jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vfgh Erkenntnis 2014/12/9 G136/2014 ua

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 09.12.2014

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

B-VG Art7 Abs1 / Gesetz
B-VG Art140 Abs1 / Prüfungsumfang
B-VG Art140 Abs1 / Präjudizialität
EStG 1988 §20 Abs1 Z7, Z8, §67 Abs6, §124b Z253, Z254
KStG 1988 §12 Abs1 Z8, §26c Z50

Leitsatz

Zurück- und Abweisung von Anträgen des Bundesfinanzgerichtes auf Aufhebung von durch das AbgabenänderungsG 2014 novellierten Bestimmungen des EStG 1988 und des KStG 1988 betr die Beschränkung der Absetzbarkeit von Manager-Gehältern; keine Verletzung des Vertrauensschutzes im Hinblick auf das Fehlen einer Übergangsfrist; keine besondere Schutzwürdigkeit der Unternehmen angesichts der früher bestehenden Rechtslage; Verbot des Abzuges des Entgelts für Arbeits- oder Werkleistungen über 500.000,- Euro vom Betriebsausgabenabzug und Beschränkung der Abzugsfähigkeit von freiwilligen Abfertigungen und Abfindungen nicht unsachlich; Verringerung des Einkommensgefälles in Unternehmen zwischen Führungskräften und übrigen Dienstnehmern im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers gelegene Verhaltenslenkung der Steuerpflichtigen; teilweise Unzulässigkeit der Gesetzesprüfungsanträge wegen unrichtiger Abgrenzung des Aufhebungsumfanges bzw mangels Präjudizialität

Spruch

I. Zurückgewiesen werden:

– der zu G136/2014 gestellte Antrag, §124b Z253 litb Einkommensteuergesetz 1988, BGBl Nr 400, in der Fassung BGBl I Nr 13/2014, als verfassungswidrig aufzuheben;

– der zu G136/2014 gestellte weitere Antrag, §20 Abs1 Z7 lita Einkommensteuergesetz 1988, BGBl Nr 400, in der Fassung BGBl I Nr 13/2014, als verfassungswidrig aufzuheben;

– der zu G166/2014 gestellte Antrag, §12 Abs1 Z8, §24 Abs3 Z1 erster Satz und §26c Z50 erster Satz Körperschaftsteuergesetz 1988, BGBl Nr 401, in der Fassung BGBl I Nr 13/2014, als verfassungswidrig aufzuheben;

– der zu G186/2014 gestellte Antrag, in §12 Abs1 Z8 Körperschaftsteuergesetz 1988, BGBl Nr 401, in der Fassung BGBl I Nr 13/2014, im ersten Satz die Wortfolge "Z7 und" sowie die nachfolgenden Sätze "Für die Anwendung des §20 Abs1 Z7 des Einkommensteuergesetzes 1988 gilt: Der Betrag von 500 000 Euro ist zu aliquotieren, wenn eine Person von mehreren Unternehmen Entgelte erhält, die unmittelbar oder mittelbar konzernzugehörig sind oder unmittelbar

oder mittelbar unter dem beherrschenden Einfluss desselben Gesellschafters stehen. Werden Umlagen für diese Entgelte geleistet, sind die Aufwendungen um die empfangenen Umlagen zu kürzen und die Aliquotierung hat nach dieser Kürzung stattzufinden. §20 Abs1 Z7 lita des Einkommensteuergesetzes 1988 ist in diesen Fällen nicht anzuwenden." als verfassungswidrig aufzuheben.

II. Im Übrigen werden die Anträge abgewiesen.

Begründung

Entscheidungsgründe

I. Anträge

1. Mit dem zu G136/2014 protokollierten, auf Art140 Abs1 Z1 lita B-VG gestützten Antrag begehrt das Bundesfinanzgericht (Außenstelle Linz), der Verfassungsgerichtshof möge

"feststellen,

1. dass die mit AbgÄG 2014, BGBl 13/2014 eingeführten Normen

- §20 Abs1 Z8 und §124b Z254 EStG infolge Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes (Art7 Abs1 B-VG iVm Art2 StGG) zur Gänze verfassungswidrig sind, sowie die Normen

- §12 Abs1 Z8 KStG mit der Wortfolge 'und Z8' sowie §26c Z50 KStG mit der Wortfolge, '§12 Abs1 Z8 idF des Bundesgesetzes BGBl 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, BGBl 13/2014 eingeführten Normen

- §20 Abs1 Z7 iVm §124b Z253 EStG

- §20 Abs1 Z8 iVm §124b Z254 EStG

- §12 Abs1 Z8 iVm §26c Z50 KStG

aufgrund der Verletzung des Vertrauensschutzes (Art7 Abs1 B-VG iVm Art2 StGG) verfassungswidrig sind und diese Bestimmungen als verfassungswidrig aufheben, oder

b. für den Fall, dass §20 Abs1 Z7 EStG nicht zur Gänze verfassungswidrig ist, feststellen, dass die Wortfolge in §20 Abs1 Z7 lita 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 (Art7 Abs1 B-VG iVm Art2 StGG) und diese Wortfolge als verfassungswidrig aufheben."

