



BFG

BUNDESFINANZGERICHT

REPUBLIK ÖSTERREICH

GZ. RN/6100001/2014

Aignerstraße 10
5026 Salzburg-Aigen
www.bfg.gv.at
DVR: 2108837

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch

den Richter Mag. Erich Schwaiger,

zur Beschwerdesache

der Beschwerdeführerin Bf_AG,
Adresse

vertreten durch die

Treuhand - Salzburg GmbH Wirtschaftsprüfungs- und
Steuerberatungsgesellschaft,
5020 Salzburg, Kleßheimer Allee 47

vom 10. Juni 2014

gegen den Bescheid

des Finanzamtes Salzburg-Stadt,
5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10

vertreten durch

Mag. Dieter Lukesch

vom 12. Mai 2014

betreffend Körperschaftsteuervorauszahlung 2014 und
Folgejahre

beschlossen:

**Beim Verfassungsgerichtshof wird der Antrag gestellt, er möge 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,

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

2. § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988 und
3. § 26c Z 50 erster Satz KStG 1988

wegen Verfassungswidrigkeit aufzuheben.

.

Begründung

Beim Bundesfinanzgericht (BFG) ist zur GZ RV/6100456/2014 die Beschwerde der Bf_AG (kurz Bf.), St.Nr. ####/####, gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt (kurz FA) vom 12. Mai 2014 betreffend die Vorauszahlung an Körperschaftsteuer für 2014 und die Folgejahre anhängig.

1 Verfahrensgang und Sachverhalt

1.1 Bekämpfter Bescheid vom 12. Mai 2014

Gemeinsam mit dem Körperschaftsteuerbescheid 2012 vom 10. Oktober 2013 erließ das FA einen Körperschaftsteuer-Vorauszahlungsbescheid für 2014.

Der diesem zugrunde liegende Körperschaftsteuerbescheid 2012 (*siehe Beilage 1 Bl. 37 f*) weist die folgenden Bemessungsgrundlagen aus:

Tabelle: Berechnung Körperschaftsteuer 2012

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	721.946,97
Verlustabzug (75%)	-541.460,23
Einkommen	180.486,74
Körperschaftsteuer 25%	45.121,69
Anrechenbare ausländische Quellensteuer	-962,29
Anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer	-3.500,00
Einbehaltene Steuerbeträge	-11,03
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	-0,37
Festgesetzte Körperschaftsteuer	40.648,00

Aus der Begründung des Körperschaftsteuervorauszahlungsbescheides 2014 vom Oktober 2013 (*siehe Beilage 2*) geht hervor, dass die Körperschaftsteuerschuld von EUR 44.148,00 um 9,00% erhöht wurde. Beim Basisbetrag handelt es sich um die errechnete Körperschaftsteuer abzüglich ausländischer Quellensteuern, der einbehaltenen Steuerbeträge und der Rundungsdifferenz.

Tabelle: Berechnung Körperschaftsteuer-Vorauszahlung 2014 (A)

Körperschaftsteuer 25%	45.121,69
Anrechenbare ausländische Quellensteuer	-962,29
Einbehaltene Steuerbeträge	-11,03
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	-0,37
Festgesetzte Körperschaftsteuer	44.148,00
zuzüglich 9%	3.973,32
Körperschaftsteuervorauszahlung 2014 gerundet	48.121,00

Mit 12. Mai 2014 erließ daraufhin das FA den bekämpften Bescheid (*siehe Beilage 1 Bl. 10 f*) und brachte **EUR 131.754,00** zur Vorschreibung. Die Begründung lautete:

„Gemäß § 124b Z 253 lit. b EStG 1988 in Verbindung mit § 24 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 ist für die Festsetzung von Vorauszahlungen für das Jahr 2014 und die Folgejahre vorgesehen:

Wurde die für die Festsetzung von Vorauszahlungen maßgebliche Steuerschuld 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 EStG 1988 (ohne Bezüge gemäß § 26 EStG 1988 und ohne Bezüge gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988) in einer Höhe berücksichtigt, die den Betrag von 500.000 € übersteigen, ist bei Festsetzung von Vorauszahlungen das für die Ermittlung der Steuerschuld zu berücksichtigende Ergebnis um den 500.000 € übersteigenden Betrag zu erhöhen.

Im Regelwirtschaftsjahr, das dem letztveranlagten Jahr zuzurechnen ist, wurde für 1 (Anzahl) Arbeitnehmer ein Lohnaufwand berücksichtigt, der den Betrag von 500.000 € (Kennzahl 210 des Lohnzettels) übersteigt. Die Vorauszahlungen für 2014 waren daher neu festzusetzen. Dabei wurde der Lohnaufwand nur im Umfang von 500.000 € pro Arbeitnehmer berücksichtigt.“

Das FA errechnete den (neuen) Vorauszahlungsbetrag „händisch“ unter Verwendung einer Excel-Tabelle (siehe Beilage 1 Bl. 12).

Es erhöhte den der Veranlagung 2012 zugrunde liegenden Gewinn 2012 um die Differenz zwischen dem in einem einzigen EUR 500.000 überschreitenden Lohnzettel 2012 ausgewiesenen Bruttobetrag (EUR 1.886.121,40) und dem Betrag von EUR 500.000 (damit um EUR 1.386.121,40), berücksichtigte einen 75%-igen Verlustabzug und legte diesen Betrag der (neuen) Einkommensteuervorauszahlung zugrunde (siehe Beilage zum bekämpften Bescheid).

Tabelle: Berechnung lt. FA

Lohnzettel Brutto	1.886.121,40
	-500.000,00
nicht abzugsfähiger Gehaltsaufwand	1.386.121,40
Gewinn 2012 lt. Erklärung	721.946,97
	2.108.068,37
Verlustabzug (75%)	-1.581.051,28
	527.017,09
KöSt 25%	131.754,27

Beim betroffenen Lohnzettel handelt es sich laut EDV um den Bezug eines einzigen Arbeitnehmers (Arbeitnehmer_A; siehe Beilage 1 Bl. 31). Nur dieser sollte sich damit offenbar auf die Neubemessung der Vorauszahlung auswirken. Weitere Ermittlungen des Finanzamts sind dem Akt nicht zu entnehmen.

Die Datenbank-Recherche des Bundesfinanzgerichts ergab, dass die Bf. über folgende Verlustvorträge verfügte (vgl. Beilage 1 Bl. 32-38):

Tabelle: Verlustvorträge

KöSt-Bescheide			Verlustabzug		verbleibt
Jahr	Datum	Verlust	2010	2012	
2008	01.04.2010	-6.908,76	6.908,76		0,00
2009	20.04.2011	-64.455,69	64.455,69		0,00
2010	22.12.2011	671.241,39	-71.364,45		0,00
2011	31.08.2012	-5.942.208,53		541.460,23	-5.400.748,30
2012	10.10.2013	721.946,97		-541.460,23	0,00
2013	noch nicht veranlagt				
Summe					-5.400.748,30

1.2 Beschwerde vom 10. Juni 2014

Die steuerlich vertretene Bf. bekämpfte diesen Bescheid mit Beschwerde vom 10. Juni 2012 (eingelangt am 12. Juni 2014; *siehe auch Beilage 1 Bl. 13 ff*) und beantragte, diese unmittelbar an das Bundesfinanzgericht vorzulegen. Der bekämpfte Bescheid möge ersatzlos aufgehoben werden.

Sie begründete dieses Rechtsmittel **ausschließlich** mit der **Verfassungswidrigkeit des § 12 Abs. 1 Z 8 KStG iVm § 20 Abs. 1 Z 7 EStG** idF AbgÄG 2014 einschließlich der (Übergangs)Normen des **§ 26c Z 50 KStG** in Verbindung mit **§ 124b Z 253 lit. b EStG**.

Die Verfassungswidrigkeit begründete sie - auszugsweise - wie folgt:

„[...] Gemäß § 26c Z 50 KStG iVm § 124b Z 253 lit b EStG ist bei Festsetzung der Körperschaftsteuervorauszahlungen für 2014 die Abzugsbegrenzung entsprechend zu berücksichtigen. Folglich waren die Körperschaftsteuervorauszahlungen für unsere oa Mandantschaft entsprechend anzupassen.

*Gegen die Erhöhung der Körperschaftsteuervorauszahlungen 2014 wird Beschwerde erhoben, da Verfassungswidrigkeit der Nichtabzugsfähigkeit von Managergehältern von über EUR 500.000,00 gem § 12 Abs 1 Z 8 KStG iVm § 20 Abs 1 Z 7 EStG idF AbgÄG 2014 angenommen wird. Diese im Rahmen des angefochtenen Bescheides berücksichtigten Neuregelungen verstoßen in mehrfacher Hinsicht gegen das verfassungsrechtliche **Gleichheitsgebot** und darüber hinaus auch in unzulässiger Weise gegen das verfassungsgesetzlich gewährleistete Recht auf **Unverletzlichkeit des Eigentums** (Art 5 StGG) und die verfassungsgesetzlich verbürgte **Erwerbsfreiheit** (Art 6 StGG) der Beschwerdeführerin. Dies betrifft vor allem folgende Aspekte:*

- 1) Die angeführten Neuregelungen stellen einen **sachlich nicht rechtfertigbaren Verstoß** gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip bzw das daraus abgeleitete objektive Nettoprinzip dar.*
- 2) Die angeführten Neuregelungen sind derart **widersprüchlich und unbestimmt**, dass zahlreiche Anwendungsaspekte selbst unter Berücksichtigung aller zur Verfügung stehenden Auslegungsmethoden nicht gelöst werden können.*
- 3) Die angeführten Neuregelungen verstoßen letztlich auch gegen die vom VfGH aufgestellten Grundsätze zum **Vertrauensschutz** im Hinblick auf die Zulässigkeit rückwirkender Gesetzesbestimmungen.*

Zu 1): Keine sachliche Rechtfertigung für den Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip:

Der Gleichheitssatz des Art 7 B-VG, der auch für juristische Personen zu beachten ist, gebietet es, Gleiches gleich und im Wesentlichen Ungleiches ungleich zu behandeln, sofern es für eine Differenzierung keine sachliche Rechtfertigung gibt.

Hinsichtlich des Vergleichsmaßstabs zur Beurteilung der Gleichheitskonformität von Bestimmungen des Ertragssteuerrechts hat der VfGH auf das Prinzip der persönlichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit abgestellt (vgl zB VfGH 12.12.1991, G 188, 189/91; 17.6.2009, B 53/08, und die dort enthaltenen Judikaturverweise). Demnach soll der Steuerpflichtige nach Maßgabe seiner individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zur Finanzierung staatlicher Leistungen beitragen. Eine Bedachtnahme auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Einkommens- bzw Körperschaftssteuerpflichtigen ist nach der Rechtsprechung des VfGH insofern geboten, als es einer sachlichen Rechtfertigung bedarf, wenn in einem Teilbereich von der Maßgeblichkeit der Leistungsfähigkeit abgegangen wird.

