicht teilt, stellt das Bundesfinanzgericht fest, dass auch gegen die Art, mit der die rechtfertigenden Abzugsverbote für die pauschale Bemessung der Vorauszahlungen berücksichtigt werden, massive verfassungsrechtliche Bedenken bestehen. Auch diese Umsetzung steht im Verdacht der Unsachlichkeit bzw. Gleichheitswidrigkeit.

Ad b) Verfassungswidrigkeit der angewendeten Durchschnittsbetrachtung

§ 124b Z 253 lit. b EStG 1988 sieht für die pauschale Festsetzung der Vorauszahlungen für 2014 und die Folgejahre die oben dargestellte Vorgangsweise vor. Dabei kommt es zu folgenden unsachlichen Differenzierungen:

Keine Aliquotierung

Obwohl die die pauschale Erhöhung rechtfertigenden einschränkenden Bestimmungen erst mit 1. März 2014 in Kraft traten (§ 124b Z 253 lit. a EStG 1988 bzw. § 124b Z 254 EStG 1988), sieht § 124b Z 253 lit. b EStG 1988 eine gänzliche und ausnahmslose Hinzurechnung der 'nichtabzugsfähigen' Beträge für das gesamte Regelwirtschaftsjahr des Basisjahres (12 Monate) vor. Eine Aliquotierung der Erhöhung für das Basiswirtschaftsjahr (hier etwa mit 10/12 des Wirtschaftsjahres 2012) ist nicht vorgesehen.

Dass dies unberücksichtigt bleibt, ist unsachlich und zu pauschal. Das führt dazu, dass (fast) alle Steuerpflichtigen systematisch Vorauszahlungen zu entrichten haben, die auch bei einer zulässigen Durchschnittsbetrachtung höher sind, als es der zu erwartenden Steuerbelastung entspricht.

Keine Berücksichtigung eines abweichenden Wirtschaftsjahres

Die Pauschalberechnung lässt auch die konkrete Berücksichtigung der Tatsache eines abweichenden Wirtschaftsjahres im Vorauszahlungskalenderjahr außer Acht.

Würde das für die Einkommensteuerveranlagung 2014 relevante Wirtschaftsjahr etwa schon vor dem 1. März 2014 enden, käme es tatsächlich zu keiner Betriebsausgabeneinschränkung im Veranlagungsjahr 2014 und damit auch zu keiner Notwendigkeit der Erhöhung der Vorauszahlung. Auch das ist unsachlich.

Keine Berücksichtigung von Werkleistungen, Überlassungen und Aufwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988

Die umstrittene Bestimmung sieht die (pauschale) Erhöhung von Vorauszahlungen nur dann vor, wenn im letztveranlagten Jahr Aufwendungen berücksichtigt wurden, bei denen es sich um 'in einem oder mehreren Lohnzetteln ausgewiesene Bruttobezüge gemäß § 25' handelte.

Nicht vorgesehen ist eine Erhöhung für die durch das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 mitumfassten Zahlungen für Werkleistungen, die von Dienstnehmern vergleichbaren organisatorisch eingegliederten Personen erbracht werden, sowie für Vergütungen für Überlassungen. Dazu sollen etwa über 25% beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer oder auch Vorstandsmitglieder einer AG, die nicht in einem Dienstverhältnis stehen, gehören (vgl. Erläuterungen RV 24 d.B. XXV. GP, 5).

Nicht miteinbezogen wurden auch die von § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 umfassten Aufwendungen (wie etwa Dotierung von Abfertigungsrückstellungen etc.).

Dies stößt auf Sachlichkeitsbedenken, da es Steuerpflichtige unverhältnismäßig benachteiligt, die – wie hier – nur Vorleistungen von Arbeitnehmern und nicht von im Werkvertrag tätigen bzw. überlassenen Personen beziehen.

Keine Berücksichtigung von im Wege von Feststellungsverfahren festgestellten Ergebnissen

§ 124b Z 253 lit. b EStG 1988 gilt nicht, soweit die maßgebliche Einkommensteuerschuld unter Berücksichtigung eines nach § 188 BAO festgestellten Ergebnisses ermittelt wurde. Das schließt die Erhöhung der Vorauszahlung insofern aus, als die maßgebliche Einkommensteuerschuld auf Basis der Mitteilung aus einem Feststellungsverfahren erfolgte.

Das führt im Ergebnis dazu, dass es bei einem Steuerpflichtigen (einer Körperschaft), der als 100% beteiligter Kommanditist an einer GmbH & Co KG beteiligt ist, zu keiner Erhöhung kommen würde. Würde derselbe Steuerpflichtige (diesel-

be Körperschaft) den Betrieb der GmbH & Co KG selbst (als Einzelunternehmer) führen, würde das eine pauschale Erhöhung zur Folge haben. Würde er (sie) gar einen Betrieb selbst (als Einzelunternehmer) führen und einen im Wege einer GmbH & Co KG betreiben, würde die Zurechnung für den einen Betrieb erfolgen und für den anderen Betrieb nicht.

Es bestehen erhebliche Bedenken, ob diese Differenzierung zu rechtfertigen ist. Im konkreten Fall benachteiligt es die Bf. massiv, da sie den Betrieb selbst führt.

Die Begründung mit administrativen Schwierigkeiten scheidet hier schon deshalb aus, weil die Finanzverwaltung mit ihrer EDV-Ausstattung die Lohnzettel von Personengesellschaften in gleicher Form auswerten kann, wie sie dies auch bei Einzelunternehmern oder Körperschaften vermag.

Keine Sanierung durch § 45 Abs. 4 EStG 1988

Wie vom VfGH schon 2002 festgestellt kann die inhaltlich nicht zu rechtfertigende pauschale Festsetzung erhöhter Vorauszahlungen in einer undifferenzierten Form nicht durch die Einräumung einer individuellen Herabsetzungsmöglichkeit 'saniert' werden kann (VfGH 29.6.2002, G11/02-G318/02). Damit kann es schon aus diesem Grund keinen Einfluss auf die Beurteilung der pauschalen Festsetzungsnormen (§ 26c Z 50 zweiter Satz KStG 1988, § 124b Z 253 lit. b EStG 1988, § 45 Abs. 1 EStG 1988) haben, dass § 45 Abs. 4 EStG 1988 eine Anpassungsmöglichkeit an die tatsächlichen Verhältnisse vorsieht.

Dazu kommt zusätzlich, dass eine solche Anpassung auf Antrag der Bf. nur aufgrund einer von ihr zu erstellenden konkreten Prognoserechnung möglich wäre, die mit entsprechendem idR erheblichen Aufwand und Ressourceneinsatz verbunden wäre. Stellt nämlich ein Steuerpflichtiger den Antrag auf Herabsetzung der Vorauszahlung, muss er die voraussichtliche Höhe der (gesamten) Besteuerungsgrundlagen für das laufende Jahr glaubhaft machen (so VwGH 24.5.2007, 2005/15/0037 bzw. *Baldauf* in *Jakom EStG*, 2014, § 45 Tz 12, *Feckter* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* (Hrsg), *KStG*²³, § 24 Tz 4 und *Fellner* in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), *EStG*⁵⁶, § 45 Tz 7). Das schließt wohl nicht nur die von den hier zu beurteilenden Normen abhängigen Größen (Gehälter, Werklööhne etc.), sondern alle absehbaren Entwicklungen des Gesamtergebnisses des Betriebes mit ein. Die Bf. auf diesen Weg zu verweisen, wäre wohl unsachlich und würde sie – die eine Vorleistung im Wege eines Gehaltes etc. bezog – wiederum unbegründet gegenüber Steuerpflichtigen benachteiligen, die Werkverträge eingehen oder Vorleistungen von nicht organisatorisch eingebundenen Personen beziehen.

Ad c) Zu vernachlässigende administrative Vereinfachung

Dazu kommt, dass ganz generell Bedenken bestehen, dass eine konkretere und individuellere Berechnung (Schätzung) einer angemessenen Erhöhung aus administrativen Gründen unmöglich sein sollte.

Dagegen spricht zu allererst die Tatsache, dass der Gesetzgeber die FÄ durch die konkrete Ausgestaltung der Anpassungsbestimmung von vornherein zu intensiven Ermittlungen zwingt, die jedenfalls durchzuführen sind. Sie müssen die Körperschaftsteuer 2012 von vornherein neu berechnen und dabei sowieso den Akt zur Hand nehmen. Wie auch in der diesem Antrag zugrunde liegenden Beschwerde aufgezeigt (vgl. etwa Pkt. 2), erfordert die richtige Bemessung des Zurechnungsbetrages zudem in den meisten Fällen von vornherein ein intensives Aktenstudium und deshalb ein allfälliges Vorhalteverfahren. Das gilt vor allem aufgrund des Auseinanderfallens des Betriebsausgabenabzuges bei der Gewinnermittlung (Aufwandsprinzip) und des Ausweises im Lohnzettel (Zuflussprinzip).

Adaptierung Lohnzettel – Zuflussprinzip versus Aufwandsprinzip

Nach der expliziten Gesetzesanordnung des § 124b Z 253 lit. b EStG 1988 ist das Ergebnis des letztveranlagten Regelwirtschaftsjahres darauf zu untersuchen, ob Bruttobezüge bestimmter Arbeitnehmer in einer Höhe berücksichtigt wurden, die den Betrag von EUR 500.000 übersteigen. Das erfordert die konkrete Überprüfung des Personalaufwandes und damit des Rechnungswesens.

In den seltensten Fällen wird den eingereichten Gewinn- und Verlustrechnungen zu entnehmen sein, mit welchem Betrag sich der Bruttobezug jedes einzelnen Arbeitnehmers niedergeschlagen hat. Zudem wird auch die bloße Abfrage der beim FA gespeicherten Lohnzetteldaten – wie es derzeit der Verwaltungsübung entsprechen dürfte – in aller Regel nicht zur vollständigen Klärung geeignet sein, da die darin enthaltenen Bruttobezüge ausschließlich mit ihrem Zufluss erfasst werden. Dieser Zufluss wird sich zeitlich nur sehr selten exakt mit dem im Rechenwerk erfassten Aufwand decken.

Dieser muss deshalb wohl jedenfalls in einem Ermittlungsverfahren festgestellt werden.

Daraus folgt, dass den FÄ schon mit der im Verdacht der Verfassungswidrigkeit stehenden Bestimmung ein erheblicher administrativer Aufwand aufgebürdet wurde, der durch die pauschale Berechnung nur wenig vermindert wird. Insbesondere in den Fällen, in denen der (Gesamt)Personalaufwand sowieso in einem Vorhalteverfahren untersucht und aufgegliedert werden muss, bringt die zusätzliche Frage nach der voraussichtlichen konkreten Höhe der zukünftig nicht abzugsfähigen Aufwendungen nur einen unerheblichen Mehraufwand mit sich.

Berechnung der Körperschaftsteuerschuld des Basisjahres, Geringe Anzahl der betroffenen Fälle

Wie aus der Berechnung, die das Bundesfinanzgericht für den Fall für erforderlich hält, dass dieses Normenprüfungsverfahren nicht zur Aufhebung der relevanten

Bestimmungen führen würde (siehe oben unter Punkt 3.2/c), eindeutig hervorleuchtet, ist auch die nunmehrige pauschale Methode aufwändig.

Für die Berechnung muss nicht nur der Zurechnungsbetrag (Differenz zu EUR 500.000) ermittelt werden. Es ist auch erforderlich, allfällige Verlustvorträge zu untersuchen. Für den Bereich der Einkommensteuer (nicht allerdings hier bei der Körperschaftsteuer) kommt aufgrund des progressiven Steuertarifs und entsprechender Sondervorschriften (Hälftesteuersatz, Progressionsvorbehalt etc.) dazu noch die mitunter komplizierte Steuerberechnung.

Dies alles muss vom FA auch bei der aktuell normierten Form der Anpassung berücksichtigt werden. Eine über diese pauschale Form hinausgehende, der Realität näher kommende Berücksichtigung der oben aufgezeigten Umstände würde damit in aller Regel nur mehr eines unwesentlich höheren Verwaltungsaufwandes bedürfen.

Dazu kommt, dass der Gesetzgeber selbst die Anzahl der österreichweit betroffenen Fälle nur als sehr gering einschätzt. Er geht davon aus, dass im Jahr 2012 ungefähr 1.000 Personen Gehälter von jeweils insgesamt mehr als EUR 500.000 bezogen haben (Vorblatt und WFA RV 24 d.B. XXV. GP, 8). Unterstellt man, dass größere Arbeitgeber sehr oft auch mehrere solcher Personen beschäftigt haben, ergibt das nur wenige Hundert Steuerpflichtige, die von den neuen Abzugsverboten betroffen sind.

Das ergibt eine sehr überschaubare Anzahl pro Finanzamt und damit österreichweit einen überblickbaren Verwaltungsaufwand, der nicht als Begründung für eine so grobe Pauschalberechnung dienen kann. Dies umso mehr, als die FÄ mittlerweile über umfangreiche EDV-Unterstützungsmöglichkeiten verfügen, die den administrativen Mehraufwand durch realitätsnahe Ermittlungs- und Berechnungsmethoden verringern helfen können.

Zusammenfassend ist damit festzustellen, dass Bedenken bestehen, dass § 26c Z 50 zweiter Satz KStG 1988 und § 124b Z 253 lit. b EStG 1988, dessen sinngemäße Anwendung § 24 Abs. 3 Z 1 erster Satz KStG 1988 in dynamischer Verweisung vorschreibt, gegen den Gleichheitsgrundsatz (Art. 7 B-VG) verstoßen. Da das Bundesfinanzgericht diese Bestimmungen anzuwenden hätte, beantragt es deren Aufhebung.

Sollte der VfGH zum Schluss kommen, die Verfassungskonformität könne für Körperschaften anstatt der Aufhebung des § 124b Z 253 lit. b EStG 1988 durch die Aufhebung der Verweisnorm des § 24 Abs. 3 Z 1 erster Satz KStG 1988 bewirkt werden, wird eventualiter dessen Behebung beantragt.

Dem Grundsatz folgend, dass im Gesetzesprüfungsverfahren der Anfechtungsumfang der in Prüfung gezogenen Norm bei sonstiger Unzulässigkeit des Prüfungsantrags nicht zu eng gewählt werden darf (vgl. *Pfau*, ÖStZ 2014, 347 unter Hinweis auf VfGH 11.3.2014, V 4/2014), beantragt das Bundesfinanzgericht in eventu zusätzlich die Aufhebung weiterer Normen. Sollte der Verfassungsge-

richtshof zum Schluss kommen, das Bundesfinanzgericht habe auch § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988 sowie § 26c Z 50 erster Satz KStG 1988 (unmittelbar) anzuwenden, beantragt dieses auch deren Aufhebung. Zur Begründung wird auf Punkt 4/Ad A) dieses Antrages verwiesen."

Die Bundesregierung erstattete eine Äußerung, in welcher sie mit näherer Begründung beantragt, den Antrag des Bundesfinanzgerichts zurückzuweisen, in eventu abzuweisen. Die Bundesregierung tritt den Bedenken des Bundesfinanzgerichts im Wesentlichen folgendermaßen entgegen:

28

"1. Die Bedenken gegen die § 124b Z 253 lit. b EStG zugrundeliegenden Normen

[...]

Im Folgenden soll zunächst auf den – nach Ansicht der Bundesregierung – verfassungsrechtlich grundsätzlich zulässigen Eingriff in das objektive Nettoprinzip eingegangen werden.

1.1. Verfassungsrechtlich zulässige Ausnahme vom objektiven Nettoprinzip

Nach der dem Ertragsteuerrecht zugrunde liegenden Konzeption soll die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer den periodisch erzielten Zuwachs an vom Steuersubjekt lukrierter wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit, ausgedrückt im Wesentlichen durch das am Markt erzielte (Rein)Einkommen, erfassen. Dieses Konzept gebietet es grundsätzlich, die zur Erzielung des Einkommens aufgewendeten Aufwendungen von der Bemessungsgrundlage abzuziehen (sog. objektives Nettoprinzip). (Vgl. VfSlg. 18.783/2009 [...].) Sowohl das Einkommensteuergesetz als auch das Körperschaftsteuergesetz sehen eine Reihe von Abzugsverboten vor, die das objektive Nettoprinzip einschränken. So gibt es einerseits Aufwendungen, die nur bis zu einer gewissen Angemessenheitsgrenze abgezogen werden können (zB § 20 Abs. 1 Z 2 EStG), andererseits können bestimmte Betriebsausgaben überhaupt nicht abgezogen werden. So sieht zB § 20 Abs. 1 Z 5 EStG für verschiedene Sachverhalte ('Schmiergeldzahlungen', Strafen) Abzugsverbote vor. Auch darin ist eine Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips zu sehen, dessen (außersteuerliche) Rechtfertigung darin liegt, dass ein Betriebsausgabenabzug, der aus einem deliktischen Verhalten herrührt, den Strafzweck entsprechender Pönalnormen unterminiert. § 12 Abs. 1 Z 9 KStG beinhaltet ein Abzugsverbot für Zinszahlungen, die im Zusammenhang mit bestimmten Beteiligungserwerben entstanden sind, um Konzerngestaltungen zu verhindern. (Dieses Abzugsverbot, das bis zum AbgÄG 2014 in § 11 Abs. 1 Z 4 KStG verankert war, wurde vom VfGH als verfassungsrechtlich zulässig beurteilt, VfSlg. 19.615/2012.) Das Abzugsverbot für die Hälfte der Aufsichtsratsvergütungen in § 12 Abs. 1 Z 7 KStG soll einerseits die Nähe der Aufsichtsräte zu den Gesellschaftern berücksichtigen, andererseits auch überhöhten Aufsichtsratsvergütungen entgegenwirken (siehe *Lachmayer* in

Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, Kommentar zum KStG, § 12 Rz 106 mwN; die Einschränkungen der Abzugsfähigkeit von Aufsichtsratsvergütungen wurden vom VfGH bisher als zulässig angesehen: VfGH vom 28.11.1988, B1453/87, B1305/88).

Aus der Judikatur des Verfassungsgerichtshofes lässt sich ableiten, dass das objektive Nettoprinzip zwar durchaus ein Grundprinzip des Ertragsteuerrechts ist, jedoch nicht als unverrückbarer Grundsatz zu verstehen ist, der es dem Gesetzgeber verwehren würde, sachlich gerechtfertigte Ausnahmen vorzusehen. Bereits in der älteren Judikatur führte der Verfassungsgerichtshof im Zusammenhang mit einer Angemessenheitsgrenze für die Anschaffung und den Betrieb von PKW Folgendes aus (Vgl. VfSlg. 8457/1978):

'Mit den bekämpften Bestimmungen des EStG 1972 wird von der Regelung des Einkommensteuerrechts abgewichen, wonach alle betrieblich bedingten Anschaffungen gewinnmindernd sind. Das im Gleichheitssatz liegende Sachlichkeitsgebot fordert keinesfalls, daß diese Regelung ohne jegliche Ausnahme gelten müßte. Es kann dem Gesetzgeber nicht entgegengetreten werden, wenn er – wie hier – im Wege abgabenrechtlicher Vorschriften bestimmte unternehmerische Entscheidungen in bestimmten Sinn beeinflussen will, etwa die Aufwendungen für die Anschaffung von PKWs und Kombis und für deren Betrieb (...) einzuschränken'

Nach der Judikatur des Verfassungsgerichtshofes ist es daher grundsätzlich im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers gelegen, in das objektive Nettoprinzip durch die Festlegung von Angemessenheitsgrenzen für Betriebsausgaben einzugreifen, um unternehmerische Entscheidungen in bestimmtem Sinne zu beeinflussen. Die Bundesregierung erachtet es daher dem Grunde nach für zulässig, dass der Gesetzgeber im Rahmen einer Wertungsentscheidung Grenzen für die Angemessenheit von Betriebsausgaben festlegt, wenn damit ein sachlich begründbarer Lenkungseffekt und ein zulässigerweise angestrebtes (gesellschafts)politisches Ziel erreicht werden soll.

Im Folgenden soll daher dargelegt werden, dass die Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Entgelten iSd § 20 Abs. 1 Z 7 EStG, die das antragstellende Gericht als Rechtfertigung für die Erhöhung der Vorauszahlung gemäß § 124b Z 253 lit. b EStG zugrunde legt, kraft ihres Lenkungseffektes einen sachlich gerechtfertigten Eingriff in das objektive Nettoprinzip darstellt.

1.1.1. Verhaltenslenkung als verfassungsrechtlich zulässiger Rechtfertigungsgrund im Steuerrecht

Der Gleichheitssatz gebietet es, dass steuerpolitische Belastungsentscheidungen nicht willkürlich getroffen werden. *Ruppe* hat in diesem Zusammenhang drei Rechtfertigungsgründe herausgearbeitet: Leistungsfähigkeit, Äquivalenz und Verhaltenslenkung. Gemeint ist damit, dass eine steuerliche Belastung eines bestimmten Tatbestandes mit der besonderen Leistungsfähigkeit einer Personengruppe oder bestimmter Steuergegenstände begründet werden kann oder

aber mit der Überlegung, dass ein bestimmtes Verhalten besondere Kosten für die Allgemeinheit verursacht, oder schließlich mit dem Argument, dass bestimmte Verhaltensweisen oder Zustände im öffentlichen Interesse verhindert oder gefördert werden sollten (Vgl. *Ruppe*, Verfassungsrechtliche Schranken der Gesetzgebung im Steuerrecht, in Österreichische Juristenkommission [Hrsg], Rechtsstaat – Liberalisierung und Strukturreform, Verlag Österreich, Wien 1998, 119 [126]).

Ausgehend von seiner älteren Judikatur (Vgl. VfSlg. 4466/1963 und 8457/1978.) hat der Verfassungsgerichtshof in diesem Zusammenhang in seiner bisherigen Rechtsprechung wiederholt ausgesprochen, dass es im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers gelegen ist, neben fiskalischen Zwecken auch noch andere Zwecke zu verfolgen (Vgl. VfSlg. 10.403/1985, 11.143/1986 mwN, 14.597/1996.). In diesem Zusammenhang hat der Verfassungsgerichtshof die verschiedensten Rechtfertigungsgründe wirtschaftspolitischer (Vgl. VfSlg. 12.416/1990 wirtschaftspolitische Überlegungen bei der Bevorzugung der Kapitalaufbringung über junge Aktien gegenüber Genussscheinen.), sozialpolitischer (Vgl. VfSlg. 11.190/1986 sozialpolitische Gründe können zur steuerrechtlich unterschiedlichen Behandlung sozialer Einrichtungen führen.), umweltpolitischer, gesundheitspolitischer (Vgl. VfSlg. 12.011/1989 Besteuerung von Spielautomaten dient durchaus auch anderen als fiskalischen Zwecken, nämlich Spielerschutzgründen.) und ähnlicher Art (Vgl. VfSlg. 18.549/2008 betreffend die verfassungsrechtliche Zulässigkeit einer Steuerfreistellung von Trinkgeldern; Gründe der Praktikabilität.) anerkannt (Vgl. *Ruppe*, Die Leistungsfähigkeit des Steuerrechts – Die österreichische Perspektive, Steuer und Wirtschaft 4/2011 [Köln], 372 [374]).

Neben der Grundfunktion des Steuerrechts als Finanzierungssystem eines liberalen Staates, nutzt der Gesetzgeber das Steuerrecht in vielfältiger Weise somit auch dazu, das Verhalten der Steuerpflichtigen zu lenken. Beispielsweise werden besonders verbrauchsintensive Kraftfahrzeuge einer höheren Steuerlast unterworfen um solcherart den Umstieg auf steuerbegünstigte verbrauchsarme oder gar alternativ angetriebene Kraftfahrzeuge im Sinne einer nachhaltigen Umweltpolitik zu beschleunigen; Spenden werden einkommensteuerlich begünstigt (Vgl. § 4a EStG.) um so die Spendenbereitschaft anzuregen und solcherart den Staat von seiner Fürsorgepflicht teilweise zu entlasten; der Einkommensteuergesetzgeber sieht etwa Prämien vor, um ein konkretes Verhalten (Pensionsvorsorge, Vornahmen von Forschung oder Mitarbeiterausbildung) herbei zu führen. Die Liste ließe sich noch beliebig ergänzen (Tabaksteuern, begünstigte Steuersätze in der Umsatzsteuer, Energieabgaben etc).

Nach der Judikatur des Verfassungsgerichtshofes gehört das (Ertrags)Steuerrecht zu den wichtigsten Steuerungsinstrumenten zur Erreichung der unterschiedlichsten sozial-, wirtschafts- und finanzpolitischen Ziele (Vgl. VfSlg. 14.723/1997 mwN.).

Im Folgenden soll auf den als Rechtfertigungsgrund dienenden Lenkungseffekt der am verfassungsrechtlichen Prüfstand stehenden Maßnahme eingegangen werden.

1.1.2. Der Lenkungseffekt 'Reduzierung der fortschreitenden Einkommensdisparitäten' als Rechtfertigung für den Eingriff in das objektive Nettoprinzip

Mit der Versagung der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen oder Ausgaben für das Entgelt für Arbeits- oder Werkleistungen, soweit es den Betrag von 500.000 Euro pro Person und Wirtschaftsjahr übersteigt, soll, wie aus den Angaben des Gesetzgebers in den Erläuterungen zum Abgabenänderungsgesetz 2014 hervorgeht, ein Lenkungseffekt bewirkt werden. Ziel ist es, Gerechtigkeits- und Solidaritätsaspekte des Steuerrechts zu stärken (Vgl. ErlRV 24 BlgNR 25. GP, 8.).

Sowohl die internationale als auch die österreichische Gehaltslandschaft ist in einem mehrjährigen Vergleichszeitraum von einem überproportionalen Anstieg der Topgehälter im Vergleich zu den durchschnittlichen Einkommen geprägt. Um dieser Entwicklung zu begegnen und ein fortschreitendes Aufgehen der Gehaltschere einzudämmen, wurden, wie internationale Beispiele zeigen, bereits die unterschiedlichsten Konzepte entwickelt.

Nach dem Schweizer Modell '1:12 – Für gerechte Löhne' war geplant, dass niemand im Unternehmen 12-mal mehr verdienen sollte als die schlechtbezahltesten Mitarbeiter im selben Unternehmen. In Deutschland wurde in den Koalitionsverhandlungen zwischen CDU/CSU und SPD ebenfalls ein zu dem bereits bestehenden Vorstandsvergütungsangemessenheitsgesetz hinzutretendes Instrumentarium in Gestalt eines Maximalverhältnisses zwischen dem durchschnittlichen Einkommen eines Arbeitnehmers und dem Verdienst jedes Vorstandsmitgliedes ventiliert. Anfang April 2014 hat die Europäische Kommission den Entwurf einer Richtlinie zur Änderung der aus dem Jahr 2007 stammenden Aktionärsrichtlinie vorgelegt (Vgl. 2014/0121 [COD]). Die in der Änderungsrichtlinie enthaltenen Regelungen sollen zu einer stärkeren Überwachung der Vergütungspolitik börsennotierter Unternehmen führen. Weiters wurden in der EU Maßnahmen ergriffen, um überzogene Bonuszahlungen im Bankenbereich einzudämmen. So dürfen Bonuszahlungen hoch bezahlter Bankmanager deren Fixgehalt nicht mehr übersteigen. Nur mit Zustimmung der Aktionäre kann der Bonus auf maximal das Doppelte des Fixums ausgeweitet werden (Vgl. zB Art. 94 der Richtlinie 2013/36/EU.). Selbst die amerikanische Börsenaufsicht (Securities and Exchange Commission) hat beschlossen, dass Unternehmen offenlegen müssen, wie hoch die Bezahlung der Vorstände im Vergleich zu den übrigen Mitarbeitern ist. Dazu wurde die Veröffentlichung einer sog CEO pay ratio, also einer Maßzahl, die das Verhältnis zwischen Vorstands- und Mitarbeitergehalt ausdrücken soll, vorgesehen.

Das Verhältnis zwischen einem durchschnittlichen österreichischen Einkommen und dem durchschnittlichen ATX-Vorstandsbezug ist vom 20-fachen im Jahr 2000 mittlerweile auf das 47-fache im Jahr 2013 angewachsen (Vgl. Vorstandsvergütung in den ATX-Unternehmen 2013/2014, AK Wien.).

Ein fortschreitendes Aufgehen der Einkommensschere kann nach Ansicht der Bundesregierung langfristig dazu führen, dass der soziale Friede ins Ungleichgewicht gerät und die Motivation der Arbeitnehmer sowie deren Identifikation mit ihrer Arbeit abnimmt.

Um diese Entwicklung einzudämmen, stünden dem Gesetzgeber grundsätzlich unterschiedliche Alternativen zur Verfügung, die jedoch auch unterschiedliche Nachteile mit sich bringen können:

- So könnte der Gesetzgeber beschränkende Maßnahmen unmittelbar im Bereich von Gehaltsabschlüssen vorsehen oder durch mittelbare (Lenkungs)Maßnahmen versuchen, das angestrebte Ziel herbeizuführen. Aus grundrechtlicher Perspektive wären unmittelbar beschränkende Maßnahmen nach Ansicht der Bundesregierung jedenfalls als wesentlich eingriffsin intensiver zu beurteilen, als eine Beschränkung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von bestimmten Aufwendungen.
- Die oben erwähnten Modelle der Regulierung von Gehältern durch die Herstellung einer Maximalrelation zwischen Spitzen- und Minimalverdienst innerhalb eines Unternehmens, könnten nach Ansicht der Bundesregierung sozial- und wirtschaftspolitisch unerwünschte Folgen mit sich bringen. So könnte der Fall eintreten, dass etwa Niedriglohnbezieher nicht mehr über Dienstverträge in das Unternehmen integriert werden, sondern lediglich über Leiharbeitsfirmen 'zugekauft' werden. Eine soziale Absicherung im Unternehmensverband würde damit jedenfalls auch entfallen.
- Das von der Europäischen Kommission vorgeschlagene Konzept der Aufsicht durch die Aktionäre über die Vergütungspolitik für die Vorstände erfasst ausschließlich Aktiengesellschaften und ist angesichts der oft im Streubesitz befindlichen Aktien nur bedingt geeignet, eine bessere Regulierung der Vorstandsgehälter herbeizuführen.
- Auch eine Erhöhung des Spitzensteuersatzes auf hohe Gehälter kann nach Ansicht der Bundesregierung nicht denselben Effekt bewirken, wie ein Abzugsverbot für Gehaltszahlungen ab einer bestimmten Höhe. Durch die Maßnahme soll nämlich erreicht werden, dass Arbeitgeber in einer Durchschnittsbetrachtung keine Gehälter mehr auszahlen, die in keiner angemessenen Relation mehr zu den durchschnittlichen Gehältern eines Unternehmens stehen.

Die Vergangenheit hat anschaulich gezeigt, dass die Selbstregulierung der Wirtschaft allein nicht dazu ausreicht, den Zuwachs bei sehr hohen Gehältern und damit die sich zunehmend vergrößernde Gehaltsdisparität einzudämmen. Der Gesetzgeber hat sich daher zu einer mittelbaren steuerlichen (Lenkungs)Maßnahme entschlossen, um diesem Umstand entgegenzuwirken.

Nach Ansicht der Bundesregierung stellt die Verringerung des Einkommensgefälles bereits dem Grunde nach ein legitimes und wichtiges gesellschaftspolitisches Ziel dar, das einen Eingriff in das objektive Nettoprinzip zu rechtfertigen vermag. Die mittelbare Verhaltenslenkung über steuerliche Anreize bewirkt dabei einen geringeren Eingriff, als unmittelbare Beschränkungen der Vertragsfreiheit mit sich bringen würden, wie beispielsweise die Normierung eines Maximalverhältnisses zwischen höchstem und geringstem Verdienst in einem Unternehmen oder ein direktes Verbot von Gehaltszahlungen über einer gewissen Größenordnung. Die Bundesregierung erachtet daher die Maßnahme als sachlich gerechtfertigt und sieht es dem Grunde nach im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers gelegen, über die Anreizwirkungen des Steuerrechts wichtige gesellschaftspolitische Veränderungen herbeiführen zu wollen.

1.2. Angemessenheit der 500.000 Euro Grenze

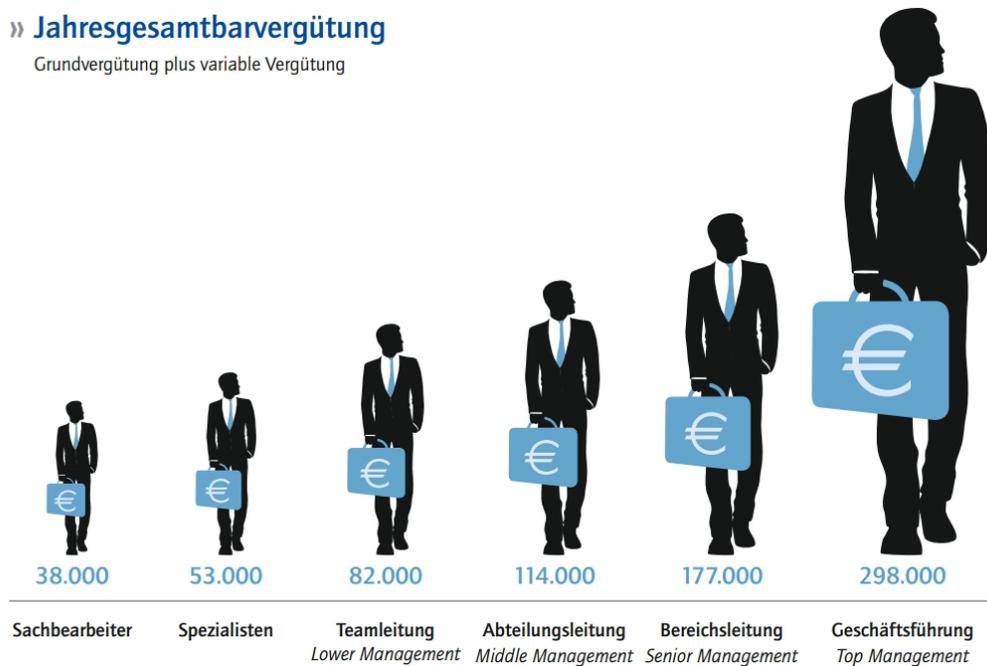
Eine steuerrechtliche Lenkungsmaßnahme muss aus verfassungsrechtlicher Sicht nicht nur dem Grunde nach zulässig sein, sondern auch verhältnismäßig ausgestaltet sein. Eine Betriebsausgabenbeschränkung für Gehaltszahlungen muss sich daher an einer Höhe orientieren, die im Hinblick auf das Ziel der Regelung als sachlich gerechtfertigt angesehen werden kann. Unter diesem Gesichtspunkt ist zu prüfen, ob die 500.000 Euro-Grenze so bemessen wurde, dass darin keine Unverhältnismäßigkeit gelegen ist.

Für die Ausmessung eines Höchstbetrages von abzugsfähigen Entgeltaufwendungen konnte sich der Gesetzgeber im Wesentlichen an zwei verschiedenen Möglichkeiten orientieren. Einerseits kann das durchschnittliche Jahresentgelt von österreichischen Führungskräften als Orientierungshilfe herangezogen werden, andererseits eine Relation zum Durchschnittseinkommen aller Arbeitnehmer in Österreich hergestellt werden.