2. Mit dem zu G166/2014 protokollierten, auf Art140 Abs1 Z1 lita B-VG gestützten Antrag begehrt das Bundesfinanzgericht (Außenstelle Salzburg), der Verfassungsgerichtshof möge

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

1. §124b Z253 litb EStG 1988 sowie

2. den zweiten Satz des §26c Z50 KStG 1988

gemäß Art140 Abs1 B-VG wegen Verfassungswidrigkeit aufheben.

In eventu wird weiters beantragt,

3. §24 Abs3 Z1 erster Satz KStG 1988,

4. §12 Abs1 Z8 KStG 1988 und

5. §26c Z50 erster Satz KStG 1988

wegen Verfassungswidrigkeit aufzuheben."

3. Mit dem zu G186/2014 protokollierten, auf Art140 Abs1 Z1 lita B-VG gestützten Antrag begehrt das Bundesfinanzgericht,

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

1. §12 Abs1 Z8 KStG 1988

im ersten Satz die Wortfolge 'Z7 und' sowie die nachfolgenden Sätze 'Für die Anwendung des §20 Abs1 Z7 des Einkommensteuergesetzes 1988 gilt: Der Betrag von 500 000 Euro ist zu aliquotieren, wenn eine Person von mehreren Unternehmen Entgelte erhält, die unmittelbar oder mittelbar konzernzugehörig sind oder unmittelbar oder mittelbar unter dem beherrschenden Einfluss desselben Gesellschafters stehen. Werden Umlagen für diese Entgelte geleistet, sind die Aufwendungen um die empfangenen Umlagen zu kürzen und die Aliquotierung hat nach dieser Kürzung stattzufinden. §20 Abs1 Z7 lita des Einkommensteuergesetzes 1988 ist in diesen Fällen nicht anzuwenden.'

wegen Verfassungswidrigkeit aufzuheben.

In eventu wird beantragt zusätzlich zu Pkt. 1. auch

2. §20 Abs1 Z7 EStG 1988 zur Gänze und

3. §124b Z253 lita EStG 1988 zur Gänze

wegen Verfassungswidrigkeit aufzuheben."

II. Rechtslage

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

"Nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben

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

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

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

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

c) Reisekosten, soweit sie nach §4 Abs5 und §16 Abs1 Z9 nicht abzugsfähig sind.

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

e) Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten), soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchsten in §16 Abs1 Z6 litd angeführten Betrag übersteigen.

3. Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben. Darunter fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anläßlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden. Weist der Steuerpflichtige nach, daß die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, können derartige Aufwendungen oder Ausgaben zur Hälfte abgezogen werden. Für Steuerpflichtige, die Ausfuhrumsätze tätigen, kann der Bundesminister für Finanzen mit Verordnung Durchschnittssätze für abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis festsetzen, soweit für die Ausfuhrumsätze das inländische

Besteuerungsrecht auf dem Gebiet der Einkommensteuer nicht eingeschränkt ist. Als Ausfuhrumsätze gelten Leistungen an ausländische Abnehmer (§7 Abs2 des Umsatzsteuergesetzes 1994), wenn es sich überdies um Umsätze im Sinne des §6 Abs1 Z1 des Umsatzsteuergesetzes 1994, innergemeinschaftliche Lieferungen und sonstige Leistungen im Sinne des Artikels 7 des Umsatzsteuergesetzes 1994 oder um Leistungen im Ausland handelt.

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

– wenn die Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern weniger als die Hälfte ihres gemeinen Wertes beträgt oder

– soweit für die Übertragung von Wirtschaftsgütern unangemessen hohe Gegenleistungen gewährt werden und

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

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

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

c) Verbandsgeldbußen nach dem Verbandsverantwortlichkeitsgesetz.

d) Abgabenerhöhungen nach dem Finanzstrafgesetz.

