

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Marco Laudacher in der Beschwerdesache RIA, vertreten durch KAT, gegen den Bescheid des Finanzamtes L vom 14.04.2014, betreffend Körperschaftsteuervorauszahlung 2014

beschlossen:

Das Bundesfinanzgericht stellt gemäß Art 140 Abs 1 Z 1 lit a und Art 89 B-VG iVm § 62 VfGG an den Verfassungsgerichtshof den Antrag, der Verfassungsgerichtshof möge feststellen,

1. dass die mit AbgÄG 2014, BGBI 13/2014 eingeführten Normen
 - § 20 Abs 1 Z 8 und § 124b Z 254 EStG infolge Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes (Art 7 Abs 1 B-VG iVm Art 2 StGG) zur Gänze verfassungswidrig sind, sowie die Normen
 - § 12 Abs 1 Z 8 KStG mit der Wortfolge „und Z 8“ sowie § 26c Z 50 KStG mit der Wortfolge „§ 12 Abs 1 Z 8 idF des Bundesgesetzes BGBI I 13/2014 ist auf Aufwendungen anzuwenden, die nach dem 28. Februar 2014 anfallen“ verfassungswidrig sind und diese Bestimmungen sowie die beiden Wortfolgen als verfassungswidrig aufheben.
2. a. dass die mit AbgÄG 2014, BGBI 13/2014 eingeführten Normen
 - § 20 Abs 1 Z 7 iVm § 124b Z 253 EStG

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

- § 12 Abs 1 Z 8 iVm § 26c Z 50 KStG

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

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

Begründung

Beim Bundesfinanzgericht (BFG) ist zur GZ RV/5100869/2014 die Beschwerde der RIA., St.-Nr. XXX/YYYY, gegen den Bescheid des Finanzamtes L vom 14.04.2014 betreffend Vorauszahlung Körperschaftsteuer für 2014 anhängig.

1. a. Mit Schreiben vom 1. April 2014 beantragte die Bf. die Anpassung der Körperschaftsteuervorauszahlungen für 2014 von 6.644.565,00 Euro auf 7.168.000,00 Euro. Man begründe den Antrag mit der in der Beilage übermittelten geschätzten Mehr-Weniger-Rechnung aufgrund der vorliegenden Planzahlen. In dieser Mehr-Weniger-Rechnung seien auch die steuerlichen Begrenzungen der Abzugsfähigkeit von Dotierungen von Abfertigungen für Vorstände nach dem AbgÄG 2014 berücksichtigt.

b. Mit Vorauszahlungsbescheid vom 4. April 2014 wurde die Vorauszahlung an Körperschaftsteuer für 2014 auf 7.168.000,00 Euro erhöht.

c. Mit Schreiben vom 12. Mai 2014 wurde Beschwerde gegen den Vorauszahlungsbescheid 2014 eingebracht (Auszug und Zusammenfassung):

(1) Beantragt werde den Bescheid dahingehend abzuändern, dass

- die den Jahresbetrag von 500,000,00 Euro übersteigenden Vergütungen an Mitglieder des Vorstandes der Bf. sowie

- die Dotierung zur Abfertigungsrückstellung, die den nach § 67 Abs 6 EStG idF des AbgÄG 2014 nicht lohnsteuerbegünstigten Teil der einem Vorstandsmitglied zugesagten Abfertigung betreffe, iHv 1.033.000,00 Euro zum Betriebsausgabenabzug zugelassen und damit die KÖSt-Vorauszahlung für das Jahr 2014 auf 6.910.000,00 Euro reduziert werde.

(2) Das AbgÄG 2014 begrenze mit Wirkung vom 1. März 2014 die steuerliche Abzugsfähigkeit von Gehaltszahlungen bzw Überlassungsvergütungen mit 500.000,00 Euro pro Mitarbeiter und Jahr, durch Anfügung der Z 7 in § 20 Abs 1 EStG.

