

**Gericht**

Verfassungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

09.12.2014

**Geschäftszahl**

G136/2014 ua

**Sammlungsnummer**

19933

**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

**Rechtssatz**

Das antragstellende Gericht hat jene Normen anzufechten, welche für die Beurteilung der allfälligen Verfassungswidrigkeit der Rechtslage eine untrennbare Einheit bilden. Es ist dann Sache des VfGH, darüber zu befinden, auf welche Weise eine solche Verfassungswidrigkeit - sollte der VfGH die Auffassung des antragstellenden Gerichts teilen - beseitigt werden kann.

Eine zu weite Fassung des Antrags macht diesen nicht in jedem Fall unzulässig. Soweit alle vom Antrag erfassten Bestimmungen präjudiziell sind oder der Antrag mit solchen untrennbar zusammenhängende Bestimmungen erfasst, führt dies - ist der Antrag in der Sache begründet - im Fall der Aufhebung nur eines Teils der angefochtenen Bestimmungen im Übrigen zu seiner teilweisen Abweisung. Umfasst der Antrag auch Bestimmungen, die im Verfahren vor dem antragstellenden Gericht nicht präjudiziell sind, führt dies - wenn die angefochtenen Bestimmungen insoweit trennbar sind - im Hinblick auf diese Bestimmungen zur partiellen Zurückweisung des Antrags.

Unzulässig ist ein Antrag auch dann, wenn der Umfang der zur Aufhebung beantragten Bestimmungen so abgesteckt ist, dass die angenommene Verfassungswidrigkeit durch die Aufhebung gar nicht beseitigt würde.

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

Das Bundesfinanzgericht hat (im Antrag zu G136/2014) die angefochtenen "mit AbgÄG 2014, BGBl 13/2014 eingeführten Normen" ohne konkrete Bezeichnung ihrer Fassung aufgelistet. Da diese

Bestimmungen aber seit ihrer Erlassung mit BGBl I 13/2014 nicht geändert worden sind, lässt sich aus dem Antrag zweifelsfrei erschließen, dass er sich auf die angefochtenen Gesetzesvorschriften in der Fassung BGBl I 13/2014 bezieht; insoweit ist das Formerfordernis des §62 VfGG als erfüllt anzusehen.

Da es im Ausgangsverfahren zu G136/2014 um die Neufestsetzung der Körperschaftsteuer unter Zugrundelegung einer Planrechnung der abgabepflichtigen Gesellschaft für das Jahr 2014 geht, ist ausschließlich §124b Z253 lita (und nicht auch litb) EStG 1988 denkmöglich anzuwenden. Zwischen den beiden Tatbeständen der lita und der litb besteht kein untrennbarer Zusammenhang.

Der Antrag auf Aufhebung des §20 Abs1 Z8 EStG 1988, der auf §67 Abs6 EStG 1988 verweist, ist nicht schon deshalb unzulässig, weil den Bedenken auch durch die Aufhebung des §67 Abs6 EStG 1988 Rechnung getragen werden könnte. Die - gedachte - Aufhebung des §20 Abs1 Z8 EStG 1988 stellt den geringeren Eingriff als jene des §67 Abs6 Z2 letzter Satz EStG 1988 dar, weil dadurch bloß die mit dem AbgÄG 2014 eingeführte Beschränkung der Abzugsfähigkeit der Ausgaben und Aufwendungen für sonstige Bezüge gemäß §67 Abs6 EStG 1988 auf Seiten des Unternehmens beseitigt würde.

Das Bundesfinanzgericht hat hinreichend deutlich dargelegt, dass §12 Abs1 Z8 KStG 1988 und §20 Abs1 Z8 EStG 1988 zur Gänze und jedenfalls die ersten beiden Sätze des §20 Abs1 Z7 EStG 1988 im bei ihm anhängigen Anlassverfahren zumindest denkmöglich anzuwenden sind. Die lita bis litc des §20 Abs1 Z7 EStG 1988 stehen (samt Einleitungssatz) mit den ersten beiden Sätzen dieser Bestimmung insofern in einem untrennbaren Zusammenhang, als diese an die ersten beiden Sätze knüpfen und bei einer Aufhebung allein dieser ersten beiden Sätze ein sinnentleerer sprachlicher Torso bliebe.