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

6. Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern, aus Anlass einer unentgeltlichen Grundstücksübertragung anfallende Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühren und andere Nebenkosten; weiters die auf Umsätze gemäß §3 Abs2 und §3a Abs1a UStG 1994 entfallende Umsatzsteuer, soweit eine Entnahme im Sinne des §4 Abs1 vorliegt, sowie die auf den Eigenverbrauch gemäß §1 Abs1 Z2 lita UStG 1994 entfallende Umsatzsteuer. Abzugsfähig ist die Umsatzsteuer auf den Eigenverbrauch von gemischt genutzten Grundstücken, soweit für den nicht unternehmerisch genutzten Teil eine Vorsteuer geltend gemacht werden konnte und diese als Einnahme angesetzt worden ist.

7. Aufwendungen oder Ausgaben für das Entgelt für Arbeits- oder Werkleistungen, soweit es den Betrag von 500 000 Euro pro Person und Wirtschaftsjahr übersteigt. Entgelt ist die Summe aller Geld- und Sachleistungen, ausgenommen Abfertigungen im Sinne des §67 Abs3, Entgelte, die sonstige Bezüge nach §67 Abs6 darstellen und Aufwandsersätze, die an einen aktiven oder ehemaligen Dienstnehmer oder an eine vergleichbar organisatorisch eingegliederte Person geleistet werden. Dabei gilt:

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

b) Der Betrag von 500 000 Euro pro Person ist nach der tatsächlichen Aufwands-tragung zu aliquotieren, wenn Arbeits- oder Werkleistungen

– über einen Zeitraum von weniger als zwölf Monate oder

– für mehrere verbundene Betriebe oder Personengesellschaften erbracht werden.

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

8. Aufwendungen oder Ausgaben für Entgelte, die beim Empfänger sonstige Bezüge nach §67 Abs6 darstellen, soweit sie bei diesem nicht mit dem Steuersatz von 6% zu versteuern sind.

[...]

Vorauszahlungen

§45. (1) Der Steuerpflichtige hat auf die Einkommensteuer nach dem allgemeinen Steuertarif und nach dem besonderen Steuersatz gemäß §27a Vorauszahlungen zu entrichten. Vorauszahlungen sind auf volle Euro abzurunden. Für Lohnsteuerpflichtige sind Vorauszahlungen nur in den Fällen des §41 Abs1 Z1 und 2 festzusetzen. Die Vorauszahlung für ein Kalenderjahr wird wie folgt berechnet:

- Einkommensteuerschuld für das letztveranlagte Kalenderjahr abzüglich der Beträge gemäß §46 Abs1 Z2 und Z3.

- 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 Monates ab Bekanntgabe einer Erhöhung der Vorauszahlungen fällig werdende Vorauszahlungsteilbeträge werden durch eine Änderung in der Höhe der Vorauszahlung (Abs1) 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 Monates 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 Abs3 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 Abs1 und Abs3 anzuwenden.

(5) Ist ein Steuerpflichtiger von Katastrophenschäden (insbesondere Hochwasser-, Erdrutsch-, Vermurungs- und Lawinenschäden) betroffen, kann ein Antrag auf eine Änderung der Vorauszahlung abweichend von Abs3 bis zum 31. Oktober gestellt werden.

[...]

§67. (1) - (2) [...]

(3) Die Lohnsteuer von Abfertigungen, deren Höhe sich nach einem von der Dauer des Dienstverhältnisses abhängigen Mehrfachen des laufenden Arbeitslohnes bestimmt, wird so berechnet, daß die auf den laufenden Arbeitslohn entfallende tarifmäßige Lohnsteuer mit der gleichen Zahl vervielfacht wird, die dem bei der Berechnung des

Abfertigungsbetrages angewendeten Mehrfachen entspricht. Ist die Lohnsteuer bei Anwendung des Steuersatzes von 6% niedriger, so erfolgt die Besteuerung der Abfertigungen mit 6%. Unter Abfertigung ist die einmalige Entschädigung durch den Arbeitgeber zu verstehen, die an einen Arbeitnehmer bei Auflösung des Dienstverhältnisses auf Grund

– gesetzlicher Vorschriften,

– Dienstordnungen von Gebietskörperschaften,

– aufsichtsbehördlich genehmigter Dienst-(Besoldungs)ordnungen der Körperschaften des öffentlichen Rechts,

– eines Kollektivvertrages oder

– der für Bedienstete des Österreichischen Gewerkschaftsbundes geltenden Arbeitsordnung zu leisten ist.