Darüberhinaus sei in § 20 Abs 1 Z 8 EStG, auf den wiederum § 12 Abs 1 Z 8 KStG verweise, ein Betriebsausgabenabzug für Aufwendungen oder Ausgaben für Entgelte, die beim Empfänger sonstige Bezüge nach § 67 Abs 6 EStG darstellten, soweit sie bei diesem nicht mit dem Steuersatz von 6% zu versteuern seien, ausgeschlossen. Von dieser Regelung sei die Beschwerdeführerin insoweit betroffen, als ihr diesbezüglich gemäß § 124b Z 254 iVm § 26c Z 50 KStG keine Rückstellungsdotierung mehr möglich sei.

(3) Es liege ein Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip vor:

Der Gleichheitsgrundsatz in Art 7 B-VG gebiete Gleiches gleich zu behandeln. Vergleichsmaßstab sei das Prinzip der persönlichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Dessen Konkretisierung diene das objektive Nettoprinzip. Ertragsbesteuerung knüpfe an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit an, eine Besteuerung von Einkommen, das tatsächlich nicht erwirtschaftet wurde, solle vermieden werden (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; Kühbacher, RdW 2009, 150; Plott, RdW 2014/127). Das Ordnungsprinzip des objektiven Nettoprinzips dürfe vom Gesetzgeber nur durchbrochen werden, wenn es dafür eine besondere sachliche Rechtfertigung gebe, rein fiskalische Gründe könnten ein Abgehen vom Ordnungsprinzip nicht rechtfertigen.

Die Neuregelungen normierten eine Verletzung des objektiven Nettoprinzips in Bezug auf die Abzugsfähigkeit von Personalaufwendungen und Überlassungsvergütungen beim Dienstgeber bzw beim Beschäftiger.

Die Gesetzesmaterialien stellten

- auf die **Stärkung der Gerechtigkeits- und Solidaritätsaspekte des Steuerrechts** und auf **Verhaltensänderungen in bestimmten Bereichen** ab bzw
- auf das **gesamtgesellschaftliche Anliegen, der zunehmenden Vergrößerung des Einkommensgefälles im Bereich der Erwerbseinkommen entgegenzusteuern.**

Das Ziel der Regelung sei offenbar das Einkommensgefälle dadurch zu verringern, dass Arbeitgebern eine Verhaltensänderung nahegelegt werde, nämlich die Anzahl der Bezieher von Entgelten über 500.000,00 Euro nicht zu steigern.

Im Vorblatt werde diese Zielsetzung dann als erreicht angesehen, wenn im Jahr 2019 (Evaluierungszeitpunkt) das Lohnsteueraufkommen aufgrund der Nichtabzugsfähigkeit von Gehältern über 500.000,00 Euro im Vergleich zum Jahr 2012 um 60 Millionen Euro im Jahr 2014 und in den Folgejahren ansteige.

Die Zielsetzungen seien daher widersprüchlich, weil die Maßnahme mit einer Verhaltensänderung verbunden sei, aber davon ausgegangen werde, dass diese nicht eintrete und nur zu einem erhöhten Steueraufkommen führe.

Auch wenn die Verringerung des Einkommensgefälles das vorrangige Ziel sei, handle es sich um eine wenig konkrete Zielsetzung und es sei nicht nachvollziehbar, ob und inwieweit die Maßnahme zu einer Verwirklichung dieses Ziels geeignet sei (Plott, RdW 2014/127). Folgende Aspekte seien dabei zu bedenken:

- Es könne sachlich nicht gerechtfertigt werden, Personen, die in den Betrieb eines Unternehmens eingegliedert seien, anders zu behandeln, als Personen, bei denen diese Voraussetzungen nicht gegeben seien. Jene, die sich der Leistung nicht eingegliederter Personen bedienten, würden niedriger besteuert. Aus den Gesetzesmaterialien lasse sich keine Rechtfertigung für diese Differenzierung ableiten.
- Zentrale volkswirtschaftliche Zielsetzung sei in den letzten Jahren die Entlastung des Faktors Arbeit gewesen (Amberger/Petutschnigg, ÖStZ 2014, 70). Mit der Neuregelung würden aber Betriebsinhaber mit hoch bezahlten Spitzenkräften gegenüber solchen mit hohem Sachaufwand benachteiligt. Bei Personen, die von der Betriebsausgabendeckelung potentiell am ehesten betroffen seien, nämlich bei den an einer Kapitalgesellschaft beteiligten Geschäftsführern und bei Vorstandsmitgliedern, werde durch die Neuregelungen das bloße Halten der Beteiligung privilegiert bzw würden diese dazu gedrängt, höhere Tätigkeitsvergütungen zugunsten einer höheren (ertragsteuerlich privilegierten) Gewinnausschüttung zu verschieben.
- Die Neuregelung biete zahlreiche Möglichkeiten Gestaltungen zur Umgehung vorzunehmen, zB die Möglichkeit der Änderung der Rechtsform in eine Personengesellschaft.

(4) Widersprüchlichkeit und hochgradige Unbestimmtheit der Neuregelungen:

Der Gesetzgeber lasse es zu, dass durch den bloßen Aufschub der Vergütungsauszahlung die Deckelungsbestimmung unterlaufen werden könne, da bei aufgeschobenen Vergütungen in Form einer Firmenpension durch Aufteilung der Bezüge auf einen längeren Zeitraum eine Erhöhung der Gesamtdeckelung bewirkt werde. Die Firmenpension sei eine aufgeschobene Vergütung für eine Erwerbsausübung, die sich an dem Zeitraum des „Erdienens“ orientiere und nicht dem Zeitraum der Auszahlung zuzuordnen sei. Wenn der Gesetzgeber die Grenze jeweils gesondert für den Aktivbezug und die Firmenpension zur Anwendung bringe, würden Äpfel mit Birnen verglichen.

Die Regelung sei hochgradig unbestimmt, weil zentrale Aspekte der Gesetzesanwendung selbst unter Heranziehung aller Interpretationsmethoden nicht beurteilt werden könnten:

- Abfertigungen iSd § 67 Abs 3 EStG und Abfertigungen iSd § 67 Abs 6 EStG würden nicht unter die Deckelungsbestimmung des § 20 Abs 1 Z 7 EStG fallen. Abfertigungen iSd § 67 Abs 3 EStG seien 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 könnten. Abgesehen davon, dass Differenzierungen zwischen den lohnsteuerpflichtigen Abfertigungen verfassungswidrig erscheinen könnten, sei völlig unklar, wie Abfertigungen zu behandeln seien, die nicht der Lohnsteuer, sondern

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

- Unklar sei auch die Anwendung der Deckelungsbestimmung in allen anderen Fällen, in denen es zur Auszahlung von aufgeschobenen bzw zusammengeballten Entgelten komme (Jubiläumsgelder, Urlaubsersatzleistung).
- Unklar sei auch, wie Einzahlungen in Pensionskassen zu beurteilen seien. Folge man dem für Firmenpensionen aufgestellten Grundsatz, dass die Betriebsausgabengrenze auf die Höhe der ausgezahlten Firmenpension (und nicht auf das Ausmaß des „Erdienens“) abstelle, dürften die Einzahlungen des Arbeitgebers in die Pensionskasse im Hinblick auf die Neuregelung des § 20 Abs 1 Z 7 EStG keine Relevanz haben. Die Betriebsausgabendeckelung könne aber auch hinsichtlich der Auszahlung nicht zur Anwendung kommen, weil insoweit die Pensionskasse als steuerlicher Arbeitgeber fungiere.
- Eine Pensionsrückstellung dürfe nach dem AbgÄG 2014 nur mehr insoweit gebildet werden, als die zugesagte Firmenpension das jährliche Ausmaß von 500.000,00 Euro nicht übersteige. Völlig offen sei in diesem Zusammenhang, wie die Regelung des § 20 Abs 1 Z 7 EStG in weiterer Folge im Rahmen der späteren Pensionsauszahlung zu interpretieren sei. Es stelle 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 sei.
- Die angeführten Ungereimtheiten würden noch mehr ins Auge stechen, wenn eine Arbeitskräfteüberlassung vorliege. Es stelle sich schon die Frage, wie es sachlich gerechtfertigt werden könne, dass bei einer Arbeitskräfteüberlassung die Vergütung für die Überlassung als Entgelt gelte und so Gewinnspanne und Aufwandskomponenten, die bei Anwendung der Neuregelung ausdrücklich (zB im Falle der Direktanstellung eines Managers) unberücksichtigt bleiben sollten (wie etwa die Lohnnebenkosten), von der Deckungsregelung erfasst seien. Darüber hinaus seien durch die Gleichstellung der Überlassungsvergütung mit dem Arbeitsentgelt aufgeschobene Bezugsbestandteile (zB in Form einer Firmenpension), die der Überlasser in die Kalkulation des Überlassungsentgeltes miteinbeziehe, unmittelbar von der Betriebsausgabendeckelung beim Beschäftiger betroffen.