Der Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips dient das objektive Nettoprinzip. Dem zufolge sind nicht die erwirtschafteten Bruttoeinnahmen zu besteuern, sondern erst das wirtschaftliche Ergebnis, das unter Abzug sämtlicher in wirtschaftlichem Zusammenhang stehender Aufwendungen von der Steuerbemessungsgrundlage erzielt wird. Die verfassungskonforme Ertragsbesteuerung muss daher am Zuwachs an wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit anknüpfen. Eine Besteuerung von Einkommen, das tatsächlich gar nicht erwirtschaftet wurde ("Scheinleistungsfähigkeit"), soll vermieden werden (vgl VfGH 11.3.1994, B 1297/93; 11.12.2002, B 941/02; 7.12.2006, B 242/06; 17.6.2009, B 53/08; weiters Kühbacher, RdW 2009, 150 [151f]; Plott, RdW 2014, 91). Dies sieht auch der Gesetzgeber, der die Auffassung vertritt, dass das Abzugsverbot verfassungsrechtlich unbedenklich ist und dabei insbesondere auf die gesetzliche Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs von Aufsichtsratsvergütungen verweist (24 BlgNR 25. GP, [Erläut.] 5). Diese Regelung ist allerdings nicht vergleichbar, da die teilweise Nichtabzugsfähigkeit von Aufsichtsratsvergütungen aufgrund der typisierenden (teilweisen) Zuordnung dieser Aufwendungen zur Gesellschaftersphäre einer Kapitalgesellschaft, die gem § 8 KStG steuerlich unbeachtlich ist, systematisch gerechtfertigt ist.

Der Verfassungsgerichtshof sieht im Leistungsfähigkeitsprinzip und im daraus entspringenden objektiven Nettoprinzip das vom Gesetzgeber geschaffene Ordnungssystem des Ertragsteuerrechts (VfSlg 18.783/2009). Der Gesetzgeber darf dieses Ordnungssystem nur dann durchbrechen, wenn es dafür eine besondere ("höherstehende") sachliche Rechtfertigung gibt. Rein fiskalische Gründe können ein Abgehen von diesem Ordnungssystem jedenfalls nicht rechtfertigen (so VfSig 11.368/1987).

Zur sachlichen Rechtfertigung für diese Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips stellen die Gesetzesmaterialien zunächst auf die Stärkung der "Gerechtigkeits- und Solidaritätsaspekte des Steuerrechts" und auf "Verhaltensänderungen in bestimmten Bereichen" ab (24 BlgNR 25. GP [Vorblatt und WF A] 8) ab. Der durch die angeführten Neuregelungen bewirkte Eingriff in das objektive Nettoprinzip sei im Hinblick auf das "gesamtgemeinschaftliche Anliegen", der „zunehmenden Vergrößerung des Einkommensgefälles im Bereich der Erwerbseinkommen ... entgegenzusteuern", gerechtfertigt. Die Neuregelungen haben demnach offensichtlich zum Ziel, das Einkommensgefälle in Österreich dadurch zu verringern, dass die Arbeitgeber bei der Entlohnung von Arbeitnehmern (Managern) insoweit ihr Verhalten ändern, dass die Anzahl der Bezieher von Entgelten über EUR 500.000,00 nicht steigt (vgl Plott, RdW 2014, 91 t).

Im Widerspruch dazu wird die mit dieser Maßnahme verbundene Zielsetzung im Vorblatt aber dann als erreicht angesehen, wenn "im Jahr 2019 (Evaluierungszeitpunkt) das Lohnsteueraufkommen aufgrund der Nichtabzugsfähigkeit von Gehältern über EUR 500.000,00 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 EUR 500.000,00 auszusahlen, auch nach dem Jahr 2013 noch bestanden hat, aber im Unterschied zu den Vorjahren die Auszahlung von Gehältern das Gesamteueraufkommen insoweit nicht verringert, als diese EUR 500.000,00 übersteigen".

Die in den Gesetzesmaterialien angeführten Zielsetzungen sind daher widersprüchlich, weil die Maßnahme einerseits mit einer beabsichtigten Verhaltensänderung im Bereich der Managerentlohnung verbunden wird, andererseits aber davon ausgegangen wird, dass diese nicht eintreten wird und die Maßnahme nur zu einem erhöhten Steueraufkommen führt. Eine rein fiskalpolitisch motivierte Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips ist aber - wie oben ausgeführt - unzulässig.

Selbst wenn man diesen Widerspruch außer Acht lässt und unterstellt, dass die Verringerung des Einkommensgefälles in Österreich das vorrangige Ziel ist, ist festzuhalten, dass diese Zielsetzung wenig konkret und es zudem nicht nachvollziehbar ist, ob und inwieweit die Maßnahme zu einer Verwirklichung dieses Ziels geeignet ist (vgl auch Plott, RdW 2014, 91). Selbst unter der Annahme, dass die Neuregelungen insofern zu einer Verhaltensänderung führen, als die bewirkte Verteuerung der Beschäftigung von Personen mit einer Jahresvergütung von mehr als EUR 500.000,00 "abschreckend" wirkt, sind folgende Aspekte, die die sachliche Rechtfertigbarkeit entscheidend konterkarieren, zu bedenken (Nummerierung mit a)-c) durch Bundesfinanzgericht):

a) Wenn man dem Einkommensgefälle im Bereich der Erwerbsbezüge entgegensteuern will, ist es sachlich nicht rechtfertigbar, wenn Personen, die in den Betrieb eines Unternehmens eingegliedert werden, anders behandelt werden, als Personen, bei denen diese Voraussetzung nicht gegeben ist. Es ist keine sachliche Rechtfertigung dafür erkennbar, dass Steuerpflichtige, die sich organisatorisch eingegliederten Personen bedienen, höher besteuert werden sollen, als jene, die die Leistung von nicht

eingegliederten Personen beziehen. Auch aus den Gesetzesmaterialien und den darin enthaltenen Beispielen lässt sich keine Rechtfertigung für diese Differenzierung ableiten.

b) Als zentrale volkswirtschaftliche Zielsetzung im internationalen Wettbewerb hat die Politik in den letzten Jahren einhellig die Entlastung des Faktors Arbeit identifiziert (vgl auch Amberger/Petutschnig, ÖStZ 2014, 70).

Dem widerspricht es aber, wenn man hinsichtlich der Abzugsfähigkeit zwischen Sachaufwand und Personalaufwand zugunsten des Sachaufwandes differenziert. Dadurch werden Betriebsinhaber, die für ihre Tätigkeit hoch bezahlte Spitzenkräfte zahlen müssen, im Vergleich zu Betriebsinhabern, die einen entsprechend hohen Sachaufwand haben, benachteiligt. Dies führt aber nicht nur zu einer sachlich nicht rechtfertigbaren Wettbewerbsverzerrung; die Maßnahme konterkariert insoweit auch die seit Jahren propagierte Entlastung des Faktors Arbeit.

Im Zusammenhang mit der Entlastung des Faktors Arbeit wird auch die hohe Abgabenbelastung dieses Teils der Wertschöpfung im Vergleich zu den anderen Einkunftsarten, insbesondere im Verhältnis zu den Kapitaleinkünften, problematisiert. Einhellige politische Absicht ist es, eine Verringerung dieser Kluft zu erreichen. Mit den Neuregelungen wird aber auch diese Zielsetzung konterkariert. Gerade bei den Personen, die von der Betriebsausgabendeckelung potentiell am ehesten betroffen sind, nämlich den an einer Kapitalgesellschaft beteiligten Geschäftsführern und Vorstandsmitgliedern, wird durch die Neuregelungen das bloße Halten der Beteiligung privilegiert bzw werden diese Personen dazu gedrängt, höhere Tätigkeitsvergütung zugunsten einer höheren (ertragsteuerlich und lohnnebenkostenrechtlich privilegierten) Gewinnausschüttung zu verschieben.

c) Generell bieten die Neuregelungen zahlreiche Möglichkeiten, gesetzlich zulässige Gestaltungen zur Umgehung vorzunehmen. Damit werden aber letztlich wieder wirtschaftlich gleichgelagerte Situationen ohne sachliche Rechtfertigung steuerlich unterschiedlich behandelt. Dies betrifft zB die Möglichkeit der Änderung der Rechtsform in eine Personengesellschaft (vgl Plott, aaO, 91 [93ff]) aber auch die Tatsache, dass die Betriebsausgabenabzugsgrenze auf Vergütungen für die laufende Tätigkeit und auf aufgeschobene Vergütungen im Rahmen einer Firmenpension jeweils gesondert angewendet wird.

Weiters erscheint die Beschränkung des Betriebsausgabenabzuges für Gehälter, die EUR 500.000,00 pro Person und Wirtschaftsjahr übersteigen, aufgrund der Ungleichbehandlung im Vergleich zu anderen Einkunftsarten (wie zB freiberuflichen Rechtsanwaltsleistungen oder Dividendeneinkünften) sowie aufgrund der Gleichbehandlung mit (gesellschaftlich verpönten) Geld- und Sachzuwendungen, deren Gewährung oder Annahme mit gerichtlicher Strafe bedroht ist ("Schmiergeldzahlungen"), die dem Abzugsverbot gem § 20 Abs 1 Z 5 EStG und § 12 Abs 1 Z 4 KStG unterliegen, verfassungsrechtlich problematisch (vgl Kirchmayr, Schwerpunkt AbgÄG 2014, taxlex 2014, 93).

Die Neuregelungen des § 20 Abs 1 Z 7 EStG und § 12 Abs 1 Z 8 KStG im AbgÄG 2014 normieren somit eine Verletzung des Gleichheitssatzes im Bezug auf die Abzugsfähigkeit von Personalaufwendungen ("Managergehältern") bzw. Überlassungsvergütungen beim Dienstgeber bzw. Beschäftigter.

Zu 2): Widersprüchlichkeit und hochgradige Unbestimmtheit der Neuregelungen:

Die Betriebsausgabendeckelung soll grundsätzlich für Aufwendungen gelten, die nach dem 28.2.2014 anfallen. Andererseits soll aber insoweit auf die Auszahlung abgestellt werden, als die Jahresbezugsgrenze von EUR 500.000,00 jeweils gesondert für während des aktiven Beschäftigungsverhältnisses und für nach Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses ausgezahlte (!) Vergütungen (§ 20 Abs 1 Z 7 lit c EStG iVm den dazu angeführten Beispielen in den Gesetzesmaterialien - 24 BlgNR 25. GP, 6f) gilt.

"Aufgeschobene" Vergütungen (zumindest) in Form einer Firmenpension sind daher zwar nicht vom Abzugsverbot ausgeschlossen, für sie gilt aber gesondert - im Hinblick auf die jährliche Auszahlung (und nicht im Hinblick die diesbezügliche jährliche "Erarbeitung" in der Aktivphase) - die EUR 500.000-Grenze. Insofern kann daher durch die Aufteilung der Bezüge auf einen längeren Zeitraum eine Erhöhung der Gesamtdeckelung bewirkt werden.

Einerseits kann es aber sachlich nicht rechtfertigbar sein, dass es der Gesetzgeber zulässt, durch den bloßen Aufschub der Vergütungsauszahlung die Deckelungsbestimmung zu unterlaufen. Andererseits ist zu beachten, dass eine Firmenpension eine aufgeschobene Vergütung für eine Erwerbsausübung darstellt, die an sich dem Zeitraum des "Erdienens" und nicht dem Zeitraum der Auszahlung zuzuordnen ist. Wenn der Gesetzgeber die Grenze jeweils gesondert für den Aktivbezug und die Firmenpension zur Anwendung bringt, werden somit quasi "Äpfel mit Birnen" verglichen.