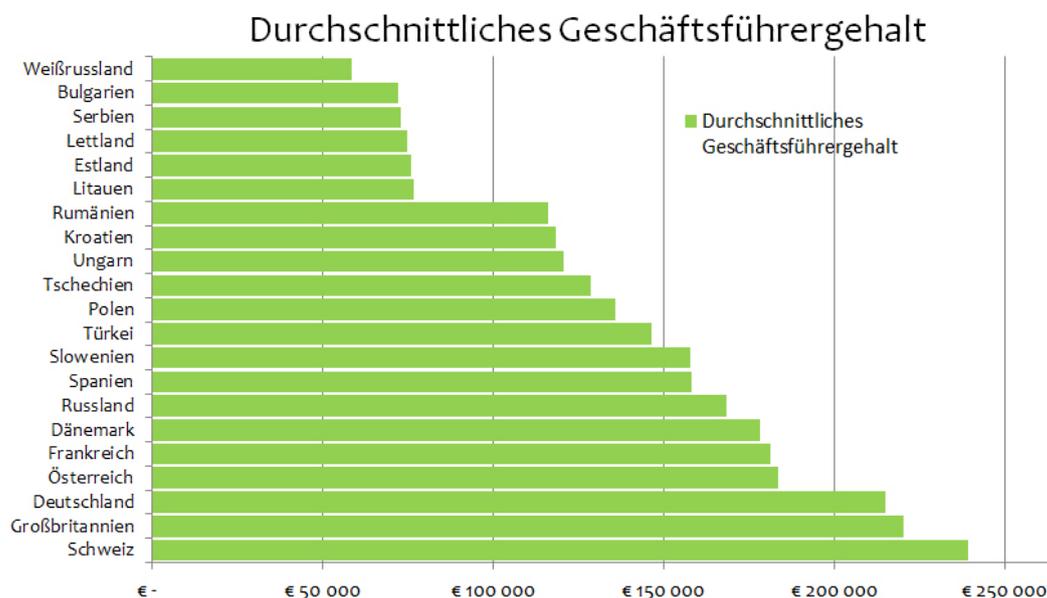
Das durchschnittliche Jahresgehalt von Führungskräften lässt sich anhand verschiedener in den letzten Jahren publizierter Studien ermitteln. So ist dem Vergütungsreport 2013 der Unternehmensberatung Kienbaum zu entnehmen, dass die Top-Führungskräfte in Österreich 2013 ein durchschnittliches Gesamtentgelt in Höhe von 298.000 Euro pro Jahr bezogen. Anhand der folgenden Graphik (Kienbaum Unternehmensberatung) wird das durchschnittliche Gesamtjahresentgelt der unterschiedlichen Führungsebenen in den österreichischen Unternehmen anschaulich dargestellt:

» Jahresgesamtbarvergütung

Grundvergütung plus variable Vergütung



Nach einer weltweiten Studie der Personalberatung Pedersen & Partners, die 1.700 Vorstände in 330 Unternehmen in 17 Ländern erfasst, verdienen Geschäftsführer in Österreich in Unternehmen mit 200 bis 300 Mitarbeitern durchschnittlich 183.700 Euro brutto pro Jahr inklusive Bonus. Damit befindet sich Österreich in Europa im oberen Mittelfeld (siehe folgende Graphik von Pedersen & Partners):



Höhere Gehälter werden weltweit in Großkonzernen gezahlt. Das weltweite Durchschnittsgehalt eines Vorstands in einem Konzern mit mehr als 100.000 Mitarbeitern beträgt laut Pedersen & Pedersen 1,35 Millionen Euro brutto pro Jahr. Dabei ist allerdings zu beachten, dass es in Österreich keine Unternehmen gibt, die mehr als 100.000 Mitarbeiter beschäftigen bzw. Vorstände oder Geschäftsführer in Österreich nicht die Verantwortung für über 100.000 Mitarbeiter tragen. Für österreichische Verhältnisse kann diese Entgelthöhe daher nach Ansicht der Bundesregierung nicht zum Maßstab genommen werden, zumal auch regionale Unterschiede nicht außer Acht gelassen werden dürfen. (Das durchschnittliche Jahresentgelt der österreichischen Arbeitnehmer beträgt laut Statistik Austria für das Jahr 2012 ca. 30.000 Euro; siehe dazu näher http://www.statistik.at/web_de/statistiken/soziales/personeneinkommen/jaehrliche_personen_einkommen/020054.html)

Die vom Gesetzgeber gewählte Grenze von 500.000 Euro für die Betriebsausgabenabzugsbeschränkung liegt daher erheblich über den durchschnittlichen Jahresgesamtentgelten in Österreichs Führungsetagen. Im Hinblick auf die mögliche Schaffung einer Maximalrelation zwischen durchschnittlichen Arbeitnehmerentgelten und durchschnittlichen Entgelten für Führungskräfte liegt die derzeitige Relation von 1:17 über den international ventilierten Relationen von bspw. 1:12.

Es kann daher nach Ansicht der Bundesregierung festgehalten werden, dass es sich bei einer Größenordnung von über 500.000 Euro um einen Betrag handelt, der selbst im Bereich der Entlohnung von Führungskräften eine deutlich über-

durchschnittliche Entlohnung darstellt. Im Hinblick auf das Ziel der steuerlichen Maßnahme, das zunehmende Einkommensgefälle zu verringern, das durch hohe Managervergütungen auf der einen Seite und viel geringer ansteigende Durchschnittsgehälter auf der anderen Seite entsteht, erachtet es die Bundesregierung daher auch nicht als unverhältnismäßig, wenn ein Betrag von 500.000 Euro als Grenze für die zulässige Abzugsfähigkeit von Entgeltzahlungen festgesetzt wurde.

In einem ersten Zwischenergebnis ist somit festzuhalten, dass nach Ansicht der Bundesregierung die Abzugsbeschränkung sowohl dem Grunde nach durch den der Regelung immanenten Lenkungseffekt sachlich gerechtfertigt ist, als auch der Höhe nach mit der 500.000 Euro-Grenze eine angemessene Beschränkung eingeführt wurde.

Sofern das antragstellende Gericht vor dem Hintergrund einer mangelnden Rechtfertigung der der Vorauszahlungsbestimmung des § 124 Z 253 lit. b EStG zugrunde liegenden Normen Bedenken hinsichtlich der Unterscheidung zwischen Personal- und Sachaufwand (Pkt. 1.3.), der Gleichbehandlung mit Schmiergeldzahlungen (Pkt. 1.4.), der Unterscheidung nach dem Zuflusszeitpunkt (Pkt. 1.5.), des Rechts auf Eigentum (Pkt. 1.6.) sowie der rechtspolitischen Motivation des Gesetzgebers (Pkt. 1.7.) hegt, geht die Bundesregierung im Folgenden darauf ein.

1.3. Die Bedenken hinsichtlich der Unterscheidung Personal- und Sachaufwand

Das antragstellende Gericht hegt gegen die 500.000 Euro-Grenze in § 124b Z 253 lit. b EStG dahingehend Bedenken, dass Zahlungen an Arbeitnehmer und vergleichbar organisatorisch eingegliederte Personen nicht abzugsfähig sind, während Leistungen an Dritte weiterhin abzugsfähig bleiben, ohne zu differenzieren, ob sich die erbrachten Leistungen in ihrem wirtschaftlichen Gehalt tatsächlich unterscheiden. Wie dem Vorbringen des antragstellenden Gerichts zu entnehmen ist, geht es um die vom Gesetzgeber getroffene Unterscheidung zwischen dem von der Norm erfassten Personalaufwand im weiteren Sinn (für Dienstnehmer und sonst organisatorisch eingegliederte Personen) und dem nicht betroffenen Aufwand für Dienstleistungen, die von nicht organisatorisch eingegliederten Dritten erbracht werden (zB Honorar für die Dienstleistung eines Rechtsanwaltes, Sachaufwand im weiteren Sinn).

Die Bundesregierung vermag die vom BFG dargelegten Bedenken nicht zu teilen. Der Gesetzgeber ist von verfassungswegen dazu angehalten, Gleiches gleich und Ungleiches ungleich zu behandeln. Das antragstellende Gericht hat allerdings nicht dargetan, inwieweit Sachaufwand und Personalaufwand in Bezug auf das hier normierte Verbot der Abzugsfähigkeit von Zahlungen über 500.000 Euro als gleich anzusehen wären. Gerade das vom BFG unter Hinweis auf *Kirchmayr* gebrachte Beispiel mit den Leistungen eines freiberuflichen Rechtsanwaltes, die nach wie vor als Sachaufwand abzugsfähig sind, kann die Bedenken des BFG nicht stützen. Das richtige Vergleichspaar wäre nämlich eine beim Unternehmen eingerichtete Rechtsabteilung, deren Leiter ein Gehalt über 500.000 Euro be-

zieht. Dieses Gehalt würde zwar dem Abzugsverbot unterliegen, allerdings wird durch das Vergleichspaar deutlich, dass im Vergleich zu einem selbständigen Rechtsanwalt Ungleiches vorliegt und deshalb auch ungleich behandelt werden darf. Das Honorar des Rechtsanwaltes enthält nämlich typischerweise nicht nur eine Gehaltskomponente, sondern muss zu sämtlichen sonstigen Kosten, die mit dem Betrieb der Rechtsanwaltskanzlei verbunden sind, einen Deckungsbeitrag leisten. Das Honorar ist nicht als Gehalt anzusehen, sondern besteht aus einer Vielzahl von Komponenten, und ist daher auch nicht mit dem Gehalt eines Leiters der Rechtsabteilung zu vergleichen. Arbeitnehmer oder sonst vergleichbar organisatorisch eingegliederte Personen der Rechtsanwaltskanzlei unterliegen aber wieder dem Abzugsverbot, wodurch sichergestellt wird, dass jene Honorarbestandteile, die auf von der Rechtsanwaltskanzlei gezahlte Gehälter entfallen und zu einem Gehaltsaufwand über 500.000 Euro führen, ebenfalls nicht abzugsfähig sind.

Zudem muss das Vergleichspaar im Konnex des Ziels der Regelung gesehen werden, nämlich Unternehmen Anreize zu setzen, (Gehalts)Zahlungen über 500.000 Euro für in das Unternehmen integrierte Personen zu vermeiden oder zu reduzieren und damit die Einkommensschere zu verringern. Im Hinblick auf dieses Ziel befindet sich der Personalaufwand eines Unternehmens in keiner vergleichbaren Situation mit dem Sachaufwand.

Aus Sicht der Bundesregierung treffen daher die vom BFG erhobenen verfassungsrechtlichen Bedenken hinsichtlich der Unterscheidung zwischen Personal- und Sachaufwand nicht zu.

1.4. Die Bedenken hinsichtlich der Gleichbehandlung mit Schmiergeldzahlungen

Insoweit das antragstellende Gericht pauschal auf einen von *'Kirchmayr'* herangezogenen Vergleich mit gesellschaftlich verpönten Schmiergeldzahlungen' verweist und daraus Sachlichkeitsbedenken ableitet, weist die Bundesregierung darauf hin, dass das BFG nicht dargelegt hat, welche Bedenken es im Einzelnen (§ 62 VfGG) im Hinblick auf gesellschaftlich verpönte Schmiergeldzahlungen hegt und inwiefern sich daraus ein Problem mit dem Sachlichkeitsgebot für das gegenständliche Abzugsverbot ergeben würde. Nach der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofs können Hinweise auf andere schriftliche Ausführungen, wie etwa Schriftsätze, Gutachten, Aufsätze die Darlegung der konkreten Bedenken im Antrag nicht ersetzen (Vgl. VfSlg. 17.516/2005.).

Der Bundesregierung ist es daher nicht möglich, auf die 'Bedenken' des Gerichts im Zusammenhang mit diesem Punkt einzugehen, da solche konkret nicht dargelegt wurden. Es wird seitens der Bundesregierung lediglich darauf hingewiesen, dass § 20 EStG bzw. § 12 KStG einen taxativen Katalog verschiedenster nicht abzugsfähiger Aufwendungen enthalten, die (im Hinblick auf den Grund für ihre Nichtabzugsfähigkeit) in keinem inhaltlichen Zusammenhang zueinander stehen (müssen).

1.5. Die Bedenken hinsichtlich der Unterscheidung nach dem Zuflusszeitpunkt

Nach den Ausführungen des antragstellenden Gerichts stößt es auf Sachlichkeitsbedenken, 'ausschließlich nach dem Zufluss zu differenzieren, ohne auf Ursache oder den Entstehungsgrund der Aufwendungen abzustellen'. So könne den Gesetzesmaterialien keine ausreichende sachliche Rechtfertigung entnommen werden, warum sich die Abzugsfähigkeit eines sofort ausbezahlten Bezuges von dem eines in laufenden Bezug und Firmenpension gesplitteten Aufwandes unterscheiden soll.

Eingangs ist darauf hinzuweisen, dass das antragstellende Gericht nicht dargelegt hat, gegen welche Norm in diesem Zusammenhang konkrete Bedenken bestehen. Es ist aus Sicht der Bundesregierung darauf hinzuweisen, dass sich die vom BFG angenommene ausschließliche 'Differenzierung nach dem Zuflussprinzip' aus dem Gesetz nicht ergibt.

§ 20 Abs. 1 Z 7 EStG lautet: 'Aufwendungen oder Ausgaben für das Entgelt für Arbeits- oder Werkleistungen, soweit es den Betrag von 500 000 € pro Person und Wirtschaftsjahr übersteigt. Entgelt ist die Summe aller Geld- und Sachleistungen, ausgenommen Abfertigungen im Sinne des § 67 Abs. 3, Entgelte, die sonstige Bezüge nach § 67 Abs. 6 darstellen und Aufwandsersätze, die an einen aktiven oder ehemaligen Dienstnehmer oder an eine vergleichbar organisatorisch eingegliederte Person geleistet werden.'

Der Gesetzeswortlaut bezieht sich unmissverständlich auf 'Aufwendungen oder Ausgaben' und spricht dabei beide steuerlichen Methoden der zeitlichen Zuordnung an (Aufwands- und Ertragsprinzip, Zu- und Abflussprinzip). Das BFG dürfte mit seinen Bedenken, die es auf die vermeintliche Geltung des Zuflussprinzips stützt – wie aus der Bezugnahme auf laufenden Bezug und Firmenpension erkennbar ist – meinen, dass sich in Anwendung der Abzugsbeschränkung unterschiedliche und – nach Ansicht des BFG – sachlich nicht zu rechtfertigende Auswirkungen ergeben können, je nach dem, wie sich ein Entgelt periodenbezogen verteilt.

Dem ist aus Sicht der Bundesregierung entgegen zu halten, dass eine Regelung wie die gegenständliche ohne Ausmessung des maßgeblichen Grenzwertes an einer aktuellen Periode (hier: das Wirtschaftsjahr des Anfallens der Aufwendungen oder Ausgaben) praktisch nicht vollziehbar wäre. Wäre es geboten, immer eine Gesamtbetrachtung anzustellen, müsste man das 'Gesamtentgelt' vom Beginn des aktiven Dienstverhältnisses bis zur Beendigung der Auszahlung einer Firmenpension zusammen betrachten und auf dieser Grundlage entscheiden, ob dieses Gesamtentgelt – umgelegt auf die Bezugsdauer – zu hoch war. Es liegt auf der Hand, dass dies praktisch nicht durchführbar ist, weil eine solche Gesamtbetrachtung immer nur ex post erfolgen kann. Bei Beginn eines Dienstverhältnisses ist aber in keiner Weise absehbar, wie hoch das insgesamt zu leistende Gesamtentgelt tatsächlich sein wird. Da aber die Norm das Ziel verfolgt, den Arbeitgeber anzuhalten, keine unerwünscht hohen Entgelte zu vereinbaren, wäre der ange-

strebte Effekt nicht erreichbar. Es bedarf daher des Abstellens auf einen absehbaren Bezugszeitraum für die 500.000 Euro-Grenze. Der Gesetzgeber hat dafür sachgerecht das (zwölf Monate umfassende) Wirtschaftsjahr bestimmt. Er hat ergänzend in § 20 Abs. 1 Z 7 lit. b EStG vorgesehen, dass im Fall eines Rumpfwirtschaftsjahres der Betrag von 500.000 Euro zu aliquotieren ist, um eine sachlich gebotene Gleichbehandlung sicherzustellen.

Dass der Steuergesetzgeber – ausschließlich aus Gründen der Praktikabilität – den Weg einer abschnittsbezogenen Betrachtung wählt, zeigt auch die Tatsache, dass im Rahmen der Einkommensbesteuerung jeweils das Einkommen eines bestimmten Besteuerungsabschnittes (des Veranlagungszeitraumes, das ist das Kalenderjahr) der Besteuerung zu Grunde gelegt wird. Unter dem Gesichtspunkt der Besteuerung der Gesamtleistungsfähigkeit wäre allein eine Besteuerung des gesamten über die Lebenszeit (einer natürlichen Person) erzielten Einkommens sachgerecht. Da dieser Anspruch naheliegender Weise nicht realisierbar ist, wählt der Gesetzgeber den Weg der Periodenbesteuerung und nimmt damit Unschärfen in Kauf, die sich etwa aus dem progressiven Tarif ergeben, weil es danach in der steuerlichen Belastung einen – unter Umständen auch sehr hohen – Unterschied macht, wie sich Einkommen auf verschiedene Besteuerungsperioden verteilt. Sind Unschärfen – aus reinen Praktikabilitätsgründen – bei der Periodenbesteuerung hinzunehmen, so kann dies nach Ansicht der Bundesregierung für die hier gegenständliche Norm nicht anders sein.

Aufwendungen für eine (bei Ausscheiden aus dem Betrieb zustehende) Firmenpension werden entweder in Form von Zahlungen an eine Pensionskasse oder in Form von Rückstellungszuführungen bei direkten Pensionszusagen getätigt. Diese Aufwendungen fallen als Geldleistungen und geldwerte Vorteile unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 7 EStG und erhöhen das maßgebliche Entgelt, das der Betriebsausgabengrenze von 500.000 Euro unterliegt.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 7 lit. c EStG unterliegen lediglich Pensionsabfindungen einer eigenen Regelung, indem diese insoweit nicht abzugsfähig sind, als der abgefundene jährliche Pensionsanspruch mehr als 500.000 Euro beträgt. Dabei handelt es sich aber um Abfindungen, die nach Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses erfolgen. In diesen Fällen wäre es nicht sachgerecht, das Abzugsverbot auf die Abfindungszahlung in voller Höhe anzuwenden, da es sich dabei um eine Zusammenballung der Pensionszahlungen für mehrere Jahre handelt. Es wird daher darauf abgestellt, in welcher Höhe die ausbezahlte Pension abzugsfähig wäre und dieselbe Relation auf die Abfindung übertragen.

Eine vom antragstellenden Gericht behauptete 'Differenzierung nach dem Zuflusszeitpunkt' in § 20 Abs. 1 Z 7 EStG liegt daher auch in dieser Hinsicht nicht vor. Möglicherweise leitet das BFG aus § 124b Z 254 letzter Satz EStG eine Auslegung ab, wonach für Pensionsrückstellungen eine eigene 500.000 Euro Grenze normiert worden wäre und daher die Rückstellungszuführungen und die laufenden Gehaltszahlungen im Hinblick auf die 500.000 Euro Grenze nicht zu addieren wären. In diesem Fall würde aber allenfalls § 124b Z 254 letzter Satz EStG verfassungsrechtlichen Bedenken begegnen und keinesfalls § 20 Abs. 1 Z 7

EStG. Mangels eines diesbezüglich gestellten Aufhebungsantrages des BFG erübrigt sich aber nach Ansicht der Bundesregierung das Eingehen darauf.

1.6. Die Bedenken betreffend einen Eingriff in das Recht auf Eigentum

Das antragstellende Gericht hegt Bedenken dahingehend, dass es durch die Maßnahme zu einer exzessiven Gesamtsteuerbelastung komme, wenn man die Belastung auf Ebene des Entgeltzahlers durch die Nichtabzugsfähigkeit mit der steuerlichen Belastung auf Empfängerseite addiere. Auch wenn sich die gesamte Steuerbelastung formell auf Zahler und Empfänger verteile, seien diese Belastungen durch den Sachverhalt inhaltlich verknüpft. Durch die Zusammenrechnung der Körperschaftsteuerbelastung in Höhe von 25 % und der Besteuerung beim Empfänger von bis zu 50 % komme es zu einer Gesamtsteuerbelastung von bis zu 75 %, was einen gravierenden Eingriff in das durch Art. 1 des 1. ZPEMRK gewährleistete Recht auf Eigentum nahelege.

Die Bundesregierung vermag diese Bedenken nicht zu teilen. Eine höhere Gesamtsteuerbelastung durch Zusammenrechnung der Belastung bei Empfänger und Geber ist der Systematik von Abzugsverboten im Steuerrecht immanent. Bei einem Abzugsverbot werden die aufwandsseitig nicht abzugsfähigen Beträge in der Regel beim Empfänger besteuert, wenn sie dort (Betriebs)Einnahmen darstellen. Dies ist zwingende Folge des Abzugsverbotes. Würden die Bedenken des BFG zutreffen, wären Abzugsverbote bei diesen Konstellationen schon aus diesem Grund immer unzulässig. Bei solchen Abzugsverboten ergibt sich nämlich regelmäßig eine inhaltliche Verknüpfung auf Sachverhaltsebene, da es zu einem Leistungsaustausch zwischen Zahler und Empfänger kommt. Eine derartige Sichtweise wurde auch vom Verfassungsgerichtshof in jenen Fällen, bei denen bisher Abzugsverbote auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand standen, nicht vertreten (Siehe zB VfGH 29.2.2012, B 945/11 zum Zinsabzugsverbot in § 11 Abs. 1 Z 4 KStG. Auch in diesem Verfahren wurde vom Beschwerdeführer das Argument der exzessiven Gesamtsteuerbelastung vorgebracht, vom VfGH aber offenbar als verfassungsrechtlich unproblematisch angesehen.). In der bisherigen Judikatur des Verfassungsgerichtshofes ist demgemäß auch immer nur dann eine 'Doppelbesteuerung' als verfassungsrechtlich problematisch aufgegriffen worden, wenn diese Doppelbesteuerung bei ein und demselben Steuerpflichtigen eingetreten ist (Siehe bspw. VfGH 30.6.1994, G 101/84 [Prinzip der Einmalbesteuerung bei demselben Abgabepflichtigen], VfSlg. 10.101/1984; 14.3.1986, B 371/85 [Kreis der Abgabepflichtigen ist identisch], VfSlg. 10.827/1986. Auch in der Literatur werden Verstöße gegen das Recht auf Eigentum im Zusammenhang mit unverhältnismäßigen Steuern nur dann angenommen, wenn die Steuern 'konfiskatorische Effekte' haben, den einzelnen Steuerpflichtigen exzessiv belasten und dadurch seine Vermögensverhältnisse grundlegend beeinträchtigen würden, siehe dazu *Korinek in Korinek/Holoubek, Bundesverfassungsrecht, Art. 5 StGG, Rz 41 mwN.*).

Vom BFG wurde darüber hinaus nicht nachvollziehbar dargelegt, aus welchen Gründen das Recht auf Eigentum impliziere, dass bei der Frage einer verhältnismäßigen Steuerbelastung die Besteuerung von zwei unterschiedlichen Personen zusammengerechnet werden müsse. Es gibt, so weit ersichtlich, auch kein Judikat des Verfassungsgerichtshofs, bei dem dieser bei der Beurteilung der Verletzung des Rechts auf Eigentum auf die kumulierte Belastung voneinander vollkommen verschiedener Personen abgestellt hätte.

Auch das vom antragstellenden Gericht herangezogene EGMR-Urteil (EGMR 14.5.2013, 66529/11, N.K.M. gegen Ungarn.) vermag nach Ansicht der Bundesregierung keine andere Beurteilung zu stützen. In dem dg verfahrensgegenständlichen Sachverhalt ging es um die plötzliche (und zunächst auch rückwirkende) Einführung einer besonderen Besteuerung von Abfertigungen und Abfindungen für Beamte. Bestimmte Bezugsteile wurden fortan nicht mehr mit 16 %, sondern mit 98 % besteuert. In Summe führte diese besondere Besteuerung bei der Beschwerdeführerin zu einer Besteuerung der Abfertigung in Höhe von insgesamt 52 %. (Verschärfend kam noch dazu, dass die höher besteuerten Abfertigungen ausschließlich jene betrafen, die an im öffentlichen Dienst beschäftigte Arbeitnehmer geleistet wurden und nach Erlassung des Gesetzes eine große Entlassungswelle im öffentlichen Dienst stattgefunden hat. Offenkundig wollte sich der ungarische Staat durch diese Regelung einen Großteil der Abfertigungszahlungen ersparen.)

Der EGMR prüfte die Beschwerde unter dem Gesichtspunkt der Verhältnismäßigkeit und sah eine Verletzung der durch die EMRK garantierten Grundrechte. In einem ersten Schritt hielt der EGMR fest, dass bei der Erhebung von Steuern den Staaten ein weiter Ermessensspielraum zukommt. Solche Maßnahmen müssen jedoch in einer nicht-diskriminierenden Weise erfolgen und verhältnismäßig sein. In weiterer Folge prüfte der EGMR, ob der Steuersatz von 98 % gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz verstoßen könnte. Zur ungarischen Regelung, die die Abfertigung mit einer Steuer von insgesamt 52 % belastete, führte dazu aus: Der Gerichtshof berücksichtigt in seiner Verhältnismäßigkeitsprüfung, dass der angewandte Steuersatz den für alle anderen Einkünfte – auch für Abfindungen in der Privatwirtschaft – geltenden beträchtlich überstieg. Er prüft jedoch nicht, ob es sich bei der Steuer um eine beschlagnahmende Maßnahme handelt. Im Hinblick auf den Ermessensspielraum, der den Staaten in Steuerangelegenheiten zukommt, kann der geltende Steuersatz als solcher nicht entscheidend sein. (EGMR 14.5.2013, 66529/11 [N.K.M. gegen Ungarn], Rz. 67: '67. In the instant case, the Court takes into consideration in the proportionality analysis that the tax rate applied exceeds considerably the rate applicable to all other revenues, including severance paid in the private sector, without determining in abstracto whether or not the tax burden was, quantitatively speaking, confiscatory in nature. For the Court, given the margin of appreciation granted to States in matters of taxation, the applicable tax rate cannot be decisive in itself, especially in circumstances like those of the present case.')

Den Verstoß im Hinblick auf die Verhältnismäßigkeit sah der EGMR letztendlich darin gelegen, dass sämtliche sonstigen Einkünfte in Ungarn mit 16 % besteuert

werden, die Abfindung der Beschwerdeführerin aber einer Steuerbelastung von 52 % und damit mehr als dem dreifachen unterlag. Besonders im Hinblick darauf, dass Abfertigungen das Ziel der Reintegration in den Arbeitsmarkt verfolgen und für die Zeit der Arbeitslosigkeit eine Unterstützung gewähren sollen, war die plötzlich eingeführte Regelung nicht verhältnismäßig.

Für die Bundesregierung ist es nicht nachvollziehbar, worin das antragstellende Gericht einen Zusammenhang zwischen dem EGMR-Urteil sieht, bei dem der arbeitslosen Beschwerdeführerin ein im Verhältnis zu anderen Einkünften erheblicher Teil einer Abfindung entzogen wurde, die ihr als Überbrückung für existenziell schwierige Zeiten gewährt wurde, und der hier verfahrensgegenständlichen Bestimmung, die ein Abzugsverbot für Gehaltszahlungen von über 500.000 Euro beim Arbeitgeber enthält.

Weder die laufenden Gehaltszahlungen noch Abfertigungen werden auf Ebene des Empfängers durch das Abzugsverbot für Gehälter über 500.000 Euro berührt. Es erfolgt lediglich beim Arbeitgeber eine Kürzung des Betriebsausgabenabzugs, eine Schmälerung der Einkünfte der Gehaltsempfänger findet dadurch jedoch nicht statt.

Der EGMR hat auch nicht ausgesprochen, dass bei einem Abzugsverbot für die Beurteilung der Verhältnismäßigkeit einer Regelung die Steuerbelastung von Geber und Empfänger zusammengerechnet werden müssen; es ging in dem Verfahren überhaupt nicht um ein Abzugsverbot. Ungeachtet der Tatsache, dass die Bundesregierung der Ansicht ist, dass keine Zusammenrechnung der Belastung von Geber und Empfänger stattzufinden hat, hat der EGMR ausgeführt, dass sogar einem Steuersatz von 98 % nicht für sich genommen eine EMRK-Widrigkeit bescheinigt werden könne.

Die Bundesregierung vermag daher nicht zu erkennen, inwieweit das EGMR-Urteil die Bedenken des BFG im Hinblick auf einen Eingriff in das Recht auf Eigentum stützen kann.

Nach Ansicht der Bundesregierung kann es bei der Beurteilung eines Eingriffs in das Recht auf Eigentum im Zusammenhang mit einer unverhältnismäßigen Besteuerung vielmehr nur auf die Steuerbelastung eines einzelnen Steuerpflichtigen ankommen. Für eine Notwendigkeit der Zusammenrechnung der Belastung bei Empfänger und Geber bietet die bisherige VfGH- und EGMR-Judikatur keinen Raum.

1.7. Die Bedenken hinsichtlich der rechtspolitischen Motivation des Gesetzgebers

Nach den Ausführungen des antragstellenden Gerichts sei nicht zu erkennen, dass die 'Einschränkung der Abzugsfähigkeit der Entgelte für bestimmte Arbeits- oder Werkleistungen [...] von [...] sachlichen Überlegungen getragen wäre'. Der Gesetzgeber pönalisieren die Betriebsausgaben offenbar nur deshalb, weil sie eine

bestimmte Höhe überschreiten, deren Begründung sich dem Bundesfinanzgericht aus den parlamentarischen Materialien nicht erschließe.

In diesem Zusammenhang führt das antragstellende Gericht aus, dass die Einschränkung der Abzugsfähigkeit von Gehältern über 500.000 Euro offenkundig ausschließlich vom Gedanken der Kreation neuen Steuersubstrats getragen sei. Begründet wird dies vom antragstellenden Gericht damit, dass die Bundesregierung diese Maßnahme 'nur unter Ziel 2 subsumierte (...), das mit 'Stärkung einiger Gerechtigkeits- und Solidaritätsaspekte des Steuerrechts und Verhaltensänderungen in bestimmten Bereichen' überschrieben ist. Das Ziel sei dann erreicht, wenn im Jahr 2019 (Evaluierungszeitpunkt) das Lohnsteueraufkommen aufgrund der Nichtabzugsfähigkeit von Gehältern über EUR 500.000 im Jahr 2014 und in Folgejahren im Vergleich zum Jahr 2012 bei gleichbleibender Bereitschaft Gehälter über 500.000 € auszuzahlen um 60 Mio € ansteigt.' Daraus sei ersichtlich, dass es nicht darum gehe, eine Verhaltensänderung herbei zu führen, sondern ausschließlich um die Erhöhung des Aufkommens einer ganz bestimmten Steuer. Die Formulierung schränke das Ziel ausschließlich auf Gehälter ein, obwohl auch Werkleistungen betroffen seien und deute damit stark darauf hin, dass es nur um den 'willkürlichen' Willen der Erzielung höherer Steuereinnahmen ohne Beeinflussung des tatsächlichen Lohnniveaus gehe.

Die Bundesregierung vermag sich diesen Ausführungen des antragstellenden Gerichts nicht anzuschließen. Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zu diesem Punkt lauten wie folgt:

'Gehälter, die 500 000 € pro Person im Wirtschaftsjahr übersteigen, sollen vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen werden. Damit wird in die Vertragsfreiheit des Unternehmers nicht eingegriffen, dem es weiterhin frei steht, Gehälter bzw. vergleichbare Aufwendungen über 500 000 € zu bezahlen bzw. zu tätigen. Angesichts der zunehmenden Vergrößerung des Einkommensgefälles im Bereich der Erwerbsbezüge ist es ein gesamtgesellschaftliches Anliegen, dem entgegenzusteuern.'

In der wirkungsorientierten Folgenabschätzung (im Folgenden: WFA) im Vorblatt der Erläuterungen wird folgende Zielerreichung angegeben:

'Das Ziel ist erreicht, wenn im Jahr 2019 (Evaluierungszeitpunkt) das Lohnsteueraufkommen aufgrund der Nichtabzugsfähigkeit von Gehältern über 500.000 € im Vergleich zum Jahr 2012 um 60 Millionen € im Jahr 2014 und in den Folgejahren ansteigt. Dieses Ziel ist dadurch erreicht worden, dass die Bereitschaft, Gehälter über 500.000 € auszuzahlen auch nach dem Jahr 2013 noch bestanden hat, aber im Unterschied zu den Vorjahren die Auszahlung von Gehältern das Gesamtsteueraufkommen insoweit nicht verringert, als diese 500.000 € übersteigen.'

Die Ausführungen des antragstellenden Gerichts, aus den Angaben in der WFA leuchte klar hervor, dass es bei der Maßnahme der Abzugsbeschränkung nicht um eine Lenkungsmaßnahme, sondern ausschließlich um die Erhöhung des Aufkommens einer ganz bestimmten Steuer gehe, lassen völlig außer Betracht,

dass die WFA die Zielevaluierung legislativer Maßnahmen verpflichtend vorsieht und diese nur an Hand quantifizierbarer Größen erfolgen kann. Zu berücksichtigen ist, dass der Gesetzgeber mit der Festlegung der 500.000 Euro-Grenze die allgemeine nicht zuletzt auch inflationsbedingte Wertsteigerung nicht berücksichtigt hat und dementsprechend von einer statischen Größe ausgegangen ist. Um die Auswirkungen der Maßnahme auf das Budgetaufkommen darstellen zu können, wurden die Mehreinnahmen seitens des Bundesministeriums für Finanzen geschätzt. Dabei wurde eine jährliche Entgeltsteigerung in Höhe von 5 % unterstellt. Bis zum Jahr 2019 (Evaluierungszeitpunkt) hätte das Mehraufkommen aus dieser Maßnahme bei gleichbleibender Entgeltdynamik bereits über 75 Mio. Euro betragen müssen. Da es sich bei einer verhaltenslenkenden Maßnahme wie der Nichtabzugsfähigkeit von Gehaltsaufwendungen über 500.000 Euro nur um mittel- bis langfristig wirkende Effekte handeln kann, wurde angenommen, dass sich in dem kurzen Zeitraum von fünf Jahren lediglich die bisherige Dynamik bei der Entgeltentwicklung eindämmen lässt, sich darüber hinaus aber in diesem Zeitraum realistischer Weise noch keine starken Veränderungen erkennen lassen werden. Es ist zu erwarten, dass sich das Abzugsverbot in der Praxis kurzfristig hauptsächlich bei Vertragsneuabschlüssen und der Bemessung von Prämien und Boni bei Altverträgen auswirken wird. Die Steuerschätzung des Bundesministeriums für Finanzen berücksichtigte eine de facto Verringerung der Gehälter und Entgelte über 500.000 Euro um über 16 % in den nächsten fünf Jahren.

Das antragstellende Gericht versucht nun, aus einer notwendigerweise verkürzten Zusammenfassung in der WFA einen Beleg dafür zu finden, dass das in den Erläuterungen dargestellte Ziel der Maßnahme – nämlich die Eindämmung der Vergrößerung des Einkommensgefälles – nicht dem tatsächlichen Willen des Gesetzgebers entspreche.

Die Aussage 'dass die Bereitschaft, Gehälter über 500.000 Euro ausbezahlen, auch nach dem Jahr 2013 noch bestanden hat' steht bei richtiger Betrachtung mit der in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage klar formulierten Absicht des Gesetzgebers, eine Verhaltenslenkung anzustreben, überhaupt nicht in Widerspruch. Sie trägt vielmehr dem Umstand Rechnung, dass nicht davon ausgegangen werden kann, dass mit Einführung eines Abzugsverbotes innerhalb kurzer Zeit (bis 2019) überhaupt keine Gehälter über 500.000 Euro mehr gezahlt werden würden. Es wurde erwartet, dass bei der Bemessung von Boni und dem Abschluss von Neuverträgen sowie möglichen Änderungen von Altverträgen das Abzugsverbot dahingehend Wirkungen entfaltet, dass jener Teil der Entgelte, der 500.000 Euro übersteigt, im Sinne des beabsichtigten Lenkungseffektes so niedrig wie möglich gehalten werden wird, um den Belastungen des Abzugsverbotes entgegen zu wirken. Dem trägt die Darstellung des aus der Maßnahme erwarteten Steuer Mehraufkommens von (lediglich) 60 Mio. Euro pro Jahr Rechnung, das unter Berücksichtigung der Entgeltsteigerungen der nächsten fünf Jahre, im Vergleich dazu bei einem Unterbleiben der Maßnahme, mit 75 Mio. Euro veranschlagt wurde.

Die Schätzung eines über den Evaluierungszeitraum gleichbleibenden Steueraufkommens bildet nach Ansicht der Bundesregierung keine valide Grundlage für den Rückschluss, dass das Motiv des Gesetzgebers für die Abzugsbeschränkung ausschließlich vom Gedanken der Kreation neuen Steuersubstrates getragen wäre. Dies würde mit einer seriösen Steuerschätzung, die selbstverständlich Inflationwirkungen und Gehaltssteigerungen berücksichtigen muss, nicht im Einklang stehen. Wie bereits ausgeführt, ergibt sich aus dem Abzugsverbot ein steuerliches Mehraufkommen, von dem realistischer Weise nicht angenommen werden kann, dass es im Evaluierungszeitraum deshalb nicht entstehen würde, weil ab Inkrafttreten der Regelung überhaupt keine Gehälter über 500.000 Euro mehr gezahlt würden. Der beabsichtigte Lenkungseffekt ist nach Ansicht der Bundesregierung in diesem relativ kurzen Zeitraum vielmehr dann erreicht, wenn es zu keinem weiteren Anstieg und somit vor dem Hintergrund der stetig steigenden (nominellen) Wertentwicklung (real) nicht bloß zu einem Stagnieren sondern sogar zu einem leichten Abwärtstrend in der Gehaltsentwicklung führt. Im Evaluierungszeitpunkt 2019 wird bei einer Maßnahme mit einem weiten Wirkungshorizont gerade im Lichte des angestrebten Lenkungseffektes lediglich ein Abwärtstrend bemerkbar werden können, der sich in der quantitativen Größe des angenommenen Steuermehraufkommens widerspiegelt.