(5) Verstoß gegen den Grundsatz des Vertrauensschutzes:

Die Neuregelungen seien ohne Übergangsregelung am 1. März 2014 in Kraft getreten.

Der VfGH betone in ständiger Rspr, dass der Gesetzgeber aufgrund des Gleichheitsgrundsatzes gehalten sei, darauf Bedacht zu nehmen, keine nachträgliche Belastung für diejenigen zu bewirken, die im Zeitpunkt des Handelns auf eine bestimmte Rechtslage vertrauen konnten. Von Bedeutung sei dies vor allem in Bereichen, in denen Dispositionen des Rechtsunterworfenen langfristig getroffen werden müssten, wie zB

im Steuerrecht (VfSlg 12.186/1989; 12.322/1990; 13.477/1993; 14.149/1995). Je nach Intensität des Eingriffes könne eine Übergangsregelung geboten sein.

Hätte die Bf. gewusst, dass die Abzugsfähigkeit hinsichtlich eines Teiles der Managergehälter (über 500.000,00 Euro) verloren gehe, hätte sie angesichts der hohen Mehrkosten einen anderen Vertrag abgeschlossen oder überhaupt von der Beschäftigung der betreffenden Personen Abstand genommen. Der Gesetzgeber verletze das Vertrauen auf unveränderten Fortbestand der bestehenden Rechtslage. Bei rechtzeitiger Kenntnis hätte man andere Dispositionen treffen können oder wäre anderslautende zivilrechtliche Verpflichtungen eingegangen.

(6) Einschränkung des Betriebsausgabenabzuges für Abfertigungen an Vorstandsmitglieder:

Der Betriebsausgabenausschluss für nicht lohnsteuerbegünstigte freiwillige Abfertigungen nach § 67 Abs 6 EStG, könne sachlich nicht gerechtfertigt werden, weil er in keiner Weise geeignet sei, die postulierte Zielsetzung der Zurückdrängung von frühzeitigen Pensionsantritten zu bewirken (Shubshizky, SWK 2014, 450).

Es komme auch zu einer sachlich nicht rechtfertigbaren Schlechterstellung von Vorstandsmitgliedern gegenüber anderen Lohnsteuerpflichtigen, die aufgrund des Betriebsausgabenausschlusses auf die Bf. durchschlage:

Die Neuregelung des § 67 Abs 6 EStG iVm § 20 Abs 1 Z 8 EStG – auf den sich § 12 Abs 1 Z 8 KStG beziehe – solle dazu dienen, die „Golden Handshakes“ einzuschränken (= freiwillige Zahlungen, die über das Ausmaß der gesetzlichen Abfertigung hinausgehen). Im Regierungsprogramm und in den Materialien werde betont, dass von den einschränkenden Regelungen Sozialpläne und gesetzliche Abfertigungen nicht betroffen sein sollten und dass dann, wenn für einzelne Arbeitsgruppen keine Möglichkeit bestehe, gesetzliche oder kollektivvertragliche Abfertigungen zu erhalten, auf einen Gleichklang der Besteuerung mit anderen Gruppen zu achten sei.