Dadurch, dass der Gesetzgeber sowohl auf die Aufwandsverursachung als auch auf die Vergütungsauszahlung abstellt, wird die Regelung aber auch hochgradig unbestimmt, weil zentrale Aspekte der Gesetzesanwendung selbst unter Heranziehung aller Interpretationsmethoden nicht beurteilt werden können (Nummerierung mit a)-e) durch Bundesfinanzgericht):

a) Im Begutachtungsentwurf zum AbgÄG 2014 war noch eine eigenständige Betriebsausgabenabzugsgrenze für Abfertigungen in Höhe von EUR 500.000,00 festgelegt. Im AbgÄG 2014 findet sich diesbezüglich nur die Festlegung, dass Abfertigungen iSd § 67 Abs 3 EStG und Abfertigungen iSd § 67 Abs 6 EStG nicht unter die Deckelungsbestimmung des § 20 Abs 1 Z 7 EStG fallen. Abfertigungen iSd § 67 Abs 3 sind offensichtlich unbeschränkt abzugsfähig, während Abfertigungen iSd § 67 Abs 6 EStG nach § 20 Abs 1 Z 8 EStG nur im lohnsteuerbegünstigten Ausmaß als Betriebsausgabe abgezogen werden können. Ungeachtet dessen, dass diese Differenzierung zwischen den lohnsteuerpflichtigen Abfertigungen an sich verfassungswidrig erscheint, ist völlig unklar, wie Abfertigungen an in das betreffende Unternehmen eingegliederte Personen zu behandeln sind, die beim Empfänger nicht

der Lohnsteuer-, sondern der Einkommensteuer unterliegen - also insbesondere Abfertigungen, die wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern iSd § 22 Z 2 EStG gewährt werden.

b) Genauso unklar ist die Anwendung der Deckelungsbestimmung in allen anderen Fällen, in denen es zur Auszahlung von aufgeschobenen bzw zusammengeballten Entgelten kommt (Jubiläumsgeldern, Urlaubersatzleistung etc).

c) Unklar ist auch, wie Einzahlungen in Pensionskassen zu beurteilen sind. Folgt man dem für Firmenpensionen aufgestellten Grundsatz, dass die Betriebsausgabengrenze auf die Höhe der ausgezahlten Firmenpension (und nicht auf den Ausmaß des "Erdienens" im Rahmen der ausgeübten Erwerbstätigkeit) abstellt, dann dürfen die Einzahlungen des Arbeitgebers in die Pensionskasse im Hinblick auf die Neuregelung des § 20 Abs 1 Z 7 EStG keine Relevanz haben. Die Betriebsausgabendeckelung kann aber auch hinsichtlich der Auszahlung nicht zur Anwendung kommen, weil insoweit die Pensionskasse als steuerlicher Arbeitgeber fungiert.

d) Eine Pensionsrückstellung darf nach dem AbgÄG 2014 nur mehr insoweit gebildet werden, als die zugesagte Firmenpension das jährliche Ausmaß von EUR 500.000,00 nicht übersteigt. Völlig offen ist in diesem Zusammenhang, wie die Regelung des § 20 Abs 1 Z 7 EStG in weiterer Folge im Rahmen der späteren Pensionsauszahlung zu interpretieren ist. Es stellt sich vor allem die Frage, ob hinsichtlich des zeitlichen Inkrafttretens der Neuregelung des § 20 Abs 1 Z 7 EStG (Aufwendungen, die nach dem 28.2.2014 anfallen) auf den Zeitraum der "Erdienung" (vor dem 1.3.2014 bzw nach dem 28.2.2014) oder auf den Zeitraum der Auszahlung abzustellen ist.

e) Die angeführten Unklarheiten hinsichtlich der Neuregelungen stechen noch mehr ins Auge, wenn eine Arbeitskräfteüberlassung vorliegt.

Zunächst stellt sich schon die Frage, wie es sachlich gerechtfertigt werden kann, dass bei einer Arbeitskräfteüberlassung die Vergütung für die Überlassung als Entgelt gilt und damit die Gewinnspanne und Aufwendungskomponenten, die bei der Anwendung der Neuregelung ausdrücklich (zumindest im Falle der Direktanstellung eines Managers) unberücksichtigt bleiben sollen (wie etwa die Lohnnebenkosten), von der Deckelungsregelung erfasst sind.

Darüber hinaus sind durch die Gleichstellung der Überlassungsvergütung mit dem Arbeitsentgelt auch aufgeschobene Bezugsbestandteile (zB in Form einer Firmenpension), die der Überlasser in die Kalkulation des Überlassungsentgelts einbezieht, unmittelbar von der Betriebsausgabendeckelung beim Beschäftigten betroffen. Auch für diese Differenzierung im Vergleich zur Direktanstellung eines Managers lässt sich keine sachliche Rechtfertigung finden.

Zu 3): Verstoß gegen den Grundsatz des Vertrauensschutzes:

Nach dem im Jänner 2014 ergangenen Begutachtungsentwurf zum AbgÄG 2014 traten die angeführten Neuregelungen ohne Übergangsregelung am 1.3.2014 (= dem der Kundmachung im Bundesgesetzblatt folgenden Tag) in Kraft.

Der VfGH betont in ständiger Rechtsprechung, dass der Gesetzgeber durch den verfassungsrechtlich gewährleisteten Gleichheitssatz gehalten ist, darauf Bedacht zu nehmen, keine nachträgliche Belastung für diejenigen zu bewirken, die im Zeitpunkt des Handelns auf eine bestimmte Rechtslage vertrauen konnten. Von Bedeutung ist dies vor allem in Bereichen, in denen Dispositionen des Rechtsunterworfenen langfristig getroffen werden müssen, wie zB im Steuerrecht (VfSlg 12.186/1989, 12.322/1990, 13.477/1993, 14.149/1995). Zwar ist eine Verschlechterung der Rechtslage zulässig, aber je nach Intensität des Eingriffes kann eine Übergangsregelung geboten sein, um dem Betroffenen die Möglichkeit einzuräumen, sich rechtzeitig auf die neue Rechtslage einzustellen.

Da der Beschwerdeführerin keine Gelegenheit gegeben war, sich rechtzeitig auf die neue Rechtslage einzustellen, diesem Eingriff in die Rechtsposition aber auch ein erhebliches Gewicht zukommt, verletzt der Gesetzgeber die Beschwerdeführerin in ihrem verfassungsrechtlich geschützten Vertrauen auf unveränderten Fortbestand der bestehenden Rechtslage. Durch die schlagartige, erhebliche Änderung der Rechtslage wurde den betroffenen Steuerpflichtigen daher in verfassungswidriger Weise jeglicher Handlungsspielraum genommen, da sie bei rechtzeitiger Kenntnis andere Dispositionen hätten treffen können bzw eventuell anderslautende zivilrechtliche Verpflichtungen eingegangen wären. Das Beschäftigungsverhältnis wäre somit bei Kenntnis der Bestimmung vonseiten der Beschwerdeführerin in dieser Form nicht abgeschlossen worden.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass die bekämpften Neuregelungen eine sachlich nicht rechtfertigbare Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips darstellen, darüber hinaus in weiten Bereichen dermaßen widersprüchlich und unbestimmt sind, dass sie auch in dieser Hinsicht gegen das Gleichheitsgebot bzw gegen das Determinierungsgebot verstoßen, und angesichts der schlagartigen Inkraftsetzung der Neuregelungen auch ein Verstoß gegen die vom VfGH als maßgeblich erkannten Grundsätze des Vertrauensschutzes vorliegt.

Außerdem ist ein Eingriff in das verfassungsgesetzlich gewährleistete Recht auf Unverletzlichkeit des Eigentums nur zulässig, wenn er in Übereinstimmung mit dem allgemeinen Interesse erforderlich ist (zB VfSlg 17.071/2009). Da die Prüfung dieses Kriteriums mit Sachlichkeitserwägungen verknüpft ist und überdies fiskalische Gründe nur dann als Rechtfertigung für die Gesetzesänderung angesehen werden können, wenn mit den Bestimmungen nicht bloß einer kleinen Personengruppe (nach den Gesetzesmaterialien wird davon ausgegangen, dass 1.000 Unternehmen von den angeführten Neuregelungen betroffen sein werden) einseitig (in Form eines unzulässigen Sonderopfers) Belastungen auferlegt werden (VfSlg 15.739/2000), sind die Neuregelungen auch in dieser Hinsicht verfassungswidrig.

Darüber hinaus ist das mit der neuen Bestimmung bezweckte gesellschaftspolitische Anliegen, die Einkommensschere zu schließen, das den Verstoß gegen das Prinzip der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit rechtfertigen soll, zu hinterfragen. Einerseits sind von der Regelung nur ganz bestimmte Einkünfte erfasst. Andererseits sind "Spitzenverdiener"

idR auch besondere Leistungsträger, die nicht diskriminiert werden sollten. Unsere Mandantschaft ist in einem Bereich tätig, in dem Führungskräfte ein Jahreseinkommen von über EUR 500.000,00 beziehen. Das Gehalt dieser Führungskräfte ist marktgerecht und die Entlohnung daher angemessen. Durch die Beschränkung der Abzugsfähigkeit hat unsere Mandantschaft höhere Aufwendungen zu tätigen, um weiterhin ein marktgerechtes Gehalt zu zahlen, wodurch eine Einschränkung der finanziellen Dispositionsfreiheit und somit der verfassungsrechtlich garantierten Erwerbsfreiheit vorliegt. Wird hingegen von unserer Mandantschaft die Entscheidung getroffen, die Entgelte ihrer Dienstnehmer soweit zu reduzieren, dass ihr - im Vergleich zur vorherigen Rechtslage - dasselbe finanzielle Kapital für wirtschaftliche Dispositionen zur Verfügung steht, wird unsere Mandantschaft nicht die erforderlichen Führungskräfte beschäftigen können und somit auch dadurch bei der Ausübung ihrer Erwerbstätigkeit in unzulässiger Weise beschränkt. Nach ständiger Judikatur des VfGH sind gesetzliche Beschränkungen der Erwerbsfreiheit nur dann zulässig, wenn sie durch ein öffentliches Interesse geboten, zur Zielerreichung geeignet und adäquat und auch sonst sachlich zu rechtfertigen sind (zB VfSlg 14.038/1995). Da der Steuerpflichtige in vielen Fällen sein Verhalten aufgrund bestehender Verträge bzw zur Erhaltung der Wettbewerbsfähigkeit mithilfe geeigneter Führungskräften nicht ändern kann, ist die Beschränkung der Abzugsfähigkeit der Gehälter über EUR 500.000,00 nicht geeignet, das Ziel nach mehr Gerechtigkeit und Solidarität zu erreichen und somit ungeeignet und verfassungswidrig.