Die vorstehenden Bestimmungen sind auf

– Bezüge und Entschädigungen im Sinne des §14 des Bezügegesetzes sowie gleichartige Bezüge und Entschädigungen auf Grund landesgesetzlicher Regelungen,

– Bezüge und Entschädigungen im Sinne des §5 des Verfassungsgerichtshofgesetzes,

– Abfertigungen durch die Urlaubs- und Abfertigungskasse auf Grund des Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetzes, BGBl Nr 414/1972 anzuwenden. Die Lohnsteuer von Abfertigungen sowie von Kapitalbeträgen (§§55 und 67 BMSVG) aus BV-Kassen beträgt 6%. Wird der Abfertigungsbetrag oder der Kapitalbetrag an ein Versicherungsunternehmen zur Rentenauszahlung, an ein Kreditinstitut zum ausschließlichen Erwerb von Anteilen an einem prämienbegünstigten Pensionsinvestmentfonds (§108b in Verbindung mit §17 BMSVG oder gleichartigen österreichischen Rechtsvorschriften) oder an eine Pensionskasse übertragen, fällt keine Lohnsteuer an. Die Kapitalabfertigung angefallener Renten unterliegt einer Lohnsteuer von 6%. Zusätzliche Abfertigungszahlungen im Sinne dieser Bestimmung für Zeiträume, für die ein Anspruch gegenüber einer BV-Kasse besteht, sind gemäß Abs10 zu versteuern.

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

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

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

2. Über das Ausmaß der Z1 hinaus ist bei freiwilligen Abfertigungen der Steuersatz von 6% auf einen Betrag anzuwenden, der von der nachgewiesenen Dienstzeit abhängt. Bei einer nachgewiesenen

Dienstzeit von

ist ein Betrag bis zur Höhe von

3 Jahren

2/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate

5 Jahren

3/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate

10 Jahren

4/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate

15 Jahren

6/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate

20 Jahren

9/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate

25 Jahren

12/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate

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

3. Während dieser Dienstzeit bereits erhaltene Abfertigungen im Sinne des Abs3 oder gemäß den Bestimmungen dieses Absatzes sowie bestehende Ansprüche auf Abfertigungen im Sinne des Abs3 kürzen das sich nach Z2 ergebende steuerlich begünstigte Ausmaß.

4. Den Nachweis über die zu berücksichtigende Dienstzeit sowie darüber, ob und in welcher Höhe Abfertigungen im Sinne des Abs3 oder dieses Absatzes bereits früher ausgezahlt worden sind, hat der Arbeitnehmer zu erbringen; bis zu welchem Zeitpunkt zurück die Dienstverhältnisse nachgewiesen werden, bleibt dem Arbeitnehmer überlassen. Der Nachweis ist vom Arbeitgeber zum Lohnkonto (§76) zu nehmen.

5. Abs2 ist auf Beträge, die nach Z1 oder Z2 mit 6% zu versteuern sind, nicht anzuwenden.

6. Soweit die Grenzen der Z1 und der Z2 überschritten werden, sind solche sonstigen Bezüge wie ein laufender Bezug im Zeitpunkt des Zufließens nach dem Lohnsteuertarif des jeweiligen Kalendermonats der Besteuerung zu unterziehen.

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

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

[...]

§124b.

[...]

253. a) §20 Abs1 Z7 in der Fassung des BundesgesetzesBGBl I Nr 13/2014 ist erstmalig auf Aufwendungen anzuwenden, die nach dem 28. Februar 2014 anfallen, wobei die Aliquotierung gemäß §20 Abs1 Z7 litb sinngemäß anzuwenden ist. Ergibt sich aus der Anwendung des §20 Abs1 Z7 für bestehende Rückstellungen für Pensionen, die für Wirtschaftsjahre gebildet wurden, die vor dem 1. März 2014 enden, ein geringerer als der bisher rückgestellte Betrag, ist der Unterschiedsbetrag nicht gewinnerhöhend aufzulösen. Eine steuerwirksame Zuführung zu diesen Rückstellungen darf erst dann vorgenommen werden, wenn die Höhe der Pensionsansprüche unter Berücksichtigung des §20 Abs1 Z7 eine Rückstellungsbildung über den bisher rückgestellten Betrag hinaus zulässt.

b) Für die Festsetzung von Vorauszahlungen gemäß §45 für das Jahr 2014 und die Folgejahre gilt unbeschadet des §45 Abs4 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 Abs1 Z16b) in einer Höhe berücksichtigt, die den Betrag von 500 000 Euro übersteigen, ist bei Festsetzung von Vorauszahlungen das für die Ermittlung der Einkommensteuerschuld zu berücksichtigende Ergebnis um den 500 000 Euro übersteigenden Betrag zu erhöhen. Dies gilt nicht, soweit die maßgebliche Einkommensteuerschuld unter Berücksichtigung eines nach §188 BAO festgestellten Ergebnisses ermittelt wurde.