Die ausschließliche Bezugnahme auf Gehälter in der Zielformulierung der WFA (und nicht auch auf Entgelte für vergleichbar organisatorisch eingegliederte Personen) ist nur eine verkürzte Darstellung der Maßnahme und bedeutet keineswegs, dass der Gesetzgeber in Wahrheit nur Arbeitnehmer vor Augen hatte. Gemeint ist bei richtiger Betrachtung natürlich der gesamte von der Maßnahme erfasste Lohnaufwand im weitesten Sinn, somit auch Entgelte für vergleichbar organisatorisch eingegliederte Personen. Insoweit das antragstellende Gericht einen Beleg für seine Annahme darin zu erblicken glaubt, dass ausschließlich fiskalische Motive den Gesetzgeber geleitet hätten und als ein Indiz dafür heranzieht, dass in der Zielformulierung eine Erhöhung des Lohnsteueraufkommens angesprochen sei, ist darauf hinzuweisen, dass es sich dabei um ein offenkundiges Versehen handelt. Von der Maßnahme ist das Lohnsteueraufkommen nämlich nicht betroffen, da es ausschließlich um ein Betriebsausgabenabzugsverbot geht, das sich im Einkommensteuer- oder Körperschaftsteueraufkommen niederschlägt.

Seitens der Bundesregierung kann daher die Ansicht des BFG nicht geteilt werden, dass der Gesetzgeber mit dieser Maßnahme lediglich ein Mehraufkommen generieren wollte. Bei richtiger Betrachtung werden die Ausführungen in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage über die Absicht des Gesetzgebers durch die WFA in keiner Weise unterlaufen, sondern bestätigt.

1. Die Bedenken gegen § 124b Z 253 lit. b EStG als pauschale Vorauszahlungsbestimmung

Das BFG erhebt – im Lichte der Ausführungen in VfSlg. 16.590 - 16.727/2002 (VfGH 29.6.2002, G 11/02-G318/02.) (im Folgenden: 16.590/2002) – verfassungs-

rechtliche Bedenken gegen § 124b Z 253 lit. b EStG und damit auch gegen § 26c Z 50 zweiter Satz KStG, weil

a) die der Regelung inhärente Durchschnittsbetrachtung verfassungswidrig sei und

b) die in einer administrativen Vereinfachung zu sehende Rechtfertigung für eine Pauschalregelung überhaupt fehle.

1.1. Das Erkenntnis VfSlg. 16.590/2002

Mit dem Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl. I Nr. 142/2000, wurde eine Regelung (§ 121 Abs. 5 Z 2 EStG) geschaffen, durch die ua verschiedene einschränkende Maßnahmen im Bereich der Gewinnermittlung vorgenommen worden sind (etwa Auslaufen des Investitionsfreibetrages, Verringerung des AfA-Satzes bei Betriebsgebäuden, Kürzung des steuerlich zulässigen Rückstellungsausmaßes auf 80%) und es in weiterer Folge zu pauschalen Anhebungen von Vorauszahlungen kam. Der Verfassungsgerichtshof hat diese Regelung mit der Begründung aufgehoben, dass sie nicht berücksichtige, in welchem Maß unterschiedliche Einkunftsarten und unterschiedliche Gewinnermittlungsarten von den verschiedenen Maßnahmen betroffen sind, da die Regelung – lediglich nach der Höhe der bisherigen Vorauszahlungen differenzierend – alle veranlagten Einkommensteuerpflichtigen unterschiedslos treffe. Der Gerichtshof hat in diesem Erkenntnis die Ansicht der Bundesregierung geteilt, dass eine individuelle Berechnung (Schätzung) der angemessenen Erhöhung der Vorauszahlungen im Einzelfall aus administrativen Gründen nicht möglich sei. Er hat zu erkennen gegeben, dass

- eine Vorauszahlungsregelung unsachlich sei, wenn sie nicht mehr zu einer zeitnahen Steuerentrichtung nach Maßgabe der (voraussichtlichen) tatsächlichen Verhältnisse führt,
- eine gewisse Typisierung unvermeidlich sei und daher in Kauf genommen werden müsse, diese aber nicht über das Ausmaß der Anerkennung unvermeidlicher Unschärfen hinausgehen dürfe.

Die damit abgesteckten Grenzen erzeugen ein Spannungsfeld, weil grundsätzlich zulässige administrative Erleichterungen zwangsläufig Unschärfen mit sich bringen. Derartige Unschärfen dürfen aber von den voraussichtlich tatsächlichen Verhältnissen nicht in einem Ausmaß abweichen, dass letztlich eine nicht mehr hinnehmbare Belastung darstellt. Dementsprechend muss für die Frage der Verfassungskonformität abgewogen werden, ob sich die einer pauschalen Vorauszahlungsregelung zu Grunde liegende typisierende Betrachtung (noch) im Rahmen dessen bewegt, was als unvermeidliche Unschärfe in Kauf genommen werden muss oder aber darüber hinausgeht.

Der vom Verfassungsgerichtshof im damaligen Verfahren in Prüfung gezogene § 121 Abs. 5 Z 2 EStG sah eine pauschale Anhebung der Vorauszahlungen vor, die einzig nach der Höhe des nach § 45 EStG zu ermittelnden Vorauszahlungsbetrages differenzierte, ohne jedoch zu berücksichtigen, in welchem Ausmaß die gesetzlich vorgesehenen Einschränkungen im jeweiligen konkreten Fall in der Bemessungsgrundlage für die Vorauszahlungen Niederschlag finden. Diese allzu grob vereinfachende Methode hat der Verfassungsgerichtshof als außerhalb jenes verfassungsrechtlich zulässigen Rahmens stehend qualifiziert, der als Ergebnis einer vereinfachenden Typisierung (noch) in Kauf genommen und damit sachlich gerechtfertigt werden kann.

Die nun zu beurteilende Regelung des § 124b Z 253 lit. b EStG unterscheidet sich allerdings in Bezug auf den der administrativen Vereinfachung geschuldeten 'Unschärfegehalt' von der seinerzeitigen Regelung des § 121 Abs. 5 Z 2 EStG erheblich. Die Bundesregierung erachtet die gegenständliche Regelung, wie im Folgenden ausgeführt wird, nicht als unsachlich.

Bevor dazu und zu den vom BFG im einzelnen vorgebrachten Argumente eingegangen wird, erlaubt sich die Bundesregierung darzulegen, welche Gesichtspunkte ihrer Meinung nach der konkret erfolgten Ausgestaltung der Pauschalregelung zu Grunde liegen.

1.2. Rechtspolitischer Hintergrund für die Ausgestaltung des § 124b Z 253 lit. b EStG 1988 bzw. § 26c Z 50 zweiter Satz KStG

§ 124b Z 253 lit. b EStG ist erkennbar auf Fälle zugeschnitten, in denen die bei der Finanzverwaltung gespeicherten (Lohnzettel)Daten als Grundlage für die Vorauszahlungsanpassung herangezogen werden sollen. Durch die EDV-gestützt durchführbare Verknüpfung von Arbeitnehmern mit Bruttobezug von mehr als 500.000 Euro und entsprechendem Arbeitgeber kann der Vollzugsaufwand gering gehalten werden. Bei Unternehmern, die schon bisher Arbeitnehmer mit einem Bruttobezug von mehr als 500.000 Euro beschäftigt haben, kann davon ausgegangen werden, dass sie von der ab 2014 vorgesehenen Abzugsbeschränkung betroffen sind. Mit dieser fallspezifisch ausgestalteten Anknüpfung an konkrete Verhältnisse aus der Vergangenheit nimmt der Gesetzgeber eine auf die konkreten Verhältnissen des Einzelfalles abstellende Differenzierung vor und trägt somit den sich aus dem Erkenntnis VfSlg. 16.590/2002 ergebenden verfassungsrechtlichen Vorgaben Rechnung.

Der Fall des Vorliegens eines Dienstverhältnisses zum Vorauszahlungspflichtigen stellt zweifellos den Hauptanwendungsfall für eine zulässige Anpassung der Vorauszahlungen dar. Für andere Sachverhaltskonstellationen (etwa Personalgehaltungsvergütungen, Personengesellschaften) lässt sich die EDV der Finanzverwaltung für die Bearbeitung potentiell betroffener Fälle sowohl hinsichtlich Fallauswahl als auch Fallbearbeitung entweder gar nicht oder nur sehr begrenzt nutzbar machen.

Indem der Gesetzgeber derartige Fälle nicht erfasst, trifft der Abgabengläubiger eine bewusste Abwägung dahingehend, Fälle mit vergleichsweise hohem Bearbeitungsaufwand bei vergleichsweise geringem fiskalischem Ertrag (Es handelt sich nur um einen Zinseffekt.) im Rahmen der Spezialregelung des § 124b Z 253 lit. b EStG unberücksichtigt zu lassen. Dabei handelt es sich im Verhältnis zu den von der Regelung erfassten Fällen um eine erheblich geringere Anzahl, wie im Folgenden dargestellt wird.

Die Vermeidung eines hohen administrativen Aufwandes ist Kernanliegen einer typisierenden und pauschalen Regelung. Im Rahmen von Pauschalierungen ist es zulässig, typische Sachverhaltskonstellationen zur Grundlage der Regelung zu machen und dabei Ausnahmefälle nicht zu erfassen (Vgl. VfSlg. 11.615/1988 mwN oder VfSlg. 10.455/1985; VfSlg. 11.616/1988; VfSlg. 18.549/2008.). Angesichts knapper Ressourcen der Finanzverwaltung und dem sich daraus ergebenden Gebot, bei der Gesetzgebung verwaltungsökonomische Gesichtspunkte besonders zu beachten, ist es daher nach Ansicht der Bundesregierung grundsätzlich gerechtfertigt, wenn der Gesetzgeber in der Auswahl der betroffenen Fälle aus Gründen der Verwaltungsökonomie Unschärfen in Kauf nimmt, solange diese nicht dazu führen, dass die Regelung in einer Gesamtbetrachtung unsachlich wird.

1.3. Die Bedenken des BFG zu § 124b Z 253 lit. b EStG im Einzelnen

1.3.1. Keine Aliquotierung

Das BFG erblickt eine Unsachlichkeit darin, dass der auf § 124b Z 253 lit. b EStG gestützten Vorauszahlungsanpassung der Lohnaufwand eines gesamten (zwölf Monate umfassenden) Wirtschaftsjahres zu Grunde gelegt werde, während die Abzugsbeschränkung selbst erst auf Aufwendungen anzuwenden sei, die nach dem 28. Februar 2014 anfallen. Die Bedenken des BFG gehen damit dahin, dass ein zwölf Monate umfassender Lohnaufwand im Rahmen der Vorauszahlungen gewinnerhöhend berücksichtigt werde, während im Jahr 2014 nur 10/12 des dieses Jahr betreffenden (Lohn)Aufwandes von der Kürzung betroffen seien. Für das BFG ist die Regelung unsachlich, weil sie zu pauschal eine Steuerbelastung auferlege, die der zu erwartenden nicht entspreche.

Diese Argumentation greift nach Ansicht der Bundesregierung zu kurz: Das BFG berücksichtigt mit diesem Vorbringen nicht, dass Vorauszahlungen stets für ein bestimmtes Jahr und die Folgejahre festgesetzt werden. So auch hier: Der auf § 26c Z 50 zweiter Satz KStG iVm § 124b Z 253 lit. b EStG gestützte Bescheid wurde für das Jahr 2014 und die Folgejahre erlassen. Ein Vorauszahlungsbescheid bleibt im Zeitverlauf stets so lange im Rechtsbestand, als er nicht durch einen späteren Bescheid ersetzt wird. Dafür kann entweder eine nachfolgende Veranlagung (§ 45 Abs. 1 EStG) oder aber ein entsprechender Antrag (§ 45 Abs. 4 EStG) die Grundlage bilden.

Eine Einkommen-/Körperschaftsteuerveranlagung erfolgt stets nach Ablauf des Veranlagungszeitraumes (Kalenderjahr, § 39 EStG). Da die Regelung des § 124b Z 253 lit. b EStG auf Veranlagungen bis 2013 Bezug nimmt, ergibt sich, dass erstmals eine Vorauszahlungsfestsetzung auf Grundlage einer Veranlagung 2014 nicht mehr vom Anwendungsbereich der Regelung erfasst ist.

Eine Einkommen-/Körperschaftsteuerveranlagung findet auf Grundlage einer Abgabenerklärung statt. § 134 BAO sieht u.a. vor, dass die Abgabenerklärungen für die Einkommensteuer und die Körperschaftsteuer bis zum Ende des Monats April jeden Folgejahres einzureichen sind; bis Ende Juni sind sie dann einzureichen, wenn die Übermittlung elektronisch erfolgt. Diese Fristen können vom Bundesminister für Finanzen allgemein und von der Abgabenbehörde auf begründeten Antrag hin im Einzelfall erstreckt werden.

Da die Abgabenerklärung 2014 somit nicht vor Beginn des Jahres 2015 eingebracht werden kann, ist bei realistischer Einschätzung auch noch ein Teil des Jahres 2015 von der Vorauszahlungsanpassung betroffen. Dabei muss nach Ansicht der Bundesregierung mitberücksichtigt werden, dass es auf Grund einer vom Bundesminister für Finanzen allgemein zuerkannten Möglichkeit zur Fristerstreckung (Sog. 'Quotenfälle'.) in der Praxis regelmäßig zutrifft, dass Abgabenerklärungen erst im zweitfolgenden Jahr (bis längstens 30. April) eingereicht werden. Wird davon gegenständlich Gebrauch gemacht, ist jedenfalls noch das gesamte Kalenderjahr 2015 von einem auf Grundlage der gegenständlichen Bestimmung erlassenen Vorauszahlungsbescheid für 2014 und die Folgejahre betroffen.

Erfahrungen aus der Vergangenheit zeigen, dass die Hauptanzahl der von der gegenständlichen Bestimmung nun erfassten Steuerpflichtigen (idR Großunternehmen) ihre Steuererklärungen bisher auf Grund einer zuerkannten Fristerstreckung für die betreffenden Veranlagungszeiträume vielfach erst im übernächsten Kalenderjahr abgegeben haben.

Dementsprechend wirkt in solchen Fällen die für 2014 und die Folgejahre festgesetzte Vorauszahlung jedenfalls auch noch im Jahr 2015. Dieses Jahr ist aber von der nur auf das Jahr 2014 bezogenen zeitlichen Beschränkung des Abzugsverbotes nicht (mehr) erfasst, sodass der gesamte Lohnaufwand dieses Jahres von der Kürzung betroffen ist. Wird somit die Abgabenerklärung 2014 von einer Körperschaft auf Grund einer Fristverlängerung erst im Jahr 2016 abgegeben und dementsprechend erst im Jahr 2016 die Veranlagung für das Jahr 2014 durchgeführt, wird auf Grundlage einer erfolgten Veranlagung ein neuer Vorauszahlungsbescheid für 2016 (unter Umständen nach zeitlicher Lage der Veranlagung im Jahr 2016 erst für 2017) und die Folgejahre erlassen. In derartigen Fällen hat der auf Grundlage des § 124b Z 253 lit. b EStG erlassene Vorauszahlungsbescheid auch im Jahr 2015 Wirkung entfaltet.

Mit anderen Worten: Berücksichtigt man den in der Praxis bei den typischerweise betroffenen Unternehmen weit verbreiteten Umstand, dass ein Vorauszahlungsbescheid nicht nur im ersten Jahr wirkt, für das er erlassen wird, son-

dern auf Grund einer erst im übernächsten Jahr durchgeführten Veranlagung auch noch im Folgejahr, dann greift die Argumentation des BFG, die offensichtlich nur das Jahr 2014 in den Blick nimmt, zu kurz. Für das Jahr 2015 trifft es nicht (mehr) zu, dass nur 10/12 des Lohnaufwandes dieses Jahres von der Kürzung betroffen sind.

Wenn daher in einer realitätsgerechten Betrachtung von der Wirksamkeit des Vorauszahlungsbescheides für die Jahre 2014 und 2015 ausgegangen wird, dann besteht – bezogen auf einen 24 Monate umfassenden Wirkungszeitraum – lediglich hinsichtlich des Lohnaufwandes für zwei Kalendermonate (Jänner und Februar 2014) eine Unschärfe; das entspricht 8,33% des gesamten Lohnaufwandes der Jahre 2014 und 2015. Umgekehrt bedeutet das, dass 91,6% des Lohnaufwandes dieser beiden Jahre von der Abzugsbeschränkung erfasst sind.

Im Lichte dessen erscheint es nach Ansicht der Bundesregierung nicht unsachlich, wenn der Gesetzgeber – bezogen auf einen realitätsgerecht ausgemessenen Wirkungszeitraum des Vorauszahlungsbescheides von zwei Jahren – der Vorauszahlungsanpassung 100% des Lohnaufwandes des letztveranlagten Jahres für einen Zeitraum zu Grunde legt, in dem der Lohnaufwand zu 91,6% von der Abzugsbeschränkung betroffen ist. Denn es muss zudem berücksichtigt werden, dass in Anwendung der gegenständlichen Regelung vielfach nicht die aktuellsten Lohnzetteldaten herangezogen werden können. Die Tatsache, dass erfahrungsgemäß Veranlagungen, insbesondere solche die große Unternehmen betreffen, erst im übernächsten Jahr erfolgen, führt nämlich bei Anwendung des § 124b Z 253 lit. b EStG dazu, dass regelmäßig nicht der Lohnaufwand berücksichtigt wird, der sich aus den aktuellsten Lohnzetteln, nämlich für 2013, ergibt. Ist das letztveranlagte Jahr zB das Jahr 2012, ist nach § 124b Z 253 lit. b EStG daher der im Lohnzettel für 2012 ausgewiesene Bezug maßgebend.

Da bei sachgerechter Einschätzung davon ausgegangen werden muss, dass im Bereich der vom Abzugsverbot betroffenen (Lohn)Aufwendungen bis zum Jahr 2014 Gehaltssteigerungen eingetreten sind, führt nach Ansicht der Bundesregierung die Regelung in einem realistisch angenommenen Wirkungszeitraum der Vorauszahlungsregelung nicht dazu, dass – wie das BFG vermeint – durch die Regelung eine Steuer auferlegt werde, die der voraussichtlich zu erwartenden in einer Weise nicht (mehr) entspreche, dass darin eine verfassungswidrige Unsachlichkeit erblickt werden muss (Bei überdurchschnittlich hohen [Manager]Bezügen haben empirische Untersuchungen ergeben, dass diese im Beobachtungszeitraum 2003 bis 2013 um 137,5% gestiegen sind, während das Medianeinkommen um lediglich 21,8% und der ATX um lediglich 64,8% zugenommen haben [Quelle: Vorstandsvergütungen in den ATX-Unternehmen 2013/2014, AK Wien]).

1.3.2. Keine Berücksichtigung eines abweichenden Wirtschaftsjahres

Das BFG verortet eine weitere Unsachlichkeit darin, dass die Pauschalberechnung die 'konkrete Tatsache eines abweichenden Wirtschaftsjahres im Vorauszahlungskalenderjahr außer Acht' lasse. Das BFG meint damit, es sei unsachlich, dass die Vorauszahlungsregelung auch Fälle erfassen könnte, bei denen das bei der Veranlagung 2014 zu erfassende Wirtschaftsjahr vor dem 1. März endet (Bilanzstichtag bis 28.2.2014). In diesen Fällen sei das Unternehmen im Jahr 2014 von der Einschränkung nicht betroffen, eine Vorauszahlungserhöhung somit nicht gerechtfertigt.

Mit diesem Vorbringen lässt das BFG die Tatsache außer Acht, dass die Regelung ja erkennbar gerade Fälle eines Regelwirtschaftsjahres (Bilanzstichtag 31.12.) erfasst. Ausgehend vom typischen Normalfall, dass bei einem Regelwirtschaftsjahr vor 2014 ein solches auch im Jahr 2014 gegeben sein wird, sind die Bedenken des BFG gerade nicht gerechtfertigt. Im Lichte der Ausgestaltung des § 124b Z 253 lit. b EStG wäre die vom BFG dargestellte Konstellation eine solche, in der in dem der Basisvorauszahlung zugrunde liegenden Veranlagungszeitraum ein Regelwirtschaftsjahr gegeben war, dieses aber danach auf ein abweichendes Wirtschaftsjahr mit Bilanzstichtag vor dem 1.3.2014 umgestellt wurde. Es liegt auf der Hand, dass es sich dabei – wenn es derartige Konstellationen überhaupt geben sollte – nur um eine verschwindende Minderheit von Fällen handeln kann, die der Gesetzgeber in typisierender Betrachtungsweise außer Acht lassen konnte.

1.3.3. Keine Berücksichtigung von Werkleistungen, Überlassungen und Aufwendungen iSd § 20 Abs. 1 Z 8 EStG

Das BFG erblickt weitere Bedenken darin, dass einerseits (nicht in einem Lohnzettel ausgewiesene) Werkleistungsvergütungen für organisatorisch vergleichbar wie Dienstnehmer eingegliederte Personen und andererseits 'die von § 20 Abs. 1 Z 8 umfassten Aufwendungen', worunter etwa Dotierungen von Abfertigungsrückstellungen verstanden werden sollen, nicht vom Abzugsverbot erfasst seien.

Würden die diesbezüglichen Bedenken des BFG zutreffen, so wäre eine vollzugsvereinfachende Regelung geradezu unmöglich. Die Untersuchung, ob Werkleistungsvergütungen in der Vergangenheit in einem 500.000 Euro übersteigendem Ausmaß geleistet wurden, lässt sich ohne konkrete Untersuchung der Gewinnermittlung jedes Einzelfalles nicht bewerkstelligen. Es lässt sich diesbezüglich auch keine EDV-unterstützte Vorselektion von für die Anpassung in Betracht kommenden Fällen durchführen, weil derartige Daten elektronisch nicht zur Verfügung stehen. Das Finanzamt müsste – um in der Diktion des BFG zu bleiben – jeden einzelnen Unternehmensakt 'in die Hand nehmen', um zu erheben, ob sich auf Grund ausbezahlter Werkleistungsvergütungen ein Anpassungsbedarf ergibt. Gleiches gilt für die Prüfung, ob in der Vergangenheit Abfertigungsrückstellungen gebildet worden sind und deshalb ein Grund dafür gegeben sein könnte, dass sich aus der Neuregelung Beschränkungen hinsichtlich der Dotierung der Abfertigungsrückstellung ab 2014 ergeben.

Dazu kommt, dass der Vorwurf des BFG bei realistischer Schätzung nur eine relativ geringe Anzahl von Fällen betreffen kann: Denn die Anzahl der Personen, die außerhalb eines Dienstverhältnisses von der Beschränkung erfasst sein können, nämlich auf Grundlage einer Personalgestellung tätige Personen, ist in Relation zu echten Dienstnehmern wohl als sehr gering einzustufen. Gleiches trifft aber auch auf Unternehmen zu, bei denen bestehende Abfertigungsrückstellungen einen Grund für eine Berücksichtigung höherer Vorauszahlungen im Jahr 2014 rechtfertigen können. Abfertigungsrückstellungen für (arbeitsrechtliche) Dienstnehmer, zB GmbH-Geschäftsführer, können seit dem Wirksamwerden des Betrieblichen Mitarbeiter- und Selbständigenvorsorgegesetzes – BMSVG, BGBl. I Nr. 100/2002, nur mehr solche Dienstnehmer betreffen, bei denen das Dienstverhältnis vor dem 1.1.2002 abgeschlossen wurde. Und selbst in diesen Fällen sind nur solche Unternehmer betroffen, die nicht von der begünstigten Auflösung der Abfertigungsrückstellung gemäß § 124b Z 68 EStG im Jahr 2002 oder 2003 Gebrauch gemacht haben. Diese Bestimmung sah eine sehr attraktive steuerliche Förderung der Auflösung von Abfertigungsrückstellungen in den Jahren 2002 oder 2003 vor, weil sie im Ergebnis bewirkt, dass der gesamte Aufwand aus der Abfertigungsrückstellung neben dem Aufwand aus der Auszahlung der Abfertigung erhalten bleibt und sich insoweit doppelt steuermindernd auswirkt. Es ist daher naheliegend, dass es diesbezüglich nicht mehr viele Fälle geben wird, in denen eine vorhandene Abfertigungsrückstellung Grundlage für eine Änderung im Zusammenhang mit der Neuregelung sein kann. Im Ergebnis können nur (arbeitsrechtliche) Dienstnehmer aus (vor dem 1.1.2002 abgeschlossenen) 'Altverträgen' sowie Vorstände einer Aktiengesellschaft, die arbeitsrechtlich nicht als Dienstnehmer anzusehen sind, betroffen sein.

Nach Ansicht der Bundesregierung ist daher auch diesen Bedenken des BFG entgegen zu halten, dass der Gesetzgeber noch nicht den Rahmen des verfassungsrechtlich Zulässigen überschreitet, wenn er diese Fallkonstellationen im Interesse der Vollzugsvereinfachung außer Betracht gelassen hat.

1.3.4. Keine Berücksichtigung von im Wege von Feststellungsverfahren (§ 188 BAO) festgestellten Ergebnissen

§ 124b Z 253 lit. b EStG normiert mit seinem letzten Satz, dass eine Anpassung von Vorauszahlungen insoweit nicht in Betracht kommt, als im Rahmen eines Feststellungsverfahrens ein 500.000 Euro übersteigender Lohnaufwand wirksam geworden ist. Dadurch ergibt sich nach Ansicht des BFG, dass Steuerpflichtige, die selbst Dienstnehmer beschäftigen, gegenüber solchen in unsachlicher Weise benachteiligt seien, bei denen sich der 500.000 Euro übersteigende Lohnaufwand im zugewiesenen Ergebnisanteil auswirkt und damit nur mittelbar die Höhe der Steuer des Beteiligten beeinflusst. Das BFG sieht (auch) hier 'administrative Schwierigkeiten' nicht als ausreichende Begründung an, weil die Finanzverwaltung 'die Lohnzettel bei Personengesellschaften in gleicher Form auswerten kann, wie sie dies auch bei Einzelunternehmern und Körperschaften vermag'.

Auch diesbezüglich ist aus Sicht der Bundesregierung einzuwenden, dass hinsichtlich der Bearbeitungsintensität die Berücksichtigung eines Lohnaufwandes, der sich über eine Gewinn tangente mittelbar auf die Steuer des Beteiligten auswirkt, in keiner Relation zu den Fallkonstellationen steht, bei denen das Dienstverhältnis unmittelbar den Vorauszahlungsverpflichteten selbst betrifft. Es trifft zwar zu, dass die Finanzverwaltung Lohnzettel dem betreffenden Arbeitgeber auch dann zuordnen kann, wenn dieser eine Personengesellschaft ist. Es besteht allerdings keine Möglichkeit, die es erlauben würde, die sich aus der Aufwandskürzung beim jeweiligen Beteiligten ergebende Änderung des Ergebnisanteils automationsunterstützt dem zuständigen Finanzamt des betroffenen Beteiligten zur Verfügung zu stellen. Damit erfordert aber eine Mitberücksichtigung derartiger Verhältnisse einen unvergleichlich höheren Bearbeitungsaufwand, der noch dadurch verstärkt wird, dass sich die Zuständigkeit zur Durchführung des Feststellungsverfahrens mit der Zuständigkeit zur Durchführung des Besteuerungsverfahrens des jeweils Beteiligten nur in den seltensten Fällen deckt. (Gemäß § 15 Abs. 1 Z 1 iVm § 21 Abs. 2 Z 4 des Abgabenverwaltungsorganisationsgesetzes – AVOG 2010 ist nämlich das Betriebsfinanzamt der Personengesellschaft für die Feststellung betrieblicher Einkünfte (§ 188 BAO) zuständig, während für die Erhebung der Einkommensteuer gemäß § 20 Abs. 2 Z 1 AVOG 2010 das Wohnsitzfinanzamt des Beteiligten und für die Erhebung der Körperschaftsteuer gemäß § 15 Abs. 1 Z 1 iVm § 21 Abs. 2 Z 1 AVOG 2010 das Betriebsfinanzamt der beteiligten Körperschaft zuständig ist.) Bestehen aber verschiedene Zuständigkeiten, betrifft eine allenfalls durchzuführende Vorauszahlungsanpassung zwei unterschiedliche Verfahren, die regelmäßig in die Zuständigkeit verschiedener Finanzämter fällt.

Es mag zutreffen, dass es Fallkonstellationen geben mag, in denen auch Beteiligte einer Personengesellschaft einer Erhöhung der Vorauszahlungen unterworfen werden könnten, weil sich die Anpassung des Lohnaufwandes bei der Personengesellschaft mittelbar auf den Ergebnisanteil auswirkt. Nach Ansicht der Bundesregierung muss aber auch hier bei der Beurteilung der Frage, ob der Gesichtspunkt der Vollzugsvereinfachung die unterschiedliche Behandlung ausreichend zu rechtfertigen vermag, in Rechnung gestellt werden, dass bei einer realistischen Abschätzung die nicht erfassten Fälle im Verhältnis zu den von der Regelung betroffenen Fällen relativ gering sind. Zudem würde ihre Mitberücksichtigung einen Vollzugsaufwand mit sich bringen, der insbesondere auch durch die erforderliche Einbindung verschiedener Behörden mit demjenigen nicht vergleichbar ist, der sich durch das Abstellen auf ein Dienstverhältnis mit dem Vorauszahlungspflichtigen ergibt. Dementsprechend bewegt sich nach Ansicht der Bundesregierung auch diesbezüglich die angestrebte Vollzugsvereinfachung in Bezug auf die in sachgerechter Weise erfassten Fälle nicht außerhalb des verfassungsrechtlich Zulässigen.

1.3.5. Keine Sanierung durch § 45 Abs. 4 EStG 1988

Das BFG bringt vor, dass es für die Frage der sachlichen Rechtfertigung auch keine Bedeutung haben könne, dass es dem Betroffenen offen steht, auf Grundlage eines auf § 45 Abs. 4 EStG gestützten Antrages eine nach § 124b Z 253 lit. b

EStG erfolgte Anpassung wieder rückgängig zu machen. Da nach Ansicht der Bundesregierung jedoch die angefochtene Regelung der Steuervorzahlung ohnehin verfassungskonform ist, bedarf es dazu keiner weiteren Ausführungen.

2. Zum Vorwurf einer mangelnden administrativen Vereinfachung

Für das BFG bestehen 'ganz generell Bedenken, dass eine konkrete und individuellere Berechnung (Schätzung) einer angemessenen Erhöhung aus administrativen Gründen unmöglich sein sollte.' Das Gesetz zwingt die Finanzämter 'von vornherein zu intensiveren Ermittlungen', die jedenfalls durchzuführen seien, weil sie 'die Körperschaftsteuer 2012 von vornherein neu berechnen' müssen und dabei 'sowieso den Akt zur Hand nehmen' müssen. Es sei in den meisten Fällen 'von vornherein ein intensives Aktenstudium und deshalb ein allfälliges Vorhalteverfahren erforderlich.' Das Auseinanderfallen des Betriebsausgabenabzuges bei der Gewinnermittlung (Aufwandsprinzip) einerseits und des Ausweises im Lohnzettel (Zuflussprinzip) andererseits mache nach Ansicht des BFG ein Ermittlungsverfahren notwendig, weil sich Aufwand und Zufluss nur selten exakt decken.

Das BFG meint schließlich, dass die nunmehrige pauschale Methode aufwändig sei, und eine 'der Realität näher kommende Berücksichtigung der oben aufgezeigten Umstände damit nur mehr eines unwesentlich höheren Verwaltungsaufwandes bedürfe.' Die Tatsache, dass nach Ansicht des BFG der Gesetzgeber die Anzahl der betroffenen Fälle (ca. 1.000 Personen) nur sehr gering einschätze, sodass sich nur eine sehr überschaubare Anzahl an Fällen pro Finanzamt und damit ein überblickbarer Verwaltungsaufwand ergebe, könne 'nicht als Begründung für eine so große Pauschalberechnung' dienen. Dies umso mehr, als die Finanzämter 'mittlerweile über umfangreiche EDV-Unterstützungsmaßnahmen verfügen, die den administrativen Mehraufwand durch realitätsnahe Ermittlungs- und Berechnungsmethoden verringern helfen können.'

Nach Ansicht der Bundesregierung sind die Einwände weitgehend unsubstantiiert und entsprechen nicht der Realität. Wie bereits unter Punkt 2.2. ausgeführt, ist die Regelung von der Zielsetzung einer Vollzugserleichterung getragen. Sie wird dieser auch gerecht: Den Finanzämtern wurden durch EDV-Verknüpfung der Lohnzetteldaten mit den maßgebenden Arbeitgebern Listen der betroffenen Fälle zur Verfügung gestellt. Bei Ermittlung des Vorauszahlungsbetrages war dann von dem Gewinn des Regelwirtschaftsjahres auszugehen, der für die bisherige Vorauszahlungsfestsetzung herangezogen worden ist. Dieser Gewinn war um den Betrag/die Summe der Beträge zu erhöhen, um den für einen/mehrere Arbeitnehmer der maßgebende Wert aus dem Lohnzettel den Betrag von 500.000 Euro überstiegen hat. Der so adaptierte Gewinn wurde zur Grundlage für die Anpassung der Vorauszahlungen genommen.

Dass sich die Fallbearbeitung auf dieser Grundlage relativ zügig durchführen ließ, beweist allein die Tatsache, dass die Finanzämter auf Grundlage des § 124b Z 253

lit. b EStG erlassene Bescheide in einer konzertierten Aktion in einem Zeitraum von etwa drei Wochen im Mai dieses Jahres durchgeführt haben, um auf Ebene der Finanzverwaltung die betroffenen Steuerpflichtigen im Hinblick auf die für ein etwaiges Verfahren beim Verfassungsgerichtshof bedeutsame Anlassfallwirkung möglichst gleich zu behandeln.

Es ist für die Bundesregierung daher nicht nachvollziehbar, aus welchen Gründen für die Anwendung des § 124b Z 253 lit. b EStG 1988 ein intensives Aktenstudium und ein allfälliges Vorhalteverfahren erforderlich sein sollten. Gleiches trifft auch für die Feststellung des BFG zu, es wäre ein Ermittlungsverfahren notwendig, weil sich Aufwand und Zufluss nur selten exakt decken würden; das BFG bleibt dafür eine Begründung schuldig. Gerade bei Unternehmen mit Regelwirtschaftsjahr ist der im Lohnzettel ausgewiesene zugeflossene (bezahlte) Jahresarbeitslohn regelmäßig auch der Aufwand des entsprechenden Wirtschaftsjahres, sodass sich Aufwand und Zufluss in der Regel exakt decken. Ein Auseinanderfallen wäre in Fällen vorstellbar, in denen der Arbeitgeber zustehenden Lohn nicht auszahlt; es liegt auf der Hand, dass es sich dabei um Ausnahmefälle handelt. Es ist daher nach Ansicht der Bundesregierung nicht unsachlich, auch hier den Regelfall einer der Vollzugsvereinfachung Rechnung tragenden Bestimmung zu Grund zu legen.

Ebenso wenig kann es nach Ansicht der Bundesregierung eine Rolle spielen, dass die Norm nur einen begrenzten ('überschaubaren') Adressatenkreis hat, solange sie gemessen an ihrer Ausgestaltung nicht unsachlich ist. Im Abgabenrecht ist eine Vielzahl vereinfachender und pauschalierender Regelungen zu finden, deren Anwendung sich bloß auf eine 'überschaubare' Anzahl von Fällen bezieht (siehe etwa die Pauschalierungsverordnungen für Lebensmitteleinzel- und Gemischtwarenhändler, BGBl II Nr. 228/1999 oder die Pauschalierungsverordnung für Handelsvertreter, BGBl II Nr. 95/2000). Eine der Vollzugsvereinfachung Rechnung tragende vereinfachende aber dennoch sachliche Regelung kann nicht allein auf Grund der vergleichsweise geringen Anzahl der Fälle unsachlich werden. Ist – wie im gegenständlichen Fall – ohne Typisierung eine Vielzahl von einzelfallabhängigen Sachverhaltselementen entscheidungswesentlich und erhebungsbedürftig, muss es nach Ansicht der Bundesregierung zulässig sein, einen einzelfallbezogen sehr hohen Vollzugsaufwand auch für vergleichsweise wenige Fälle durch eine sachgerechte Pauschalregelung abzumildern.