[...]“

3 Normenprüfungsverfahren BFG 18.6.2014, RN/5100001/2014 (Zl. G 136/2014)

Bereits im Juni 2014 beantragte das Bundesfinanzgericht beim Verfassungsgerichtshof die Aufhebung der folgenden mit AbgÄG 2014, BGBl 13/2014 geschaffenen Normen:

- a) § 20 Abs. 1 Z 7 in Verbindung mit § 124b Z 253 EStG zur Gänze (Pkt. 2.a. des Antrages) bzw. nur mit einer Wortfolge (Pkt. 2.b. des Antrages),
- b) § 20 Abs. 1 Z 8 zur Gänze (Pkt. 1. des Antrages) bzw. § 20 Abs. 1 Z 8 in Verbindung mit § 124b Z 254 EStG zur Gänze (Pkt. 2.a. des Antrages),
- c) § 124b Z 254 EStG zur Gänze (Pkt. 1. des Antrages),
- d) § 12 Abs. 1 Z 8 KStG mit der Wortfolge „und Z 8“ (Pkt. 1. des Antrages) bzw. in Verbindung mit § 26c Z 50 KStG zur Gänze (Pkt. 2.a. des Antrages) und
- e) § 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“ (Pkt. 1. des Antrages).

Wie aus Punkt e) hervorgeht, wurde vom Bundesfinanzgericht (isoliert) nur die Aufhebung des ersten Satzes des § 26c Z 50 KStG 1988, nicht aber die Feststellung der Verfassungswidrigkeit des zweiten Satzes dieser Norm beantragt. Die Aufhebung von § 124b Z 253 EStG lit. b EStG 1988 wurde bisher immer nur in Verbindung mit anderen Normen, niemals isoliert beantragt.

Das liegt daran, dass das Bundesfinanzgericht im dortigen Verfahren, das dem unter Zl. G 136/2014 anhängigen Normenprüfungsverfahren zugrunde liegt, eine Körperschaftsteuervorauszahlung zu beurteilen hat, bei der die Beschwerdeführerin die Anpassung aufgrund einer Planrechnung begehrte. In diesem unter **§ 24 Abs. 3 Z 1 KStG 1988** in Verbindung mit **§ 45 Abs. 4 EStG 1988** zu subsumierenden Fall hat die Bemessung der Vorauszahlung nicht auf Basis der letztes Vorjahresveranlagung und damit – wie hier - pauschal zu erfolgen, sondern unter detaillierter Berücksichtigung der tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse im Vorauszahlungsjahr.

Das unterscheidet den dortigen Fall von dem Fall, der dem Bundesfinanzgericht nun zur Entscheidung vorliegt.

Das Bundesfinanzgericht begründete seinen Beschluss vom 18. Juni 2014 - auszugsweise - wie folgt:

„[...]“

2. Mit AbgÄG 2014, BGBl 13/2014 vom 28.2.2014 fügte der Gesetzgeber zu den bereits bestehenden weitere nichtabzugsfähige Aufwendungen in § 20 Abs 1 Z 7 und 8 EStG sowie § 12 Abs 1 Z 8 KStG hinzu.

In Erledigung der Beschwerde betreffend Körperschaftsteuer 2014 hat das Bundesfinanzgericht

*§ 20 Abs 1 Z 7 iVm § 124b Z 253 EStG,
§ 20 Abs 1 Z 8 iVm § 124b Z 254 EStG und
§ 12 Abs 1 Z 8 iVm § 26c Z 50 KStG anzuwenden.*

Diese Bestimmungen lauten folgendermaßen:

[...]

3. Grundlagen für das Gesetzesprüfungsverfahren:

[...]

c. Mit BGBl 51/2012 vom 5. Juni 2012 (Verwaltungsgerichtsbarkeitsnovelle 2012) wurde einerseits in Art 140 Abs 1 Z 1 lit a B-VG das Antragsrecht auf Gesetzesprüfung auch den Verwaltungsgerichten zuerkannt und andererseits Art 135 Abs 4 B-VG um die Verwaltungsgerichte wie folgt ergänzt: „Art 89 ist auf die Verwaltungsgerichte und den VwGH sinngemäß anzuwenden“.

Aus Art 89 B-VG Abs 2 (und 3) B-VG und der Formulierung „hat“ ergibt sich die Verpflichtung, bei Bedenken den VfGH anzurufen (so auch Hengstschläger/Leeb, Grundrechte, 2. Auflage, S. 60 und Fußnote 311). Da nunmehr Verwaltungsgerichte – somit auch das Bundesverwaltungsgericht für Finanzen (BFG) – berechtigt sind, einen Antrag auf Gesetzesprüfung zu stellen und Art 89 B-VG sinngemäß auch für Verwaltungsgerichte gilt, besteht für das BFG eine Verpflichtung bei „Bedenken“ hinsichtlich der Verfassungskonformität von Gesetzen eine Gesetzesprüfung durch den VfGH zu beantragen.

Anhand der maßgeblichen Grundrechte ist die Frage zu prüfen, ob die Neuregelung der Managerbesteuerung und der sonstigen Bezüge objektiv derartige „Bedenken“ aufwirft.

d. Verfahrensrechtliche Voraussetzungen der Normenprüfung:

(1) Gemäß Art 140 Abs 1 Z 1 lit a erkennt der Verfassungsgerichtshof über die Verfassungswidrigkeit von Gesetzen auf Antrag eines Verwaltungsgerichtes. Das Bundesverwaltungsgericht für Finanzen ist demzufolge zur Antragstellung berechtigt.

(2) Als weitere Prozessvoraussetzungen normiert § 62 Abs 1 VfGG erster Satz, dass ein Antrag ein Gesetz als verfassungswidrig aufzuheben, begehren muss, das Gesetz entweder seinem ganzen Inhalt nach oder bestimmte Stellen des Gesetzes als verfassungswidrig aufzuheben. § 62 Abs 1 VfGG zweiter Satz normiert, dass der Antrag die gegen die Verfassungswidrigkeit des Gesetzes sprechenden Bedenken im Einzelnen darzulegen hat.

Dem VfGH ist es verwehrt, auf Normbedenken einzugehen, die nicht bereits im Antrag enthalten sind.

Dem Erfordernis des ersten Satzes genügt ein Antrag daher nur dann, wenn er die aufzuhebenden Stellen des Gesetzes genau und eindeutig bezeichnet und nicht offen lässt, welche Gesetzesvorschrift nach Auffassung des Antragstellers tatsächlich der Aufhebung verfallen soll. Das Erfordernis des zweiten Satzes ist dann erfüllt, wenn die Gründe der behaupteten Verfassungswidrigkeit – in überprüfbarer Art – präzise ausgebreitet werden, dh. dem Antrag mit hinreichender Deutlichkeit entnehmbar ist, zu welcher Verfassungsbestimmung die zur Aufhebung beantragte Gesetzesstelle in Widerspruch stehen soll und welche Gründe für diese These sprechen (s dazu VfGH 14.3.1997, G 392/96, VfSlg 14.802, Pkt II A 2a).

(3) Die Grenzen der Aufhebung einer auf ihre Verfassungsmäßigkeit hin zu prüfenden Gesetzesvorschrift ist notwendig so zu ziehen, dass einerseits der verbleibende Gesetzesteil nicht einen völlig veränderten Inhalt bekommt und andererseits die mit der aufzuhebenden Gesetzesstelle untrennbar zusammenhängenden Bestimmungen mit erfasst werden. Der VfGH weist daher Gesetzesprüfungsanträge zurück, die gesetzliche Bestimmungen in einem Umfang betreffen, gegen die sich die vorgetragenen Bedenken nicht wenden (s dazu VfGH 14.3.1997, G 392/96, VfSlg 14.802, Pkt II A 2b).

4. Begründung der Bedenken:

A. Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes (Art 7 B-VG) in Bezug auf § 20 Abs 1 Z 8 EStG sowie § 124b Z 254 EStG und Wortfolgen der §§ 12 Abs 1 Z 8 iVm 26c Z 50 KStG:

a. Allgemeines:

(1) Nach ständiger Rspr des VfGH bindet der Gleichheitsgrundsatz auch den Gesetzgeber. Gesetze verletzen den Gleichheitsgrundsatz, wenn sie Gleiches ungleich oder Ungleiches gleich regeln. Zudem besteht ein allgemeines Sachlichkeitsgebot, wonach die Regelung auch für sich genommen sachlich sein muss.

Zu untersuchen sind vergleichbare Normen, bei denen die Unterschiede im Tatsächlichen festzustellen und dahingehend zu bewerten sind, ob sie die rechtliche Ungleichbehandlung sachlich rechtfertigen können. Die Unterschiede im Tatsächlichen müssen dabei wesentlich sein (Hengstschläger/Leeb, Grundrechte, 2. Auflage, S. 108 f.).

(2) Auf juristische Personen des Privatrechtes findet der allgemeine Gleichheitsgrundsatz Anwendung (Hengstschläger/Leeb, Grundrechte, 2. Auflage, S. 104).

(3) Dem Gesetzgeber ist es nicht verwehrt, von einem bestehenden, dem Sachlichkeitsgebot entsprechenden Ordnungssystem abweichende Regelungen zu erlassen. Eine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes kann nach der ständigen Rspr des VfGH nur dann vorliegen, wenn Bescheide auf einer dem Gleichheitsgebot widersprechenden Rechtsgrundlage beruhen, der angewendeten Rechtsvorschrift ein gleichheitswidriger Inhalt unterstellt wird oder bei Erlassung von Bescheiden Willkür geübt wird.

b. Das Bundesfinanzgericht hat wie folgt Bedenken bezüglich der Verfassungskonformität des Abzugsverbots sonstiger Bezüge nach § 20 Abs 1 Z 8 iVm § 67 Abs 6 EStG:

(1) Die Regelung des § 20 Abs 1 Z 8 EStG weicht von der bisher geübten Praxis ab, wonach betrieblich veranlasste Abfertigungszahlungen und ausstehende Entgeltsansprüche als Betriebsausgaben abzugsfähig waren.

Das bezeichnete Abzugsverbot war im Begutachtungsentwurf noch nicht enthalten und wurde erst im Rahmen der Regierungsvorlage in den Gesetzesentwurf eingefügt. Angeführt wird, dass Auszahlungen dem Abzugsverbot unterliegen sollen, die sonstige Bezüge nach § 67 Abs 6 EStG darstellen, soweit sie nicht dem Steuersatz von 6% unterliegen. Während die Neuregelung in § 67 Abs 6 durch Deckelung mit dem Neunfachen der ASVG-Höchstbeitragsgrundlage die Abschaffung der „Golden Handshakes“ zum Ziel hat, um ältere Arbeitnehmer in Beschäftigung zu halten, wird der Zweck einer zusätzlichen Nichtanerkennung der angefallenen Betriebsausgaben nicht ausdrücklich genannt, liegt aber wohl ebenfalls in der Vermeidung frühzeitiger Pensionierungen.

(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.

Bei Zutreffen der bezeichneten Bedenken wäre § 20 Abs 1 Z 8 iVm § 124b Z 254 EStG aufzuheben, ebenso die angeführten Wortfolgen in § 12 Abs 1 Z 8 und § 26c Z 50 KStG.