Gegen dieses Postulat werde im Rahmen der Neuregelung verstößen:

Vorstandsmitglieder von Aktiengesellschaften seien keine Arbeitnehmer iSd des Arbeitsvertragsrechtes und könnten daher keine gesetzliche und kollektivvertragliche Abfertigung erhalten. Die diesen Personen gewährten Abfertigungen seien daher zur Gänze als freiwillige Abfertigungen nach § 67 Abs 6 EStG einzustufen, wenn sie dem Anspruch und Ausmaß der Regelung des § 23 AngG entsprechen würden.

Damit ergebe sich eine Differenzierung im Vergleich zu anderen Steuerpflichtigen in geradezu „unglaublichem Ausmaß“: Die Abfertigung eines GmbH-Geschäftsführers iHv 500.000,00 Euro könne zur Gänze mit 6% lohnbesteuert und als Betriebsausgabe geltend gemacht werden. Die (gleiche) Abfertigung eines Vorstandsmitgliedes sei nur im Ausmaß von 203.850,00 Euro lohnsteuerbegünstigt und in Höhe der Differenz zwischen Auszahlungs- und lohnsteuerbegünstigtem Betrag nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig. Mit der Körperschaftsteuerbelastung ergebe sich eine steuerliche Mehrbelastung iHv 204.343,50 Euro. Eine derart eklatante Schlechterstellung von Vorstandsmitgliedern einer

Aktiengesellschaft und deren Arbeitgebern könne weder mit gesellschaftsrechtlichen Unterschieden noch mit anderen Überlegungen sachlich gerechtfertigt werden. Es liege ein Verstoß gegen das verfassungsrechtliche Gleichheitsgebot vor.

(7) Ein **Eingriff in das Recht auf Unverletzlichkeit des Eigentums** sei nur zulässig, wenn er in Übereinstimmung mit dem allgemeinen Interesse erforderlich sei (VfSlg 17.071/2009). Dabei dürften nicht nur einer kleinen Personengruppe einseitig in Form eines Sonderopfers Belastungen auferlegt werden (VfSlg 15.739/2000).

Gesetzliche **Beschränkungen der Erwerbsfreiheit** seien nur dann zulässig, wenn sie durch öffentliches Interesse geboten, zur Erreichung geeignet und adäquat und auch sonst sachlich zu rechtfertigen seien (VfSlg 14.038/1995).

d. Am 3. Juni 2014 wurde die Beschwerde gegen den Vorauszahlungsbescheid KÖSt 2014 dem Bundesfinanzgericht vorgelegt. Das zuständige Finanzamt beantragte die Abweisung der Beschwerde.

2. Mit AbgÄG 2014, BGBI 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 Erlledigung der Beschwerde betreffend Körperschaftsteuer 2014 hat das BFG

- § 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:

§ 20. Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden

§ 20 Abs 1 Z 7 EStG: Aufwendungen oder Ausgaben für das Entgelt für Arbeits- oder Werkleistungen, soweit es den Betrag von 500.000,00 Euro pro Person und Wirtschaftsjahr übersteigt. Entgelt ist die Summe aller Geld- und Sachleistungen, ausgenommen Abfertigungen iSd § 67 Abs 3, Entgelte, die sonstige Bezüge nach § 67 Abs 6 darstellen und Aufwandsersätze, die an einen aktiven oder ehemaligen Dienstnehmer oder an eine vergleichbar organisatorisch eingegliederte Person geleistet werden. Dabei gilt:

- lit a: Bei der Überlassung einer Person durch Dritte zur Erbringung von Arbeits- oder Werkleistungen gilt die Vergütung für die Überlassung als Entgelt. Das vom Überlasser an die überlassene Person geleistete Entgelt unterliegt hingegen nicht dem Abzugsverbot.
- lit b: Der Betrag von 500.000,00 Euro pro Person ist nach der tatsächlichen Aufwandstragung zu aliquotieren, wenn Arbeits- oder Werkleistungen über einen Zeitraum von weniger als 12 Monaten oder für mehrere verbundene Betriebe oder Personengesellschaften erbracht werden.