Zusammenfassend lässt sich somit hinsichtlich der unter Punkt 2. und 3. behandelten Bedenken des BFG festhalten:

Der Gesetzgeber hat mit der Spezialnorm des § 124b Z 253 lit. b EStG, die zufolge § 26c Z 50 zweiter Satz KStG ausdrücklich auch auf Körperschaften anzuwenden ist, eine Regelung geschaffen, die – dem Aspekt der Vollzugsvereinfachung Rechnung tragend – auf den Umstand abstellt, dass sich in der Vergangenheit ein 500.000 Euro übersteigender Lohnaufwand gewinnmindernd ausgewirkt hat.

Der Gesetzgeber hat durch das Abstellen auf in der Vergangenheit den Betrag von 500.000 Euro übersteigende Dienstleistungsvergütungen eine Anknüpfung

gewählt, deren verfassungsrechtliche Zulässigkeit nach Ansicht der Bundesregierung den vom BFG vorgetragene verfassungsrechtlichen Bedenken standhält. Vorauszahlungspflichtige, die in der Vergangenheit als Arbeitgeber Arbeitslohn in einer 500.000 Euro übersteigenden Höhe ausbezahlt haben, werden durch die Ausgestaltung der Bestimmung nach Ansicht der Bundesregierung sachlich behandelt, da der Gesetzgeber eine auf die konkreten Verhältnisse des Einzelfalles abstellende Differenzierung vornimmt.

Die vom BFG im Einzelnen vorgetragene Argumente sind nach Ansicht der Bundesregierung nicht geeignet, verfassungsrechtliche Bedenken zu begründen. Der Umstand, dass der Gesetzgeber – dem Gesichtspunkt der Verwaltungsvereinfachung Rechnung tragend – die Regelung auf Fälle eines Dienstverhältnisses mit dem betroffenen Vorauszahlungspflichtigen selbst einschränkt und damit insbesondere Fälle einer Personalgestellung oder einer Personengesellschaft mit vorgelagertem Feststellungsverfahren (§ 188 BAO) ausspart, betrifft bei realistischer Einschätzung eine Minderheit von Fällen. Die weitaus überwiegende Zahl der von der höheren Steuerbelastung betroffenen Steuerpflichtigen sind der Körperschaftsteuer unterliegende Kapitalgesellschaften, die Dienstnehmer zu einem 500.000 Euro übersteigenden Jahresentgelt beschäftigen. Genau diese aber werden von der Regelung sachgerecht erfasst.

Würde die Ansicht des BFG zutreffen und es verfassungsrechtlich gefordert sein, dass Werkvertragsvergütungen, Rückstellungen und mittelbar über eine Personengesellschaft zuzurechnender Lohnaufwand ebenfalls berücksichtigt werden müssen, wäre die angestrebte Vollzugsvereinfachung nicht zu bewerkstelligen, deren Berechtigung vom BFG allerdings nicht grundsätzlich in Frage gestellt wird. Die dem verwaltungsökonomischen Vollzug geschuldete Nichtberücksichtigung bestimmter vergleichsweise seltener Sachverhaltskonstellationen macht daher die Regelung für die von der Norm betroffenen Steuerpflichtigen nach Ansicht der Bundesregierung nicht unsachlich. Auch ist eine Aliquotierung des Lohnaufwandes nach Ansicht der Bundesregierung nicht geboten. Die der Regelung immanente typisierende Betrachtung bewegt sich daher noch im Rahmen des verfassungsrechtlich Zulässigen.

3. Die Bedenken des BFG zu § 24 Abs. 3 Z 1 erster Satz, § 12 Abs. 1 Z 8 sowie § 26c Z 50 KStG

Das BFG beantragt für den Fall, dass es mit den vorgebrachten Bedenken gegen § 124b Z 253 lit. b EStG nicht durchdringt, (eventualiter) die Aufhebung des § 24 Abs. 3 Z 1 erster Satz KStG, des § 12 Abs. 1 Z 8 KStG sowie des § 26c Z 50 KStG.

3.1. Zu § 24 Abs. 3 Z 1 erster Satz KStG

§ 24 Abs. 3 Z 1 erster Satz KStG sieht vor, dass die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988 über die Veranlagung und Entrichtung der Steuer sinngemäß anzuwenden sind.

Im Zusammenhang mit der richtigen Abgrenzung des Umfangs der zu prüfenden und im Falle ihrer Rechtswidrigkeit aufzuhebenden Bestimmung ist an die ständige Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshof zu erinnern, wonach einerseits nicht mehr aus dem Rechtsbestand ausgeschieden werden soll, als zur Beseitigung der zulässigerweise geltend gemachten Rechtsverletzung erforderlich ist, dass aber andererseits der verbleibende Text keine Veränderung seiner Bedeutung erfährt (Vgl. etwa zuletzt VfGH vom 11.6.2012, G 71/11 ua; V 60/11.). Mit seinem Begehren § 24 Abs. 3 Z 1 erster Satz KStG aufzuheben, überschreitet das BFG den im Sinne der Judikatur des Verfassungsgerichtshof engstmöglich zu beschränkenden Anfechtungsumfang, da die angesprochene Norm generell die Grundlage dafür darstellt, das Vorauszahlungsregime des § 45 EStG auch im Bereich der Körperschaftsteuer anzuwenden und solcherart einen erheblich weiteren Anwendungsbereich hat, als die Grundlage für die Anwendung des § 124b Z 253 lit. b EStG darzustellen. Zudem fehlt im Antrag des BFG jegliche Darlegung, welche konkreten Bedenken nach Ansicht des Gerichts gegen § 24 Abs. 3 Z 1 erster Satz KStG bestehen. Es ist nicht ersichtlich, aus welchen Gründen diese Bestimmung verfassungsrechtlichen Bedenken begegnen soll.

3.2. Zu § 12 Abs. 1 Z 8 iVm § 26c Z 50 erster Satz KStG

Sofern der Verfassungsgerichtshof den Eventualantrag zulässt, wird hinsichtlich des § 12 Abs. 1 Z 8 und § 26c Z 50 erster Satz KStG, die im Wesentlichen eine Nichtabzugsfähigkeit von Aufwendungen nach § 20 Abs. 1 Z 7 und Z 8 EStG vorsehen, auf die Ausführungen unter Pkt. III.1 (vgl. insbesondere die Ausführungen zu den verfassungsrechtlich zulässigen Ausnahmen vom objektiven Nettoprinzip) sinngemäß verwiesen.

IV. Zusammenfassung

Zusammenfassend ist die Bundesregierung der Ansicht, dass es sich bei den angefochtenen Bestimmungen um im öffentlichen Interesse gelegene, sachlich gerechtfertigte und nicht unverhältnismäßige Regelungen handelt."

3. Zu G 186/2014

29

3.1. Beim Bundesfinanzgericht ist ferner eine Beschwerde einer Holdinggesellschaft gegen den Bescheid des Finanzamts Wien 1/23 vom 28. Mai 2014 betreffend Körperschaftsteuervorauszahlung für das Jahr 2014 anhängig. Die vor dem Bundesfinanzgericht beschwerdeführende Gesellschaft ist Gruppenträgerin einer Gruppe gemäß § 9 KStG 1988.

30

Mit Eingabe vom 28. Mai 2014 beantragte diese Holdinggesellschaft die Neufestsetzung der Körperschaftsteuervorauszahlungen für das Jahr 2014, weil sich nach

31

den Planungsrechnungen für das Jahr 2014 ein steuerlicher Gewinn der Gruppe in bestimmter Höhe ergeben werde, woraus eine voraussichtliche Körperschaftsteuerschuld in bestimmter Höhe resultiere. Bei der Berechnung des steuerlichen Ergebnisses eines näher genannten Gruppenmitglieds sei die neue Regelung des § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 (Nichtabzugsfähigkeit von Bezügen über € 500.000,—) berücksichtigt worden.

Mit Bescheid vom 28. Mai 2014 setzte das Finanzamt die Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für das Jahr 2014 und Folgejahre antragsgemäß fest. Dagegen erhob die Holdinggesellschaft Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und beantragte unter Hinweis auf die Verfassungswidrigkeit der gesetzlichen Grundlagen die Herabsetzung der Vorauszahlungen in einem näher bestimmten Ausmaß.

32

3.2. In seinem Antrag auf Aufhebung der angefochtenen Bestimmungen wegen Verfassungswidrigkeit legt das Bundesfinanzgericht seine Bedenken wie folgt dar:

33

"[...]

Das Bundesfinanzgericht hat Bedenken, dass das in § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988, BGBl. I Nr. 13/2014 normierte Abzugsverbot von Entgelten für Arbeits- oder Werkleistungen, soweit es den Betrag von 500 000 Euro pro Person und Wirtschaftsjahr übersteigt, gegen den Gleichheitsgrundsatz (Art. 7 B-VG) verstößt.

Die durch diese Regelung normierte Einschränkung der Betriebsausgabenabzugsfähigkeit widerspricht grundlegenden Prinzipien des österreichischen Ertragssteuerrechts, nämlich dem Leistungsfähigkeitsprinzip sowie dem objektiven Nettoprinzip.

Der Verfassungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 17.06.2009 B 53/08 folgendes ausgeführt:

'Nach der dem Einkommensteuerrecht zugrunde liegenden Konzeption soll diese Steuer den periodisch erzielten Zuwachs an persönlicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit, ausgedrückt im Wesentlichen durch das am Markt erzielte (Rein)Einkommen, erfassen. Dieses Konzept gebietet es grundsätzlich, die zur Erzielung des Einkommens aufgewendeten Aufwendungen von der Bemessungsgrundlage abzuziehen (sog. objektives Nettoprinzip).'

Ein[e] Begrenzung der Art oder Höhe von betrieblich veranlassten Ausgaben findet daher grundsätzlich nicht statt.

Der Verfassungsgerichtshof leitet aus dem Gleichheitssatz des Art 7 B-VG ein allgemeines und umfassendes verfassungsrechtliches Sachlichkeitsgebot ab (VfSlg 13.781/1994). Dieses Gebot hat zur Folge, dass der Gesetzgeber an gleiche Tatbestände gleiche Rechtsfolgen knüpfen muss, während wesentlich ungleiche Tatbestände zu entsprechend unterschiedlichen Regelungen führen müssen. Art 7 B-VG normiert somit letztlich ein Verbot sachlich nicht gerechtfertigter Differenzierungen.

Ein Abweichen von der Leistungsfähigkeit bzw. vom objektiven Nettoprinzip muss daher sachlich gerechtfertigt werden, zumal ein Abweichen von einem 'Systemprinzip' nicht mehr im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des einfachen Gesetzgebers liegt. Dieser hat – wie oben dargetan – Regelungskomplexe, wie das Ertragssteuerrecht inhaltlich so zu gestalten, dass die einzelnen Regelungen kohärent, mithin 'stimmig' sind (so Plott, RdW 2014/127, 94 unter Verweis auf Korinek in FS Melichar 1983, 49 f).

Der Tatbestand des § 20 Abs. 1 Z 7 erster Satz EStG 1988 besteht nur aus zwei Elementen. Zum einen muss es um 'Aufwendungen oder Ausgaben für das Entgelt für Arbeits- oder Werkleistungen, [...] die an einen aktiven oder ehemaligen Dienstnehmer oder eine vergleichbar organisatorisch eingegliederte Person geleistet werden' gehen, zum anderen müssen diese Entgelte den Betrag von 500.000 Euro pro Person und Wirtschaftsjahr übersteigen. Es liegt daher ein ausschließlich höhenbedingtes Abzugsverbot für Betriebsausgaben vor (Staringer, ÖStZ 2014, 377).

Eine vergleichende Betrachtung der steuerlichen Auswirkungen auf Unternehmen mit hohem Personalaufwand zu Unternehmen mit hohem Sachaufwand bzw. auf Unternehmen mit Aufwendungen für beim Arbeitgeber eingegliederte Personen zu Unternehmen, die Dienstleistungen von nicht eingegliederten Personen in Anspruch nehmen, etwa im Bereich Rechtsberatung, Marketing oder Unternehmensberatung, führt dementsprechend zu einer steuerlichen Mehrbelastung der Unternehmen, die an eigene Arbeitnehmer Entgelte von über € 500.000 leisten.

Dass sich hohe Personalaufwendungen von hohen Sachaufwendungen bzw. Aufwendungen für beim Arbeitgeber eingegliederte Personen von Aufwendungen für Dienstleistungen von nicht eingegliederten Personen in ihrem wirtschaftlichen Gehalt unterscheiden, ist nicht unmittelbar erkennbar.

Das in § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988, BGBl. I Nr. 13/2014 normierte Abzugsverbot von Entgelten für Arbeits- oder Werkleistungen, soweit es den Betrag von 500 000 Euro pro Person und Wirtschaftsjahr übersteigt, das durch den Verweis in § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988 auch für den Bereich der Körperschaftsteuer anzuwenden ist, stellt eine Durchbrechung des Leistungsfähigkeits- bzw des objektiven Nettoprinzips dar, die einer Rechtfertigung bedarf.

Bisher kam es im österreichischen Steuerrecht für den Abzug von Aufwendungen, abgesehen von den seit langer Zeit bestehenden Abzugsverboten in § 20 EStG 1988 und § 12 KStG 1988, nur auf die betriebliche Veranlassung an. Ob der Steuerpflichtige in seinem betrieblichen Ausgabeverhalten nun sparsam, bescheiden, maßvoll, großzügig, unvorsichtig oder gar verschwenderisch war, spielte keine Rolle (Staringer, ÖStZ 2014, 377).

Die schon bisher im EStG 1988 bestehenden Abzugsverbote betreffen Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung des Steuerpflichtigen oder betreffen Ausgaben im Zusammenhang mit steuerbefreiten Einnahmen. Auch § 12 Abs. 1 Z 7 KStG 1988 ist wegen seines unmittelbaren Bezuges zur Gesellschafterebene nicht unmittelbar der Einkunftserzielung sondern der Einkommensverwendung zuzurechnen. Allen diesen Abzugsverboten ist gemeinsam, dass objektive Gründe bzw. Unterschiede im Tatsächlichen eine rechtliche Differenzierung notwendig machen, weshalb im jeweiligen Einzelfall die Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips sachlich gerechtfertigt ist und die 'Systemkohärenz' bzw. 'Systemgerechtigkeit' gewahrt wird (so Plott, RdW 2014/127, 95). Dies kann man gut bei den Abzugsverboten für Aufwendungen sehen, die typischerweise eine Nähe zur Privatsphäre des Steuerpflichtigen aufweisen, und die sicherstellen sollen, dass nur die im Betrieb erwachsenen Kosten steuerlich geltend gemacht werden.

Durch diese Abzugsverbote wurde dem Gleichheitsgrundsatz Rechnung getragen, indem typischerweise dem Privatbereich zuzuordnende Aufwendungen, deren betriebliche Veranlassung in der Regel gar nicht oder nur in untergeordnetem Ausmaß gegeben ist, sowohl bei einem unternehmerisch tätigen Steuerpflichtigen als auch bei einem unselbständig tätigen Steuerpflichtigen nicht abgezogen werden können.

Darüber hinaus sanktioniert das Steuerrecht überhöhte Aufwendungen im Einzelfall durch Hinzurechnung von verdeckten Gewinnausschüttungen oder Nichtanerkennung von Aufwendungen im Zusammenhang mit nahen Angehörigen. Ansonsten verbleiben gegebenenfalls überhöhte oder unzweckmäßige Aufwendungen dem Steuerpflichtigen als Unternehmerrisiko.

Eine sachliche Rechtfertigung des Abzugsverbotes in § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 ist aus der Regelung selbst nicht zu erschließen. Es ist daher notwendig, auch die Überlegungen des Gesetzgebers, soweit sie im Vorblatt und in den Erläuterungen (24 BlgNR XXV. GP) zum Abgabenänderungsgesetz 2014 Niederschlag gefunden haben, für eine allfällige Rechtfertigung der Regelung miteinzubeziehen.

Die gegenständliche Regelung wird im Vorblatt der Regierungsvorlage des Abgabenänderungsgesetzes 2014 unter Ziel 2 ('Es werden einige Gerechtigkeits- und Solidaritätsaspekte des Steuerrechts gestärkt und Verhaltensänderungen in bestimmten Bereichen – zB Gesundheit, Beschäftigung älterer Arbeitnehmerin-

nen und Arbeitnehmer und Ökologie – erreicht') angeführt. Im Vorblatt wird davon ausgegangen, dass im Jahr 2012 ungefähr 1.000 Personen Gehälter von jeweils insgesamt mehr als 500.000 Euro erhalten haben. Diese seien im vollen Umfang als Betriebsausgaben abzugsfähig gewesen und hätten dadurch zu einer Verringerung des Gesamtsteueraufkommens geführt.

Das Ziel werde erreicht, wenn im Jahr 2019 (Evaluierungszeitpunkt) das Lohnsteueraufkommen aufgrund der Nichtabzugsfähigkeit von Gehältern über 500.000 Euro im Vergleich zum Jahr 2012 um 60 Millionen Euro im Jahr 2014 und in den Folgejahren ansteige. Dieses Ziel werde dadurch erreicht werden, dass die Bereitschaft, Gehälter über 500.000 Euro auszusahlen auch nach dem Jahr 2013 noch bestehen werde, aber im Unterschied zu den Vorjahren die Auszahlung von Gehältern das Gesamtsteueraufkommen insoweit nicht verringere, als diese 500.000 Euro übersteigen.

Unter Maßnahme 6: 'Begrenzung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Gehaltszahlungen mit 500.000 Euro' wird weiters folgendes angeführt:

'Beschreibung der Maßnahme:

Nach geltender Rechtslage sind alle Gehaltszahlungen bei der steuerlichen Gewinnermittlung in voller Höhe abzugsfähig. Mit der Änderung werden Entgelte für Arbeits- und Werkleistungen, die 500.000 Euro pro Person und Wirtschaftsjahr übersteigen, vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen. Entgelte sind dabei die Summe aller Geld- und Sachleistungen, ausgenommen Aufwandsersätze, die an eine Dienstnehmerin oder einen Dienstnehmer oder eine sonstige vergleichbar organisatorisch eingegliederte Person geleistet werden. Entgelt ist auch die Vergütung für die Überlassung einer Person, die Arbeits- oder Werkleistungen erbringt sowie Umlagen an konzernzugehörige Unternehmen, die das Entgelt für die erbrachte Arbeits- oder Werkleistung getragen haben. Wird eine Person für mehrere verbundene Betriebe oder Personengesellschaften oder für konzernzugehörige Unternehmen tätig, ist der Betrag von 500.000 Euro entsprechend aufzuteilen.'

Zu Z 5 und Z 12 lit. c (§ 20 Abs. 1 Z 7 und § 124b Z 253 EStG 1988) der Regierungsvorlage führen die Erläuterungen aus:

'Gehälter, die 500 000 Euro pro Person im Wirtschaftsjahr übersteigen, sollen vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen werden. Damit wird in die Vertragsfreiheit des Unternehmers nicht eingegriffen, dem es weiterhin frei steht, Gehälter bzw. vergleichbare Aufwendungen über 500 000 Euro zu bezahlen bzw. zu tätigen.

Im österreichischen Steuerrecht ist das objektive Nettoprinzip nicht vollständig verwirklicht. § 20 und § 12 KStG sehen verfassungsrechtlich unbedenkliche Abzugsverbote vor. So darf der Gesetzgeber in verfassungskonformer Weise den Betriebsausgabenabzug von Aufsichtsratsvergütungen beschränken (dazu VfGH vom 10.10.1978, B 139, 140/77; VfGH vom 28.11.1988, B1453/87, B1305/88).

Angesichts der zunehmenden Vergrößerung des Einkommensgefälles im Bereich der Erwerbsbezüge ist es ein gesamtgesellschaftliches Anliegen, dem entgegenzusteuern. Dies rechtfertigt den dadurch bewirkten Eingriff in das objektive Nettoprinzip; die Regelung bewegt sich daher innerhalb des rechtspolitisch zulässigen Gestaltungsspielraumes des Gesetzgebers.¹

Soweit die Erläuterungen der Regierungsvorlage auf die Einschränkung des Betriebsausgabenabzuges von Aufsichtsratsvergütungen Bezug nehmen, wird auf die diesbezüglichen Ausführungen auf Seite 31f im Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 27.8.2014, N/6100001/2014, anhängig beim VfGH unter G 166/2014, verwiesen.

Das Abgehen vom objektiven Nettoprinzip wird auch nicht mit einer Nahebeziehung der im Gesetz angesprochenen Personen zur Gesellschaft wie bei den Aufsichtsräten begründet, sondern mit dem gesellschaftspolitischen Anliegen, einer Vergrößerung des Einkommensgefälles im Bereich der Erwerbsbezüge entgegenzuwirken.

Ob dieses gesellschaftspolitische Ziel allein eine Rechtfertigung für die Versagung des Betriebsausgabenabzuges sein kann, erscheint aber zweifelhaft, führt die Versagung des Betriebsausgabenabzuges doch, wie oben dargelegt, zu unsachlichen Differenzierungen innerhalb der Steuerpflichtigen und lässt das bisherige Regelungssystem nicht mehr kohärent erscheinen.

Die Intention des Gesetzgebers ist aber auch in sich teilweise unstimmt und unklar. So soll das Lohnsteueraufkommen aufgrund der Maßnahme um 60 Millionen Euro steigen, eigentlich wäre aber davon auszugehen, dass das Einkommensteuer- und Körperschaftsteueraufkommen steigen würde. Sollte aber tatsächlich ein Steigen des Lohnsteueraufkommens erwartet werden, so geht der Gesetzgeber offensichtlich davon aus, dass die Maßnahme nicht zu einer Verringerung sondern sogar zu einem weiteren Ansteigen hoher Gehälter führt.

In den Erläuterungen wird vielmehr betont, dass in die Vertragsfreiheit des Unternehmers nicht eingegriffen werde, da es diesem weiterhin frei stehe, Gehälter bzw. vergleichbare Aufwendungen über 500.000 Euro zu bezahlen bzw. zu tätigen.

Das Bundesfinanzgericht kann weder aus den Ausführungen in den parlamentarischen Materialien noch aus den gegenständlichen gesetzlichen Regelungen selbst eine sachliche Rechtfertigung für die Versagung des Abzuges von betrieblichen Aufwendungen oder Ausgaben für das Entgelt für Arbeits- oder Werkleistungen, soweit es den Betrag von 500.000 Euro pro Person und Wirtschaftsjahr übersteigt, erkennen.

Sollten sich die dargelegten verfassungsrechtlichen Bedenken als zutreffend erweisen, wäre die gegenwärtige Rechtslage wie folgt zu bereinigen:

Die Wurzel der sachlich nicht gerechtfertigten Differenzierung, nämlich, dass Aufwendungen oder Ausgaben für das Entgelt für Arbeits- oder Werkleistungen, soweit es den Betrag von 500.000 Euro pro Person und Wirtschaftsjahr übersteigt, nicht als Betriebsausgabe abgezogen werden dürfen, ist § 20 Abs. 1 Z 7 erster Satz EStG 1988.

Im beschwerdeanhängigen Fall ist die Beseitigung der Verfassungswidrigkeit aber schon durch die Aufhebung der beantragten Wortfolge und Sätze in § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988 möglich.

Vertritt man die Auffassung, dass gegebenenfalls über § 7 Abs. 2 KStG 1988 das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 eine Wirkung entfaltet, wäre in eventu auch diese Bestimmung sowie § 124b Z 253 lit. a EStG 1988 als verfassungswidrig aufzuheben."

3.3. Die Bundesregierung erstattete eine Äußerung, in welcher sie beantragt, die Anträge des Bundesfinanzgerichts abzuweisen. Diesem Antrag legt die Bundesregierung im Wesentlichen folgende Ausführungen zugrunde:

34

"[...]

1. Verfassungsrechtlich zulässige Ausnahme vom objektiven Nettoprinzip

Nach der dem Ertragssteuerrecht zugrunde liegenden Konzeption soll die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer den periodisch erzielten Zuwachs an vom Steuersubjekt lukrierter wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit, ausgedrückt im Wesentlichen durch das am Markt erzielte (Rein)Einkommen, erfassen. Dieses Konzept gebietet es grundsätzlich, die zur Erzielung des Einkommens aufgewendeten Aufwendungen von der Bemessungsgrundlage abzuziehen (sog. objektives Nettoprinzip) (Vgl. VfSlg. 18.783/2009 [...]). Sowohl das Einkommensteuergesetz als auch das Körperschaftsteuergesetz sehen allerdings eine Reihe von Abzugsverboten vor, die das objektive Nettoprinzip einschränken. So gibt es einerseits Aufwendungen, die nur bis zu einer gewissen Angemessenheitsgrenze abgezogen werden können (zB § 20 Abs. 1 Z 2 EStG), andererseits können bestimmte Betriebsausgaben überhaupt nicht abgezogen werden. § 20 Abs. 1 Z 5 EStG sieht zB für verschiedene Sachverhalte ('Schmiergeldzahlungen', Strafen) Abzugsverbote vor. Auch darin ist eine Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips zu sehen, dessen (außersteuerliche) Rechtfertigung darin liegt, dass ein Betriebsausgabenabzug, der aus einem deliktischen Verhalten herrührt, den Strafzweck entsprechender Pönalnormen unterminiert. § 12 Abs. 1 Z 9 KStG beinhaltet ein Abzugsverbot für Zinszahlungen, die im Zusammenhang mit bestimmten Beteiligungserwerben entstanden sind, um Konzerngestaltungen zu verhindern. (Dieses Abzugsverbot, das bis zum AbgÄG 2014 in § 11 Abs. 1 Z 4 KStG verankert war, wurde vom VfGH als verfassungsrechtlich zulässig beurteilt, VfSlg. 19.615/2012.) Das Abzugsverbot für die Hälfte der Aufsichtsratsvergütungen in § 12 Abs. 1 Z 7 KStG soll einerseits die Nähe der Aufsichtsräte zu den Gesellschaftern berück-

sichtigen, andererseits auch überhöhten Aufsichtsratsvergütungen entgegenwirken (Siehe *Lachmayer in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, Kommentar zum KStG, § 12 Rz. 106 mwN; die Einschränkungen der Abzugsfähigkeit von Aufsichtsratsvergütungen wurden vom VfGH bisher als zulässig angesehen: VfGH vom 28.11.1988, B1453/87, B1305/88.)

Aus der Judikatur des Verfassungsgerichtshofes lässt sich ableiten, dass das objektive Nettoprinzip zwar durchaus ein Grundprinzip des Ertragsteuerrechts ist, jedoch nicht als unverrückbarer Grundsatz zu verstehen ist, der es dem Gesetzgeber verwehren würde, sachlich gerechtfertigte Ausnahmen vorzusehen. Bereits in der älteren Judikatur führte der Verfassungsgerichtshof im Zusammenhang mit einer Angemessenheitsgrenze für die Anschaffung und den Betrieb von PKW Folgendes aus (Vgl. VfSlg. 8457/1978.):

'Mit den bekämpften Bestimmungen des EStG 1972 wird von der Regelung des Einkommensteuerrechts abgewichen, wonach alle betrieblich bedingten Anschaffungen gewinnmindernd sind. Das im Gleichheitssatz liegende Sachlichkeitsgebot fordert keinesfalls, daß diese Regelung ohne jegliche Ausnahme gelten müßte. Es kann dem Gesetzgeber nicht entgegengetreten werden, wenn er – wie hier – im Wege abgabenrechtlicher Vorschriften bestimmte unternehmerische Entscheidungen in bestimmten Sinn beeinflussen will, etwa die Aufwendungen für die Anschaffung von PKWs und Kombis und für deren Betrieb (...) einzuschränken.'

Nach der Judikatur des Verfassungsgerichtshofes ist es daher grundsätzlich im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers gelegen, in das objektive Nettoprinzip durch die Festlegung von Angemessenheitsgrenzen für Betriebsausgaben einzugreifen, um unternehmerische Entscheidungen in bestimmtem Sinne zu beeinflussen. Die Bundesregierung erachtet es daher dem Grunde nach für zulässig, dass der Gesetzgeber im Rahmen einer Wertungsentscheidung Grenzen für die Angemessenheit von Betriebsausgaben festlegt, wenn damit ein sachlich begründbarer Lenkungseffekt und ein zulässigerweise angestrebtes (gesellschafts)politisches Ziel erreicht werden soll.

Im Folgenden soll dargelegt werden, dass die Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Entgelten im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 7 EStG kraft ihres Lenkungseffektes einen sachlich gerechtfertigten Eingriff in das objektive Nettoprinzip darstellt.

1.1. Verhaltenslenkung als verfassungsrechtlich zulässiger Rechtfertigungsgrund im Steuerrecht

Der Gleichheitssatz gebietet es, dass steuerpolitische Belastungsentscheidungen nicht willkürlich getroffen werden. *Ruppe* hat in diesem Zusammenhang drei Rechtfertigungsgründe herausgearbeitet: Leistungsfähigkeit, Äquivalenz und Verhaltenslenkung. Gemeint ist damit, dass eine steuerliche Belastung eines bestimmten Sachverhaltes mit der besonderen Leistungsfähigkeit einer Perso-

nengruppe oder bestimmter Steuergegenstände begründet werden kann oder aber mit der Überlegung, dass ein bestimmtes Verhalten besondere Kosten für die Allgemeinheit verursacht, oder schließlich mit dem Argument, dass bestimmte Verhaltensweisen oder Zustände im öffentlichen Interesse verhindert oder gefördert werden sollten (Vgl. *Ruppe*, Verfassungsrechtliche Schranken der Gesetzgebung im Steuerrecht, in Österreichische Juristenkommission [Hrsg.], Rechtsstaat – Liberalisierung und Strukturreform, Verlag Österreich, Wien 1998, 119 [126]).

Ausgehend von seiner älteren Judikatur (Vgl. VfSlg. 4466/1963 und 8457/1978.) hat der Verfassungsgerichtshof in diesem Zusammenhang in seiner bisherigen Rechtsprechung wiederholt ausgesprochen, dass es im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers gelegen ist, neben fiskalischen Zwecken auch noch andere Zwecke zu verfolgen (Vgl. VfSlg. 10.403/1985, 11.143/1986 mwN, 14.597/1996.). In diesem Zusammenhang hat der Verfassungsgerichtshof die verschiedensten Rechtfertigungsgründe wirtschaftspolitischer (Vgl. VfSlg. 12.416/1990 wirtschaftspolitische Überlegungen bei der Bevorzugung der Kapitalaufbringung über junge Aktien gegenüber Genussscheinen.), sozialpolitischer (Vgl. VfSlg. 11.190/1986 sozialpolitische Gründe können zur steuerrechtlich unterschiedlichen Behandlung sozialer Einrichtungen führen.), umweltpolitischer, gesundheitspolitischer (Vgl. VfSlg. 12.011/1989 Besteuerung von Spielautomaten dient durchaus auch anderen als fiskalischen Zwecken, nämlich Spielerschutzgründen.) und ähnlicher Art (Vgl. VfSlg. 18.549/2008 betreffend die verfassungsrechtliche Zulässigkeit einer Steuerfreistellung von Trinkgeldern; Gründe der Praktikabilität.) anerkannt (Vgl. *Ruppe*, Die Leistungsfähigkeit des Steuerrechts – Die österreichische Perspektive, Steuer und Wirtschaft 4/2011 [Köln], 372 [374]).

Neben der Grundfunktion des Steuerrechts als Finanzierungssystem eines liberalen Staates, nutzt der Gesetzgeber das Steuerrecht in vielfältiger Weise somit auch dazu, das Verhalten der Steuerpflichtigen zu lenken. Beispielsweise werden besonders verbrauchsintensive Kraftfahrzeuge einer höheren Steuerlast unterworfen, um solcherart den Umstieg auf steuerbegünstigte verbrauchsarme oder gar alternativ angetriebene Kraftfahrzeuge im Sinne einer nachhaltigen Umweltpolitik zu beschleunigen; Spenden werden einkommensteuerlich begünstigt (Vgl. § 4a EStG.), um so die Spendenbereitschaft anzuregen und solcherart den Staat von seiner Fürsorgepflicht teilweise zu entlasten; der Einkommensteuergesetzgeber sieht etwa Prämien vor, um ein konkretes Verhalten (Pensionsvorsorge, Vornahmen von Forschung oder Mitarbeiterausbildung) herbei zu führen. Die Liste ließe sich noch beliebig ergänzen (Tabaksteuern, begünstigte Steuersätze in der Umsatzsteuer, Energieabgaben etc.).

Nach der Judikatur des Verfassungsgerichtshofes gehört das (Ertrags)Steuerrecht zu den wichtigsten Steuerungsinstrumenten zur Erreichung der unterschiedlichsten sozial-, wirtschafts- und finanzpolitischen Ziele (Vgl. VfSlg. 14.723/1997 mwN.).

Im Folgenden soll auf den als Rechtfertigungsgrund dienenden Lenkungseffekt der am verfassungsrechtlichen Prüfstand stehenden Maßnahme eingegangen werden.

1.2. Der Lenkungseffekt 'Reduzierung der fortschreitenden Einkommensdisparitäten' als Rechtfertigung für den Eingriff in das objektive Nettoprinzip

Mit der Versagung der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen oder Ausgaben für das Entgelt für Arbeits- oder Werkleistungen, soweit es den Betrag von 500.000 Euro pro Person und Wirtschaftsjahr übersteigt, soll, wie aus den Erläuterungen zum Abgabenänderungsgesetz 2014 hervorgeht, ein Lenkungseffekt bewirkt werden. Ziel ist es, Gerechtigkeits- und Solidaritätsaspekte des Steuerrechts zu stärken. (Vgl. ErlRV 24 BlgNR 25. GP, 8.)

Sowohl die internationale als auch die österreichische Gehaltslandschaft ist in einem mehrjährigen Vergleichszeitraum von einem überproportionalen Anstieg der Topgehälter im Vergleich zu den durchschnittlichen Einkommen geprägt. Um dieser Entwicklung zu begegnen und ein fortschreitendes Aufgehen der Gehaltschere einzudämmen, wurden, wie internationale Beispiele zeigen, bereits die unterschiedlichsten Konzepte entwickelt.

Nach dem Schweizer Modell '1:12 – Für gerechte Löhne' war geplant, dass niemand im Unternehmen 12-mal mehr verdienen sollte als die schlechtbezahltesten Mitarbeiter im selben Unternehmen. In Deutschland wurde in den Koalitionsverhandlungen zwischen CDU/CSU und SPD ebenfalls ein zu dem bereits bestehenden Vorstandsvergütungsangemessenheitsgesetz (Gesetz zur Angemessenheit der Vorstandsvergütung [VorstAG], dBGBI. I Nr. 50 vom 4. August 2009) hinzutretendes Instrumentarium in Gestalt eines Maximalverhältnisses zwischen dem durchschnittlichen Einkommen eines Arbeitnehmers und dem Verdienst jedes Vorstandsmitgliedes ventiliert. Anfang April 2014 hat die Europäische Kommission den Entwurf einer Richtlinie zur Änderung der aus dem Jahr 2007 stammenden Aktionärsrichtlinie vorgelegt (Vgl. 2014/0121 [COD]). Die in der Änderungsrichtlinie enthaltenen Regelungen sollen v.a. zu einer stärkeren Überwachung der Vergütungspolitik börsennotierter Unternehmen führen. Weiters wurden in der EU Maßnahmen ergriffen, um überzogene Bonuszahlungen im Bankenbereich einzudämmen. So dürfen Bonuszahlungen hoch bezahlter Bankmanager deren Fixgehalt nicht mehr übersteigen. Nur mit Zustimmung der Aktionäre kann der Bonus auf maximal das Doppelte des Fixums ausgeweitet werden. (Vgl. zB Art. 94 der Richtlinie 2013/36/EU.) Selbst die amerikanische Börsenaufsicht (Securities and Exchange Commission) hat beschlossen, dass Unternehmen offenlegen müssen, wie hoch die Bezahlung der Vorstände im Vergleich zu den übrigen Mitarbeitern ist. Dazu wurde die Veröffentlichung einer sog CEO pay ratio, also einer Maßzahl, die das Verhältnis zwischen Vorstands- und Mitarbeitergehalt ausdrücken soll, vorgesehen.