B. Verletzung des Vertrauensschutzes in Bezug auf § 20 Abs 1 Z 7 iVm § 124b Z 253 EStG, § 20 Abs 1 Z 8 iVm § 124b Z 254 EStG und § 12 Abs 1 Z 8 iVm § 26c Z 50 KStG:

a. Zur behaupteten Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes bezüglich § 20 Abs 1 Z 7 EStG im Allgemeinen:

(1) Die Rspr des VfGH bietet Anhaltspunkte dafür, dass zusätzliche Belastungen im Rahmen übergeordneter Zielsetzungen grundsätzlich verfassungskonform sein können, - so VfGH 24.1.1997, G 388/96, VfSlg 14.723, zur Neuregelung der Mindest-KÖSt im Strukturanpassungsgesetz 1996. Erst die undifferenzierte Belastung von niedrigeren Einkommen und die geringere Besteuerung höherer Erträge, hat bei der Ertragsteuer, die die am Maßstab der Leistungsfähigkeit zu prüfen ist, dazu geführt, dass der Gerichtshof eine sachliche Rechtfertigung nicht erkennen konnte. Budgetwirksame Maßnahmen, die vor allem vom „Prinzip der gerechten Verteilung sozialer Lasten“ getragen werden, können somit verfassungskonform sein, sind aber dann nicht gerechtfertigt, wenn mit der Regelung innerhalb desselben Bereiches ungleich besteuert wird, - auch in VfGH 3.3.2000, G 172/99, VfSlg 15.739 (zur Beseitigung der Firmenwertabschreibung) wird festgestellt, dass der Gesetzgeber keineswegs

gehindert ist, im Hinblick auf das von der Bundesregierung ins Treffen geführte Ziel einer Konsolidierung des Bundeshaushaltes die Möglichkeit der Absetzbarkeit des Firmenwertes beim vorbereitenden Anteilserwerb pro futuro wieder zu beseitigen.

(2) Der VfGH hat schon mehrfach den weiten Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers im Rahmen der Setzung budgetkonsolidierender Maßnahmen betont. Maßnahmen zur Konsolidierung des Staatshaushaltes bilden grundsätzlich eine sachliche Rechtfertigung für Änderungen der Rechtslage, selbst bei berechtigtem Vertrauen der Steuerpflichtigen in den Fortbestand der Rechtslage. Der VfGH hat jedoch niemals strittige Neuregelungen allein mit dem Hinweis auf die budgetäre Situation gerechtfertigt, sondern dabei immer auch geprüft, ob die Intensität des Eingriffes in bisher erworbene Rechte aus der Sicht des Gleichheitsgrundsatzes zulässig ist (VfGH 3.3.2000, G 172/99, VfSlg 15.739, auch mit Bezug auf VfGH 14.867/1997, 14.888/1997 und 15.269/1998).

(3) Zwar geht die Konsolidierung des Bundeshaushaltes auch auf unionsrechtliche Verpflichtungen (zB den Europäischen Stabilitätspakt – Art 126 AEUV) zurück, während sich das politische Ziel der Verringerung von Einkommensunterschieden auf keine derartige Vorgabe berufen kann, dennoch sind die beiden bezüglich ihrer übergeordneten Ziele in ihrer Verfassungskonformität vergleichbar. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes kann es auch nicht von Bedeutung sein, ob die Motive des Gesetzgebers einer unionsrechtlichen oder sonstigen Vorgabe entspringen oder nicht. Entscheidend kann nur sein, ob der mit dem Gesetzesvorhaben verbundene Eingriff sachlich gerechtfertigt werden kann.

(4) Das Bundesfinanzgericht hat aus den nachstehend zusammengefassten Gründen zunächst keine grundsätzlichen Bedenken gegenüber der Maßnahme des Gesetzgebers Regelungen zur Eindämmung von Einkommensunterschieden - wie in § 20 Abs 1 Z 7 EStG geschehen - zu normieren:

Auch wenn die inhaltliche Rechtfertigung der Materialien dürftig ist und dem AbgÄG 2014 ein durchgängiges und schlüssiges Gesamtkonzept, das dem gesetzlichen Anspruch – die Einkommensunterschiede einzuebnen – gerecht werden würde, nicht entnommen werden kann (so auch Plott, RdW 2014/127, Pkt 5.3), ist die Verringerung der Einkommensunterschiede deklariertes Ziel der Neuregelungen und damit unbestritten.

Ausgangsbasis für die Beschränkung der Gehälter im AbgÄG 2014 ist die Überlegung, dass Topgehälter nicht in einem unververtretbaren Ausmaß vom durchschnittlichen Einkommen abweichen sollen. Damit wird im AbgÄG 2014 ein steuerlicher Paradigmenwechsel vollzogen, der weitreichende Auswirkungen mit sich bringt.

Das Ertragsteuerrecht weist bisher keine Regelungen auf, die – ohne privaten (oder Gesellschafter)Bezug – Ausgaben nicht zum Abzug zulassen, die für das Unternehmen getätigt werden. Soweit die Materialien des AbgÄG 2014 auf das Abzugsverbot der §§ 20 EStG und 12 KStG verweisen, ist festzuhalten, dass (neben den Besonderheiten der Abzugsverbote für Aufsichtsratsvergütungen) dort bisher nur Aufwendungen mit privaten Bezügen oder im Zusammenhang mit Gesellschafterinteressen angeführt sind,

oder solche, die nicht steuerpflichtige Einnahmen betreffen. Die Neuregelungen führen dagegen zu einer Durchbrechung des bisherigen Grundprinzips, wonach besteuerte Einkünfte beim Leistenden in voller Höhe abzugsfähig sind. Geht man grundsätzlich von der Verhältnismäßigkeit von Leistung und Gegenleistung in Verträgen aus, wird diese (bisher wohl anzunehmende) Ausgewogenheit durch die Neuregelung mit einem Schlag verneint (s dazu auch Amberger/Petutschnigg, ÖStZ 2014/110).

Insofern die Regelung des Abzugsverbots von über bestimmte Beträge hinausgehenden Gehältern Teil eines gesamtgesellschaftlichen – in das Steuerrecht eingebetteten – Paradigmenwechsels mit dem Ziel einer „Verminderung der Einkommensdisparitäten“ ist, bestehen nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes noch keine wesentlichen Bedenken, wenn ähnlich wie in den Fällen der Berufung auf eine Budgetkonsolidierung einzelne Konstellationen (Vorliegen von Betrieben mit Personalaufwand) steuerlich stärker als andere (Betriebe mit hohem Sachaufwand) belastet werden, zumal dann, wenn der Fokus der Neuregelung gerade in der Eindämmung überbordender Gehaltszahlungen liegt. Ob die Regelungen zweckmäßig sind, kann nicht mit dem Maßstab des Gleichheitssatzes gemessen werden (Lang, Das verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen, S. 107 ff; VfGH 7.12.2011, G 17/11, VfSlg 19.584), Ziele und Motive des Gesetzgebers dürfen nicht mit der sachlichen Rechtfertigung der Regelung verwechselt werden (VfGH 16.6.1987, G 141/86, VfSlg 11.369).

(5) Aufgrund allgemeiner gleichheitsrechtlicher Überlegungen konnte das Bundesfinanzgericht nicht zwingend von erheblichen Bedenken ausgehen, soweit es die grundsätzliche Berechtigung des Gesetzgebers betrifft, steuerrechtliche Regelungen zur Verminderung der Einkommensdisparität zu schaffen.

b. Bedenken des Bundesfinanzgerichtes bestehen aber aufgrund des aus dem Gleichheitsgrundsatz abgeleiteten Vertrauensschutzes (Rückwirkungsverbot, Eingriff in Rechtspositionen) und zwar sowohl in Bezug auf § 20 Abs 1 Z 7 als auch Z 8 EStG.

Im gegenständlich zu beurteilenden Fall ist in der von der Bf. bekämpften Körperschaftsteuervorauszahlung für 2014 - nach den Angaben in der Berufung vom 1. April 2014 - sowohl die steuerliche Begrenzung der Managergehälter (§ 20 Abs 1 Z 7 EStG), als auch die Beschränkung der Abzugsfähigkeit sonstiger Bezüge (§ 20 Abs 1 Z 8 EStG) mit berücksichtigt. Damit betrifft eine mögliche Verfassungswidrigkeit sowohl die bezeichneten Paragraphen des EStG, § 12 Abs 1 Z 8 KStG, als auch die Inkrafttretensregelungen der §§ 124b Z 253 und Z 254 EStG und 26c Z 50 KStG.

(1) Rückwirkende Gesetze:

Eine echte Rückwirkung liegt vor, wenn an früher verwirklichte Tatbestände steuerliche Folgen geknüpft und die Rechtsposition mit Wirkung für die Vergangenheit verschlechtert wird (Kofler, Rückwirkung und Vertrauensschutz im Abgabenrecht, GES 2014/4, S. 185).

Im gegenständlichen Fall ist nicht von einem rückwirkenden Gesetz auszugehen.

(2) Enttäuschung faktischer Dispositionen oder Verschlechterung bestehender Rechtspositionen:

Fälle unechter Rückwirkungen liegen vor, wenn noch nicht abgeschlossene Sachverhalte in belastende Normen einbezogen werden, was eine Entwertung der Rechtsposition zur Folge hat (Kofler, Rückwirkung und Vertrauensschutz im Abgabenrecht, GES 2014/4, S. 185).

Zwar genießt das Vertrauen auf den unveränderten Fortbestand der Rechtslage keinen verfassungsrechtlichen Schutz (VfGH 12.3.2004, B 181/03, VfSlg 17.169), Abänderungen bestehender Rechte unterliegen jedoch besonderen Bedingungen (VfGH 29.9.2011, G 27/11, Rz 37 f):

- Enttäuschung faktischer Dispositionen: Steuerpflichtige, die im Vertrauen auf eine bestimmte Rechtslage disponiert haben, werden in diesem Vertrauen enttäuscht, wenn Steuertatbestände an Handlungen steuerliche Belastungen knüpfen, an die im Zeitpunkt der Handlung Rechtsfolgen nicht geknüpft waren. Im Fall des Vorliegens besonderer Umstände müssen sich die Unternehmer rechtzeitig auf die neue Rechtslage einstellen können (VfGH 17.12.1993, B 828/92, VfSlg 13.657); solche Umstände sind zB die Kürzung beitragsfinanzierter Anwartschaften, die einen Versorgungszweck erfüllen oder die Veranlassung des Normunterworfenen zu besonderen Aufwendungen oder Dispositionen durch den Gesetzgeber im Hinblick auf eine Begünstigung (VfGH 29.9.2011, G 27/11). Wird der Steuerpflichtige zu einem bestimmten Aufwand veranlasst, der anschließend „frustriert“ wird, kann die Enttäuschung des Vertrauens uU sachlich nicht mehr zu rechtfertigen sein (VfGH 12.12.1998, B 342/98, VfSlg 15.373).

Wird ein Anreiz für längerfristige Investitionsprogramme geschaffen, ist auf die möglichen Dispositionen und Belastungen der Betroffenen Bedacht zu nehmen. Wird die Möglichkeit der Verwendung von Rücklagen schlagartig ausgeschlossen, müsste den Unternehmen eine realistische Chance eingeräumt werden, die Auswirkungen der Änderung abzufangen (zB VfGH 16.12.1993, G 114/93, VfSlg 13.655, zur Bedachtnahme auf gezielte Anreize für längerfristige Investitionsprogramme).