254. §20 Abs1 Z8 in der Fassung des BundesgesetzesBGBl I Nr 13/2014 ist erstmalig auf Auszahlungen anzuwenden, die nach dem 28. Februar 2014 anfallen. Dies gilt nicht für Auszahlungen auf Grund von Sozialplänen im Sinne des §67 Abs8 litf, die vor dem 1. März 2014 abgeschlossen wurden. Ergibt sich aus der Anwendung des §20 Abs1 Z8 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 Abs1 Z8 eine Rückstellungsbildung über den bisher rückgestellten Betrag hinaus zulässt.

255. - 259. [...]"

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

"Nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben

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

1. Die Aufwendungen für die Erfüllung von Zwecken des Steuerpflichtigen, die durch Stiftung, Satzung oder sonstige Verfassung vorgeschrieben sind. Eine Privatstiftung kann Zuwendungen an Begünstigte und Letztbegünstigte auch nicht als Sonderausgaben (§8 Abs4 Z1) abziehen.

2. Aufwendungen nach §20 Abs1 Z2 litb des Einkommensteuergesetzes 1988, die nicht schon unter §8 Abs2 fallen, soweit sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind.

3. Repräsentationsaufwendungen nach §20 Abs1 Z3 des Einkommensteuergesetzes 1988.

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

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

c) Verbandsgeldbußen nach dem Verbandsverantwortlichkeitsgesetz.

d) Abgabenerhöhungen nach dem Finanzstrafgesetz.

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

5. Aufwendungen zu gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken und andere freiwillige Zuwendungen (Spenden), soweit sie nicht nach §4a des Einkommensteuergesetzes 1988 oder nach §8 Abs4 Z1 abzugsfähig sind.

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

7. Die Hälfte der Vergütungen jeder Art, die an Mitglieder des Aufsichtsrates, Verwaltungsrates oder andere mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragte Personen für diese Funktion gewährt werden. Ein Viertel der Vergütungen jeder Art, die an nicht ausschließlich mit geschäftsleitenden Funktionen betraute Verwaltungsräte im monistischen System gewährt werden. Die ersten beiden Sätze gelten auch für Reisekostenersätze, soweit sie die in §26 Z4 des Einkommensteuergesetzes 1988 angeführten Sätze übersteigen.

8. Aufwendungen nach §20 Abs1 Z7 und Z8 des Einkommensteuergesetzes 1988. Für die Anwendung des §20 Abs1 Z7 des Einkommensteuergesetzes 1988 gilt: Der Betrag von 500 000 Euro ist zu aliquotieren, wenn eine Person von mehreren Unternehmen Entgelte erhält, die unmittelbar oder mittelbar konzern-zugehörig 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 Abs1 Z7 lita des Einkommensteuergesetzes 1988 ist in diesen Fällen nicht anzuwenden.

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

10. Aufwendungen für Zinsen oder Lizenzgebühren im Sinne des §99a Abs1 zweiter und dritter Satz des Einkommensteuergesetzes 1988 unter folgenden Voraussetzungen:

a) Die Zinsen oder Lizenzgebühren werden an eine Körperschaft im Sinne des §1 Abs2 Z1 oder an eine vergleichbare ausländische Körperschaft geleistet.

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

c) Die Zinsen oder Lizenzgebühren unterliegen bei der empfangenden Körperschaft

- aufgrund einer persönlichen oder sachlichen Befreiung keiner Besteuerung oder

- einem Steuersatz von weniger als 10% oder

- aufgrund einer dafür vorgesehenen Steuerermäßigung einer tatsächlichen Steuerbelastung von weniger als 10%.

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

(2) Weiters dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte die nicht unter §11 Abs1 fallenden Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden, soweit sie mit

- nicht steuerpflichtigen (steuerneutralen) Vermögensmehrungen und Einnahmen,

- Einkünften aus der Überlassung von Kapital, aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen und Einkünften aus Derivaten, mit Ausnahme der in §27a Abs2 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannten Einkünfte oder

- Einkünften aus Grundstücksveräußerungen, außer in den Fällen des §30a Abs3 Z1 bis 4 oder Abs4 des Einkommensteuergesetzes 1988

in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Für unter §7 Abs3 fallende Steuerpflichtige sind der zweite und dritte Teilstrich nicht anzuwenden.