Das Verhältnis zwischen einem durchschnittlichen österreichischen Einkommen und dem durchschnittlichen ATX-Vorstandsbezug ist vom 20-fachen im Jahr 2000 mittlerweile auf das 47-fache im Jahr 2013 angewachsen. (Vgl. Vorstandsvergütung in den ATX-Unternehmen 2013/2014, AK Wien.) Ein fortschreitendes Aufgehen der Einkommensschere kann nach Ansicht der Bundesregierung langfristig dazu führen, dass der soziale Friede ins Ungleichgewicht gerät und die Motivation der Arbeitnehmer sowie deren Identifikation mit ihrer Arbeit abnimmt.

Um diese Entwicklung einzudämmen, stünden dem Gesetzgeber grundsätzlich unterschiedliche Alternativen zur Verfügung, die jedoch auch unterschiedliche Nachteile mit sich bringen können:

- So könnte der Gesetzgeber beschränkende Maßnahmen unmittelbar im Bereich von Gehaltsabschlüssen vorsehen oder durch mittelbare (Lenkungs)Maßnahmen versuchen, das angestrebte Ziel herbeizuführen. Aus grundrechtlicher Perspektive wären unmittelbar beschränkende Maßnahmen nach Ansicht der Bundesregierung jedenfalls als wesentlich eingriffintensiver zu beurteilen, als eine Beschränkung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von bestimmten Aufwendungen.
- Die oben erwähnten Modelle der Regulierung von Gehältern durch die Herstellung einer Maximalrelation zwischen Spitzen- und Minimalverdienst innerhalb eines Unternehmens, könnten nach Ansicht der Bundesregierung sozial- und wirtschaftspolitisch unerwünschte Folgen mit sich bringen. So könnte der Fall eintreten, dass etwa Niedriglohnbezieher nicht mehr über Dienstverträge in das Unternehmen integriert werden, sondern lediglich über Leiharbeitsfirmen 'zugekauft' werden. Eine soziale Absicherung im Unternehmensverband würde damit jedenfalls auch entfallen.
- Das von der Europäischen Kommission vorgeschlagene Konzept der Aufsicht durch die Aktionäre über die Vergütungspolitik für die Vorstände erfasst ausschließlich Aktiengesellschaften und ist angesichts der oft im Streubesitz befindlichen Aktien nur bedingt geeignet, eine bessere Regulierung der Vorstandsgehälter herbeizuführen.
- Auch eine Erhöhung des Spitzensteuersatzes auf hohe Gehälter kann nach Ansicht der Bundesregierung nicht denselben Effekt bewirken, wie ein Abzugsverbot für Gehaltszahlungen ab einer bestimmten Höhe. Durch die Maßnahme soll nämlich erreicht werden, dass Arbeitgeber in einer Durchschnittsbetrachtung keine Gehälter mehr auszahlen, die in keiner angemessenen Relation mehr zu den durchschnittlichen Gehältern eines Unternehmens stehen.

Die Vergangenheit hat anschaulich gezeigt, dass die Selbstregulierung der Wirtschaft allein nicht dazu ausreicht, den Zuwachs bei sehr hohen Gehältern und damit die sich zunehmend vergrößernde Gehaltsdisparität einzudämmen. Der

Gesetzgeber hat sich daher zu einer mittelbaren steuerlichen (Lenkungs)Maßnahme entschlossen, um diesem Umstand entgegenzuwirken.

Nach Ansicht der Bundesregierung stellt die Verringerung des Einkommensgefälles bereits dem Grunde nach ein legitimes und wichtiges gesellschaftspolitisches Ziel dar, das einen Eingriff in das objektive Nettoprinzip zu rechtfertigen vermag. Die mittelbare Verhaltenslenkung über steuerliche Anreize bewirkt dabei einen geringeren Eingriff, als unmittelbare Beschränkungen der Vertragsfreiheit mit sich bringen würden, wie beispielsweise die Normierung eines Maximalverhältnisses zwischen höchstem und geringstem Verdienst in einem Unternehmen oder ein direktes Verbot von Gehaltszahlungen über einer gewissen Größenordnung. Die Bundesregierung erachtet daher die Maßnahme als sachlich gerechtfertigt und sieht es dem Grunde nach im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers gelegen, über die Anreizwirkungen des Steuerrechts wichtige gesellschaftspolitische Veränderungen herbeiführen zu wollen.

1.3. Angemessenheit der 500.000 Euro-Grenze

Eine steuerrechtliche Lenkungsmaßnahme muss aus verfassungsrechtlicher Sicht nicht nur dem Grunde nach zulässig, sondern auch verhältnismäßig ausgestaltet sein. Eine Betriebsausgabenbeschränkung für Gehaltszahlungen muss sich daher an einer Höhe orientieren, die im Hinblick auf das Ziel der Regelung als sachlich gerechtfertigt angesehen werden kann. Unter diesem Gesichtspunkt ist zu prüfen, ob die 500.000 Euro-Grenze so bemessen wurde, dass darin keine Unverhältnismäßigkeit gelegen ist.

Für die Ausmessung eines Höchstbetrages von abzugsfähigen Entgeltaufwendungen konnte sich der Gesetzgeber im Wesentlichen an zwei verschiedenen Möglichkeiten orientieren. Einerseits kann das durchschnittliche Jahresentgelt von österreichischen Führungskräften als Orientierungshilfe herangezogen werden, andererseits eine Relation zum Durchschnittseinkommen aller Arbeitnehmer in Österreich hergestellt werden.

Das durchschnittliche Jahresgehalt von Führungskräften lässt sich anhand verschiedener in den letzten Jahren publizierter Studien ermitteln. So ist dem Vergütungsreport 2013 der Unternehmensberatung Kienbaum zu entnehmen, dass die Top-Führungskräfte in Österreich 2013 ein durchschnittliches Gesamtentgelt in Höhe von 298.000 Euro pro Jahr bezogen. Anhand der folgenden Graphik (Kienbaum Unternehmensberatung) wird das durchschnittliche Gesamtjahresentgelt der unterschiedlichen Führungsebenen in den österreichischen Unternehmen anschaulich dargestellt:

[Graphik wie in der Äußerung der Bundesregierung zu G 166/2014]

Nach einer weltweiten Studie der Personalberatung Pedersen & Partners, die 1.700 Vorstände in 330 Unternehmen in 17 Ländern erfasst, verdienen Ge-

schäftsführer in Österreich in Unternehmen mit 200 bis 300 Mitarbeitern durchschnittlich 183.700 Euro brutto pro Jahr inklusive Bonus. Damit befindet sich Österreich in Europa im oberen Mittelfeld (siehe folgende Graphik von Pedersen & Partners):

[Graphik wie in der Äußerung der Bundesregierung zu G 166/2014]

Höhere Gehälter werden weltweit in Großkonzernen gezahlt. Das weltweite Durchschnittsgehalt eines Vorstands in einem Konzern mit mehr als 100.000 Mitarbeitern beträgt laut Pedersen & Pedersen 1,35 Millionen Euro brutto pro Jahr. Dabei ist allerdings zu beachten, dass es in Österreich keine Unternehmen gibt, die mehr als 100.000 Mitarbeiter beschäftigen bzw. Vorstände oder Geschäftsführer in Österreich in der Regel nicht die Verantwortung für über 100.000 Mitarbeiter tragen. Für österreichische Verhältnisse kann diese Entgeltgröße daher nach Ansicht der Bundesregierung nicht zum Maßstab genommen werden, zumal auch regionale Unterschiede nicht außer Acht gelassen werden dürfen. (Das durchschnittliche Jahresentgelt der österreichischen Arbeitnehmer beträgt laut Statistik Austria für das Jahr 2012 ca. 30.000 Euro vgl. http://www.statistik.at/web_de/statistiken/soziales/personeneinkommen/jaehrliche_personen_einkommen/020054.html.)

Die vom Gesetzgeber gewählte Grenze von 500.000 Euro für die Betriebsausgabenabzugsbeschränkung liegt daher erheblich über den durchschnittlichen Jahresgesamtentgelten in Österreichs Führungsetagen. Im Hinblick auf die mögliche Schaffung einer Maximalrelation zwischen durchschnittlichen Arbeitnehmerentgelten und durchschnittlichen Entgelten für Führungskräfte liegt die derzeitige Relation von 1:17 über den international ventilierten Relationen von bspw. 1:12.

Es kann daher nach Ansicht der Bundesregierung festgehalten werden, dass es sich bei einer Größenordnung von über 500.000 Euro um einen Betrag handelt, der selbst im Bereich der Entlohnung von Führungskräften eine deutlich überdurchschnittliche Entlohnung darstellt. Im Hinblick auf das Ziel der steuerlichen Maßnahme, das zunehmende Einkommensgefälle zu verringern, das durch hohe Managervergütungen auf der einen Seite und viel geringer ansteigende Durchschnittsgehälter auf der anderen Seite entsteht, erachtet es die Bundesregierung daher auch nicht als unverhältnismäßig, wenn ein Betrag von 500.000 Euro als Grenze für die zulässige Abzugsfähigkeit von Entgeltzahlungen festgesetzt wurde.

In einem ersten Zwischenergebnis ist somit festzuhalten, dass nach Ansicht der Bundesregierung die Abzugsbeschränkung sowohl dem Grunde nach durch den der Regelung immanenten Lenkungseffekt sachlich gerechtfertigt ist, als auch der Höhe nach mit der 500.000 Euro-Grenze eine angemessene Beschränkung eingeführt wurde.

2. Bedenken hinsichtlich der Unterscheidung Personal- und Sachaufwand

Das antragstellende Gericht hegt dahingehend Bedenken, dass es nicht unmittelbar erkennbar sei, '[d]ass sich hohe Personalaufwendungen von hohen Sachaufwendungen bzw. Aufwendungen für beim Arbeitgeber eingegliederte Personen von Aufwendungen für Dienstleistungen von nicht eingegliederten Personen in ihrem wirtschaftlichen Gehalt unterscheiden'.

Ein Abweichen von einem 'Systemprinzip' – gemeint ist das objektive Nettoprinzip und das Leistungsfähigkeitsprinzip – liege nicht mehr im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des einfachen Gesetzgebers; dieser hätte Regelungskomplexe wie das Ertragssteuerrecht inhaltlich so zu gestalten, dass die einzelnen Regelungen kohärent, mithin 'stimmig' sind. Das gesellschaftspolitische Ziel der Verringerung von Einkommensdisparitäten könne nach Ansicht des BFG keine Rechtfertigung für die Versagung des Betriebsausgabenabzugs darstellen, da diese Versagung zu unsachlichen Differenzierungen (gemeint zwischen Personalaufwand und Sachaufwand) innerhalb der Steuerpflichtigen führe und das bisherige Regelungssystem nicht mehr kohärent erscheinen lasse.

Die Bundesregierung vermag die Bedenken des BFG nicht zu teilen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes gebietet es der Gleichheitssatz Gleiches gleich und Ungleiches ungleich zu behandeln; dem Gesetzgeber ist es verwehrt, andere als sachlich begründbare Differenzierungen vorzunehmen. (Vgl. VfSlg. 2956/1956, 8169/1977, 8457/1978.) Unterschiedliche Rechtsfolgen müssen ihre jeweilige sachliche Rechtfertigung aus Unterschieden im Tatsächlichen oder im Rechtlichen finden (VfSlg. 17.315/2004.). Differenzierungen können allerdings ihre Rechtfertigung nicht nur durch Unterschiede im Tatsächlichen, sondern auch durch 'externe Zwecke' beziehen, die mit den Eigenschaften der Vergleichsgruppen nichts zu tun haben (*Pöschl*, Gleichheit vor dem Gesetz, 213.). Ob eine Differenzierung gleichheitskonform ist und dem Sachlichkeitsgebot entspricht, ist im Wesentlichen vom Gegenstand einer Regelung abhängig. Die Ungleichheit muss in Bezug auf die jeweilige Regelung wesentlich sein und ist demgemäß in hohem Maße kontextrelativ (*Pöschl*, Gleichheit vor dem Gesetz, 216 mwN; VfSlg. 8279/1978.).

Für die sachliche Rechtfertigung einer Regelung und das relevante Gleichheitspaar spielen daher die Ziele, die der Gesetzgeber mit einer Regelung verfolgt und auch die Mittel, die er dafür einsetzt, eine ausschlaggebende Rolle (*Stoll*, ÖStZ 1989, 191; *Gassner*, Gleichheitssatz, 4; *Häfelin/Haller*, Bundesstaatsrecht Rz. 754). Gerade bei Regelungen, die Lenkungseffekte beabsichtigen, sind es die erwünschten oder unerwünschten Effekte, die das jeweils geförderte oder erschwerte Verhalten mit sich bringen, die aus Sicht des Gesetzgebers die eine von der anderen Verhaltensweise wesentlich unterscheidet. (*Pöschl*, Gleichheit vor dem Gesetz, 222.)

Nach ständiger Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes ist es dem Gesetzgeber nicht verwehrt, seine politischen Zielvorstellungen auf die ihm geeignet

erscheinende Art und Weise zu verfolgen. (Vgl. VfSlg. 16.176/2001, 16.504/2002, 17.807/2006.) Ob eine Regelung zweckmäßig ist oder gar, ob mit ihr der optimale Weg zur Zielerreichung beschritten wird, sind keine Fragen, die vom Verfassungsgerichtshof unter dem Blickwinkel des Gleichheitssatzes zu beurteilen sind. (Vgl. VfSlg. 11.369/1987, 14.301/1995, 15.031/1997, 17.315/2004.) Eine Grenze für den Gesetzgeber sieht der Verfassungsgerichtshof aber dann, wenn dieser Ziele verfolgt, die keinesfalls im öffentlichen Interesse liegend anzusehen sind. (Vgl. VfSlg. 16.740/2002.) Liegen derartige unzulässige Ziele nicht vor, dann kann sich gerade aus dem Zweck ergeben, dass zwischen Personen wesentliche Unterschiede bestehen: Wesentlich ist, was zur Zielerreichung beiträgt oder diese verhindert; unwesentlich, was sich auf das Ziel nicht auswirkt. (*Pöschl*, Gleichheit vor dem Gesetz, 224)

Im Hinblick auf die Wahl der eingesetzten Mittel führt der Verfassungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung aus:

Grundsätzlich steht es dem Gesetzgeber frei, zu entscheiden, welche Instrumente er – unter Berücksichtigung allfälliger erwünschter oder in Kauf genommener Nebenwirkungen – in der jeweils gegebenen Situation zur Zielerreichung geeignet erachtet und welches unter mehreren möglichen Mitteln er auswählt und einsetzt. Der VfGH kann dem Gesetzgeber nur dann entgegenreten, wenn er bei der Bestimmung der einzusetzenden Mittel die ihm von Verfassungs wegen gesetzten Schranken überschreitet. Das ist insbesondere dann der Fall, wenn er das sich aus dem Gleichheitsgebot ergebende Sachlichkeitsgebot verletzt, wenn er also beispielsweise zur Zielerreichung völlig ungeeignete Mittel vorsieht oder wenn die vorgesehenen, an sich geeigneten Mittel zu einer sachlich nicht begründbaren Differenzierung führen. (Vgl. VfSlg. 8457/1978, 11.639/1988, 12.227/1989, 12.486/1990)

Im Hinblick auf die referierte Judikatur des Verfassungsgerichtshofes vertritt die Bundesregierung die Ansicht, dass es sich bei Sachaufwand und Personalaufwand um Aufwendungen handelt, die nach den Grundsätzen der verfassungsrechtlichen Judikatur nicht gleich behandelt werden müssen. Sachaufwand und Personalaufwand sind nach dem Maßstab der Betriebsausgabendefinition des § 4 Abs. 4 EStG 1988 gleichermaßen Betriebsausgaben, da beide Kategorien von Ausgaben betrieblich veranlasst sind. Um festzustellen, ob aus verfassungsrechtlicher Sicht wesentliche Unterschiede zwischen Personal- und Sachaufwand vorliegen, muss aber auch das Ziel der angefochtenen Norm miteinbezogen werden. Wie bereits in Punkt 1.2 dargelegt, ist das Ziel der Maßnahme die Verringerung des Einkommensgefälles und die Reduzierung der immer größer werdenden Differenz zwischen den Gehältern der oberen Führungsebenen und den Durchschnittsgehältern der restlichen Belegschaft. Insofern bestehen aber erhebliche Unterschiede zwischen dem von einem Unternehmen für Arbeitnehmer oder vergleichbar organisatorisch eingegliederte Personen geleisteten Personalaufwand und dem Sachaufwand des Unternehmens. Es geht dem Gesetzgeber nämlich gerade darum, den Personalaufwand eines Unternehmens zu beschränken, wenn dieser auf überproportional hohe Gehälter zurückzuführen ist, und damit zu hohe Managementvergütungen für die Zukunft zu reduzie-

ren, um so das gesellschaftspolitisch als unerwünscht betrachtete Einkommensgefälle zu verringern. Dieses Ziel ist nach Ansicht der Bundesregierung – wie bereits ausgeführt wurde – für eine abweichende Behandlung tragfähig und liegt auch im öffentlichen Interesse. Das verwendete Instrument – Lenkung über steuerliche Betriebsausgabenverbote – ist nach Ansicht der Bundesregierung auch geeignet, dieses Ziel zu erreichen, da der Gesetzgeber davon ausgehen kann, dass ein steuerliches Abzugsverbot unternehmerische Entscheidungen in Richtung des beabsichtigten Lenkungseffektes beeinflussen wird.

Hinsichtlich des Sachaufwands sieht die Bundesregierung daher keine Gründe, die – bezogen auf Sinn und Zweck des Gesetzes – auf eine verfassungsrechtlich relevante Gleichheit mit Personalaufwendungen hindeuten würden.

Das BFG hegt darüber hinaus Bedenken dahingehend, dass der von der Abzugsbeschränkung erfasste Aufwand im Verhältnis zu einem 'ausgegliederten Personalaufwand' – etwa Leistungen, die von selbständigen Unternehmern zB auf dem Gebiet der Rechtsberatung, Marketing oder Unternehmensberatung in Anspruch genommen werden – in ungerechtfertigter Weise schlechter gestellt wird. So würde das Gehalt eines Leiters einer beim Unternehmen eingerichteten Rechtsabteilung, das über 500.000 Euro liegt, einem Abzugsverbot unterfallen, während das Honorar an einen (externen) Rechtsanwalt in Höhe von über 500.000 Euro zur Gänze abzugsfähig ist.

Nach Ansicht der Bundesregierung liegt aber in concreto wesentlich Ungleiches vor, das demgemäß auch ungleich behandelt werden darf. Das Honorar des Rechtsanwaltes enthält nämlich typischerweise nicht nur eine Gehaltskomponente, sondern muss zu sämtlichen sonstigen Kosten, die mit dem Betrieb der Rechtsanwaltskanzlei verbunden sind, einen Deckungsbeitrag leisten. Zudem ist in der Honorarnote des Rechtsanwaltes typischerweise das Entgelt für mehrere Mitarbeiter enthalten und teilt sich demgemäß auch hinsichtlich seiner Gehaltskomponente auf mehrere Personen auf. Das Honorar selbst ist nicht als Gehalt im Sinne der bekämpften Bestimmungen anzusehen, sondern besteht aus einer Vielzahl von Komponenten, und ist daher auch nicht mit dem Gehalt eines Leiters der Rechts- oder Marketingabteilung zu vergleichen. Gehälter von Arbeitnehmern oder sonst vergleichbar organisatorisch eingegliedeter Personen der Rechtsanwaltskanzlei unterliegen aber selbst wieder dem Abzugsverbot, wodurch sichergestellt wird, dass jene Honorarbestandteile, die auf von der Rechtsanwaltskanzlei gezahlte Gehälter entfallen und zu einem Gehaltsaufwand über 500.000 Euro führen, ebenfalls nicht abzugsfähig sind.

Im Hinblick auf das Ziel des Gesetzgebers, dass gerade die Schieflage beseitigt werden soll, die dadurch entsteht, dass Unternehmen ihren Managern sehr hohe Gehälter bezahlen, während die Durchschnittseinkommen der restlichen Belegschaft in weitaus geringerem Ausmaß ansteigen und dadurch die Einkommensschere immer weiter aufgeht, bestehen somit wesentliche Unterschiede zwischen dem vom Abzugsverbot erfassten Personalaufwand einerseits und einem

'ausgegliederten' Personalaufwand andererseits. Nach Ansicht der Bundesregierung ist eine entsprechende Differenzierung daher sachlich gerechtfertigt und verfassungsrechtlich zulässig.

3. Bedenken hinsichtlich der mangelnden Systemkonformität

Das BFG hegt schließlich Bedenken, dass es nicht mehr im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des einfachen Gesetzgebers liege, ein Abweichen von einem 'Systemprinzip' vorzusehen. Das BFG erachtet unter diesem Gesichtspunkt die bisherigen Abzugsverbote als 'systemgerecht', während dies bei dem gegenständlichen Abzugsverbot offenbar deshalb nicht gelte dürfte, weil das BFG eine sachliche Rechtfertigung dafür nicht erkennen kann.

Diesbezüglich verweist die Bundesregierung auf ihr bisheriges Vorbringen sowie darauf, dass es dem einfachen Gesetzgeber nach ständiger Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes gestattet ist, innerhalb eines von ihm selbst gewählten steuerlichen Ordnungssystems einzelne Tatbestände auf nicht systemkonforme Art zu regeln, solange diese Abweichung auf einem sachlichen Grund beruht. (Vgl. VfSlg. 5269/1966, 6030/1969, 8457/1978, 11.368/1987)

Dem BFG kann aber auch nicht beigespflichtet werden, wenn es vermeint, durch die gegenständliche Abzugsbeschränkung sei das Regelungssystem des Ertragsteuerrechts nicht mehr kohärent und in sich stimmig. Wenn das BFG vorbringt, dass es bisher steuerlich keine Rolle gespielt habe, 'ob der Steuerpflichtige in seinem betrieblichen Ausgabeverhalten nun sparsam, bescheiden, maßvoll, großzügig, unvorsichtig oder verschwenderisch' war, verkennt es die Rechtslage. § 12 Abs. 1 Z 2 KStG sieht eine Abzugsbeschränkung für bestimmte Aufwendungen vor, wenn sie nach der Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind. Dass dies nur Aufwendungen betreffen würde, die mit der Lebensführung des Steuerpflichtigen zusammenhängen, trifft gerade für den Bereich von Körperschaften nicht zu. Körperschaften haben nämlich keine den natürlichen Personen vergleichbare Lebensführung oder Privatsphäre. Auch lässt sich für Körperschaften nicht behaupten, dass die von § 12 Abs. 1 Z 2 KStG erfassten Aufwendungen (zB Anschaffung von PKW) in der Regel gar nicht oder nur in untergeordnetem Ausmaß betrieblich veranlasst wären. Es trifft daher nicht zu, dass der Gesetzgeber nicht auch schon bisher für bestimmte betrieblich veranlasste Aufwendungen (§ 4 Abs. 4 EStG 1988) eine Abzugsbeschränkung vorgesehen hätte. (Der Verfassungsgerichtshof hat in VfSlg. 8457/1978 die Begrenzung der Abzugsfähigkeit von bestimmten Aufwendungen für PKW als verfassungsrechtlich zulässig erachtet. Begründung für die Einführung des Abzugsverbots war nicht etwa die Nähe zur Privatsphäre, sondern neben budgetären Gründen die Verbesserung der Zahlungsbilanz.) Der Gesetzgeber bewegt sich somit mit der gegenständlichen Abzugsbeschränkung für seiner Ansicht nach unangemessen hohe Gehälter gerade im Rahmen seines schon bisher etablierten Regelungskonzeptes. Der Vorwurf der mangelnden Kohärenz der Abzugsbeschränkung lässt sich somit nach Ansicht der Bundesregierung nicht aufrechterhalten.

Aus Sicht der Bundesregierung sind die vom BFG ins Treffen geführten Bedenken daher insgesamt nicht geeignet, die Verfassungskonformität der Regelung zu erschüttern.

III. Zusammenfassung

Zusammenfassend ist die Bundesregierung der Ansicht, dass es sich bei den angefochtenen Bestimmungen um im öffentlichen Interesse gelegene, sachlich gerechtfertigte und nicht unverhältnismäßige Regelungen handelt."

4. Am 27. November 2014 fand eine mündliche Verhandlung vor dem Verfassungsgerichtshof statt, in welcher die wesentlichen verfassungsrechtlichen Fragen in den einzelnen Verfahren erörtert wurden. 35

IV. Erwägungen

Der Verfassungsgerichtshof hat über die in sinngemäßer Anwendung der §§ 187 und 404 ZPO iVm § 35 Abs. 1 VfGG zur gemeinsamen Verhandlung, Beratung und Entscheidung verbundenen Anträge erwogen: 36

1. Vorbemerkung

Vorauszuschicken ist, dass das Bundesfinanzgericht drei Anträge auf Aufhebung näher bezeichneter Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes 1988 und des Körperschaftsteuergesetzes 1988 wegen Verfassungswidrigkeit gestellt hat. Die drei Anträge desselben Gerichts unterscheiden sich sachverhältnismäßig sowie hinsichtlich der angefochtenen Gesetzesbestimmungen und der dargelegten verfassungsrechtlichen Bedenken gegen diese Bestimmungen. Sachverhältnismäßig unterscheiden sich die Anträge dadurch, dass den Anträgen zu G 136/2014 und G 186/2014 Sachverhalte zugrunde liegen, in denen es um eine Körperschaftsteuervorauszahlung für das Jahr 2014 auf Grund einer Planrechnung des Unternehmens gemäß § 45 Abs. 4 EStG 1988 (iVm § 24 Abs. 3 Z 1 KStG 1988) geht; dem Antrag zu G 166/2014 liegt hingegen ein Sachstand zugrunde, in dem es um eine Körperschaftsvorauszahlung für das Jahr 2014 auf der Grundlage des zuletzt veranlagten Jahres gemäß § 45 Abs. 1 EStG 1988 (iVm § 24 Abs. 3 Z 1 KStG 1988) geht. 37

- Zum besseren Verständnis stellt der Verfassungsgerichtshof der Auseinandersetzung mit dem Vorliegen der Prozessvoraussetzungen für die drei (unterschiedlichen) Anträge des Bundesfinanzgerichts das Zusammenspiel der angefochtenen Regelungen des Einkommensteuergesetzes 1988 und des Körperschaftsteuergesetzes 1988 insoweit voran, als dies für die Beurteilung des Vorliegens der Prozessvoraussetzungen als zweckmäßig erscheint. 38
- Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2014, BGBl. I 13/2014, wurden einige der angefochtenen Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes 1988 und des Körperschaftsteuergesetzes 1988 neu eingeführt: 39
- 1.1. So dürfen nun – vereinfacht – gemäß § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 "Aufwendungen oder Ausgaben für das Entgelt für Arbeits- und Werkleistungen, soweit es den Betrag von 500 000 Euro pro Person und Wirtschaftsjahr übersteigt", nicht (mehr) bei den einzelnen Einkünften im Anwendungsbereich der Einkommensteuer abgezogen werden. 40
- § 124b Z 253 EStG 1988 enthält eine (differenzierte) Regelung für die Steuervorauszahlungen gemäß § 45 EStG 1988 sowie eine Regelung über das Inkrafttreten der Bestimmungen über die Nichtabzugsfähigkeit: § 124b Z 253 lit. a EStG 1988 bestimmt, dass § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 im Rahmen der Steuervorauszahlungen und Veranlagungen erstmalig auf Aufwendungen anzuwenden ist, die nach dem 28. Februar 2014 anfallen. Aus § 124b Z 253 lit. a EStG 1988 ergibt sich, dass § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 für derartige Aufwendungen nach dem 28. Februar 2014 sowohl für die Veranlagung der Einkommensteuer als auch für die Steuervorauszahlung (für das Jahr 2014) gilt, wenn diese Vorauszahlung unter Anwendung des § 45 Abs. 4 EStG 1988 auf einer Planrechnung des betroffenen Unternehmens beruht. 41
- § 124b Z 253 lit. b EStG 1988, der eine von § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 abweichende – vereinfachende – Regelung der Nichtabzugsfähigkeit (bloß) der € 500.000,- übersteigenden Bruttobezüge gemäß § 25 EStG 1988 vorsieht, trifft eine nur für Vorauszahlungen ab dem Jahr 2014 anwendbare Regelung, soweit diese Vorauszahlungen (nicht auf § 45 Abs. 4 EStG 1988, sondern) gemäß § 45 Abs. 1 EStG 1988 auf der Grundlage des zuletzt veranlagten Jahres beruhen. Für die Veranlagung für das Jahr 2014 (und danach) ist somit in jedem Fall – das heißt ungeach- 42

tet der Tatsache, ob die Steuervorauszahlung gemäß § 45 Abs. 1 oder § 45 Abs. 4 EStG 1988 festgesetzt wurde – § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 anwendbar.

1.2. Eine davon getrennt zu sehende Regelung enthält der neu eingefügte § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988, der die Nichtabzugsfähigkeit von Aufwendungen und Ausgaben für Entgelte vorsieht, "die beim Empfänger sonstige Bezüge nach § 67 Abs. 6 darstellen, soweit sie bei diesem nicht mit dem Steuersatz von 6% zu versteuern sind". § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 ist grundsätzlich gemäß § 124b Z 254 EStG 1988 erstmalig auf Auszahlungen anzuwenden, die nach dem 28. Februar 2014 anfallen. 43

§ 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988 sieht für die Körperschaftsteuer – abgesehen von näheren detaillierten Regelungen – grundsätzlich vor, dass Aufwendungen nach § 20 Abs. 1 Z 7 und 8 EStG 1988 bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden dürfen. 44

§ 26c Z 50 KStG 1988 bestimmt schließlich, dass § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988 "auf Aufwendungen anzuwenden [ist], die nach dem 28. Februar 2014 anfallen. § 124b Z 253 des Einkommensteuergesetzes 1988 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 13/2014 ist sinngemäß anzuwenden." 45

2. Zur Zulässigkeit der Anträge im Allgemeinen

2.1. Der Verfassungsgerichtshof ist nicht berechtigt, durch seine Präjudizialitätsentscheidung das antragstellende Gericht an eine bestimmte Rechtsauslegung zu binden, weil er damit indirekt der Entscheidung dieses Gerichts in der Hauptsache vorgreifen würde. Gemäß der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes darf daher ein Antrag auf Aufhebung einer generellen Norm nur dann wegen mangelnder Präjudizialität zurückgewiesen werden, wenn es offenkundig unrichtig (denk unmöglich) ist, dass die – angefochtene – generelle Norm eine Voraussetzung der Entscheidung des antragstellenden Gerichts im Anlassfall bildet (vgl. etwa VfSlg. 10.640/1985, 12.189/1989, 15.237/1998, 16.245/2001 und 16.927/2003). 46

2.2. Ein Antrag nach Art. 140 Abs. 1 B-VG hat gemäß § 62 Abs. 1 Satz 1 VfGG stets das Begehren zu enthalten, das – nach Auffassung des Antragstellers verfassungswidrige – Gesetz seinem "ganzen Inhalt nach" oder in "bestimmte[n] Stellen" aufzuheben. Um die strengen Formerfordernisse des ersten Satzes des § 62 Abs. 1 VfGG zu erfüllen, müssen – wie der Verfassungsgerichtshof bereits mehrfach ausgesprochen hat – die bekämpften Stellen des Gesetzes genau und eindeutig bezeichnet werden. Es darf nicht offen bleiben, welche Gesetzesvorschriften (welcher Teil einer Gesetzesvorschrift) nach Auffassung des Antragstellers tatsächlich der Aufhebung verfallen soll (vgl. dazu VfSlg. 15.775/2000, 16.340/2001, 18.175/2007). Es ist dem Verfassungsgerichtshof auch verwehrt, Gesetzesbestimmungen auf Grund bloßer Vermutungen darüber, in welcher Fassung ihre Aufhebung begehrt wird, zu prüfen und im Falle des Zutreffens der geltend gemachten Bedenken aufzuheben (zB VfSlg. 11.802/1988, 15.962/2000 mwN).

47

2.3. Gemäß § 62 Abs. 1 VfGG hat der Antrag, ein Gesetz als verfassungswidrig aufzuheben, die gegen das Gesetz sprechenden Bedenken im Einzelnen darzulegen. Die Gründe der behaupteten Verfassungswidrigkeit sind präzise zu umschreiben, die Bedenken sind schlüssig und überprüfbar darzulegen (VfSlg. 11.888/1988, 12.223/1989). Dem Antrag muss mit hinreichender Deutlichkeit entnehmbar sein, zu welcher Rechtsvorschrift die zur Aufhebung beantragte Norm in Widerspruch stehen soll und welche Gründe für diese These sprechen (VfSlg. 14.802/1997, 17.752/2006). Es ist nicht Aufgabe des Verfassungsgerichtshofes, pauschal vorgetragene Bedenken einzelnen Bestimmungen zuzuordnen und – gleichsam stellvertretend – das Vorbringen für den Antragsteller zu präzisieren (VfSlg. 17.099/2003, 17.102/2003, vgl. auch VfGH 10.12.2013, G 46/2013; 12.12.2013, G 53/2013; 13.6.2014, G 10/2014). Dies bedeutet aber, dass das antragstellende Gericht sämtliche Bedenken in einem Antrag selbst darzulegen hat. Zur Darlegung der Bedenken reicht es somit nicht aus, auf Äußerungen desselben Antragstellers in anderen Verfahren hinzuweisen, ohne eine präzise Zuordnung der Bedenken vorzunehmen. Hinweise auf andere schriftliche Ausführungen, wie etwa Schriftsätze, Gutachten, Aufsätze können die Darlegung dieser Bedenken im Antrag nicht ersetzen (vgl. VfSlg. 17.516/2005).

48

2.4. Nach der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes dient ein von Amts wegen oder auf Antrag eines Gerichts eingeleitetes Gesetzesprüfungsverfahren

49

der Herstellung einer verfassungsrechtlich einwandfreien Rechtsgrundlage für das Anlassverfahren (vgl. VfSlg. 11.506/1987, 13.701/1994).

Bei Lösung der Frage, welche Bestimmungen jeweils zu prüfen und aufzuheben sind, hat der Verfassungsgerichtshof in Gesetzesprüfungsverfahren, die er von Amts wegen einleitet, den Prüfungsumfang derart abzugrenzen, dass einerseits nicht mehr aus dem Rechtsbestand ausgeschieden wird, als Voraussetzung für den Anlassfall ist, dass aber andererseits der verbleibende Teil keine Veränderung seiner Bedeutung erfährt; da beide Ziele gleichzeitig niemals vollständig erreicht werden können, ist in jedem Einzelfall abzuwägen, ob und inwieweit diesem oder jenem Ziel der Vorrang vor dem anderen gebührt (zB VfSlg. 7376/1974, 9374/1982, 11.506/1987, 15.599/1999, 16.195/2001). 50

Die Grenzen der Aufhebung müssen auch in einem auf Antrag eingeleiteten Verfahren so gezogen werden, dass einerseits der verbleibende Gesetzesteil nicht einen völlig veränderten Inhalt bekommt und andererseits die mit der aufzuhebenden Gesetzesstelle in untrennbarem Zusammenhang stehenden Bestimmungen auch erfasst werden (vgl. VfSlg. 13.965/1994, 16.542/2002, 16.911/2003). Diese Rechtsprechung beruht auf dem Grundgedanken, dass im Normprüfungsverfahren nicht mehr aus dem Rechtsbestand ausgeschieden wird, als zur Bereinigung der Rechtslage unbedingt notwendig ist (vgl. VfSlg. 17.220/2004). 51

Dieser Grundposition folgend hat der Gerichtshof die Rechtsauffassung entwickelt, dass im Gesetzesprüfungsverfahren der Anfechtungsumfang der in Prüfung gezogenen Norm bei sonstiger Unzulässigkeit des Prüfungsantrags nicht zu eng gewählt werden darf (vgl. zB VfSlg. 8155/1977, 12.235/1989, 13.915/1994, 14.131/1995, 14.498/1996, 14.890/1997, 16.212/2002). Das antragstellende Gericht 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 antragstellenden Gerichts teilen – beseitigt werden kann (VfSlg. 16.756/2002, 19.496/2011). 52

Eine zu weite Fassung des Antrags macht diesen nicht in jedem Fall unzulässig. Soweit alle vom Antrag erfassten Bestimmungen präjudiziell sind oder der Antrag mit solchen untrennbar zusammenhängende Bestimmungen erfasst, führt dies – ist der Antrag in der Sache begründet – im Fall der Aufhebung nur eines Teils der angefochtenen Bestimmungen im Übrigen zu seiner teilweisen Abweisung (vgl. VfSlg. 19.746/2013; VfGH 8.10.2014, G 83/2014 ua.). Umfasst der Antrag auch Bestimmungen, die im Verfahren vor dem antragstellenden Gericht nicht präjudiziell sind, führt dies – wenn die angefochtenen Bestimmungen insoweit trennbar sind – im Hinblick auf diese Bestimmungen zur partiellen Zurückweisung des Antrags (siehe VfSlg. 18.486/2008, 18.298/2007; soweit diese Voraussetzungen vorliegen, führen zu weit gefasste Anträge also nicht mehr – vgl. noch VfSlg. 14.342/1995, 15.664/1999, 15.928/2000, 16.304/2001, 16.532/2002, 18.235/2007 – zur Zurückweisung des gesamten Antrags).