- Plötzliche und intensive Verschlechterung bestehender Rechtspositionen: Die Abänderung von Rechten muss sachlich begründbar sein, wobei es auf die Art und Intensität der Minderung erworbener Rechte ankommt (Hengstschläger/Leeb, Grundrechte, S. 114, Rz 7/23 mit Verweis auf VfSlg 11.309/1987). Verletzt wird der Gleichheitsgrundsatz dann, wenn die Regelung plötzlich, ohne entsprechende Übergangsbestimmung und intensiv in erworbene Rechte eingreift (VfSlg 11.288/1987; 12.568/1990; 14.090/1995), sodass der Gesetzgeber verfassungsrechtlich verhalten gewesen wäre, Übergangsfristen oder andere Übergangsregelungen vorzusehen. So hat zB die „überfallsartige“ Einberechnung von Unfallrenten in die Einkommensteuerpflicht ohne einschleifende Übergangsbestimmung den verfassungsrechtlich gebotenen Vertrauensschutz verletzt (Hengstschläger/Leeb, Grundrechte, 2. Auflage, S. 115 mit Verweis auf VfGH 7.12.2002, G 85/02, VfSlg 16.754); s auch VfGH 3.3.2000, G 172/99,

VfSlg 15.739 zur Verfassungswidrigkeit der die Firmenwertabschreibung für bereits abgeschlossene Anteilerwerbe schlagartig und vollständig beseitigenden Bestimmung des UmgrStG, weil die Steuerpflichtigen auf die Rechtslage vertrauen durften; zur plötzlichen Beseitigung der Sonderzahlungen für Rechtspraktikanten ohne gebotene und ausreichende Übergangsregelung (VfGH 27.9.2000, G 59/00, VfSlg 15.936).

Ein plötzlicher Eingriff lässt einen der Intensität des Eingriffes angemessenen Übergangszeitraum vermissen (VfGH 7.12.2002, G 85/02, VfSlg 16.754). Der plötzliche Eingriff reicht aber nicht aus, wenn die Intensität des Eingriffes fehlt (VfGH 29.9.2011, G 27/11). Ein intensiver Eingriff ist ein solcher, der nicht mehr als geringfügig qualifiziert werden kann (VfGH 7.12.2002, G 85/02, VfSlg 16.754 zur Minderung des Nettoeinkommens um 10%).

Dieser Vertrauensschutz hat im Pensionsrecht besondere Bedeutung (VfSlg 11.288/1987), intensivere Eingriffe sind durch Einschleifregelungen in ihrer Wirkung zu mildern und abzufedern (VfSlg 12.732/1991).

Die Kenntnis von Verschlechterungen der Rechtslage würde in der Regel bewirken, dass der Unternehmer einen anderen Weg einschlagen könnte. Abzuwägen ist somit in den Fällen des rückwirkenden Eingriffs in Rechtspositionen die Intensität des jeweiligen Eingriffs mit dem Gewicht der das Gesetz tragenden öffentlichen Interessen (VfGH 11.12.2002, G 186/02, VfSlg 16.764/2002).

c. (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 fünftöchsten 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 Gehaltszahlungen 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.

In den Materialien zu AbgÄG 2014 vom 28.2.2014, BGBl I 13/2014, ist zu den Neuregelungen in EStG und KStG betreffend „Managergehälter“ und „Sonstige Bezüge“ zusammengefasst Folgendes festgehalten.

Zu § 20 Abs 1 Z 7 und § 124b Z 253 EStG 1988:

- Gehälter, die 500.000,00 Euro pro Person im Wirtschaftsjahr übersteigen, sollen vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen werden. In die Vertragsfreiheit des

Unternehmers wird damit nicht eingegriffen, da es ihm weiterhin frei steht, Gehälter bzw vergleichbare Aufwendungen über 500.000,00 Euro zu bezahlen.

- Im österreichischen Steuerrecht ist das objektive Nettoprinzip nicht vollständig verwirklicht. § 20 EStG und § 12 KStG sehen verfassungsrechtlich unbedenkliche Abzugsverbote vor, so darf der Gesetzgeber in verfassungskonformer Weise den Betriebsausgabenabzug von Aufsichtsratsvergütungen beschränken (VfGH 10.10.1978, B 139, 140/77; 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 rechtspolitischen 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. Umfasst sind somit Entgelte, die während des aktiven Beschäftigungsverhältnisses ausbezahlt werden und auch solche, die nach Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses ausbezahlt werden (wie zB Firmenpensionen).

- Die Bildung von Pensionsrückstellungen für zukünftige Pensionsansprüche ist nur insoweit möglich, als die zukünftigen Pensionsansprüche steuerlich abzugsfähig sind. Für bestehende Pensionsrückstellungen, die für Wirtschaftsjahre gebildet wurden, die vor dem 1. März 2014 enden, gilt: Ergibt sich aus der Anwendung des § 20 Abs 1 Z 7 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 Pensionsansprüche unter Berücksichtigung des § 20 Abs 1 Z 7 eine Rückstellungsbildung über den bisher rückgestellten Betrag hinaus zulässt.

- Wird die Arbeits- oder Werkleistung nicht für ein volles Kalenderjahr erbracht, ist der Höchstbetrag für die abzugsfähigen Entgelte monatsweise zu aliquotieren. Eine Aliquotierung erfolgt auch dann, wenn eine Arbeits- oder Werkleistung von derselben Person für mehrere Betriebe desselben Steuerpflichtigen erbracht wird. Entsprechendes gilt, wenn von derselben Person Arbeits- oder Werkleistungen gegenüber mehreren Personengesellschaften erbracht werden, an denen derselbe Steuerpflichtige beteiligt ist.

Zu § 20 Abs 1 Z 8 und § 124b Z 254 EStG:

- Einem Abzugsverbot sollen Aufwendungen unterliegen, die beim Empfänger sonstige Bezüge nach § 67 Abs 6 darstellen (zB freiwillige Abfertigungen und Abfindungen von ausstehenden Entgeltsansprüchen). 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.

- 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.

Zu § 12 Abs 1 Z 8 und § 26c Z 50 KStG 1988:

- Die im EStG 1988 vorgesehenen Abzugsverbote des § 20 Abs 1 Z 7 und Z 8 sollen auch im KStG 1988 verankert werden. Daher sind auch Aufwendungen von Körperschaften für das Entgelt für Arbeits- oder Werkleistungen, soweit es den Betrag von 500.000,00 Euro pro Person und Wirtschaftsjahr übersteigt, nicht abzugsfähig. Die Bestimmungen des § 20 Abs 1 Z 7 lit b EStG 1988 über die zeitliche Aliquotierung kommen ebenfalls zur Anwendung, jene über die Aliquotierung bei Arbeits- und Werkleistungen ... sollen durch eine spezifische Konzernklausel ersetzt werden.

- Hinsichtlich der Abzugsbeschränkung für freiwillige Abfertigungen (§ 20 Abs 1 Z 8 EStG 1988) besteht für Körperschaften die gleiche Rechtslage wie für dem EStG 1988 unterliegende Steuerpflichtige.

e. Aus den vorangehenden Ausführungen 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.

(5) Es bestehen daher aus dem Grund der Vertrauensschutzverletzung erhebliche Bedenken, wonach infolge fehlender Übergangsregelungen die Neuregelungen der Managergehälter und der sonstigen Bezüge verfassungswidrig sind.

Bei Zutreffen der Bedenken wären § 20 Abs 1 Z 7 und 8 iVm § 124b Z 253 und 254 EStG sowie § 12 Abs 1 Z 8 iVm § 26c Z 50 KStG als verfassungswidrig aufzuheben.

C. Gleichheitswidrigkeit der Wortfolge betreffend Personalüberlassung in § 20 Abs 1 Z 7 lit a EStG:

Bedenken bestehen hinsichtlich der Regelung in § 20 Abs 1 Z 7 lit a, wonach auch die Überlassung von Personen durch Dritte zu Kürzungen des Abzuges der Aufwendungen führen soll. Die Bedenken betreffen den Wortlaut „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“.

Als Entgelt gilt in diesem Fall die Vergütung für die Überlassung, also das sogenannte „Gestellungsentgelt“ (s dazu Haas, ÖStZ 2014, 217). Dieses enthält Aufwendungskomponenten und Gewinnaufschlag (Höhe je nach Branche). Wird bei den Managergehältern nur auf die Gehaltszahlung und damit auf den Gesetzeszweck – die Verringerung von Einkommensunterschieden – abgestellt, fallen bei der Überlassung von Arbeitnehmern zusätzliche Komponenten in das Abzugsverbot.

Es bestehen Bedenken, dass die Regelung des § 20 Abs 1 Z 7 im Vergleich mit den übrigen Regelungen derselben Norm unsachlich ist: Bei einem Teil der von § 20 Abs 1 Z 7 erfassten Fälle (Arbeits- oder Werkleistungen von im Betrieb angestellten Dienstnehmern) wären nur bloße Gehaltszahlungen nicht abzugsfähig, bei einem anderen Teil (Personalüberlassung) Gehaltszahlungen, zusätzliche Kosten (Gemeinkosten, Lohnnebenkosten) und überdies Gewinnaufschläge. Liegt der Zweck des Gesetzes in der Nivellierung der Gehälter (Verminderung von Gehaltsdisparitäten), so ist kein sachlicher Grund erkennbar, warum auch Gewinnaufschläge (die außerdem stark differieren können) nicht zum Abzug als Betriebsausgabe zugelassen werden sollten. Zudem würde im Fall der Kürzung bei Überlassungsentgelten das Abzugsverbot – bezogen auf den Bruttobezug des Dienstnehmers - bereits unter 500.000,00 Euro schlagend, sodass betraglich eine sachlich nicht erklärbare Differenzierung zwischen der Anstellung von Dienstnehmern und der Überlassung von Gestellungspersonal vorliegt.

Bei Zutreffen der bezeichneten Bedenken wäre die in § 20 Abs 1 Z 7 lit a normierte Wortfolge als verfassungswidrig aufzuheben.“

3 Vom Bundesfinanzgericht nun konkret anzuwendende Normen

3.1 Normen

Das FA stützte sich bei Erlassung seines nunmehr bekämpften Bescheides ausdrücklich nur auf § 124b Z 253 lit. b EStG 1988 in Verbindung mit § 24 Abs. 3 Z 1 KStG 1988.

Die hier strittige Anpassung der Vorauszahlung durch das FA erfolgte eindeutig **nur pauschal** und nicht unter Anwendung einer (vollständigen) Prognose der künftigen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse. Der Bf. bekämpfte dies nicht, sondern wendete sich ausschließlich gegen die Verfassungskonformität der dabei angewendeten Bestimmungen.

§ 24 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 lautet:

(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. [...]“

§ 24 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 existiert in dieser Fassung seit 30. Dezember 2000 (Budgetbegleitgesetz 2000, BGBl. I Nr. 142/2000). Zuvor lautete sie inhaltlich gleich „Die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988 über die Veranlagung und die Entrichtung der Steuer sind entsprechend anzuwenden.“. Die Bestimmung bezieht sich auf keine bestimmte Fassung des EStG 1988 und gilt damit als **dynamischer Verweis**

(vgl. Ritz, BAO⁵, § 3 Tz 4 ff). Würde die einkommensteuerrechtliche Norm, auf die verwiesen wurde, vom VfGH aus dem Rechtsbestand entfernt, hätte das unmittelbare Auswirkung auf die Körperschaftsteuer.