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

[...]

Erhebung der Steuer

§24. (1) Die Körperschaftsteuer wird nach Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraum) nach dem Einkommen oder dem Gesamtbetrag der Einkünfte beschränkt Steuerpflichtiger im Sinne des §21 Abs1 und 3 veranlagt, das der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat.

(2) Die Körperschaftsteuer für Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen, gilt bei beschränkt Steuerpflichtigen durch den Steuerabzug als abgegolten, außer es ergibt sich aus den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988, daß eine Veranlagung zu erfolgen hat. Dies gilt sinngemäß für die selbstberechnete Immobilienertragsteuer gemäß §30b Abs1 des Einkommensteuergesetzes 1988, es sei denn, dass die der Selbstberechnung zugrunde liegenden Angaben des Steuerpflichtigen nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen.

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

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

[...]

§26c.

1. - 49. [...]

50. §12 Abs1 Z8 in der Fassung des BundesgesetzesBGBl I Nr 13/2014 ist auf Aufwendungen anzuwenden, die nach dem 28. Februar 2014 anfallen. §124b Z253 des Einkommensteuergesetzes 1988 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl I Nr 13/2014 ist sinngemäß anzuwenden.

51. [...]"

3. In den Materialien zum Abgabenänderungsgesetz 2014,BGBl I 13/2014 (ab hier: AbgÄG 2014), RV 24 BlgNR 25. GP, 5 ff., wird zu §20 Abs1 Z7 und 8 EStG 1988 Folgendes ausgeführt:

"Zu Z5 und Z12 litc (§20 Abs1 Z7 und§124b Z253 EStG 1988):

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

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

Vom Anwendungsbereich der Bestimmung sollen echte Dienstnehmer und vergleichbar organisatorisch eingegliederte Personen (inklusive überlassene Personen) erfasst sein, unabhängig davon ob sie aktiv tätig sind oder in der Vergangenheit Arbeits- oder Werkleistungen erbracht haben. Eine 'vergleichbar organisatorisch eingegliederte Person' erbringt ihre vereinbarte Arbeits- oder Werkleistung außerhalb eines Dienstvertrages und befindet sich somit nicht in einem Dienstverhältnis im Sinne des §47 Abs2. Sie ist aber in die Organisation des Unternehmens oder der Betätigung in einer einem Dienstnehmer vergleichbaren Weise eingegliedert (z.B. Vorstand einer AG, Geschäftsführer einer GmbH, die nicht im Rahmen eines echten Dienstverhältnisses tätig sind). Ist das der Fall, ist die Regelung unabhängig von der arbeits-, sozialversicherungs- oder steuerrechtlichen Qualifikation des Beschäftigungsverhältnisses anzuwenden [...]. Ist die Person, die Arbeits- oder Werkleistungen erbringt, hingegen nicht in vergleichbarer Weise in die Organisation des Unternehmens eingegliedert, kommt das Abzugsverbot nicht zur Anwendung [...].

[...]

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

Vom Entgeltbegriff nicht erfasst – und somit keiner Kürzung nach §20 Abs1 Z7 unterliegend – sind Abfertigungen im Sinne des §67 Abs3 und sonstige Bezüge nach §67 Abs6 (z.B. freiwillige Abfertigungen und Abfindungen von noch ausstehenden Entgeltansprüchen). Vom Entgeltbegriff ausgenommen sind auch Aufwandersätze (z.B. Ersatz von Reiseaufwendungen).

[...]

Nicht unter den dieser Bestimmung zu Grunde liegenden Entgeltbegriff fallen auch Geld- oder Sachleistungen, für die die Arbeits- oder Werkleistung kausal ist, die aber nicht mittelbar oder unmittelbar an den Erbringer dieser Leistung, sondern an einen Dritten geleistet werden (ausgenommen Vergütungen für die Überlassung einer Person), wie etwa Lohnnebenkosten. Anders als die Sozialabgaben, die der Unternehmer für seinen Dienstnehmer abführt (etwa Arbeitnehmerbetrag zur Sozialversicherung, Lohnsteuer usw.), stellen die Lohnnebenkosten bzw. Dienstgeberbeiträge unmittelbare Abgaben des Unternehmers selbst dar. Sie werden somit nicht an den Dienstnehmer erbracht und bleiben bei Anwendung der Bestimmung unberücksichtigt. Vergütungen an Dritte für die Überlassung einer Person, die Arbeits- oder Werkleistungen erbringt und einem Dienstnehmer vergleichbar organisatorisch eingegliedert ist, sind

ebenfalls vom Entgeltbegriff umfasst und unterliegen daher dem Abzugsverbot. Um eine mehrfache Nichtabzugsfähigkeit zu vermeiden, sind hingegen Aufwendungen oder Ausgaben für das Entgelt, das von einem Unternehmen an eine überlassene Person für deren (an Dritte erbrachten) Arbeits- oder Werkleistung geleistet werden, vom Abzugsverbot nicht erfasst.