Unzulässig ist ein Antrag auch dann, wenn der Umfang der zur Aufhebung beantragten Bestimmungen so abgesteckt ist, dass die angenommene Verfassungswidrigkeit durch die Aufhebung gar nicht beseitigt würde (vgl. zB VfGH 10.12.2013, G 16/2013 mwN).

Unter dem Aspekt einer nicht trennbaren Einheit in Prüfung zu ziehender Vorschriften ergibt sich ferner, dass ein Prozesshindernis auch dann vorliegt, wenn es auf Grund der Bindung an den gestellten Antrag zu einer in der Weise isolierten Aufhebung einer Bestimmung käme, dass Schwierigkeiten bezüglich der Anwendbarkeit der im Rechtsbestand verbleibenden Vorschriften entstünden, und zwar in der Weise, dass der Wegfall der angefochtenen (Teile einer) Gesetzesbestimmung die verbleibenden Bestimmungen unverständlich oder auch unanwendbar werden ließe. Letztes liegt dann vor, wenn nicht mehr mit Bestimmtheit beurteilt werden könnte, ob ein der verbliebenen Vorschrift zu unterstellender Fall vorliegt (VfSlg. 16.869/2003 mwN).

3. Zur Zulässigkeit des Antrags zu G 136/2014

3.1. Ungeachtet der Formulierung des Aufhebungsbegehrens des antragstellenden Bundesfinanzgerichts geht der Verfassungsgerichtshof davon aus, dass das unter Punkt 1. und 2.a. des Antrags des Bundesfinanzgerichts gestellte Aufhebungsbegehren aus einem einzigen Hauptantrag besteht. Aus dem Antrag in

Zusammenhang mit dessen Begründung wird nämlich deutlich, dass die Aufhebung derselben Bestimmungen nur auf Grund zweier verschiedener verfassungsrechtlicher Bedenken begehrt wird.

Darüber hinaus enthält der Antrag des Bundesfinanzgerichts einen für den Fall der Abweisung des Hauptantrags (unter Punkt 2.b.) gestellten und auf Aufhebung nur des § 20 Abs. 1 Z 7 lit. a EStG 1988 gerichteten zusätzlichen (eigenständigen) Antrag, dem ein eigenes Bedenken, nämlich dass die Anknüpfung des § 20 Abs. 1 Z 7 lit. a EStG 1988 an das Gestellungsentgelt und nicht an den Bruttobezug des überlassenen Dienstnehmers bei der Arbeitskräfteüberlassung gleichheitswidrig sei, zuzuordnen ist. 57

3.2. Das Bundesfinanzgericht hat in seinem Antrag die angefochtenen "mit AbgÄG 2014, BGBl. 13/2014 eingeführten Normen" ohne konkrete Bezeichnung ihrer Fassung aufgelistet. Da diese Bestimmungen aber seit ihrer Erlassung mit BGBl. I 13/2014 nicht geändert worden sind, lässt sich aus dem Antrag zweifelsfrei erschließen, dass er sich auf die angefochtenen Gesetzesvorschriften in der Fassung BGBl. I 13/2014 bezieht; insoweit ist das Formerfordernis des § 62 VfGG als erfüllt anzusehen (vgl. VfSlg. 19.684/2012). 58

3.3. Im Ausgangsverfahren vor dem antragstellenden Bundesfinanzgericht geht es um eine Beschwerde gegen einen Bescheid des Finanzamts Linz betreffend die Körperschaftsteuervorauszahlung für das Jahr 2014, bei der die abgabepflichtige Gesellschaft die Festsetzung der Vorauszahlung auf Grund einer Planrechnung gemäß § 45 Abs. 4 EStG 1988 iVm § 24 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 unter Berücksichtigung des § 20 Abs. 1 Z 7 und Z 8 EStG 1988 beehrte. 59

Für den Verfassungsgerichtshof bestehen keine Zweifel, dass das Bundesfinanzgericht die angefochtenen Bestimmungen – bis auf § 124b Z 253 lit. b EStG 1988 – in dem bei ihm anhängigen Verfahren denkmöglich anzuwenden hat: 60

Da es im Ausgangsverfahren vor dem Bundesfinanzgericht um die Neufestsetzung der Körperschaftsteuer unter Zugrundelegung einer Planrechnung der abgabepflichtigen Gesellschaft für das Jahr 2014 geht, ist ausschließlich § 124b Z 253 lit. a (und nicht auch lit. b) EStG 1988 denkmöglich anzuwenden. Da der 61

Tatbestand der lit. a und jener der lit. b des § 124b Z 253 EStG 1988 unterschiedliche Fälle regeln und zwischen diesen beiden Tatbeständen kein untrennbarer Zusammenhang besteht, ist der Antrag des Bundesfinanzgerichts nur insoweit zulässig, als er sich auf § 124b Z 253 lit. a EStG 1988 bezieht (vgl. oben Punkt 1.1.).

3.4. Die Bundesregierung erachtet das Gesetzesprüfungsverfahren hinsichtlich des Antrags auf Aufhebung des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 insofern für unzulässig, als die angenommene Verfassungswidrigkeit, nämlich die sachlich nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung der Abfertigungen der Mitglieder des Vorstands einer Aktiengesellschaft einerseits und der Geschäftsführer einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung andererseits, durch Aufhebung des § 67 Abs. 6 Z 2 letzter Satz EStG 1988 beseitigt werden könnte. Ein auf § 67 Abs. 6 Z 2 letzter Satz EStG 1988 beschränkter Aufhebungsumfang würde sich als geringerer Eingriff darstellen als die beantragte Aufhebung des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988, weshalb durch die vom Bundesfinanzgericht beantragte Aufhebung dieser Bestimmung mehr aus dem Rechtsbestand ausgeschieden würde, als für die Bereinigung der allfällig verfassungsrechtlich bedenklichen Rechtslage unbedingt notwendig wäre.

62

3.4.1. Die Bundesregierung vermag mit ihrem Vorbringen nicht die Unzulässigkeit des auf Aufhebung des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 gerichteten Antrags des Bundesfinanzgerichts aufzuzeigen. Das Bedenken des Bundesfinanzgerichts, dass unter anderem § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 (in Verbindung mit § 124b Z 254 EStG 1988) mangels Übergangsfrist gegen den aus dem Gleichheitssatz erfließenden Vertrauensschutz verstoße, richtet sich in diesem Zusammenhang gegen § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988. Der Antrag des Bundesfinanzgerichts auf Aufhebung des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988, der auf § 67 Abs. 6 EStG 1988 verweist, ist nicht schon deshalb unzulässig, weil denselben Bedenken auch durch die Aufhebung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 Rechnung getragen werden könnte.

63

§ 67 Abs. 6 EStG 1988 hat einen anderen Regelungsgegenstand; erst durch die verweisende Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 erhält § 67 Abs. 6 EStG 1988 eine Bedeutung für die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen durch das jeweils betroffene Unternehmen.

64

3.4.2. Im Übrigen geht der Verfassungsgerichtshof entgegen dem Vorbringen der Bundesregierung davon aus, dass die – gedachte – Aufhebung des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 den geringeren Eingriff als jene des § 67 Abs. 6 Z 2 letzter Satz EStG 1988 darstellte, weil dadurch bloß die mit dem AbgÄG 2014 eingeführte Beschränkung der Abzugsfähigkeit der Ausgaben und Aufwendungen für sonstige Bezüge gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988 auf Seiten des Unternehmens beseitigt würde. Bei Aufhebung des § 67 Abs. 6 Z 2 letzter Satz EStG 1988 würde hingegen nicht nur (über den Verweis auf § 67 Abs. 6 EStG 1988) die Abzugsmöglichkeit für Ausgaben und Aufwendungen für sonstige Bezüge gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988 auf Seiten des Unternehmens wieder erweitert, sondern die steuerliche Begünstigung für diese Bezüge gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988 auch auf Seiten des Bezugsempfängers ausgedehnt. Die Bundesregierung stellt zu Recht klar, dass im vorliegenden Fall dahin gestellt bleiben kann, ob und inwieweit das Verhältnis von § 67 Abs. 3 zu § 67 Abs. 6 EStG 1988 verfassungsrechtlich bedenklich ist.

65

Aus Sicht des beim Bundesfinanzgericht anhängigen Anlassfalls, in dem es nur um die Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben beim Unternehmen geht, hat das Bundesfinanzgericht nach Ansicht des Verfassungsgerichtshofes die Abgrenzung des Anfechtungsumfangs richtig vorgenommen.

66

3.4.3. Entgegen dem Vorbringen in der Äußerung der Bundesregierung geht der Verfassungsgerichtshof hinsichtlich des Hauptantrags davon aus, dass das Bundesfinanzgericht hinreichend deutlich dargelegt hat, dass § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988 und § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 zur Gänze und jedenfalls die ersten beiden Sätze des § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 (iVm den ebenfalls angefochtenen Bestimmungen des § 124b Z 253 [lit. a] und 254 EStG 1988 und des § 26c Z 50 KStG 1988) im bei ihm anhängigen Anlassverfahren zumindest denkmöglich anzuwenden sind. Die lit. a bis c des § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 stehen (samt Einleitungssatz) mit den ersten beiden Sätzen dieser Bestimmung insofern in einem untrennbaren Zusammenhang, als diese an die ersten beiden Sätze knüpfen und bei einer Aufhebung allein dieser ersten beiden Sätze ein sinnentleerer sprachlicher Torso bliebe.

67

3.4.4. Soweit das antragstellende Bundesfinanzgericht somit in seinem Hauptantrag die Aufhebung des gesamten § 124b Z 253 EStG 1988 begehrt, ist der Antrag

68

insoweit unzulässig, als er § 124b Z 253 lit. b EStG 1988 (mit)umfasst. Im Übrigen ist der (Haupt-)Antrag zu G 136/2014 zulässig.

3.5. Der "für den Fall, dass § 20 Abs 1 Z 7 EStG nicht zur Gänze verfassungswidrig ist" gestellte Antrag, § 20 Abs. 1 Z 7 lit. a EStG 1988 als verfassungswidrig aufzuheben, ist der Sache nach nicht als Eventual-, sondern als zusätzlicher (eigenständiger) Antrag anzusehen, weil das Bundesfinanzgericht gegen diese Bestimmung andere verfassungsrechtliche Bedenken darlegt als im Hauptantrag. Dieser Antrag ist daher unabhängig von der Zulässigkeit des Hauptantrags zu beurteilen. 69

Die Bundesregierung meint, dass dieser Antrag mangels Präjudizialität als unzulässig zurückzuweisen sei. Der Bundesregierung ist im Ergebnis zuzustimmen, dass dieser Antrag unzulässig ist: 70

Die Unzulässigkeit des zusätzlichen (eigenständigen) Antrags ergibt sich schon daraus, dass lit. a des § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 nur eine Konkretisierung des Grundtatbestands ist, der in den ersten beiden Sätzen des § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 normiert wird. Durch die bloße Aufhebung der lit. a ohne gleichzeitige Aufhebung des in den beiden ersten Sätzen des § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 normierten Grundtatbestands würde somit die vom Bundesfinanzgericht behauptete Verfassungswidrigkeit nicht beseitigt, weswegen sich der Antrag als zu eng erweist (vgl. VfSlg. 16.212/2002). 71

Der Antrag ist daher unzulässig. 72

4. Zur Zulässigkeit des Antrags zu G 166/2014

4.1. Für den Verfassungsgerichtshof besteht kein Zweifel, dass das antragstellende Bundesfinanzgericht die mit dem Haupt- und "in eventu" gestellten Antrag angefochtenen Gesetzesbestimmungen in dem bei ihm anhängigen Verfahren zur Festsetzung der Körperschaftsteuervorauszahlung für die abgabepflichtige Gesellschaft für das Jahr 2014 denkmöglich anzuwenden hat. Anderes gilt allerdings für den mit dem "in eventu" gestellten Antrag (mit)angefochtenen § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988; es ist denkmöglich, dass das Bundesfinanzgericht diese Bestimmung anzuwenden hat. Im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht geht es nämlich um die Festsetzung der Körperschaftsteuervorauszahlung auf der 73

Grundlage des zuletzt veranlagten Wirtschaftsjahres gemäß § 45 Abs. 1 EStG 1988 unter Berücksichtigung der "nichtabzugsfähigen Beträge" gemäß § 124b Z 253 lit. b EStG 1988 (und nicht auch des § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988).

4.2. Das Bundesfinanzgericht hat in seinem Antrag die "durch das AbgÄG 2014, BGBl. I Nr. 13/2014 eingefügten" angefochtenen Bestimmungen ohne konkrete Bezeichnung ihrer Fassung aufgelistet. Da diese Bestimmungen aber seit ihrer Erlassung mit BGBl. I 13/2014 nicht geändert worden sind, lässt sich aus dem Antrag zweifelsfrei erschließen, dass er sich auf die angefochtenen Gesetzesvorschriften in der Fassung BGBl. I 13/2014 bezieht; insoweit ist das Formerfordernis des § 62 VfGG als erfüllt anzusehen (vgl. VfSlg. 19.684/2012). 74

4.3. Die Bundesregierung verweist in ihrer Äußerung zu den Prozessvoraussetzungen auf die – von der Bundesregierung als restriktiv bezeichnete – Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes, inwieweit "ein Normenprüfungsantrag auf Bedenken desselben Antragstellers in einem anderen Verfahren verweisen darf": 75

Soweit sich das antragstellende Gericht den (wörtlich wiedergegebenen) Bedenken des Bundesfinanzgerichts in dessen beim Verfassungsgerichtshof zu G 136/2014 protokollierten Antrag vom 18. Juni 2014 vollinhaltlich anschließen und sie zu seiner eigenen Begründung mache, unterlasse es die präzise Zuordnung dieser im Verfahren des Bundesfinanzgerichts zu G 136/2014 entstandenen Bedenken zu den im gegenständlichen Verfahren (G 166/2014) zur Aufhebung beantragten Gesetzesbestimmungen. Das antragstellende Gericht zeige nicht auf, inwiefern beispielsweise die im verwiesenen Verfahren unter dem Aspekt der unterschiedlichen rechtlichen Grundlagen für Abfertigungszahlungen geäußerten Bedenken gegen § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 im gegenständlichen Verfahren in Zusammenhang mit den zur Aufhebung beantragten Normen von Bedeutung seien. 76

4.4. Das antragstellende Bundesfinanzgericht begehrt in seinem Hauptantrag, § 124b Z 253 lit. b EStG 1988 und den zweiten Satz in § 26c Z 50 KStG 1988 als verfassungswidrig aufzuheben. Das Bundesfinanzgericht stützt dabei seinen diesbezüglichen Aufhebungsantrag nur auf die vom Verfassungsgerichtshof unter Punkt 7. behandelten verfassungsrechtlichen Bedenken. Da das Bundesfinanzge- 77

richt in seinem Antrag – was insoweit auch die Bundesregierung in ihrer Äußerung nicht bezweifelt – die diesbezüglichen Bedenken in einer dem § 62 Abs. 1 VfGG genügenden Weise im Einzelnen dargelegt hat und auch die übrigen Prozessvoraussetzungen vorliegen, ist der Hauptantrag zulässig.

4.5. Mit dem "in eventu" gestellten Antrag begehrt das Bundesfinanzgericht "weilers" die Aufhebung der Bestimmungen des § 24 Abs. 3 Z 1 erster Satz, § 12 Abs. 1 Z 8 und § 26c Z 50 erster Satz KStG 1988 wegen Verfassungswidrigkeit. Dieser Antrag ist unzulässig: 78

4.5.1. Dieser Antrag entspricht nicht dem Formerfordernis des § 62 Abs. 1 VfGG. Es ist nämlich nicht erkennbar, welches konkrete Aufhebungsbegehren das Bundesfinanzgericht stellt. Aus dem Aufhebungsantrag selbst ("in eventu wird weilers beantragt, 3. § 24 Abs. 3 Z 1 erster Satz KStG 1988, 4. § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988 und 5. § 26c Z 50 erster Satz KStG 1988 wegen Verfassungswidrigkeit aufzuheben") wird nicht hinreichend deutlich, ob mit diesem Antrag die Aufhebung der darin bezeichneten Bestimmungen zusätzlich zu oder getrennt von den im Hauptantrag angefochtenen Bestimmungen begehrt wird. In der Begründung des Antrags führt das Bundesfinanzgericht (abschließend) dazu Folgendes aus: 79

"Sollte der VfGH zum Schluss kommen, die Verfassungskonformität könne für Körperschaften anstatt der Aufhebung des § 124b Z 253 lit. b EStG 1988 durch die Aufhebung der Verweisnorm des § 24 Abs. 3 Z 1 erster Satz KStG 1988 bewirkt werden, wird eventualiter dessen Behebung beantragt.

Dem Grundsatz folgend, dass im Gesetzesprüfungsverfahren der Anfechtungsumfang der in Prüfung gezogenen Norm bei sonstiger Unzulässigkeit des Prüfungsantrags nicht zu eng gewählt werden darf (vgl. *Pfau*, ÖStZ 2014, 347 unter Hinweis auf VfGH 11.3.2014, V 4/2014), beantragt das Bundesfinanzgericht in eventu zusätzlich die Aufhebung weiterer Normen. Sollte der Verfassungsgerichtshof zum Schluss kommen, das Bundesfinanzgericht habe auch § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988 sowie § 26c Z 50 erster Satz KStG 1988 (unmittelbar) anzuwenden, beantragt dieses auch deren Aufhebung. Zur Begründung wird auf Punkt 4/Ad A) dieses Antrages verwiesen."

Auch bei Zugrundelegung dieser Ausführungen des Bundesfinanzgerichts wird für den Verfassungsgerichtshof nicht in hinreichender Weise deutlich, welches konkrete Aufhebungsbegehren das Bundesfinanzgericht mit diesem "in eventu" gestellten Antrag stellt. 80

Bereits aus diesem Grund erweist sich dieser Antrag als unzulässig. 81

4.5.2. Selbst wenn dieser "in eventu" gestellte Antrag so zu verstehen sein sollte, dass damit zusätzlich zu den im Hauptantrag angefochtenen Bestimmungen (§ 124b Z 253 lit. b EStG 1988 und § 26c Z 50 zweiter Satz KStG 1988) auch die Aufhebung des § 24 Abs. 3 Z 1 erster Satz, § 12 Abs. 1 Z 8 und § 26c Z 50 erster Satz KStG 1988 wegen Verfassungswidrigkeit begehrt wird, wäre dieser Antrag auch aus folgendem Grund unzulässig: 82

Die Bundesregierung weist zu Recht darauf hin, dass das Bundesfinanzgericht es unterlassen hat, die Bedenken gegen die mit diesem Antrag angefochtenen Bestimmungen im Einzelnen (selbst) darzulegen. Das antragstellende Gericht schließt sich in seinem Antrag lediglich den (wörtlich wiedergegebenen) Bedenken des Bundesfinanzgerichts in dessen Antrag vom 18. Juni 2014, (beim Verfassungsgerichtshof protokolliert zu G 136/2014), vollinhaltlich an und erklärt, diese zu seiner eigenen Begründung zu machen. 83

Diese Vorgangsweise widerspricht dem Formerfordernis des § 62 Abs. 1 VfGG, weil das Bundesfinanzgericht in seinem zu G 136/2014 protokollierten Antrag vom 18. Juni 2014 zum Teil andere Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes 1988 und des Körperschaftsteuergesetzes 1988 angefochten hat, die überdies einen anderen normativen Gehalt haben, als die im vorliegenden, zu G 166/2014 protokollierten Antrag des Bundesfinanzgerichts angefochtenen Gesetzesbestimmungen. Dazu kommt, dass in dem beim Bundesfinanzgericht anhängigen Verfahren – anders als in dem zu G 136/2014 protokollierten Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht – die Bestimmung des § 124b Z 253 lit. b (und nicht § 124b Z 253 lit. a) EStG 1988 präjudiziell ist. Beide Bestimmungen haben aber – wie unter Punkt 1.1. dargelegt – einen unterschiedlichen Geltungsbereich und einen unterschiedlichen normativen Gehalt. 84

Es ist nicht Aufgabe des Verfassungsgerichtshofes, pauschal vorgetragene Bedenken einzelnen Bestimmungen zuzuordnen und – gleichsam stellvertretend – für den Antragsteller zu präzisieren (vgl. VfSlg. 17.099/2003, 17.102/2003, vgl. auch VfGH 10.12.2013, G 46/2013; 12.12.2013, G 53/2013; 13.6.2014, G 10/2014). Dies bedeutet, dass das antragstellende Gericht seine Bedenken in 85

einem Antrag selbst darzulegen hat. Zur Darlegung der Bedenken reicht es somit nicht aus, auf Äußerungen desselben Antragstellers in anderen Verfahren hinzuweisen, ohne eine präzise Zuordnung der Bedenken vorzunehmen.

Darüber hinaus schließt sich das Bundesfinanzgericht in seinen Ausführungen der vor dem Bundesfinanzgericht beschwerdeführenden Gesellschaft hinsichtlich der verfassungsrechtlichen Bedenken gegen § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 an und macht diese als seine eigenen Bedenken geltend. Da das Bundesfinanzgericht es auch insoweit unterlässt, seine Bedenken den einzelnen angefochtenen Bestimmungen präzise zuzuordnen (vor allem auch vor dem Hintergrund, dass § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 und § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988 im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht gar nicht präjudiziell sind), wird dem Formerfordernis des § 62 Abs. 1 VfGG nicht entsprochen.

86

4.5.3. Da das Bundesfinanzgericht in seinem "in eventu" gestellten Antrag nicht in hinreichender Weise deutlich ein konkretes Aufhebungsbegehren gestellt und darüber hinaus die notwendige präzise Zuordnung der Bedenken gegen die angefochtenen Bestimmungen nicht vorgenommen hat, ist dieser Antrag insgesamt unzulässig.

87

5. Zur Zulässigkeit des Antrags zu G 186/2014

5.1. Der Verfassungsgerichtshof hat keine Zweifel, dass das Bundesfinanzgericht in dem bei ihm anhängigen Verfahren, in dem es um die Beschwerde einer Holdinggesellschaft als Gruppenträgerin einer Gruppe gemäß § 9 KStG 1988 gegen einen Bescheid des Finanzamts Wien 1/23 betreffend die Körperschaftsteuervorauszahlung für das Jahr 2014 auf der Grundlage einer Planrechnung für dieses Jahr unter Berücksichtigung der "nicht abzugsfähigen Beträge" gemäß § 20 Abs. 1 Z 7 EStG geht, die angefochtenen Bestimmungen denkmöglich anzuwenden hat.

88

5.2. Die Bundesregierung bestritt in ihrer Äußerung zu diesem Antrag des Bundesfinanzgerichts nicht das Vorliegen sämtlicher Prozessvoraussetzungen.

89

5.3. Das Bundesfinanzgericht hat in seinem Antrag die angefochtenen, "durch das AbgÄG 2014, BGBl. I Nr. 13/2014 eingefügten gesetzlichen Bestimmungen"

90

ohne konkrete Bezeichnung ihrer Fassung aufgelistet. Da diese Bestimmungen aber seit ihrer Erlassung mit BGBl. I 13/2014 nicht geändert worden sind, lässt sich aus dem Antrag zweifelsfrei erschließen, dass er sich auf die angefochtenen Gesetzesvorschriften in der Fassung BGBl. I 13/2014 bezieht; insoweit ist das Formerfordernis des § 62 VfGG als erfüllt anzusehen (vgl. VfSlg. 19.684/2012).

5.4. Der Hauptantrag auf Aufhebung der Wortfolge "Z 7 und" sowie der nachfolgenden Sätze "Für die Anwendung des § 20 Abs. 1 Z 7 des Einkommensteuergesetzes 1988 gilt: Der Betrag von 500 000 Euro ist zu aliquotieren, wenn eine Person von mehreren Unternehmen Entgelte erhält, die unmittelbar oder mittelbar konzernzugehörig sind oder unmittelbar oder mittelbar unter dem beherrschenden Einfluss desselben Gesellschafters stehen. Werden Umlagen für diese Entgelte geleistet, sind die Aufwendungen um die empfangenen Umlagen zu kürzen und die Aliquotierung hat nach dieser Kürzung stattzufinden. § 20 Abs. 1 Z 7 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988 ist in diesen Fällen nicht anzuwenden." in § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988 idF des AbgÄG 2014 ist unzulässig:

91

5.4.1. Der Verfassungsgerichtshof verweist zunächst auf seine oben unter Pkt. 2. wiedergegebene Rechtsprechung zum Aufhebungsumfang bei einem auf Antrag eingeleiteten Gesetzesprüfungsverfahren.

92

5.4.2. Der Hauptantrag erweist sich als zu eng gefasst, weil bei der bloßen Aufhebung der angefochtenen Wortfolge und Sätze in § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988 die behauptete Verfassungswidrigkeit nicht beseitigt würde. Das Abzugsverbot für Aufwendungen oder Ausgaben für das Entgelt für Arbeits- oder Werkleistungen, soweit es den Betrag von € 500.000,- pro Person und Wirtschaftsjahr übersteigt, ergibt sich nämlich nicht nur aus den angefochtenen Bestimmungen in § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988, sondern auch aus § 26c Z 50 KStG 1988, der für die Körperschaftsteuer die sinngemäße Anwendung des § 124b Z 253 EStG 1988 festlegt. Da der verwiesene § 124b Z 253 EStG 1988 seinerseits auf den – im Ausgangsverfahren präjudiziellen – § 20 Abs. 1 Z 7 (in Zusammenhang mit § 124b Z 253 lit. a) EStG 1988 verweist, wäre die behauptete Verfassungswidrigkeit durch die (bloße) Aufhebung der angefochtenen Wortfolgen in § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988 nicht beseitigt. Eben diese Bestimmungen wurden aber im Hauptantrag nicht mit angefochten.

93

5.4.3. Der Hauptantrag ist sohin als unzulässig zurückzuweisen. 94

5.5. Im zusätzlichen (eigenständigen) Antrag begehrt das Bundesfinanzgericht – 95
in hinreichend deutlicher Weise gemäß § 62 Abs. 1 VfGG – "zusätzlich zu Pkt. 1."
(das heißt zusätzlich zur angefochtenen Wortfolge und zu näher bestimmten
Sätzen in § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988) die Aufhebung des § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988
und des § 124b Z 253 lit. a EStG 1988 wegen Verfassungswidrigkeit.

Im Unterschied zum Antrag des Bundesfinanzgerichts zu G 136/2014 wird – 96
abgesehen von den im Verfahren zu G 186/2014 von vornherein nicht präjudizi-
ellen Bestimmungen des § 20 Abs. 1 Z 8 iVm § 124b Z 254 EStG 1988 in der
Fassung des AbgÄG 2014 – in diesem Antrag die Bestimmung des § 26c Z 50 KStG
1988 idF des AbgÄG 2014 nicht (mit)angefochten. Dies schadet allerdings nicht,
weil bei der Aufhebung der angefochtenen Wortfolgen in § 12 Abs. 1 Z 8 KStG
1988 sowie des § 20 Abs. 1 Z 7 und § 124b Z 253 lit. a EStG 1988 die behauptete
Verfassungswidrigkeit beseitigt würde und § 26c Z 50 (zweiter Satz) KStG 1988
dadurch keine normative Bedeutung mehr hätte.

Da auch die übrigen Prozessvoraussetzungen vorliegen, ist der zusätzliche Antrag 97
zulässig.

6. In der Sache zu G 136/2014

Der Verfassungsgerichtshof hat sich in einem auf Antrag eingeleiteten Verfahren 98
zur Prüfung der Verfassungsmäßigkeit eines Gesetzes gemäß Art. 140 B-VG auf
die Erörterung der aufgeworfenen Fragen zu beschränken (vgl.
VfSlg. 12.691/1991, 13.471/1993, 14.895/1997, 16.824/2003). Er hat sohin
ausschließlich zu beurteilen, ob die angefochtene Bestimmung aus den in der
Begründung des Antrags dargelegten Gründen verfassungswidrig ist
(VfSlg. 15.193/1998, 16.374/2001, 16.538/2002, 16.929/2003).

6.1. Der beim Verfassungsgerichtshof zu G 136/2014 protokollierte Antrag des 99
Bundesfinanzgerichts richtet sich gegen die Ziffern 7 und 8 des mit dem AbgÄG
2014 novellierten § 20 Abs. 1 EStG 1988 in Verbindung mit den jeweiligen
(Inkrafttretens- und Übergangs-)Bestimmungen des § 124b Z 253 und 254 EStG
1988 sowie gegen den auf § 20 Abs. 1 EStG 1988 verweisenden § 12 Abs. 1 Z 8

(iVm § 26c Z 50) KStG 1988. Während die Ziffer 7 des § 20 Abs. 1 EStG 1988 € 500.000,- pro Person und Wirtschaftsjahr übersteigende Aufwendungen oder Ausgaben für das Entgelt für Arbeits- oder Werkleistungen vom Betriebsausgabenabzug ausschließt, normiert die Ziffer 8 dieser Bestimmung eine Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen und Ausgaben für freiwillige Abfertigungen und Abfindungen iSd § 67 Abs. 6 EStG 1988, insoweit die Bezüge beim Empfänger nicht mehr mit dem begünstigten Steuersatz von sechs Prozent zu versteuern sind.

6.2. Das Bundesfinanzgericht bringt zunächst vor, § 20 Abs. 1 Z 8 iVm § 67 Abs. 6 EStG 1988 führe beim Betriebsausgabenabzug zu einer sachlich nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung der Abfertigungen der Mitglieder des Vorstands einer Aktiengesellschaft einerseits und der Geschäftsführer einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung andererseits, weil bei Vorstandsmitgliedern von Aktiengesellschaften mangels Qualifikation als Arbeitnehmer eine gesetzliche Abfertigung schon von vornherein nicht in Betracht komme, während bei Geschäftsführern einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung unter bestimmten Umständen eine Besteuerung nach § 67 Abs. 3 EStG 1988 erfolge und die Abfertigung daher in diesem Fall eine abzugsfähige Ausgabe darstelle. 100

6.2.1. Die Bundesregierung hält dem entgegen, dass § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 eine Unterscheidung danach, ob die Abfertigung von einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung oder einer Aktiengesellschaft entrichtet wurde, gar nicht entnommen werden könne. Diese Bestimmung erfasse freiwillige Abfertigungen oder Abfindungen unabhängig von der arbeitsrechtlichen Qualifikation des Bezugsempfängers und behandle somit sämtliche freiwillige, nicht begünstigt besteuerte Abfertigungen gleich. 101

6.2.2. Die in diesem Zusammenhang maßgebliche Rechtslage stellt sich wie folgt dar: 102

§ 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 schließt einen Betriebsausgabenabzug für Aufwendungen und Ausgaben für sonstige Bezüge nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 aus, soweit diese beim Empfänger nicht mit dem Steuersatz von sechs Prozent zu versteuern sind. Der in dieser Bestimmung verwiesene § 67 EStG 1988 legt für 103

neben dem laufenden Bezug und von demselben Arbeitgeber ausgezahlte "sonstige Bezüge", unter die unter anderem Abfertigungen und Abfindungen fallen, eine begünstigte Besteuerung beim Empfänger fest, wobei diese Bezüge aus der allgemeinen Bemessungsgrundlage ausgeschieden und einer selbständigen Besteuerung unterworfen werden. Bei der Besteuerung von Abfertigungen unterscheidet § 67 EStG 1988 zwischen gesetzlichen und anderen vom Arbeitgeber nicht freiwillig geleisteten Abfertigungen (zB auf Grund kollektivvertraglicher Vorschriften) einerseits (Abs. 3) und freiwilligen Abfertigungen andererseits (Abs. 6).

Die Steuerberechnung im Falle nicht freiwillig geleisteter Abfertigungen (zB gesetzlicher und kollektivvertraglicher Abfertigungen) nach § 67 Abs. 3 EStG 1988 erfolgt in Form eines Günstigkeitsvergleichs entweder durch Multiplikation der auf die laufenden Bezüge entfallenden Lohnsteuer mit der Zahl der Abfertigungsmonate oder im Wege einer pauschalen Besteuerung mit sechs Prozent. Freiwillige Abfertigungen und Abfindungen nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 werden hingegen nur bis zu einem Viertel der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate und, soweit sie über das Viertel hinausgehen, in Abhängigkeit von der zurückgelegten Dienstzeit zwischen 2/12 und 12/12 der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate mit sechs Prozent besteuert. Die Anwendung des begünstigten Steuersatzes für freiwillige Abfertigungen und Abfindungen nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 wurde nun mit dem AbgÄG 2014 einer Deckelung unterworfen, die auf die dreifache monatliche Höchstbeitragsgrundlage gemäß § 108 ASVG abstellt.

104

Mit dem AbgÄG 2014 wurde nicht nur die steuerliche Begünstigung freiwilliger Abfertigungen iSd § 67 Abs. 6 EStG 1988 beim Empfänger eingeschränkt, sondern in § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 auch deren Abzugsfähigkeit auf Seiten des Unternehmens beschränkt. Dies wird in den Materialien damit begründet, dass die steuerliche Begünstigung für "Golden Handshakes" abgeschafft werden solle, um vor allem ältere Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer länger in Beschäftigung zu halten (RV 24 BlgNR 25. GP, 8). Auf Grund gesetzlicher Vorschriften, von Gebietskörperschaften erlassener Dienstordnungen, aufsichtsbehördlich genehmigter Dienst(Besoldungs)ordnungen der Körperschaften des öffentlichen Rechts, eines Kollektivvertrags oder der für Bedienstete des Österreichischen

105

Gewerkschaftsbunds geltenden Arbeitsordnung geleistete Abfertigungen nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 bleiben hingegen weiterhin zur Gänze abzugsfähig.

6.2.3. Der Verfassungsgerichtshof hat aus Anlass des vorliegenden Antrags – mangels diesbezüglich dargelegter Bedenken – nicht die Sachlichkeit der eingeschränkten Möglichkeit des Betriebsausgabenabzugs für sonstige Bezüge iSd § 67 Abs. 6 EStG 1988 mit Blick auf das objektive Nettoprinzip zu prüfen. Die im Antrag des Bundesfinanzgerichts in diesem Zusammenhang allein aufgeworfene und zu entscheidende Frage ist vielmehr, ob in § 20 Abs. 1 Z 8 iVm § 67 Abs. 6 EStG 1988 eine sachlich nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung der Abfertigungen der Mitglieder des Vorstands einer Aktiengesellschaft einerseits und der Geschäftsführer einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung andererseits beim Betriebsausgabenabzug zu erkennen ist.