§ 124b Z 253 lit. b EStG 1988 (Fassung AbgÄG 2014, BGBl. I Nr. 13/2014) lautet:

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.

Der Gesetzgeber normierte damit eine Vorschrift, die § 45 EStG 1988 ergänzt, ohne in seinen Bestand einzugreifen. Er schuf eine **eigenständige Ergänzungsvorschrift** für die (pauschale) Bemessung der Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteuervorauszahlung 2014, die – wie § 45 EStG 1988 – in seiner Grundkonzeption auf dem letztveranlagten Jahr und damit auf der dafür gültigen Gesetzeslage aufbaut (hier 2012).

Die Pauschalbemessung für die Vorauszahlung 2014 (§ 45 Abs. 1 EStG 1988 iVm § 124b Z 253 lit. b EStG 1988) baut auch auf den Verhältnissen für das Basisjahr (2012) auf und adaptiert diese nach eigenen Regeln. Sie verdrängt damit die für die Veranlagung 2014 konkret gültigen materiellen Normen (so etwa § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988). Diese sind nicht unmittelbar für deren Berechnung anwendbar (vgl. VwGH 29.7.1997, 95/14/0117 zum Verhältnis Vorauszahlungs- und Veranlagungsbescheid) und stellen nur den Rechtfertigungsgrund für die pauschale Anpassungsvorschrift dar. Sie kämen nur dann zur Anwendung, wenn das FA oder der Bf. dies verlangen würden (§ 45 Abs. 4 EStG 1988), was aber hier nicht der Fall ist.

§ 45 EStG 1988 lautet:

(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. Das Finanzamt kann die Vorauszahlung der Steuer anpassen, die sich für das laufende Kalenderjahr voraussichtlich ergeben wird. [...] 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.

§ 45 Abs. 1 EStG 1988 regelt den durch die Finanzverwaltung EDV-unterstützt automatisierten Regelfall, in dem die Vorauszahlungen jeweils auf Basis der letzten Vorjahresveranlagung pauschal neu bemessen werden.

§ 45 Abs. 4 EStG 1988 stellt es ins Ermessen der Behörde, die Vorauszahlung –ausnahmsweise – abweichend von der sich gem. § 45 Abs. 1 EStG 1988

errechneten pauschalen Höhe mit dem Betrag festzusetzen, der der voraussichtlichen Jahreskörperschaftsteuer entspricht (vgl. VfGH 29.6.2002, G 11/02 und VwGH 29.6.1997, 95/14/0117). Eine solche Maßnahme ist wesentlich aufwendiger, als die pauschale Bemessung:

- Sie erfordert vorhandene Hinweise auf Tatsachen, die Grund zur Annahme geben, dass die pauschale Berechnung von den tatsächlichen Verhältnissen abweicht (vgl. VwGH 29. 7. 1997, 95/14/0117 unter Hinweis auf VwGH 1.12.1981, 81/14/0162) und
- eine realitätsnahe und begründete Prognose der tatsächlichen Bemessungsgrundlagen aufgrund der für diesen Veranlagungszeitraum gültigen tatsächlichen und rechtlichen Gegebenheiten.
- Die Anpassung der Vorauszahlungen kann von Amts (unter entsprechender Wahrung des Parteiengehörs) oder auf Antrag des Abgabepflichtigen vorgenommen werden. Letzterer ist aber nicht verpflichtet, dem Finanzamt unaufgefordert Umstände wie etwa steigende Einnahmen oder sinkende Ausgaben mitzuteilen (*Fellner in Hofstätter/Reichel* (Hrsg), EStG⁵⁶, § 45 Tz 6, sowie *Baldauf in Jakom*, EStG 2014, § 45 Tz 13 jeweils unter Hinweis auf BMF vom 9. März 2006, 010101/0020-VI/2006, AÖFV 124/2006).
- Liegen entweder das Verlangen des FA oder ein Antrag des Bf. vor, steht die dem Finanzamt eingeräumte Befugnis im Rechtsmittelverfahren auch dem Bundesfinanzgericht zu (§ 269 Abs. 1 BAO idF FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013). Das ist hier nicht der Fall.

Wie erwähnt basiert der oben zitierte Gesetzesprüfungsantrag vom Juni 2014 auf diesem Absatz 4, da die Vorauszahlung dort auf Basis einer von der Bf. vorgelegten Planrechnung bemessen wurde. **Hier ist dies nicht der Fall, weshalb § 45 Abs. 4 EStG 1988 hier nicht zur Anwendung gelangt.**

Vom FA bisher nicht erwähnt wurde, dass der Gesetzgeber mit dem AbgÄG 2014, BGBl. I Nr. 13/2014 zusätzlich die Bestimmung des **§ 26c Z 50 KStG 1988** schuf. Deren zweiter Satz lautet:

[...] § 124b Z 253 des Einkommensteuergesetzes 1988 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 13/2014 ist sinngemäß anzuwenden.

Damit erklärt sie die gesamte Übergangsvorschrift des § 124b Z 253 EStG 1988 neben dem oben zitierten dynamischen Verweis (§ 24 Abs. 3 KStG 1988) für die Körperschaftsteuer zusätzlich noch einmal für verbindlich. Da sich dieser weitere Verweis auf die konkrete Fassung aufgrund des AbgÄG 2014 bezieht, handelt es sich dabei um eine **statische Verweisung**. Der gesamte § 124b Z 253 EStG 1988 wurde damit Teil des KStG 1988 und würde dies auch unter der Prämisse bleiben, dass die einkommensteuerrechtliche Bestimmung vom VfGH aufgehoben würde (vgl. VfGH 27.2.1986, B457/85 unter Hinweis auf VfSlg. 3041/1956, 6290/1970, 10549/1985; VfGH 14. 12. 1983, B134/82, B211/82 und auch *Adamovich - Funk*, Österreichisches Verfassungsrecht, 2. Auflage, 1984, 162).

3.2 Anwendung auf den konkreten Sachverhalt

Wie oben schon erwähnt stellt § 124b Z 253 lit. b EStG 1988 Sondervorschriften „für die Festsetzung von Vorauszahlungen gemäß § 45“ bereit und tritt damit nicht an die Stelle dieser Bestimmungen, sondern neben sie, um sie zu ergänzen. Auf Körperschaften umgelegt sieht diese Bestimmung eine Sonderberechnung dann vor,

- wenn die für die Festsetzung der Körperschaftsteuervorauszahlung maßgebliche Körperschaftsteuerschuld unter Berücksichtigung des Ergebnisses eines vor dem 1. Jänner 2014 endenden Regelwirtschaftsjahres ermittelt wurde 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 EUR 500.000 übersteigen.

In diesem Fall ist das für die Ermittlung der Körperschaftsteuerschuld zu berücksichtigende Ergebnis um den EUR 500.000 übersteigenden Betrag zu erhöhen.

Diese Vorschrift normiert Gemeinsamkeiten und Unterschiede zur Umsetzung der pauschalen Bestimmung des § 45 Abs. 1 EStG 1988.

a) Wertanpassung

§ 45 Abs. 1 sieht eine prozentuelle Wertanpassung der Basis Körperschaftsteuer vor, die davon abhängig ist, wie weit das letztveranlagte Kalenderjahr vom Vorauszahlungsjahr entfernt ist. Für das Vorjahr erhöht sich die Berechnungsbasis um 4%, für jedes weitere Jahr um weitere 5%.

§ 124b Z 253 lit. b EStG 1988 ändert an dieser Vorschrift nichts.

b) Berechnungsbasis für die Körperschaftsteuer-Vorauszahlung

Die Ausgangsbasis der pauschalen Berechnung des § 45 Abs. 1 EStG 1988 ist die Körperschaftsteuerschuld für das letztveranlagte Kalenderjahr abzüglich der Beträge gemäß § 46 Abs. 1 Z 2 und Z 3 EStG 1988. Das ist eine verbindlich errechnete Größe des Basis-Körperschaftsteuerbescheides. Es handelt sich dabei um Steuerbeträge und nicht um Bemessungsgrundlagen.

§ 124b Z 253 lit. b EStG 1988 ergänzt diese Pauschalbestimmung nun dahingehend, dass sie eine Erhöhung der Bemessungsgrundlagen („des Ergebnisses“) und eine Neuermittlung der Körperschaftsteuerschuld vorsieht. Das Bundesfinanzgericht legt dies so aus, dass dabei die Bemessungsgrundlagen des Basis-Körperschaftsteuerbescheides zu verändern und die Basis-Körperschaftsteuerschuld neu zu ermitteln sind (im konkreten Fall ist das das Jahr 2012).

Diese Auslegung ergibt sich für das Bundesfinanzgericht daraus, dass das Gesetz das **Ergebnis** eines vor dem 1. Jänner 2014 endenden Regelwirtschaftsjahres in seine Betrachtungen mit einbezieht und sodann die Adaptierung des für die Ermittlung der Körperschaftsteuerschuld zu berücksichtigenden **Ergebnisses** vorschreibt. Es handelt sich dabei ganz offensichtlich um das Ergebnis **desselben Kalenderjahres**.

In einem weiteren und letzten Schritt ist diese Basis-Körperschaftsteuerschuld wertmäßig anzupassen und entsprechend zu erhöhen.

c) Anwendung auf den konkreten Fall für den Fall der Verfassungskonformität

Für den konkreten Fall würde das bedeuten, dass zuerst der **Gewinn** des Jahres 2012 entsprechend zu adaptieren und neu zu ermitteln wäre. Dann wäre die **Körperschaftsteuerschuld 2012** – unter Anpassung des Verlustabzuges - auf dieser Basis neu zu berechnen. Abschließend wäre dieser Betrag um die entsprechenden **Abzugsbeträge** zu adaptieren und **wertmäßig anzupassen**.

Das würde zu folgendem (fiktiven) Körperschaftsteuerbescheid 2012 führen:

Tabelle: Körperschaftsteuerbescheid 2012 (fiktiv)

Einkünfte aus Gewerbebetrieb bisher	721.946,97
Differenz Lohnzettel zu EUR 500.000 lt. FA	1.386.121,40
Einkünfte aus Gewerbebetrieb neu	2.108.068,37
Verlustabzug (75%)	-1.581.051,28
Einkommen	527.017,09
Körperschaftsteuer 25%	131.754,27
Anrechenbare ausländische Quellensteuer	-962,29
Anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer	-3.500,00
Einbehaltene Steuerbeträge	-11,03
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	0,05
Festgesetzte Körperschaftsteuer	127.281,00

Auf Basis dieser Berechnung würde sich die Vorauszahlung 2014 mit folgenden Werten ergeben:

Tabelle: Körperschaftsteuervorauszahlung 2014 neu

Körperschaftsteuer 25%	131.754,27
Anrechenbare ausländische Quellensteuer	-962,29
Einbehaltene Steuerbeträge	-11,03
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	0,05
Festgesetzte Körperschaftsteuer	130.781,00
zuzüglich 9%	11.770,29
Körperschaftsteuervorauszahlung 2014 gerundet	142.551,00

d) Verfahrensrecht

Im Regelfall stützt sich die Abänderung eines Körperschaftsteuervorauszahlungsbescheides entweder auf § 24 Abs. 3 KStG 1988 iVm § 45 Abs. 1 EStG 1988 (wenn ein neuer Vorjahresbescheid erlassen wurde) oder § 45 Abs. 4 EStG 1988 (wenn das FA eine Änderung aufgrund abweichender tatsächlicher Verhältnisse vornimmt).