- lit c: Abfindungen von Pensionsansprüchen unterliegen dem Abzugsverbot, wenn der abgefundiene jährliche Pensionsanspruch 500.000,00 Euro übersteigt. Der nicht abzugsfähige Betrag ergibt sich aus dem Verhältnis des nicht abzugsfähigen Pensionsbestandteiles zur gesamten Pension.

§ 20 Abs 1 Z 8 EStG: Aufwendungen oder Ausgaben für Entgelte, die beim Empfänger sonstige Bezüge nach § 67 Abs 6 darstellen, soweit sie bei diesem nicht mit dem Steuersatz von 6% zu versteuern sind.

§ 124b Z 253 EStG: § 20 Abs 1 Z 7 idF BGBI 13/2014 ist erstmalig auf Aufwendungen anzuwenden, die nach dem 28. Februar 2014 anfallen, wobei die Aliquotierung gemäß § 20 Abs 1 Z 7 lit. b sinngemäß anzuwenden ist. Ergibt sich aus der Anwendung des § 20 Abs 1 Z 7 für bestehende Rückstellungen für Pensionen, die für Wirtschaftsjahre gebildet wurden, die vor dem 1. März 2014 enden, ein geringerer als der bisher rückgestellte Betrag, ist der Unterschied nicht gewinnerhöhend aufzulösen. Eine steuerwirksame Zuführung zu diesen Rückstellungen darf erst dann vorgenommen werden, wenn die Höhe der Pensionsansprüche unter Berücksichtigung des § 20 Abs 1 Z 7 eine Rückstellungsbildung über den bisher rückgestellten Betrag hinaus zulässt.

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 (wurden) 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 500.000,00 Euro übersteigen, ist bei Festsetzung von Vorauszahlungen das für die Ermittlung der Einkommensteuerschuld zu berücksichtigende Ergebnis um den 500.000,00 Euro übersteigenden Betrag zu erhöhen. Dies gilt nicht, soweit die maßgebliche Einkommensteuerschuld unter Berücksichtigung eines nach § 188 BAO festgestellten Ergebnisses ermittelt wurde.

§ 124b Z 254 EStG: § 20 Abs 1 Z 8 idF des Bundesgesetzes BGBI I 13/2014 ist erstmalig auf Auszahlungen anzuwenden, die nach dem 28. Februar 2014 anfallen. Dies gilt nicht für Auszahlungen aufgrund von Sozialplänen im Sinne des § 67 Abs 8 lit f., die vor dem 1. März 2014 abgeschlossen wurden. Ergibt sich aus der Anwendung des § 20 Abs 1 Z 8 für bestehende Rückstellungen für Abfertigungen, die für Wirtschaftsjahre gebildet wurden, die vor dem 1. März 2014 enden, ein geringerer als der bisher rückgestellte Betrag, ist der Unterschiedsbetrag nicht gewinnerhöhend aufzulösen. Eine steuerwirksame Zuführung zu diesen Rückstellungen darf erst dann vorgenommen werden, wenn die Höhe der Abfertigungsansprüche unter Berücksichtigung des § 20 Abs 1 Z 8 eine Rückstellungsbildung über den bisher rückgestellten Betrag hinaus zulässt.

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

Einkommensteuergesetzes 1988 gilt: Der Betrag von 500.000,00 Euro ist zu aliquotieren, wenn eine Person von mehreren Unternehmen Entgelte erhält, die unmittelbar oder mittelbar konzernzugehörig sind oder unmittelbar oder mittelbar unter dem beherrschenden Einfluss desselben Gesellschafters stehen. Werden Umlagen für diese Entgelte geleistet, sind die Aufwendungen um die empfangenen Umlagen zu kürzen und die Aliquotierung hat nach dieser Kürzung stattzufinden. § 20 Abs 1 Z 7 lit a des EStG 1988 ist in diesen Fällen nicht anzuwenden.