106

6.2.4. Der Verfassungsgerichtshof teilt die Auffassung der Bundesregierung, dass das Bundesfinanzgericht mit seinem gleichheitsrechtlichen Bedenken den Grundgedanken des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 verkennt, dass § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 nicht an die Rechtsform des abgabepflichtigen Unternehmens knüpft, sondern an die Rechtsgrundlage für die jeweilige Abfertigungs- und Abfindungszahlung. Die Anknüpfung des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 an § 67 Abs. 6 EStG 1988 zielt nicht auf eine unterschiedliche Behandlung von Abfertigungen von Vorstandsmitgliedern einer Aktiengesellschaft und solchen von Geschäftsführern einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung untereinander ab; dieser Bestimmung ist vielmehr der Grundgedanke zu eigen, Abfertigungen, die nicht zwingend sind, sondern individualrechtlich vereinbart werden und damit im Gestaltungsspielraum des Unternehmens liegen, nur mehr beschränkt zum Betriebsausgabenabzug zuzulassen. Soweit die Auszahlung einer Abfertigung hingegen – insbesondere auf Grund gesetzlicher oder kollektivvertraglicher Regelungen – zwingend ist, können Aufwendungen und Ausgaben für diese Abfertigungen weiterhin zur Gänze als Betriebsausgabe abgezogen werden. Dies hat unter anderem zur Konsequenz, dass etwa Ausgaben und Aufwendungen für Abfertigungen an Vorstandsmitglieder, bei denen es sich mangels Arbeitnehmer-eigenschaft des Empfängers (vgl. zB *Ettmayer*, Die Rechtsstellung von "Unternehmensleitern" – Systematische Erwägungen zum AN-Begriff, ÖJZ 2011, 581 [582 f.], mit zahlreichen Nachweisen) grundsätzlich um nur

107

individualvertraglich vereinbarte Abfertigungen nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 handelt (VwGH 21.12.1993, 93/08/0239; 27.9.2000, 2000/14/0087; *Staringer*, Besteuerung von Abfertigungen für Vorstandsmitglieder einer AG, *ecolex* 1995, 581 mwH), lediglich betragsmäßig beschränkt, hingegen solche für Abfertigungen an Geschäftsführer einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, soweit sie auf Grund gesetzlicher oder kollektivvertraglicher Bestimmungen zwingend sind, in Hinblick auf die Arbeitnehmereigenschaft zur Gänze als Betriebsausgaben abzugsfähig sind.

Der Verfassungsgerichtshof kann nicht finden, dass der Gesetzgeber in § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 mit der Anknüpfung an den Rechtsgrund der Abfertigung und damit an die Dispositionsmöglichkeiten des Unternehmens seinen rechtspolitischen Gestaltungsspielraum überschritten hätte. Aus diesem Grund ist auch – im Gegensatz zu den vom antragstellenden Bundesfinanzgericht geltend gemachten Bedenken (wobei das Bundesfinanzgericht nicht danach differenziert, ob es sich um Abfertigungen vor oder nach Inkrafttreten des Betrieblichen Mitarbeiter- und Selbständigenvorsorgegesetzes – BMSVG, BGBl. I 100/2002, handelt) – keine Verfassungswidrigkeit des Gesetzes in den sich daraus ergebenden Unterschieden in der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Abfertigungen der Mitglieder des Vorstands einer Aktiengesellschaft einerseits und der Geschäftsführer mit beschränkter Haftung andererseits zu erblicken. 108

6.3. Das antragstellende Bundesfinanzgericht bringt weiter das Bedenken vor, dass § 20 Abs. 1 Z 7 und 8 EStG 1988 in Verbindung mit § 124b Z 253 und 254 EStG 1988 mangels Übergangsfrist gegen den aus dem Gleichheitssatz erfließenden Vertrauensschutz verstoße. 109

6.3.1. Die Bundesregierung wendet dagegen ein, dass im vorliegenden Fall mangels "Anlockeffekt" eine verfassungsrechtlich geschützte Vertrauensposition für faktische Dispositionen überhaupt nicht begründet worden sei. 110

6.3.2. Mit dem AbgÄG 2014 werden dem § 20 Abs. 1 EStG 1988, der nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben aufzählt, die Ziffern 7 und 8 hinzugefügt und damit € 500.000,- pro Person und Wirtschaftsjahr übersteigende Entgelte (Z 7) bzw. sonstige Bezüge iSd § 67 Abs. 6 EStG 1988, soweit sie nicht mit dem Steuersatz von sechs Prozent zu versteuern sind (Z 8), vom Betriebsaus- 111

gabenabzug ausgeschlossen. Gemäß § 124b Z 253 und 254 EStG 1988 ist § 20 Abs. 1 Z 7 und 8 EStG 1988 idF des AbgÄG 2014, das mit BGBl. I 13/2014 am 28. Februar 2014 kundgemacht wurde, erstmalig auf Aufwendungen bzw. Auszahlungen anzuwenden, die nach dem 28. Februar 2014 anfallen. In den Materialien wird die Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Entgelten und sonstigen Bezügen nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 damit begründet, dass der zunehmenden Vergrößerung des Einkommensgefälles im Bereich der Erwerbsbezüge entgegen-gesteuert werden soll (vgl. RV 24 BlgNR 25. GP, 5).

6.3.3. Der Verfassungsgerichtshof hat in ständiger Rechtsprechung die Auffassung vertreten, dass das bloße Vertrauen auf den unveränderten Fortbestand der gegebenen Rechtslage als solches keinen besonderen verfassungsrechtlichen Schutz genießt (vgl. VfSlg. 16.687/2002 mwN). Vielmehr bleibt es dem Gesetzgeber auf Grund des ihm zukommenden rechtspolitischen Gestaltungsspielraums unbenommen, die Rechtslage auch zu Lasten des Betroffenen zu verändern (zB VfSlg. 18.010/2006 mwN). 112

Nur unter besonderen Umständen setzt der Vertrauensschutz dem Gesetzgeber verfassungsrechtliche Grenzen, so insbesondere wenn dem Betroffenen zur Vermeidung unsachlicher Ergebnisse die Gelegenheit gegeben werden muss, sich rechtzeitig auf die neue Rechtslage einzustellen (vgl. VfSlg. 13.657/1993, 15.373/1998, 16.754/2002 mwN). Vertrauensschutz begründende Umstände können nach der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes darin liegen, dass rückwirkend an in der Vergangenheit liegende Sachverhalte geänderte (für die Normunterworfenen nachteilige) Rechtsfolgen geknüpft werden (vgl. VfSlg. 13.020/1992, 16.850/2003) oder dass der Gesetzgeber in Rechtsansprüche, auf die sich die Normunterworfenen nach ihrer Zweckbestimmung rechtens einstellen durften (wie auf Pensionsleistungen bestimmter Höhe), plötzlich und intensiv nachteilig eingreift (vgl. VfSlg. 11.288/1987, 16.764/2002, 17.254/2004) oder dass der Gesetzgeber, der Normunterworfene zu Dispositionen veranlasst hat, durch eine spätere Maßnahme diese im Vertrauen auf die Rechtslage vorgenommenen Dispositionen frustriert bzw. ihrer Wirkung beraubt (vgl. VfSlg. 12.944/1991, 13.655/1993, 16.452/2002). 113

6.3.4. Dem Bundesfinanzgericht ist einzuräumen, dass die Zurücknahme der Möglichkeit des Betriebsausgabenabzugs für bestimmte Entgelte und Bezüge plötzlich und ohne Übergangsregelung erfolgte. Es ist auch nicht ausgeschlossen, dass Unternehmen in der Vergangenheit Dienst- und Werkverträge in Erwartung einer unveränderten Fortdauer der bisherigen Rechtslage abgeschlossen haben. Der Gesetzgeber greift jedoch mit der Neufassung des § 20 Abs. 1 Z 7 und 8 EStG 1988 durch das AbgÄG 2014 nicht rückwirkend in bestehende Rechtspositionen ein; die Auswirkungen der im Vertrauen auf das Bestehen der rechtlichen Rahmenbedingungen getroffenen Dispositionen gestalten sich lediglich auf Grund einer ausschließlich pro futuro geltenden Änderung der Rechtslage anders als erwartet. Es wird nämlich nicht der Abschluss eines Dienst- oder Werkvertrags nachträglich mit den die Normunterworfenen belastenden steuerlichen Folgen verknüpft. Der maßgebliche Besteuerungstatbestand besteht hier vielmehr in der Leistung eines Entgelts für Arbeits- oder Werkleistungen oder eines sonstigen Bezugs nach § 67 Abs. 6 EStG 1988. Da sich sein Geltungsbereich gemäß der Übergangs- und Inkrafttretensbestimmung des § 124b Z 253 und 254 EStG 1988 nur auf Entgelte und Bezüge erstreckt, die nach seiner Erlassung geleistet werden, kommt dem § 20 Abs. 1 Z 7 und 8 EStG 1988 rückwirkende Kraft nicht zu.

114

Aus der Verfassung ist keine allgemeine Garantie dafür abzuleiten, dass sich auf Grund geltender Rechtslage erwartete Vorteile zukünftig auch auf Grund geänderter Rechtslage tatsächlich realisieren. So wie im Einzelfall auch rückwirkende Verschlechterungen der Rechtslage im Steuerrecht ihrer Zielsetzung und dem Ausmaß und der Art ihrer Auswirkungen nach verfassungsrechtlich zulässig sein können (vgl. VfSlg. 12.416/1990, 14.515/1996), kann die Enttäuschung des Vertrauens der Normunterworfenen auf den Fortbestand und die zukünftige Entwicklung der Rechtsordnung auch ohne Rückwirkung unter Umständen gegen den verfassungsgesetzlich gewährleisteten Vertrauensschutz verstoßen. Hier greift der verfassungsrechtlich gewährleistete Vertrauensschutz jedoch nur für ganz bestimmte, auf Grund besonderer Konstellation schutzwürdige Positionen und setzt damit einer gesetzlichen Änderung unter engen Voraussetzungen verfassungsrechtliche Schranken. Einen solchen Fall hat der Verfassungsgerichtshof etwa angenommen, wenn der Normunterworfene durch eine in Aussicht gestellte Begünstigung zu einem bestimmten Aufwand veranlasst werden sollte, der dann durch Wegfall der Begünstigung frustriert wird (VfSlg. 12.944/1991 zum Nachfahrverbot für lärmarme Lastkraftwagen) oder wegen Durchführung der

115

geförderten Planungsmaßnahmen und Vorhaben nicht mehr rückgängig gemacht werden kann (VfSlg. 13.655/1993 zur Abschaffung der Energieförderungsrücklage).

Der Verfassungsgerichtshof kann nun – wie die Bundesregierung – nicht erkennen, dass vor dem AbgÄG 2014 eine Rechtslage vorlag, bei der der Gesetzgeber bestimmte Verhaltensweisen geradezu angeregt und gefördert und die Unternehmen damit zu Vertragsabschlüssen veranlasst hätte, deren betriebswirtschaftliche Folgen sich durch die abrupte Beschränkung der Abzugsmöglichkeit in § 20 Abs. 1 Z 7 und 8 EStG 1988 als nachteilig erwiesen. Sie können daher auch insoweit keinen besonderen Schutz beanspruchen. Unter diesen Umständen liegt es im rechtspolitischen Ermessen des Gesetzgebers, die Rechtslage für die Zukunft anders und auch ungünstiger zu gestalten. 116

Aus diesem Grund erweisen sich die unter dem Aspekt des Vertrauensschutzes geltend gemachten Bedenken des Bundesfinanzgerichts als unbegründet. 117

7. In der Sache zu G 166/2014

7.1. Das Bundesfinanzgericht erachtet den – in seinem Hauptantrag – angefochtenen § 124b Z 253 lit. b EStG 1988 (iVm dem zweiten Satz in § 26c Z 50 KStG 1988) in der Fassung des AbgÄG 2014 aus mehreren Gründen als gleichheitswidrig. Die Bundesregierung erachtet diese Regelung hingegen als gleichheitsrechtlich unbedenklich. 118

7.1.1. Als erstes Bedenken führt das Bundesfinanzgericht Folgendes aus: 119

Obwohl die die pauschale Erhöhung rechtfertigenden einschränkenden Bestimmungen erst mit 1. März 2014 in Kraft getreten seien (vgl. § 124b Z 253 lit. a EStG 1988), sehe § 124b Z 253 lit. b EStG 1988 eine gänzliche und ausnahmslose Hinzurechnung der "nicht abzugsfähigen" Beträge für das gesamte Regelwirtschaftsjahr des Basisjahres (12 Monate) vor. Eine Aliquotierung der Erhöhung für das Basiswirtschaftsjahr sei nicht vorgesehen. Dies sei unsachlich, weil damit Steuerpflichtige Vorauszahlungen zu entrichten hätten, die auch bei einer zu- 120

lässigen Durchschnittsbetrachtung höher seien, als es der zu erwartenden Steuerbelastung entspreche.

Die Bundesregierung hält dieses Bedenken des Bundesfinanzgerichts für unzutreffend: Das Bundesfinanzgericht berücksichtige mit diesem Vorbringen nicht, dass Vorauszahlungen stets für ein bestimmtes Jahr und die Folgejahre festgesetzt würden. Ein Vorauszahlungsbescheid bleibe im Zeitverlauf stets so lange im Rechtsbestand, als er nicht durch einen späteren Bescheid ersetzt werde. 121

Eine Einkommen- oder Körperschaftsteuerveranlagung finde auf Grundlage einer Abgabenerklärung statt. § 134 BAO sehe unter anderem vor, dass die Abgabenerklärungen für die Einkommensteuer und die Körperschaftsteuer bis Ende April jedes Folgejahres einzureichen sind; bis Ende Juni seien sie einzureichen, wenn die Übermittlung elektronisch erfolgt. Diese Fristen könnten vom Bundesminister für Finanzen allgemein und von der Abgabenbehörde auf begründeten Antrag im Einzelfall erstreckt werden. 122

Da die Abgabenerklärung für das Jahr 2014 somit nicht vor Beginn des Jahres 2015 eingebracht werden könne, sei bei realistischer Einschätzung auch noch ein Teil des Jahres 2015 von der Vorauszahlungsanpassung betroffen. Dabei müsse – so die Bundesregierung – mitberücksichtigt werden, dass es auf Grund einer vom Bundesminister für Finanzen allgemein zuerkannten Möglichkeit zur Fristerstreckung in der Praxis regelmäßig zutreffe, dass Abgabenerklärungen erst im zweitfolgenden Jahr (bis längstens 30. April) eingereicht würden. Werde davon Gebrauch gemacht, sei jedenfalls noch das gesamte Kalenderjahr 2015 von einem auf Grundlage der gegenständlichen Bestimmung erlassenen Vorauszahlungsbescheid für das Jahr 2014 und die Folgejahre betroffen. 123

Gehe man in einer realitätsgerechten Betrachtung von der Wirksamkeit des Vorauszahlungsbescheids für die Jahre 2014 und 2015 aus, bestehe – bezogen auf einen 24 Monate umfassenden Wirkungszeitraum – lediglich hinsichtlich des Lohnaufwands für zwei Kalendermonate (Jänner und Februar 2014) eine "Unschärfe"; das entspreche 8,33% des gesamten Lohnaufwands der Jahre 2014 und 2015. Diese Vorgangsweise des Gesetzgebers sei nicht unsachlich. 124

7.1.2. Das Bundesfinanzgericht erachtet § 124b Z 253 lit. b EStG 1988 (iVm § 26c Z 50 zweiter Satz KStG 1988) auch als unsachlich, weil die darin vorgesehene Pauschalberechnung die Berücksichtigung eines abweichenden Wirtschaftsjahres im Vorauszahlungskalenderjahr nicht ermögliche. 125

Die Bundesregierung meint dagegen in ihrer Äußerung, das Bundesfinanzgericht lasse mit diesem Vorbringen die Tatsache außer Acht, dass die Regelung erkennbar gerade Fälle eines Regelwirtschaftsjahres (Bilanzstichtag 31.12.) erfasse. Ausgehend vom "typischen Normalfall", dass bei einem Regelwirtschaftsjahr vor dem Jahr 2014 ein solches auch im Jahr 2014 gegeben sein werde, seien die Bedenken des Bundesfinanzgerichts gerade nicht gerechtfertigt. Im Lichte der Ausgestaltung des § 124b Z 253 lit. b EStG 1988 gehe das Bundesfinanzgericht von einer Konstellation aus, in der in dem der Basisvorauszahlung zugrunde liegenden Veranlagungszeitraum ein Regelwirtschaftsjahr gegeben war, dieses aber danach auf ein abweichendes Wirtschaftsjahr mit Bilanzstichtag vor dem 1. März 2014 umgestellt wurde. Nach Auffassung der Bundesregierung liegt auf der Hand, dass es sich dabei – wenn es derartige Konstellationen überhaupt geben sollte – nur um eine verschwindende Minderheit von Fällen handeln könne, die der Gesetzgeber in typisierender Betrachtungsweise außer Acht lassen habe können. 126

7.1.3. Das Bundesfinanzgericht hat das weitere Bedenken, dass der angefochtene § 124b Z 253 lit. b EStG 1988 (iVm § 26c Z 50 zweiter Satz KStG 1988) die (pauschale) Erhöhung von Vorauszahlungen nur dann vorsehe, wenn im letztveranlagten Jahr Aufwendungen berücksichtigt worden seien, bei denen es sich um "in einem oder mehreren Lohnzetteln ausgewiesene Bruttobezüge gemäß § 25" handelte. Nicht vorgesehen sei eine Erhöhung für die durch das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 mitumfassten Zahlungen für Werkleistungen, die von Dienstnehmern vergleichbaren organisatorisch eingegliederten Personen erbracht werden, sowie für Vergütungen für Überlassungen. Nicht miteinbezogen seien auch die von § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 umfassten Aufwendungen (wie etwa Dotierung von Abfertigungsrückstellungen etc.). Dies sei unsachlich, weil es Steuerpflichtige unverhältnismäßig benachteilige, die – wie die beschwerdeführende Gesellschaft im Ausgangsverfahren vor dem antragstellenden Bundesfi- 127

nanzgericht – nur Vorleistungen von Arbeitnehmern und nicht von im Werkvertrag tätigen bzw. überlassenen Personen beziehen.

Die Bundesregierung hält dem entgegen, dass eine Einbeziehung dieser Aufwendungen eine vollzugsvereinfachende Regelung geradezu unmöglich machte. Ob Werkleistungsvergütungen in der Vergangenheit in einem € 500.000,— übersteigendem Ausmaß geleistet wurden, lasse sich ohne konkrete Untersuchung der Gewinnermittlung jedes Einzelfalls nicht bewerkstelligen. Es lasse sich diesbezüglich auch keine EDV-unterstützte "Vorselektion" von für die Anpassung in Betracht kommenden Fällen durchführen, weil derartige Daten elektronisch nicht zur Verfügung stünden. Das Finanzamt müsste in jedem einzelnen Unternehmensakt erheben, ob sich auf Grund ausbezahlter Werkleistungsvergütungen ein Anpassungsbedarf ergibt. Gleiches gelte für die Prüfung, ob in der Vergangenheit Abfertigungsrückstellungen gebildet worden seien und deshalb ein Grund dafür gegeben sein könnte, dass sich aus der Neuregelung Beschränkungen hinsichtlich der Dotierung der Abfertigungsrückstellung ab dem Jahr 2014 ergeben.

128

7.1.4. Das Bundesfinanzgericht bringt weiters zur Gleichheitswidrigkeit des angefochtenen § 124b Z 253 lit. b EStG 1988 (iVm § 26c Z 50 zweiter Satz KStG 1988) Folgendes vor:

129

§ 124b Z 253 lit. b EStG 1988 gelte nicht, soweit die maßgebliche Einkommensteuerschuld unter Berücksichtigung eines nach § 188 BAO festgestellten Ergebnisses ermittelt wurde. Das schließe die Erhöhung der Vorauszahlung insofern aus, als die maßgebliche Einkommensteuerschuld auf Basis der Mitteilung aus einem Feststellungsverfahren erfolgte. Das führe im Ergebnis dazu, dass es bei einem Steuerpflichtigen (einer Körperschaft), der als alleiniger Kommanditist an einer GmbH & Co KG beteiligt ist, zu keiner Erhöhung kommen würde. Würde derselbe Steuerpflichtige (dieselbe Körperschaft) den Betrieb der GmbH & Co KG selbst (als Einzelunternehmer) führen, würde das eine pauschale Erhöhung zur Folge haben. Würde er (sie) einen Betrieb selbst (als Einzelunternehmer) führen und einen anderen Betrieb in Form einer GmbH & Co KG betreiben, würde die Zurechnung für den einen Betrieb erfolgen und für den anderen Betrieb nicht. Diese Differenzierung sei unsachlich; im konkreten Fall benachteilige es die vor dem Bundesfinanzgericht im Ausgangsverfahren beschwerdeführende Gesellschaft, weil sie den Betrieb selbst führe.

130

Es scheidet aus, dies mit administrativen Schwierigkeiten zu rechtfertigen, weil die Finanzverwaltung mit ihrer EDV-Ausstattung die Lohnzettel von Personengesellschaften in gleicher Form auswerten könne, wie sie dies auch bei Einzelunternehmen oder Körperschaften könne. 131

Nach Auffassung der Bundesregierung trifft es zwar zu, dass die Finanzverwaltung Lohnzettel dem betreffenden Arbeitgeber auch dann zuordnen könne, wenn dieser eine Personengesellschaft sei. Es bestehe allerdings keine Möglichkeit, die sich aus der Aufwandskürzung beim jeweiligen Beteiligten ergebende Änderung des Ergebnisanteils automationsunterstützt dem zuständigen Finanzamt des betroffenen Beteiligten zur Verfügung zu stellen. Damit erfordere eine Mitberücksichtigung derartiger Verhältnisse einen unvergleichlich höheren Bearbeitungsaufwand, der noch dadurch erhöht werde, dass sich die Zuständigkeit zur Durchführung des Feststellungsverfahrens mit der Zuständigkeit zur Durchführung des Besteuerungsverfahrens des jeweils Beteiligten nur in den seltensten Fällen deckt. 132

Es gebe möglicherweise Fallkonstellationen, in denen auch Beteiligte einer Personengesellschaft einer Erhöhung der Vorauszahlungen unterworfen werden könnten, weil sich die Anpassung des Lohnaufwands bei der Personengesellschaft mittelbar auf den Ergebnisanteil auswirkt. Nach Ansicht der Bundesregierung müsse aber auch hier bei der Beurteilung der Frage, ob der Gesichtspunkt der Vollzugsvereinfachung die unterschiedliche Behandlung ausreichend zu rechtfertigen vermag, in Rechnung gestellt werden, dass bei einer realistischen Abschätzung die nicht erfassten Fälle im Verhältnis zu den von der Regelung betroffenen Fällen relativ gering sind. Zudem würde ihre Mitberücksichtigung einen Vollzugsaufwand mit sich bringen, der insbesondere auch durch die erforderliche Einbindung verschiedener Behörden mit demjenigen nicht vergleichbar sei, der sich durch das Abstellen auf ein Dienstverhältnis mit dem Vorauszahlungspflichtigen ergibt. Dementsprechend bewege sich nach Ansicht der Bundesregierung auch diesbezüglich die angestrebte Vollzugsvereinfachung in Bezug auf die in sachgerechter Weise erfassten Fälle nicht außerhalb des verfassungsrechtlich Zulässigen. 133

7.1.5. Abschließend führt das Bundesfinanzgericht zum Rechtfertigungsgrund der Verwaltungsökonomie Folgendes aus: 134

Die Regelung des § 124b Z 253 lit. b EStG 1988 (iVm § 26c Z 50 zweiter Satz KStG 1988) könne ganz allgemein nicht mit dem Argument der administrativen Vereinfachung gerechtfertigt werden. Der Gesetzgeber zwingt die Finanzämter durch die konkrete Ausgestaltung der Anpassungsbestimmung von vornherein zu intensiven Ermittlungen, die jedenfalls durchzuführen seien. Die Finanzämter müssten die Körperschaftsteuer von vornherein neu berechnen und "dabei sowieso den Akt zur Hand nehmen". Die richtige Bemessung des Zurechnungsbetrags erfordere zudem in den meisten Fällen von vornherein ein intensives Aktenstudium und deshalb ein allfälliges Vorhalteverfahren. Das gelte vor allem auf Grund des Auseinanderfallens des Betriebsausgabenabzugs bei der Gewinnermittlung (Aufwandsprinzip) und des Ausweises im Lohnzettel (Zuflussprinzip). 135

Nach Ansicht der Bundesregierung sind diese Ausführungen des Bundesfinanzgerichts "weitgehend unsubstantiiert und entsprächen nicht der Realität". Die Regelung des § 124b Z 253 lit. b EStG 1988 sei von der Zielsetzung einer Vollzugserleichterung getragen und werde dieser auch gerecht: Den Finanzämtern würden durch EDV-Verknüpfung der Lohnzetteldaten mit den maßgebenden Arbeitgebern Listen der betroffenen Fälle zur Verfügung gestellt. Bei Ermittlung des Vorauszahlungsbetrags sei dann von dem Gewinn des Regelwirtschaftsjahres auszugehen, der für die bisherige Vorauszahlungsfestsetzung herangezogen wurde. Dieser Gewinn sei um den Betrag/die Summe der Beträge zu erhöhen, um den/die für einen/mehrere Arbeitnehmer der maßgebende Wert aus dem Lohnzettel den Betrag von € 500.000,— überstiegen habe. Der so adaptierte Gewinn würde zur Grundlage für die Anpassung der Vorauszahlungen genommen. 136

Dass sich die Fallbearbeitung auf dieser Grundlage relativ zügig durchführen lasse, beweise allein die Tatsache, dass die Finanzämter in einer konzertierten Aktion in einem Zeitraum von etwa drei Wochen im Mai dieses Jahres die Bescheide gemäß § 124b Z 253 lit. b EStG 1988 erlassen hätten, um auf Ebene der Finanzverwaltung die betroffenen Steuerpflichtigen im Hinblick auf die für ein 137

etwaiges Verfahren beim Verfassungsgerichtshof bedeutsame Anlassfallwirkung möglichst gleich zu behandeln.

Es sei für die Bundesregierung daher nicht nachvollziehbar, aus welchen Gründen für die Anwendung des § 124b Z 253 lit. b EStG 1988 ein intensives Aktenstudium und ein allfälliges Vorhalteverfahren erforderlich sein sollten. Gleiches treffe auch für die Feststellung des Bundesfinanzgerichts zu, es wäre ein Ermittlungsverfahren notwendig, weil sich Aufwand und Zufluss nur selten exakt decken würden; das Bundesfinanzgericht bleibe dafür eine Begründung schuldig. Gerade bei Unternehmen mit Regelwirtschaftsjahr sei der im Lohnzettel ausgewiesene zugeflossene (bezahlte) Jahresarbeitslohn regelmäßig auch der Aufwand des entsprechenden Wirtschaftsjahres, sodass sich Aufwand und Zufluss in der Regel decken würden. Ein Auseinanderfallen sei in Fällen vorstellbar, in denen der Arbeitgeber zustehenden Lohn nicht auszahlt; es liege auf der Hand, dass es sich dabei um Ausnahmefälle handelt. Es sei daher nach Ansicht der Bundesregierung nicht unsachlich, auch hier den Regelfall einer der Vollzugsvereinfachung Rechnung tragenden Bestimmung zugrunde zu legen.

138

Ebenso wenig könne es nach Ansicht der Bundesregierung eine Rolle spielen, dass diese Bestimmung nur einen begrenzten Adressatenkreis habe, solange sie gemessen an ihrer Ausgestaltung nicht unsachlich sei.

139

7.2. Der Verfassungsgerichtshof hält zunächst die Bedenken des Bundesfinanzgerichts, dass § 124b Z 253 lit. b EStG 1988 (iVm § 26c Z 50 zweiter Satz KStG 1988) gleichheitswidrig sei, weil zum Ersten die Pauschalberechnung die Berücksichtigung eines abweichenden Wirtschaftsjahres im Vorauszahlungskalenderjahr unberücksichtigt lasse, zum Zweiten das Abzugsverbot nicht für Zahlungen für Werkleistungen, die von Dienstnehmern vergleichbar organisatorisch eingegliederten Personen erbracht würden, und für Vergütungen für Überlassungen gelte und zum Dritten § 124b Z 253 lit. b EStG 1988 nicht gelte, soweit die maßgebliche Einkommensteuerschuld unter Berücksichtigung eines nach § 188 BAO festgestellten Ergebnisses ermittelt wurde, für unbegründet:

140

7.2.1. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes kann der Gesetzgeber von einer Durchschnittsbetrachtung ausgehen und auf den

141

Regelfall abstellen (zB VfSlg. 19.678/2012, 17.816/2006, 13.659/1993); ein Gesetz ist somit nicht schon dann gleichheitswidrig, wenn sein Ergebnis nicht in allen Fällen als befriedigend angesehen wird. Nicht jede allfällige Unbilligkeit, die eine einheitliche Regelung mit sich bringt, kann bereits die Unsachlichkeit einer Regelung bewirken. Dem Gesetzgeber ist es vielmehr gestattet, einfache und leicht handhabbare Regelungen zu treffen. Insbesondere wurde eine Verringerung des Verwaltungsaufwands als anzuerkennendes Motiv des Gesetzgebers beurteilt (vgl. VfSlg. 13.659/1993 mwN).

7.2.2. Eine solche Durchschnittsbetrachtung im Sinne der ständigen Rechtsprechung liegt § 124b Z 253 lit. b EStG 1988 insoweit zugrunde, als diese Regelung ein abweichendes Wirtschaftsjahr nicht erfasst. Dabei geht es in diesem Zusammenhang um zwei verschiedene Fallkonstellationen: Die erste Konstellation betrifft den Fall, dass das zuletzt veranlagte Wirtschaftsjahr nicht mit dem Kalenderjahr identisch ist. In der zweiten Fallkonstellation bestand in dem der Basisvorauszahlung zugrunde liegenden Veranlagungszeitraum ein Regelwirtschaftsjahr (Kalenderjahr), das aber danach auf ein abweichendes Wirtschaftsjahr mit Bilanzstichtag vor dem 1. März 2014 geändert wurde.

142

7.2.3. Nach Auffassung des Verfassungsgerichtshofes ist es sachlich gerechtfertigt, dass § 124b Z 253 lit. b EStG 1988 diese beiden Fallkonstellationen nicht erfasst und daher in diesen Fallkonstellationen eine Erhöhung der Körperschaftsteuervorauszahlung wegen des Abzugsverbots für in einem oder mehreren Lohnzettel(n) ausgewiesene Bruttobezüge gemäß § 25 EStG 1988, soweit diese den Betrag von € 500.000,— übersteigen, nicht stattfindet. Die sachliche Rechtfertigung ergibt sich in beiden Fallkonstellationen aus der damit verbundenen Verwaltungsvereinfachung, zumal bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr die Berücksichtigung des genannten Abzugsverbots einen höheren Aufwand für die Abgabenbehörde erforderte, als dies bei einem Regelwirtschaftsjahr der Fall ist. Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass dies ohnehin nur gilt, solange noch nicht auf der Basis der neuen Rechtslage eine Veranlagung stattgefunden hat, die ihrerseits Grundlage für neue Körperschaftsvorauszahlungen sein kann.

143

Angesichts dieser sachlichen Rechtfertigung für die Nichtberücksichtigung der Fälle eines vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahrs sind die diesbezüg-

144

lichen Bedenken des Bundesfinanzgerichts gegen § 124b Z 253 lit. b EStG 1988 unbegründet.

7.2.4. Nach Auffassung des Verfassungsgerichtshofes liegt auch keine Unsachlichkeit des § 124b Z 253 lit. b EStG 1988 darin, dass die pauschale Erhöhung von Vorauszahlungen, wenn im zuletzt veranlagten Jahr Aufwendungen für "in einem oder mehreren Lohnzetteln ausgewiesene Bruttobezüge gemäß § 25", nicht jedoch Zahlungen für Werkleistungen durch Personen, die in einer Dienstnehmern vergleichbaren Weise organisatorisch in das Unternehmen eingegliedert sind, oder Zahlungen für Überlassungen oder die Aufwendungen gemäß § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 umfasst.

145

Zunächst ist festzuhalten, dass die vom Bundesfinanzgericht herangezogenen Fallgruppen mit den bei einem Unternehmen tätigen Dienstnehmern aus dem Blickwinkel der hier vorliegenden Frage nicht vergleichbar sind, weil im einen Fall die Geschäftsführer oder Arbeitnehmer beim Unternehmen selbst "angestellt" sind, im anderen Fall hingegen bei einem Dritten angestellt sind und dem (abgabepflichtigen) Unternehmen überlassen oder zur Verfügung gestellt werden. Selbst wenn aber der Auffassung des Bundesfinanzgerichts zu folgen wäre, dass diese beiden Fallgruppen miteinander vergleichbar seien, wäre davon auszugehen, dass der Gesetzgeber in § 124b Z 253 lit. b EStG 1988 (nur) für Zwecke der Steuervorauszahlung nachvollziehbar eine einfache und leichte handhabbare Regelung getroffen hat, um damit den Verwaltungsaufwand zu verringern. Während § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 und § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988, die für die Veranlagung und die Steuervorauszahlung gemäß § 45 Abs. 4 EStG 1988 gelten, das Abzugsverbot nicht nur für Aufwendungen oder Ausgaben für das Entgelt für im Unternehmen beschäftigte Dienstnehmer, sondern auch für vergleichbar organisatorisch eingegliederte Personen (wozu auch die Überlassung einer Person zählt) anordnet, soll die Abgabenbehörde im Rahmen der Steuervorauszahlung gemäß § 124b Z 253 lit. b EStG 1988 nicht prüfen müssen, ob im zuletzt veranlagten Jahr Vergütungen für Werkleistungen oder für die Überlassung einer Person gezahlt wurden. Dies würde nämlich – wie die Bundesregierung nachvollziehbar darlegt – ein aufwendiges Verfahren erfordern. Dasselbe gilt nach Auffassung des Verfassungsgerichtshofes auch für in der Vergangenheit allenfalls getätigte Abfertigungsrückstellungen.

146

Aus diesem Grund liegt nach Auffassung des Verfassungsgerichtshofes auch diese vom Bundesfinanzgericht geltend gemachte Gleichheitswidrigkeit nicht vor. 147

7.2.5. Der Verfassungsgerichtshof kann auch nicht erkennen, dass § 124b Z 253 lit. b EStG 1988 gleichheitswidrig wäre, weil dieser gemäß dem letzten Satz in § 124b Z 253 lit. b EStG 1988 nicht gilt, "soweit die maßgebliche Einkommensteuerschuld unter Berücksichtigung eines nach § 188 BAO festgestellten Ergebnisses ermittelt wurde". Im Gegensatz zur Auffassung des Bundesfinanzgerichts dient auch diese Regelung in sachlich gerechtfertigter Weise der Verwaltungsvereinfachung. Die Bundesregierung bringt dazu nachvollziehbar vor, die Finanzverwaltung könne etwa bei einer Personengesellschaft, die Arbeitgeber ist, die sich aus der Aufwandskürzung beim jeweiligen Beteiligten ergebende Änderung des Ergebnisanteils nicht automationsunterstützt dem zuständigen Finanzamt des betroffenen Beteiligten zur Verfügung stellen. Damit erfordert die Mitberücksichtigung derartiger Verhältnisse einen unvergleichlich höheren Bearbeitungsaufwand, der noch dadurch erhöht wird, dass sich die Zuständigkeit zur Durchführung des Feststellungsverfahrens mit der Zuständigkeit zur Durchführung des Besteuerungsverfahrens des jeweils Beteiligten nur in seltenen Fällen deckt. 148

In Hinblick darauf erweist sich § 124b Z 253 lit. b EStG 1988 (iVm § 26c Z 50 zweiter Satz KStG 1988) nicht als gleichheitswidrig. 149

7.3. Der Verfassungsgerichtshof stimmt dem Bundesfinanzgericht auch darin nicht zu, dass die in § 124b Z 253 lit. b EStG 1988 (iVm § 26c Z 50 zweiter Satz KStG 1988) vorgesehene, gänzliche und ausnahmslose Hinzurechnung der "nicht abzugsfähigen" Beträge (Bruttobezug gemäß § 25 EStG 1988, der den Betrag von € 500.000,— pro Person und Wirtschaftsjahr übersteigt) für das gesamte Regelwirtschaftsjahr des Basisjahres im Rahmen der Steuervorauszahlung unsachlich ist: 150

7.3.1. Der Verfassungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis VfSlg. 16.590/2002, auf das sich sowohl das Bundesfinanzgericht als auch die Bundesregierung beziehen, ausgesprochen, dass durch den Gesetzgeber neu eingeführte, einschränkende Maßnahmen auf dem Gebiet der ertragsteuerlichen Gewinnermitt- 151

lung "es rechtfertigen, die Vorauszahlungen im Bereich der Einkommen- und Körperschaftsteuer anzuheben, um eine zeitnahe Steuerentrichtung zu erreichen" (S 1205). Der Verfassungsgerichtshof hob im genannten Erkenntnis VfSlg. 16.590/2002 die in Prüfung gezogenen Bestimmungen (des Einkommensteuergesetzes 1988 in der Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2001) als gleichheitswidrig auf, weil der Gesetzgeber bei der Anhebung der Vorauszahlungen eine unsachliche Typisierung infolge fehlender Differenzierung zwischen den durch die Einschränkungen bei der Gewinnermittlung betroffenen Einkunftsarten vorgenommen hatte.