Auch zur Abänderung des Körperschaftsteuervorauszahlungsbescheides 2014 bedürfte es eines entsprechenden Verfahrenstitels. Hier könnte davon ausgegangen werden, dass § 24 Abs. 3 KStG 1988 iVm § 124b Z 253 lit. b EStG 1988 bzw. § 26c Z 50 zweiter Satz KStG 1988 iVm § 124b Z 253 lit. b EStG 1988 für den Fall ihrer Verfassungskonformität eigenständige Verfahrensrechtstitel für eine solche Anpassung darstellen würden.

Hebt der Verfassungsgerichtshof diese Bestimmungen auf, mangelt es sowohl an den verfahrensrechtlichen wie auch an den materiellen Voraussetzungen für die Anpassung der Vorauszahlung. Der nun bekämpfte Bescheid wäre ersatzlos aufzuheben und der („alte“) Vorauszahlungsbescheid vom 10. Oktober 2013 würde wieder aufleben.

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 (Formatierung fett durch das Bundesfinanzgericht):

„[...]

*2.2. Der Verfassungsgerichtshof hat keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen eine Regelung, die bei der Einkommensteuer (und bei der Körperschaftsteuer) Vorauszahlungen in Höhe der **voraussichtlich, das heißt bei objektiver Abschätzung der zu erwartenden wirtschaftlichen und rechtlichen Verhältnisse**, im laufenden Kalenderjahr geschuldeten Steuer vorsieht und eine Anpassung der Vorauszahlungen an diese Verhältnisse auch noch während dieses Jahres zulässt. Unbedenklich erscheint es demnach im Allgemeinen auch, wenn der Gesetzgeber eine typischerweise (im Durchschnittsfall) zu erwartende künftige Entwicklung des (steuerpflichtigen) Einkommens oder der Steuerlast zum Anlass einer generellen Anpassung der Vorauszahlungen nimmt. Vor dem Hintergrund des mit Vorauszahlungen verfolgten - an sich unbedenklichen - Zieles einer zeitnahen Steuerentrichtung dürften aber - so nimmt der Gerichtshof vorläufig an - Regelungen dann **unsachlich und daher verfassungsrechtlich bedenklich** sein, wenn sie nicht mehr zu einer zeitnahen Steuerentrichtung nach Maßgabe der (voraussichtlichen) tatsächlichen Verhältnisse führen, sondern bewirken, dass Steuerpflichtige **Vorauszahlungen zu entrichten haben, die auch bei einer zulässigen Durchschnittsbetrachtung höher sind als es der zu erwartenden Steuerbelastung entspricht.***

[...]

Nun dürfte es - wie bereits dargelegt - zwar im Prinzip unbedenklich sein, die ins Auge gefassten steuerbelastenden Maßnahmen zum Anlass einer Anpassung von Vorauszahlungen zu nehmen. Auch eine gewisse Typisierung ist dabei gewiss unvermeidlich und muss daher in Kauf genommen werden. Es dürfte aber - so nimmt der Gerichtshof vorläufig an - nicht gerechtfertigt sein, die Vorauszahlungen schematisch (lediglich abgestuft nach der Höhe der Vorauszahlungen) grundsätzlich für sämtliche veranlagten Einkommensteuerpflichtigen unabhängig von der Einkunftsart und unabhängig von der Art der Einkünfteermittlung zu erhöhen, [...].

Diese Bedenken dürften auch nicht durch den Umstand entkräftet werden, dass der Steuerpflichtige eine Anpassung der Vorauszahlungen beantragen kann. [...]

An den Bedenken des Gerichtshofes dürfte auch der Umstand nichts ändern, dass es sich bei der Erhöhung von Vorauszahlungen um ein befristetes Problem handelt, da allfällige Überzahlungen nach Ergehen des Veranlagungsbescheides des betreffenden Kalenderjahres automatisch zu Gutschriften führen und somit korrigiert werden. Dass die Einkommensteuer nach vorgenommener Veranlagung nur nach Maßgabe des im betreffenden Kalenderjahr erzielten Einkommens festgesetzt werden kann, ist eine Selbstverständlichkeit. Bei der in Prüfung zu ziehenden Vorschrift geht es jedoch darum, dass anscheinend keine sachliche Rechtfertigung dafür besteht, bei der Festsetzung von Vorauszahlungen, die lediglich eine zeitnahe Entrichtung der voraussichtlichen Einkommensteuer bewirken sollen, unsachliche Typisierungen vorzunehmen und ihre Widerlegung in unsachlicher Weise zu erschweren. Die Bedenken des Gerichtshofes träfen somit anscheinend selbst dann zu, wenn der Steuerpflichtige für allfällige Zinsnachteile einer überhöhten Vorauszahlung eine Entschädigung etwa in Form von Gutschriftszinsen (vgl. § 205 Abs. 5 BAO, idF BGBl. I 142/2000) erhielte, dürfte es doch mit dem aus dem Gleichheitssatz abzuleitenden Sachlichkeitsgebot nicht vereinbar sein, mit Hilfe der Regelungen über Steuervorauszahlungen dem Staat zwangsweise Kredit zu verschaffen."

Schlussendlich entschied das Höchstgericht wie folgt:

„[...]

2.1. Der Gerichtshof hat in seinem Prüfungsbeschluss nicht bezweifelt, dass die durch das BudgetbegleitG 2001 getroffenen einschränkenden Maßnahmen auf dem Gebiet der ertragsteuerlichen Gewinnermittlung (Beseitigung des Investitionsfreibetrages, Verringerung der Gebäude-AfA, Einschränkungen des Rückstellungsausmaßes) es rechtfertigen, die Vorauszahlungen im Bereich der Einkommen- und Körperschaftsteuer anzuheben, um eine zeitnahe Steuerentrichtung zu erreichen. Er hat jedoch die vorgenommene **Typisierung beanstandet**, weil er nicht erkennen konnte, dass diese - auch bei Anerkennung unvermeidlicher Unschärfen - den **sachlichen Gegebenheiten** entspricht.

[...]

2.2. Der Gerichtshof hat auch nicht bezweifelt, dass die Regelung über die Vorauszahlungserhöhung sich an den geschätzten Aufkommenseffekten der mit dem BudgetbegleitG 2001 getroffenen Steuermaßnahmen orientiert hat.

[...] gerade das von der Bundesregierung gewählte Beispiel zeigt aber, dass die praktische Bedeutung des Investitionsfreibetrages im Bereich der typischerweise auf persönlichem Arbeitseinsatz beruhenden Einkünfte aus selbständiger Arbeit offensichtlich viel geringer ist als im Bereich der typischerweise (auch) auf Sachkapitaleinsatz beruhenden gewerblichen Einkünfte. Gleiches gilt aber offenbar auch für die Bedeutung der Betriebsgebäude als Grundlage der Einkünfteerzielung. Dass die Einschränkungen

der Rückstellungsbildung auch rechtlich gesehen nur bei Gewinnermittlung durch Bilanzierung relevant sind und diese Ermittlungsform sich praktisch auf die Einkünfte aus Gewerbebetrieb konzentriert, bestreitet auch die Bundesregierung nicht. [...]

2.3. Der Gerichtshof teilt die Auffassung der Bundesregierung, dass eine individuelle Berechnung (Schätzung) der angemessenen Erhöhung der Vorauszahlungen im Einzelfall aus administrativen Gründen im vorliegenden Zusammenhang nicht möglich ist. Er vermag aber **nicht zu erkennen, warum es im Zeitalter der EDV-unterstützten Erstellung von Steuerbescheiden unmöglich sein sollte**, bei einer pauschalen Anhebung der Vorauszahlungen die Zusammensetzung des Einkommens (d.h. die "Betroffenheit" der einzelnen Einkunftsarten von den beschlossenen Erhöhungsmaßnahmen) zu berücksichtigen und eine dementsprechend differenzierende Regelung zu treffen. Dass solches ausgeschlossen wäre, bringt auch die Bundesregierung nicht vor.

2.4. [...] Anderes hat der Gerichtshof aber auch für die Festsetzung von Vorauszahlungen nicht gefordert. Bei ihnen geht es um die **wahrscheinliche Entwicklung der Bemessungsgrundlagen**, wobei die Wahrscheinlichkeit im vorliegenden Fall an Hand der rechtlichen Änderungen, die voraussichtlich Einfluss auf diese Bemessungsgrundlage haben werden, beurteilt werden muss. Dass dabei gewisse Unschärfen und Typisierungen unvermeidlich und daher zulässig sind, hat der Gerichtshof bereits im Prüfungsbeschluss eingeräumt. Dessen ungeachtet geht der Gesetzgeber auch in diesem Zusammenhang nur dann sachlich - und somit verfassungsrechtlich unbedenklich - vor, wenn er versucht, der Wirklichkeit so nahe wie möglich zu kommen.

2.5. Da somit bereits das Bedenken des Gerichtshofes zutrifft, dass die in Prüfung gezogene Regelung des § 121 Abs. 5 Z 2 EStG 1988 (mit der die Z 3 leg.cit. in untrennbarem Zusammenhang steht) wegen der fehlenden Differenzierung zwischen verschiedenen Einkunftsarten zu einer **unsachlichen Typisierung** bei der Festsetzung erhöhter Vorauszahlungen führt, sind die in Prüfung gezogenen Vorschriften schon aus diesem Grund verfassungswidrig. Ist nämlich bereits die Festsetzung erhöhter Vorauszahlungen in der undifferenzierten Form inhaltlich gesehen nicht gerechtfertigt und auch aus technischen Gründen nicht erforderlich, **kann** - wie der Gerichtshof im Prüfungsbeschluss ausgeführt hat - **die Unsachlichkeit einer solchen Regelung auch nicht durch die Einräumung einer individuellen Herabsetzungsmöglichkeit "saniert" werden.** [...]"

Daraus leuchten unter anderem folgende Kernaussagen hervor:

- a) Einschränkende 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 VwGH 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 ZI. G 136/2014)

Das Bundesfinanzgericht äußerte seine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen diese Einschränkungen der steuerlichen Abzugsfähigkeit, die oben unter Punkt 2 wörtlich dargestellt wurden, bereits mit Beschluss vom Juni 2014 (vgl. BFG 18.6.2014, RN/5100001/2014 bzw. VfGH ZI. 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 (vgl. Punkt 4/B/b des Beschlusses).

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** (vgl. Punkt 4/A/b des Beschlusses in Verbindung mit Punkt 4/B/a).

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/Moshammer/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 Gesamtbetrachtung 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 lukrierte 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 (dieselbe 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), KStG²³, § 24 Tz 4 und *Fellner* in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), EStG⁵⁶, § 45 Tz 7). Das schließt wohl nicht nur die von den hier zu beurteilenden Normen abhängigen Größen (Gehälter, Werklöhne 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 Abzugsverböten 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 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.

Salzburg-Aigen, am 27. August 2014