§ 26c Z 50 KStG: § 12 Abs 1 Z 8 idF des Bundesgesetzes BGBI I 13/2014 ist auf Aufwendungen anzuwenden, die nach dem 28. Februar 2014 anfallen. § 124b Z 253 des Einkommensteuergesetzes 1988 idF des Bundesgesetzes BGBI I 13/2014 ist sinngemäß anzuwenden.

3. Grundlagen für das Gesetzesprüfungsverfahren:

a. Die Bf. wendet in ihrer Beschwerde ausschließlich die Verfassungswidrigkeit der neuen Regelungen in den §§ 20 Abs 1 Z 7 und 8 EStG iVm 12 Abs 1 Z 8 KStG ein.

Das B-VG fasst Gerichtsbarkeit und Verwaltung unter dem Oberbegriff der „Vollziehung“ zusammen und macht damit kenntlich, dass die Tätigkeit der Gerichte als Anwendung der Gesetze zu verstehen ist. Die herrschende Lehre nimmt daher an, dass das Legalitätsprinzip auch im Verhältnis von Gesetz und Gerichtsbarkeit gilt (Öhlinger, Verfassungsrecht, 8. überarbeitete Auflage, Rz 625).

Den Gerichten steht die Prüfung der Gültigkeit gehörig kundgemachter Gesetze nicht zu (Art 89 Abs 1 B-VG). Durch die B-VG-Novelle 1975 wurde diese Formel explizit auf Verordnungen und Staatsverträge und durch die B-VG-Novelle 2003/100 auf Wiederverlautbarungen von Gesetzen und Staatsverträgen erweitert. Damit soll eine selbständige Normenprüfung der (ordentlichen) Gerichte ausgeschlossen werden. Das entsprechende Prüfungsrecht wurde beim VfGH konzentriert. Gerichte haben generelle Normen anzuwenden, nicht aber auf ihre Rechtmäßigkeit zu überprüfen.

b. Bis zum 31. Dezember 2013 erkannte der VfGH über die Verfassungswidrigkeit eines Bundesgesetzes auf Antrag des OGH, eines zur Entscheidung in zweiter Instanz zuständigen Gerichtes, eines unabhängigen Verwaltungssenates, des Asylgerichtshofes, des VwGH oder des Bundesvergabeamtes (BVA).

Anfechtungsberechtigt war der jeweilige Spruchkörper bzw Einzelrichter eines Gerichtes, des UVS oder des Bundesvergabeamtes, der die anzufechtende Norm bei der Entscheidung in der Sache anzuwenden hatte (Öhlinger, Verfassungsrecht, 8. Auflage, Seite 467, Rz 1012 mit Verweis auf VfSlg 3992/1961).

Gerichte, UVS und BVA waren zur Anfechtung verpflichtet, wenn sie „Bedenken“ gegen eine anzuwendende Norm hatten (Öhlinger, Verfassungsrecht, 8. Auflage, Seite 467, Rz 1012, mit Verweis auf Art 89 Abs 2 und 3 B-VG). Es waren daher dem Gerichtshof auch Zweifelsfälle vorzulegen und nicht nur Gesetze, Verordnungen und Staatsverträge, von deren Verfassungs- oder Gesetzwidrigkeit das Gericht überzeugt war.

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 einzubauen – 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 unvertretbaren 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 Vertrauenschutzes (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 Anteilserwerbe 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 Eingriffs 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) Bezuglich 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. Bezuglich der qualifizierten Arbeitsplätze weist der Österreich-Index den fünfthöchsten Anstieg der effektiven Steuerbelastung von allen untersuchten Staaten gegenüber dem Vorjahr aus. Dies bedeutet, dass die effektive Steuerbelastung schon bis 2013 einen gegen die Anstellung hochqualifizierter Arbeitskräfte sprechenden Faktor darstellte. Mit dem AbgÄG 2014 verschärft sich diese Situation noch zusätzlich.

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

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

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

Bezuglich 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 iita 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 Überstellungsentgelten 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.

Linz, am 18.6.2014