Zunächst ist festzuhalten, dass die Bedenken des Bundesfinanzgerichts sich nur auf die Festlegung der Vorauszahlungen für das Jahr 2014 beziehen. § 124b Z 253 lit. b EStG 1988 trifft eine Regelung für die Festsetzung von Vorauszahlungen gemäß § 45 Abs. 1 EStG 1988 für das Jahr 2014, das heißt für Steuervorauszahlungen für das Jahr 2014 auf der Grundlage des zuletzt veranlagten Jahres. Auf die (später) durchzuführende Veranlagung der Einkommen- und Körperschaftsteuer ist § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 anwendbar. Während § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 ebenso wie § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988 das Abzugsverbot in Bezug auf Aufwendungen oder Ausgaben für das Entgelt für Arbeitsleistungen, soweit es den Betrag von € 500.000,- pro Person und Wirtschaftsjahr übersteigt, die nach dem 28. Februar 2014 anfallen (§ 124b Z 253 lit. a EStG 1988) und insoweit für das Jahr 2014 eine Aliquotierung vorsehen, schließt die für die Steuervorauszahlungen geltende Regelung des § 124b Z 253 lit. b EStG 1988 eine solche Aliquotierung (2/12) der "nicht abzugsfähigen Beträge" aus.

152

Diese unterschiedliche Anwendung des Abzugsverbots im Rahmen der Steuervorauszahlung und der Veranlagung ist – entgegen der Auffassung des Bundesfinanzgerichts – nicht unsachlich. Anders als im Erkenntnis VfSlg. 16.590/2002 werden von der Anhebung der Vorauszahlungen für das Jahr 2014 infolge des Abzugsverbots nicht alle Abgabepflichtigen in undifferenzierter Weise betroffen; § 124b Z 253 lit. b EStG 1988 erfasst im Gegenteil nur jene klar abgegrenzte Gruppe der Abgabepflichtigen, für die das Abzugsverbot gilt. Im Übrigen ist die durch § 124b Z 253 lit. b EStG 1988 bewirkte – von der Bundesregierung so benannte – "Unschärfe" nicht unangemessen (vgl. VfSlg. 11.201/1986, 17.886/2006): Abgesehen vom Argument der Bundesregierung, dass die Gehäl-

153

ter für Führungspersonen in den betroffenen Unternehmen in vielen Fällen im Vorauszahlungsjahr gegenüber den Gehältern im zuletzt veranlagten Jahr gestiegen sein werden und schon alleine deswegen die "Unschärfe" nicht unsachlich sein kann, ist zu veranschlagen, dass die "Unschärfe" auch deswegen in Kauf genommen werden kann, weil es sich zum Ersten nicht um betragsmäßig unverhältnismäßig große Differenzen zwischen den Vorauszahlungen und den Veranlagungen handelt und zum Zweiten infolge des Ausgleichs im Rahmen der Veranlagung die möglicherweise überhöhten Vorauszahlungen für das Unternehmen nur einen (vernachlässigbaren) Zins- und Liquiditätsnachteil für die betroffenen Unternehmen darstellen können.

7.3.2. Im Ergebnis erweist sich daher § 124b Z 253 lit. b EStG 1988 nicht als verfassungswidrig. 154

8. In der Sache zu G 186/2014

8.1. Das antragstellende Bundesfinanzgericht hat das Bedenken, dass das in § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 sowie in der angefochtenen Wortfolge "Z 7 und" und den nachfolgenden vier Sätzen in § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988 (iVm § 124b Z 253 lit. a EStG 1988) in der Fassung des AbgÄG 2014 normierte Abzugsverbot von Entgelten für Arbeits- oder Werkleistungen, soweit sie den Betrag von € 500.000,— pro Person und Wirtschaftsjahr übersteigen, gegen den Gleichheitsgrundsatz verstößt. 155

8.1.1. Die durch diese Regelungen normierte Einschränkung der Betriebsausgabenabzugsfähigkeit widerspreche grundlegenden Prinzipien des österreichischen Ertragsteuerrechts, nämlich dem Leistungsfähigkeitsprinzip sowie dem objektiven Nettoprinzip. Nach der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes (VfSlg. 18.783/2009) finde eine Begrenzung der Art und Höhe von betrieblich veranlassten Ausgaben grundsätzlich nicht statt. Ein Abweichen von der Leistungsfähigkeit bzw. vom objektiven Nettoprinzip müsse daher sachlich gerechtfertigt werden, weil ein Abweichen von einem "Systemprinzip" nicht mehr im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des einfachen Gesetzgebers liege. Dieser habe vielmehr unter anderem das Ertragsteuerrecht inhaltlich so zu gestalten, dass die einzelnen Regelungen kohärent sind. 156

8.1.2. Eine vergleichende Betrachtung der steuerlichen Auswirkungen auf Unternehmen mit hohem Personalaufwand zu Unternehmen mit hohem Sachaufwand bzw. auf Unternehmen mit Aufwendungen für beim Arbeitgeber eingegliederte Personen zu Unternehmen, die Dienstleistungen von nicht eingegliederten Personen in Anspruch nehmen, etwa im Bereich Rechtsberatung, Marketing oder Unternehmensberatung, führe zu einer sachlich nicht gerechtfertigten steuerlichen Mehrbelastung der Unternehmen, die an eigene Arbeitnehmer Entgelte von über € 500.000,— leisten. 157

8.1.3. Im österreichischen Steuerrecht sei es bisher für den Abzug von Aufwendungen, abgesehen von den seit langer Zeit bestehenden Abzugsverboten in § 20 EStG 1988 und § 12 KStG 1988, nur auf die betriebliche Veranlassung angekommen. Ob der Steuerpflichtige in seinem betrieblichen Ausgabeverhalten nun sparsam, bescheiden, maßvoll, großzügig, unvorsichtig oder gar verschwenderisch war, habe keine Rolle gespielt. 158

Die schon bisher im Einkommensteuergesetz 1988 bestehenden Abzugsverbote beträfen Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung des Steuerpflichtigen oder Ausgaben im Zusammenhang mit steuerbefreiten Einnahmen. Auch § 12 Abs. 1 Z 7 KStG 1988 sei wegen seines unmittelbaren Bezugs zur Gesellschafterebene nicht unmittelbar der Einkunfterzielung, sondern der Einkommensverwendung zuzurechnen. Allen diesen Abzugsverboten sei gemeinsam, dass objektive Gründe bzw. Unterschiede im Tatsächlichen eine rechtliche Differenzierung notwendig machten, weshalb im jeweiligen Einzelfall die Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips sachlich gerechtfertigt sei und die "Systemkohärenz" bzw. "Systemgerechtigkeit" gewahrt werde. Dies könne bei den Abzugsverboten für Aufwendungen gesehen werden, die typischerweise eine Nähe zur Privatsphäre des Steuerpflichtigen aufweisen und die sicherstellen sollten, dass nur die im Betrieb erwachsenen Kosten steuerlich geltend gemacht würden. Alle diese Abzugsverbote seien daher sachlich gerechtfertigt. 159

Darüber hinaus würde das Steuerrecht überhöhte Aufwendungen im Einzelfall durch Hinzurechnung verdeckter Gewinnausschüttungen oder Nichtanerkennung von Aufwendungen im Zusammenhang mit nahen Angehörigen sanktionieren. 160

Ansonsten würden gegebenenfalls überhöhte oder unzweckmäßige Aufwendungen dem Steuerpflichtigen als Unternehmerrisiko verbleiben.

8.1.4. Eine sachliche Rechtfertigung des Abzugsverbots in § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 sei aus der Regelung selbst nicht zu erschließen. Es sei daher notwendig, auch die Überlegungen des Gesetzgebers, soweit sie im Vorblatt und in den Erläuterungen (RV 24 BlgNR 25. GP) zum AbgÄG 2014 Niederschlag gefunden hätten, für eine allfällige Rechtfertigung der Regelung miteinzubeziehen. 161

Das Abgehen vom objektiven Nettoprinzip werde nicht mit einer Nahebeziehung der im Gesetz angesprochenen Personen zur Gesellschaft wie bei den Aufsichtsräten, sondern mit dem gesellschaftspolitischen Anliegen begründet, einer Vergrößerung des Einkommensgefälles im Bereich der Erwerbsbezüge entgegenzuwirken. Ob dieses gesellschaftspolitische Ziel allein die Versagung des Betriebsausgabenabzugs rechtfertigen könne, sei in Hinblick auf die dadurch bewirkten unsachlichen Differenzierungen innerhalb der Steuerpflichtigen zweifelhaft. Dies lasse das bisherige Regelungssystem nicht mehr kohärent erscheinen. 162

Die Intention des Gesetzgebers sei auch in sich teilweise unstimmt und unklar. So solle das Lohnsteueraufkommen auf Grund der Maßnahme um 60 Millionen Euro steigen, eigentlich wäre aber davon auszugehen, dass das Einkommensteuer- und Körperschaftsteueraufkommen steigen würde. Sollte aber tatsächlich ein Steigen des Lohnsteueraufkommens erwartet werden, gehe der Gesetzgeber offensichtlich davon aus, dass die Maßnahme nicht zu einer Verringerung, sondern sogar zu einem weiteren Ansteigen hoher Gehälter führt. 163

8.2. Die Bundesregierung erachtet hingegen die (mit dem zusätzlichen Antrag) angefochtenen Bestimmungen als "im öffentlichen Interesse gelegene, sachlich gerechtfertigte und nicht unverhältnismäßige Regelungen". 164

8.2.1. Aus der Judikatur des Verfassungsgerichtshofes lasse sich ableiten, dass das objektive Nettoprinzip zwar durchaus ein Grundprinzip des Ertragsteuerrechts sei, der Gesetzgeber dürfe aber sachlich gerechtfertigte Ausnahmen vorsehen. Der Gleichheitssatz gebiete es, dass steuerpolitische Belastungsent- 165

scheidungen nicht willkürlich getroffen werden. Als Rechtfertigungsgrund kämen dabei die Leistungsfähigkeit, Äquivalenz und Verhaltenslenkung in Betracht.

8.2.2. Mit der Versagung der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen oder Ausgaben für das Entgelt für Arbeits- oder Werkleistungen, soweit es den Betrag von € 500.000,— pro Person und Wirtschaftsjahr übersteigt, solle ein Lenkungseffekt bewirkt werden. Ziel sei es, Gerechtigkeits- und Solidaritätsaspekte des Steuerrechts zu stärken (vgl. RV 24 BlgNR 25. GP, 8). 166

Nach Ansicht der Bundesregierung stelle die Verringerung des Einkommensgefälles bereits dem Grunde nach ein legitimes und wichtiges gesellschaftspolitisches Ziel dar, das einen Eingriff in das objektive Nettoprinzip zu rechtfertigen vermöge. Die mittelbare Verhaltenslenkung über steuerliche Anreize bewirke dabei einen geringeren Eingriff, als unmittelbare Beschränkungen der Vertragsfreiheit mit sich bringen würden, wie beispielsweise die Normierung eines Maximalverhältnisses zwischen höchstem und geringstem Verdienst in einem Unternehmen oder ein direktes Verbot von Gehaltszahlungen über einer bestimmten Größenordnung. 167

8.2.3. Ob aus verfassungsrechtlicher Sicht wesentliche Unterschiede zwischen Personal- und Sachaufwand vorliegen, müsse auch anhand des Ziels der angefochtenen Norm beurteilt werden. Das Ziel der Maßnahme sei die Verringerung des Einkommensgefälles und die Reduzierung der immer größer werdenden Differenz zwischen den Gehältern der oberen Führungsebenen und den Durchschnittsgehältern der restlichen Belegschaft. Insofern bestünden erhebliche Unterschiede zwischen dem von einem Unternehmen für Arbeitnehmer oder vergleichbar organisatorisch eingegliederte Personen geleisteten Personalaufwand und dem Sachaufwand des Unternehmens. 168

8.2.4. Das Bedenken des Bundesfinanzgerichts, dass der von der Abzugsbeschränkung erfasste Aufwand im Verhältnis zu einem "ausgliederten Personalaufwand" – etwa Leistungen, die von selbständigen Unternehmern zB auf dem Gebiet der Rechtsberatung, Marketing oder Unternehmensberatung in Anspruch genommen würden – in ungerechtfertigter Weise schlechter gestellt werde, sei unrichtig, weil hier Ungleiches vorliege, das demgemäß auch ungleich behandelt 169

werden dürfe. Das Honorar eines Rechtsanwalts, das nicht dem Abzugsverbot unterliege, enthalte nämlich typischerweise nicht nur eine Gehaltskomponente, sondern müsse zu sämtlichen sonstigen Kosten, die mit dem Betrieb der Rechtsanwaltskanzlei verbunden sind, einen Deckungsbeitrag leisten. Zudem sei in der Honorarnote des Rechtsanwalts typischerweise das Entgelt für mehrere Mitarbeiter enthalten und teile sich demgemäß auch hinsichtlich seiner Gehaltskomponente auf mehrere Personen auf. Gehälter von Arbeitnehmern oder sonst vergleichbar organisatorisch eingegliederten Personen der Rechtsanwaltskanzlei würden selbst wieder dem Abzugsverbot unterliegen, wodurch sichergestellt werde, dass jene Honorarbestandteile, die auf von der Rechtsanwaltskanzlei gezahlte Gehälter entfallen und zu einem Gehaltsaufwand von über € 500.000,— führen, ebenfalls nicht abzugsfähig seien.

8.2.5. Entgegen der Auffassung des Bundesfinanzgerichts seien die angefochtenen Abzugsbeschränkungen mit dem Regelungssystem des Ertragsteuerrechts kohärent und in sich stimmig. So sehe etwa § 12 Abs. 1 Z 2 KStG 1988 eine Abzugsbeschränkung für bestimmte Aufwendungen vor, wenn sie nach der Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind. Dass dies nur Aufwendungen betreffe, die mit der Lebensführung des Steuerpflichtigen zusammenhängen, treffe gerade für den Bereich von Körperschaften nicht zu. Der Gesetzgeber habe schon bisher für bestimmte betrieblich veranlasste Aufwendungen (§ 4 Abs. 4 EStG 1988) eine Abzugsbeschränkung vorgesehen. Der Gesetzgeber bewege sich somit mit der gegenständlichen Abzugsbeschränkung für seiner Ansicht nach unangemessen hohe Gehälter gerade im Rahmen seines schon bisher etablierten Regelungskonzepts. 170

8.3. Der Verfassungsgerichtshof teilt die vom Bundesfinanzgericht dargelegten (gleichheitsrechtlichen) Bedenken gegen die angefochtenen Bestimmungen nicht: 171

8.3.1. Der Gleichheitssatz setzt dem Gesetzgeber insofern inhaltliche Schranken, als er ihm verbietet, sachlich nicht begründbare Regelungen zu treffen. Innerhalb dieser Schranken ist es jedoch dem Gesetzgeber von Verfassungs wegen durch den Gleichheitsgrundsatz nicht verwehrt, seine politischen Zielvorstellungen auf die ihm geeignet erscheinende Art und Weise zu verfolgen (vgl. VfSlg. 17.807/2006 mwN). Dabei ist unter der Sachlichkeit einer Regelung nicht 172

deren "Zweckmäßigkeit" zu verstehen. Der Verfassungsgerichtshof kann dem Gesetzgeber nur entgegentreten, wenn dieser Ziele verfolgt, die keinesfalls als im öffentlichen Interesse liegend anzusehen sind (zB VfSlg. 17.315/2004 mwN).

8.3.2. Der Verfassungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis VfSlg. 18.783/2009 (S 643) festgehalten, dass "nach der dem Einkommensteuerrecht zugrunde liegenden Konzeption [...] diese Steuer den periodisch erzielten Zuwachs an persönlicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit, ausgedrückt im Wesentlichen durch das am Markt erzielte (Rein)Einkommen, erfassen [soll]. Dieses Konzept gebietet es grundsätzlich, die zur Erzielung des Einkommens aufgewendeten Aufwendungen von der Bemessungsgrundlage abzuziehen (sog. objektives Nettoprinzip)" (vgl. auch VfSlg. 8457/1978, 19.615/2012). 173

Der Verfassungsgerichtshof hat allerdings schon mehrfach festgehalten, dass dieses – der einfachgesetzlichen Ausgestaltung im Ertragsteuerrecht zugrunde liegende – Prinzip nicht absolut gilt. Der Gesetzgeber darf dieses durchbrechen; ein solches Abgehen vom objektiven Nettoprinzip hält aber nur dann vor dem Gleichheitsgrundsatz stand, wenn es sachlich gerechtfertigt ist (vgl. zB VfSlg. 8457/1978, 18.783/2009, 19.615/2012). 174

8.3.3. Der Gesetzgeber hatte – worauf das Bundesfinanzgericht und die Bundesregierung hinweisen – bereits vor der Einfügung der angefochtenen Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes 1988 und des Körperschaftsteuergesetzes 1988 durch das AbgÄG 2014 Abzugsverbote entweder dem Grunde oder der Höhe nach verankert (vgl. § 20 EStG 1988 und § 12 KStG 1988): 175

So enthält § 20 EStG 1988 ein Abzugsverbot dem Grunde nach für Aufwendungen der Lebensführung (Haushalt, Unterhalt) generell (Abs. 1 Z 1); Aufwendungen der Lebensführung, auch wenn sie beruflich mitveranlasst sind (Abs. 1 Z 2 lit. a) und bestimmte Aufwendungen für Arbeitszimmer (Abs. 1 Z 2 lit. d). 176

Der Höhe nach besteht gemäß § 20 EStG 1988 etwa ein Abzugsverbot für bestimmte Betriebsausgaben und Werbungskosten, soweit sie unangemessen hoch sind (Abs. 1 Z 2 lit. b); bestimmte Reisekosten (Abs. 1 Z 2 lit. c); Kosten für Familienheimfahrten, soweit sie das höchste Pendlerpauschale übersteigen (Abs. 1 Z 1 177

lit. e); bestimmte Repräsentationsaufwendungen (Abs. 1 Z 3); freiwillige Zuwendungen und Unterhaltszahlungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen (Abs. 1 Z 4); gerichtlich strafbare Geld- oder Sachzuwendungen, Strafen und Geldbußen und Abgabenerhöhungen nach dem Finanzstrafgesetz (Abs. 1 Z 5); Personensteuern und auf den Eigenverbrauch entfallende Umsatzsteuer in bestimmten Fällen (Abs. 1 Z 6); Aufwendungen im Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen und end- oder sonderbesteuerten Kapitalerträgen (Abs. 2).

§ 12 KStG 1988, der typologisch dem auf Körperschaften nicht anwendbaren § 20 EStG 1988 entspricht (vgl. *Kofler*, in: Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn [Hrsg.], EStG¹⁷, § 20 Tz 3; VwGH 20.4.1982, 81/14/0120; 23.2.2010, 2007/15/0003), enthält ein Abzugsverbot dem Grunde nach für Aufwendungen für die Erfüllung von Zwecken des Steuerpflichtigen, die durch Stiftung, Satzung oder sonstige Verfassung vorgeschrieben sind (Abs. 1 Z 1); gerichtlich strafbare Geld- und Sachzuwendungen, Strafen und Geldbußen und Abgabenerhöhungen nach dem Finanzstrafgesetz (Abs. 1 Z 4); Personensteuern und auf den Eigenverbrauch entfallende Umsatzsteuer in bestimmten Fällen (Abs. 1 Z 6); Aufwendungen für Zinsen für Fremdfinanzierungen für den Erwerb von Kapitalanteilen iSd § 10 innerhalb des Konzerns (Abs. 1 Z 9); Aufwendungen für Zinsen oder Lizenzgebühren iSd § 99a Abs. 1 zweiter und dritter Satz EStG 1988 unter bestimmten Voraussetzungen (Abs. 1 Z 10).

178

Der Höhe nach verankert § 12 KStG 1988 etwa ein Abzugsverbot für unangemessen hohe Betriebsausgaben und Werbungskosten (Abs. 1 Z 2); Repräsentationsaufwendungen nach § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 (Abs. 1 Z 3); bestimmte Spenden (Abs. 1 Z 5); die Hälfte der Vergütungen an Mitglieder des Aufsichtsrats, Verwaltungsrats oder andere mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragte Personen für diese Funktion (Abs. 1 Z 7).

179

8.3.4. Einige dieser im Einkommensteuergesetz 1988 und Körperschaftsteuergesetz 1988 oder in Vorgängergesetzen festgelegten Abzugsverbote waren bereits Gegenstand verfassungsgerichtlicher Verfahren:

180

Im Erkenntnis VfSlg. 8412/1978 setzte sich der Verfassungsgerichtshof der Sache nach mit der Frage auseinander, ob das im seinerzeitigen § 16 Z 3 KStG 1966 enthaltene Abzugsverbot für "Vergütungen jeder Art, die an Mitglieder des

181

Aufsichtsrats, Verwaltungsrats oder andere mit der Überwachung des Geschäftsführers beauftragte Personen gewährt werden" auch für staatliche Überwachungsorgane gelte. In diesem Zusammenhang führte der Verfassungsgerichtshof Folgendes aus:

"Der Verfassungsgerichtshof geht davon aus, daß § 16 Z. 3 KStG verfassungsrechtlich unbedenklich ist, soweit er die Überwachungsorgane von Körperschaften anders behandelt als jene, derer sich Personengesellschaften oder Einzelunternehmen bedienen. Liegt bei diesen die Geschäftsführung oder doch wenigstens deren Überwachung regelmäßig in den Händen der Gesellschafter oder des Unternehmens selbst, so daß zur Überwachung der gesamten Geschäftsführung nur ausnahmsweise eigene Organe bestellt werden (vgl. auch das Urteil des Bundesfinanzhofes vom 7. Feber 1968, Bundessteuerblatt II, S. 392), so entspricht die Einrichtung solcher Organe bei Körperschaften der besonderen Struktur der auf eine größere Mitglieder- oder sonstige Interessentenzahl abgestellten Körperschaften. Wie immer also die an Mitglieder solcher Überwachungsorgane zu leistenden Vergütungen betriebswirtschaftlich zu beurteilen sein mögen, handelt der Gesetzgeber jedenfalls nicht unsachlich, wenn er solche Vergütungen bei Körperschaften schlechthin ohne Prüfung der Notwendigkeit und Angemessenheit im Einzelfall für nicht abzugsfähig erklärt, während es bei sonstigen Steuerpflichtigen bei den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften bleibt."

Im genannten Erkenntnis führte der Verfassungsgerichtshof auch aus, dass keine Verfassungsbestimmung es dem Gesetzgeber verwehre, "die Kosten einer angeordneten Staatsaufsicht über Kreditinstitute den betreffenden Unternehmen derart aufzuerlegen, daß diese Ausgaben auch nicht etwa bei der Gewinnermittlung als Abzugsposten berücksichtigt werden können". Im konkreten Beschwerdefall hob der Verfassungsgerichtshof den bei ihm angefochtenen Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland wegen gleichheitswidriger Auslegung der gesetzlichen Grundlagen auf.

182

Im Erkenntnis VfSlg. 8457/1978 qualifizierte der Verfassungsgerichtshof die beschränkte Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für die Anschaffung von PKW und Kombi und für deren Betrieb (nach dem Einkommensteuergesetz 1972) als verfassungskonform:

183

"Nach den bekämpften Bestimmungen des EStG 1972 wird von der Regelung des Einkommensteuerrechtes abgewichen, wonach alle betrieblich bedingten Anschaffungen gewinnmindernd sind. Das im Gleichheitssatz liegende Sachlich-

keitsgebot fordert keinesfalls, daß diese Regelung ohne jegliche Ausnahme gelten müßte. Es kann dem Gesetzgeber nicht entgegengetreten werden, wenn er – wie hier – im Wege abgabenrechtlicher Vorschriften bestimmte unternehmerische Entscheidungen in bestimmtem Sinn beeinflussen will, etwa die Aufwendungen für die Anschaffung von PKWs und Kombis und für deren Betrieb (insbesondere für den Treibstoff) einzuschränken. Der Gesetzgeber hat zwar die in Betracht kommenden Anschaffungs- und Betriebsausgaben beschränkt, jedoch nicht derart, daß auch bei sparsamster und vorsichtigster Verwendung von PKWs und Kombis und bei zweckmäßigster wirtschaftlicher Disposition mit den als gewinnmindernd vorgesehenen Beträgen bei weitem nicht das Auslangen gefunden werden könnte. Steuerpflichtigen, die mit den in § 20a Abs. 5 EStG 1972 vorgesehenen pauschalierten Sätzen für die Betriebsausgaben nicht das Auslangen finden, ist durch Abs. 4 die Möglichkeit geboten, ein Fahrtenbuch zu führen und die tatsächlich betrieblich gefahrenen Kilometer bei Absetzung der Betriebsausgaben zu berücksichtigen, wenngleich mit beschränkten Kilometersätzen; für diese Beschränkung gelten die obigen Ausführungen.

Die Notwendigkeit, bei der Anschaffung und beim Betrieb von PKWs und Kombis äußerst sparsam vorzugehen, ist noch keine unsachliche Belastung. Die dies bewirkende Regelung führt zwar dort, wo betriebsbedingt an solchen Aufwendungen nur wenig gespart werden kann, zu wirtschaftlichen Schwierigkeiten. Wenn diese nicht durch entsprechende unternehmerische Entscheidungen angewendet [wohl richtig: abgewendet] werden können (beispielsweise dadurch, daß künftig öffentliche Verkehrsmittel benützt oder auch daß PKWs und Kombis durch Klein-Lastkraftwagen ersetzt werden), stellt der Umstand, daß in Einzelfällen Härten eintreten die der Gesetzgeber im Interesse der gesamten Volkswirtschaft in Kauf nimmt, keinen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz dar."

8.3.5. Die genannten Erkenntnisse des Verfassungsgerichtshofes ebenso wie die Rechtslage vor der Einfügung der nun angefochtenen Bestimmungen über Abzugsverbote durch das AbgÄG 2014 zeigen, dass der Gesetzgeber im Ertragsteuerrecht das objektive Nettoprinzip nicht durchgängig verwirklicht hat, sondern davon vielfach abgewichen ist. Dabei handelt es sich um Abzugsverbote (dem Grunde und der Höhe nach), bei denen die betriebliche Veranlassung zum Teil nur in untergeordnetem Maß besteht, zum Teil klar vorliegt.

184

8.3.6. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes liegt es im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, im Steuerrecht neben fiskalischen auch andere Zwecke zu verfolgen (vgl. zB VfSlg. 10.403/1985, 14.597/1996 mwN). Es steht dem Gesetzgeber somit auch frei, im Steuerrecht Anreize für eine Verhaltenslenkung der Steuerpflichtigen zu setzen, sofern er sich dabei nicht von vornherein völlig ungeeigneter Mittel bedient (vgl. dazu *Ruppe*,

185

Verfassungsrechtliche Schranken der Gesetzgebung im Steuerrecht, in: Österreichische Juristenkommission [Hrsg.], Rechtsstaat – Liberalisierung und Strukturreform, 1998, 119 [126]).

Ausweislich der Erläuterungen zum AbgÄG 2014 soll mit der Versagung der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen oder Ausgaben für das Entgelt für Arbeits- oder Werkleistungen, soweit es den Betrag von € 500.000,— pro Person und Wirtschaftsjahr übersteigt, ein Lenkungseffekt bewirkt werden. Ziel ist es, Gerechtigkeits- und Solidaritätsaspekte des Steuerrechts zu stärken (vgl. RV 24 BlgNR 25. GP, 8). 186

Der Verfassungsgerichtshof kann dem Gesetzgeber nicht entgegentreten, dass die Verringerung des Einkommensgefälles in Unternehmen zwischen den Führungskräften und den übrigen Dienstnehmern dem Grunde nach ein in seinem rechtspolitischen Gestaltungsspielraum liegendes sozial- und gesellschaftspolitisches Ziel ist, das einen Eingriff in das objektive Nettoprinzip rechtfertigt. Der Bundesregierung ist zuzustimmen, dass die durch den Steuergesetzgeber getroffenen Maßnahmen zur beabsichtigten Verhaltenslenkung von Unternehmen einen gelinderen Eingriff darstellen, als unmittelbare Beschränkungen der Vertragsfreiheit für die Unternehmen mit sich bringen würden. 187

Der Verfassungsgerichtshof erachtet somit die vom Gesetzgeber vorgesehene Beschränkung der Abzugsfähigkeit für Aufwendungen für das Entgelt für Arbeits- und Werkleistungen, soweit es den im Gesetz näher bestimmten Betrag übersteigt, dem Grunde nach als sachlich gerechtfertigt. 188

Der Verfassungsgerichtshof kann auch nicht erkennen, dass die in den angefochtenen Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes 1988 und des Körperschaftsteuergesetzes 1988 vorgesehenen Regelungen über das Abzugsverbot von vornherein ungeeignet sind, dieses Ziel zu erreichen. 189

8.3.7. An diesem Ergebnis ändert auch das Vorbringen des Bundesfinanzgerichts nichts, dass das Einkommensteuergesetz 1988 und das Körperschaftsteuergesetz 1988 ein Abzugsverbot bisher nur für Fälle vorgesehen hätten, die in einer Nähe zur Privatsphäre bzw. der Lebensführung bestimmter Personen gelegen 190

seien, und das mit den angefochtenen Bestimmungen neu eingeführte Abzugsverbot nicht "systemkohärent" sei.

Entgegen der Auffassung des Bundesfinanzgerichts geht es bei der verfassungsrechtlichen Beurteilung der angefochtenen Bestimmungen nicht um Fragen der "Systemkohärenz" oder "Systemgerechtigkeit". Es geht ausschließlich darum, ob das mit den angefochtenen Bestimmungen eingeführte Abzugsverbot für Aufwendungen für Entgelte für Arbeits- und Werkleistungen jenseits des festgelegten Betrags sachlich gerechtfertigt ist. 191

8.3.8. Das Bundesfinanzgericht erachtet die angefochtenen Bestimmungen auch deswegen als gleichheitswidrig, weil "sich hohe Personalaufwendungen von hohen Sachaufwendungen bzw. Aufwendungen für beim Arbeitgeber eingegliederte Personen von Aufwendungen für Dienstleistungen von nicht eingegliederten Personen in ihrem wirtschaftlichen Gehalt" nicht unterscheiden würden. Der von der Abzugsbeschränkung erfasste Aufwand eines Unternehmens werde im Verhältnis zu einem "ausgegliederten Personalaufwand" (zB Leistungen, die von selbständigen Unternehmern auf dem Gebiet der Rechtsberatung, Marketing oder Unternehmensberatung erbracht und vom abgabepflichtigen Unternehmen in Anspruch genommen werden) in ungerechtfertigter Weise schlechter gestellt. Das gesellschaftspolitische Ziel der Verringerung von Einkommensdisparitäten könne nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts keine Rechtfertigung für die Versagung des Betriebsausgabenabzugs darstellen, weil diese Versagung zu unsachlichen Differenzierungen zwischen Personalaufwand und Sachaufwand innerhalb der Steuerpflichtigen führe und das bisherige Regelungssystem nicht mehr kohärent erscheinen lasse. 192

Das Bundesfinanzgericht hat zwar Recht, dass sowohl Personal- als auch Sachaufwand als Betriebsaufwand zu qualifizieren sind. Daraus kann aber nicht gefolgert werden, dass es sich dabei um Gleiches handelt, das gleich behandelt werden muss. Der Gesetzgeber darf nach der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes nur sachlich begründbare Differenzierungen vornehmen (vgl. VfSlg. 8169/1977, 15.590/1999, 18.269/2007). Ausgehend von der vom Gesetzgeber beabsichtigten, im öffentlichen Interesse liegenden Verhaltenslenkung, die Einkommensschere zwischen Führungskräften und anderen Dienstnehmern eines Unternehmens zu verringern, müssen – entgegen der 193

Meinung des Bundesfinanzgerichts – Sachaufwand und Personalaufwand im Rahmen der Abzugsfähigkeit (bzw. des Abzugsverbots) nicht gleich behandelt werden. Im Lichte des beabsichtigten Lenkungseffekts bestehen nämlich erhebliche Unterschiede zwischen dem Aufwand des Unternehmens für sein Personal (Geschäftsführung, Führungskräfte und andere Dienstnehmer) und nicht vergleichbar organisatorisch eingegliederte Personen. Das Unternehmen hat nämlich nur in Bezug auf den Personalaufwand die Möglichkeit der direkten Einwirkung; Vergleichbares gilt nicht, wenn Leistungen von dritter Seite einem Unternehmen erbracht werden.

Der Verfassungsgerichtshof kann jedenfalls dem Gesetzgeber nicht entgegenreten, wenn er diese beiden Fallgruppen im Hinblick auf den beabsichtigten Lenkungseffekt der Reduktion der Einkommensschere zwischen den Führungskräften und den anderen Dienstnehmern eines Unternehmens unterschiedlich behandelt. 194

8.3.9. Obwohl das Bundesfinanzgericht das Abzugsverbot gemäß § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988, § 20 Abs. 1 Z 7 iVm § 124b Z 253 lit. a EStG 1988 nur dem Grunde und nicht der Höhe nach bekämpft hat, hält der Verfassungsgerichtshof fest, dass er auch gegen die Grenze der Abzugsfähigkeit aus gleichheitsrechtlicher Sicht keine Bedenken hat. Der Gesetzgeber hat bei der Festsetzung der Höhe, ab der ein Entgelt vom Abzugsverbot erfasst wird, einen weiten rechtspolitischen Gestaltungsspielraum (vgl. VfSlg. 11.615/1988, 16.754/2002, 17.908/2006). Der Verfassungsgerichtshof kann – auch in Hinblick auf die von der Bundesregierung genannten Studien über das durchschnittliche Gehalt von Führungskräften sowie über das Einkommensgefälle zwischen Führungskräften und sonstigen Dienstnehmern eines Unternehmens in Österreich und international – nicht erkennen, dass der Gesetzgeber diesen weiten rechtspolitischen Spielraum bei der Festlegung der Höhe überschritten hat. 195

8.3.10. Nach Auffassung des Verfassungsgerichtshofes sind somit die vom Bundesfinanzgericht gegen die angefochtenen Bestimmungen vorgetragenen gleichheitsrechtlichen Bedenken unbegründet. 196

V. Ergebnis

1. Zu G 136/2014:

1.1. Der Hauptantrag ist zurückzuweisen, soweit die Aufhebung der lit. b in § 124b Z 253 EStG 1988, BGBl. 400, in der Fassung BGBl. I 13/2014, als verfassungswidrig begehrt wird. Im Übrigen ist der Hauptantrag abzuweisen. 197

1.2. Der zusätzliche (eigenständige) Antrag auf Aufhebung des § 20 Abs. 1 Z 7 lit. a EStG 1988, BGBl. 400, in der Fassung BGBl. I 13/2014, ist zurückzuweisen. 198

2. Zu G 166/2014:

2.1. Der Antrag auf Aufhebung des § 124 Z 253 lit. b EStG 1988, BGBl. 400, in der Fassung BGBl. I 13/2014, und des § 26c Z 50 zweiter Satz KStG 1988, BGBl. 401, in der Fassung BGBl. I 13/2014, wegen Verfassungswidrigkeit ist abzuweisen. 199

2.2. Der "in eventu" gestellte Antrag ist zurückzuweisen. 200

3. Zu G 186/2014:

3.1. Der Antrag, in § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988, BGBl. 401, in der Fassung BGBl. I 13/2014, im ersten Satz die Wortfolge "Z 7 und" sowie die nachfolgenden Sätze "Für die Anwendung des § 20 Abs. 1 Z 7 des Einkommensteuergesetzes 1988 gilt: Der Betrag von 500 000 Euro ist zu aliquotieren, wenn eine Person von mehreren Unternehmen Entgelte erhält, die unmittelbar oder mittelbar konzernzugehörig sind oder unmittelbar oder mittelbar unter dem beherrschenden Einfluss desselben Gesellschafters stehen. Werden Umlagen für diese Entgelte geleistet, sind die Aufwendungen um die empfangenen Umlagen zu kürzen und die Aliquotierung hat nach dieser Kürzung stattzufinden. § 20 Abs. 1 Z 7 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988 ist in diesen Fällen nicht anzuwenden." als verfassungswidrig aufzuheben, ist zurückzuweisen. 201

3.2. Der zusätzliche (eigenständige) Antrag ist abzuweisen.

202

Wien, am 9. Dezember 2014

Die Vizepräsidentin:

Dr. BIERLEIN

Schriftführer:

Mag. PÜHRINGER