[...]

Das Abzugsverbot soll alle Aufwendungen betreffen, die nach dem 28. Februar 2014 anfallen. Aufwendungen für Entgelte, die vor diesem Zeitpunkt angefallen sind, unterliegen daher nicht dem Abzugsverbot. Fallen im selben Wirtschaftsjahr sowohl vor dem 1. März 2014 als auch nach dem 28. Februar 2014 Aufwendungen für Entgelte an, ist das Ausmaß des abzugsfähigen Betrages in sinngemäßer Anwendung des §20 Abs1 Z7 litb zu ermitteln (monatsweise Aliquotierung).

Die Abzugsbegrenzung soll in pauschaler Weise bei der Festsetzung von Vorauszahlungen für 2014 und die Folgejahre berücksichtigt werden. Davon sind alle Vorauszahlungen für Jahre ab 2014 betroffen, bei denen das für die Festsetzung maßgebende Einkommen ein Ergebnis umfasst, das einem vor 2014 beginnenden Regelwirtschaftsjahr (Bilanz- bzw. Abschlussstichtag 31. Dezember) zuzurechnen ist, sofern bei der Ermittlung dieses Ergebnisses Bruttobezüge gemäß §25 (ohne Bezüge gemäß §26 und ohne Bezüge gemäß §3 Abs1 Z16b, Kennzahl 210 des Lohnzettels) von mehr als 500 000 Euro aus einem oder mehreren Lohnzetteln derselben beim betreffenden Steuerpflichtigen aktuell oder ehemals beschäftigten Person aufwandswirksam berücksichtigt worden sind. In diesen Fällen soll für die Ermittlung der Vorauszahlungen das steuerliche Ergebnis um den 500 000 Euro übersteigenden Betrag erhöht werden. Von dieser Pauschalregelung bleibt die in §45 Abs4 vorgesehene Möglichkeit unberührt, die Vorauszahlungen individuell nach den Verhältnissen des betroffenen Jahres festzusetzen. Eine pauschale Erhöhung der Vorauszahlungen für 2014 soll hingegen nicht vorgenommen werden, wenn die betroffenen Aufwendungen im Rahmen eines Feststellungsverfahrens nach §188 BAO berücksichtigt wurden.

Zu Z5 und Z12 litc (§20 Abs1 Z8 und§124b Z254 EStG 1988):

Einem Abzugsverbot sollen Auszahlungen unterliegen, die beim Empfänger sonstige Bezüge nach §67 Abs6 darstellen (z.B. freiwillige Abfertigungen und Abfindungen von ausstehenden Entgeltansprüchen). Dieses Abzugsverbot soll aber nur insoweit greifen, als diese Auszahlungen beim Empfänger nicht dem Steuersatz von 6% unterliegen und korrespondiert somit mit der Einschränkung der Begünstigung in §67 Abs6.

Das Abzugsverbot soll alle Auszahlungen betreffen, die nach dem 28. Februar 2014 anfallen. Dies gilt nicht für Auszahlungen auf Grund von Sozialplänen im Sinne des §67 Abs8 litf, die vor dem 1. März 2014 abgeschlossen wurden.

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

- Ergibt sich aus der Anwendung des §20 Abs1 Z8 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 Abs1 Z8 eine Rückstellungsbildung über den bisher rückgestellten Betrag hinaus zulässt."

4. Zu §67 Abs6 EStG 1988 führen die Materialien (RV 24 BlgNR 25. GP, 8 f.) Folgendes aus:

"Zu Z7 und Z12 litc (§67 Abs6 und 8 sowie§124b Z256 EStG 1988):

Das Arbeitsprogramm der österreichischen Bundesregierung für die Jahre 2013 bis 2018 sieht vor, die steuerliche Begünstigung für 'Golden Handshakes' abzuschaffen, um vor allem ältere Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer länger in Beschäftigung zu halten. Dementsprechend sollen die Regelungen betreffend freiwilliger Abfertigungen (§67 Abs6), Vergleichssummen (§67 Abs8 lita) und Kündigungsentschädigungen und andere Zahlungen für den Verzicht auf Arbeitsleistungen für künftige Lohnzahlungszeiträume (§67 Abs8 litb) geändert werden.

Zu den freiwilligen Abfertigungen (§67 Abs6):

Die bisherige Rechtslage stellt für die Anwendung des begünstigten Steuersatzes von 6% auf die laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate vor Beendigung des Dienstverhältnisses ab. Diese Anknüpfung soll einer Deckelung unterworfen werden, die an die dreifache monatliche Höchstbeitragsgrundlage gemäß §108 ASVG anknüpft. Dementsprechend ist die Anwendung des 6%-igen Steuersatzes im Rahmen der bisher im ersten Satz erfassten Bestimmung (ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate) nunmehr in Z1 mit dem Neunfachen der ASVG-Höchstbeitragsgrundlage gedeckelt.

Die Begrenzung mit der dreifachen ASVG-Höchstbeitragsgrundlage findet auch bei der darüber hinausgehenden und nunmehr in Z2 erfassten dienstzeitabhängigen Staffelung Anwendung. Auch hier wird der maßgebende Monatsbezug mit dem Dreifachen der monatlichen Höchstbeitragsgrundlage begrenzt.

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

Die übrigen Bestimmungen d[e]s §67 Abs6 bleiben inhaltlich unverändert; sie werden zur leichteren Lesbarkeit in einzelnen Ziffern erfasst."

III. Antragsvorbringen und Vorverfahren

1. Zu G136/2014

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

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

Mit Vorauszahlungsbescheid vom 4. April 2014 erhöhte das Finanzamt Linz die Vorauszahlung an Körperschaftsteuer für das Jahr 2014. In der dagegen erhobenen Beschwerde beantragte die Gesellschaft die Änderung des Vorauszahlungsbescheids dahin, dass die den Jahresbetrag von € 500.000,– übersteigenden Vergütungen an Mitglieder des Vorstands der Gesellschaft sowie die Dotierung zur Abfertigungsrückstellung, die den nach §67 Abs6 EStG 1988 idF des AbgÄG 2014 nicht lohnsteuerbegünstigten Teil der einem Vorstandsmitglied zugesagten Abfertigung betreffe, in der Höhe von € 1.033.000,– zum Betriebsausgabenabzug zugelassen und damit die Körperschaftsteuervorauszahlung für das Jahr 2014 in näher bestimmter Höhe reduziert werde.

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

1.2.1. Zunächst hegt das Bundesfinanzgericht das Bedenken, dass §20 Abs1 EStG 1988 in der durch das AbgÄG 2014 novellierten Fassung zu einer sachlich nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung von Abfertigungen der Mitglieder des Vorstands einer Aktiengesellschaft einerseits und der Geschäftsführer einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung andererseits beim Betriebsausgabenabzug führe und die Z8 dieser Bestimmung daher verfassungswidrig sei. Wörtlich führt das Bundesfinanzgericht dazu wie folgt aus:

"(2) Während in §20 Abs1 Z7 EStG alle Gehälter ohne Unterschied der Kürzung unterliegen, trifft die Z8 eine Unterscheidung, wonach Teile der sonstigen Bezüge des §67 Abs6 EStG erfasst werden, nicht aber sonstige Bezüge nach §67 Abs3.

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 Abs3 EStG, sondern freiwillige Abfertigungen nach §67 Abs6 (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 Abs3 erfolgt (Jakom/Lenneis, EStG, §67 Rz 11) und damit der Betriebsausgabenabzug möglich ist. Fällt dagegen die freiwillige Abfertigung unter 67 Abs6 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 Abs6 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 Abs3 und §67 Abs6 EStG."

1.2.2. Weiters bringt das antragstellende Bundesfinanzgericht Bedenken ob der Verfassungskonformität des §20 Abs1 Z7 und 8 EStG 1988 in der Fassung des AbgÄG 2014 wegen Verletzung des aus dem Gleichheitssatz abgeleiteten Vertrauensschutzes vor und führt dazu wörtlich wie folgt aus:

"(1) Bezüglich der ab 1. März 2014 geltenden Beschränkungen für Managergehälter (§20 Abs1 Z7 EStG) und Aufwendungen für sonstige Bezüge (§20 Abs1 Z8 EStG) liegen Bedenken vor, dass sowohl eine Enttäuschung faktischer Dispositionen als auch ein Eingriff in bestehende Rechtspositionen g

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

© 2025 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at