Die Unzulässigkeit des zusätzlichen (eigenständigen) Antrags auf Aufhebung des §20 Abs1 Z7 lita EStG 1988 ergibt sich schon daraus, dass lita des §20 Abs1 Z7 EStG 1988 nur eine Konkretisierung des Grundtatbestands ist, der in den ersten beiden Sätzen des §20 Abs1 Z7 EStG 1988 normiert wird.

Zulässigkeit des Hauptantrags zu G166/2014 auf Aufhebung des §124b Z253 litb EStG 1988 und des zweiten Satzes in §26c Z50 KStG 1988.

Der "in eventu" gestellten Antrag, "weilers" die Bestimmungen des §12 Abs1 Z8, §24 Abs3 Z1 erster Satz und §26c Z50 erster Satz KStG 1988 aufzuheben, entspricht nicht dem Formerfordernis des §62 Abs1 VfGG, weil nicht erkennbar ist, welches konkrete Aufhebungsbegehren das Bundesfinanzgericht stellt. Aus dem Aufhebungsantrag wird nicht hinreichend deutlich, ob mit diesem Antrag die Aufhebung der darin bezeichneten Bestimmungen zusätzlich zu oder getrennt von den im Hauptantrag angefochtenen Bestimmungen begehrt wird.

Der Hauptantrag zu G186/2014 erweist sich als zu eng gefasst, weil bei der bloßen Aufhebung der angefochtenen Wortfolge und Sätze in §12 Abs1 Z8 KStG 1988 die behauptete Verfassungswidrigkeit nicht beseitigt würde.

Zulässigkeit jedoch des zusätzlichen (eigenständigen) Antrags auf Aufhebung des §20 Abs1 Z7 EStG 1988 und des §124b Z253 lita EStG 1988.

Die Anknüpfung des §20 Abs1 Z8 EStG 1988 an §67 Abs6 EStG 1988 zielt nicht auf eine unterschiedliche Behandlung von Abfertigungen von Vorstandsmitgliedern einer Aktiengesellschaft und solchen von Geschäftsführern einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung untereinander ab; dieser Bestimmung ist vielmehr der Grundgedanke zu eigen, Abfertigungen, die nicht zwingend sind, sondern individualrechtlich vereinbart werden und damit im Gestaltungsspielraum des Unternehmens liegen, nur mehr beschränkt zum Betriebsausgabenabzug zuzulassen. Soweit die Auszahlung einer Abfertigung hingegen - insbesondere auf Grund gesetzlicher oder kollektivvertraglicher Regelungen - zwingend ist, können Aufwendungen und Ausgaben für diese Abfertigungen weiterhin zur Gänze als Betriebsausgabe abgezogen werden.

Der VfGH kann nicht finden, dass der Gesetzgeber in §20 Abs1 Z8 EStG 1988 mit der Anknüpfung an den Rechtsgrund der Abfertigung und damit an die Dispositionsmöglichkeiten des Unternehmens seinen rechtspolitischen Gestaltungsspielraum überschritten hätte. Aus diesem Grund ist auch keine Verfassungswidrigkeit des Gesetzes in den sich daraus ergebenden Unterschieden in der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Abfertigungen der Mitglieder des Vorstands einer Aktiengesellschaft einerseits und der Geschäftsführer mit beschränkter Haftung andererseits zu erblicken.

Kein Verstoß des §20 Abs1 Z7 und Z8 EStG 1988 iVm §124b Z253 und Z254 EStG 1988 gegen den aus dem Gleichheitssatz erfließenden Vertrauensschutz mangels einer Übergangsfrist.

Aus der Verfassung ist keine allgemeine Garantie dafür abzuleiten, dass sich auf Grund geltender Rechtslage erwartete Vorteile zukünftig auch auf Grund geänderter Rechtslage tatsächlich realisieren. So wie im Einzelfall auch rückwirkende Verschlechterungen der Rechtslage im Steuerrecht ihrer Zielsetzung und dem Ausmaß und der Art ihrer Auswirkungen nach verfassungsrechtlich zulässig sein können, kann

die Enttäuschung des Vertrauens der Normunterworfenen auf den Fortbestand und die zukünftige Entwicklung der Rechtsordnung auch ohne Rückwirkung unter Umständen gegen den verfassungsgesetzlich gewährleisteten Vertrauensschutz verstoßen. Hier greift der verfassungsrechtlich gewährleistete Vertrauensschutz jedoch nur für ganz bestimmte, auf Grund besonderer Konstellation schutzwürdige Positionen und setzt damit einer gesetzlichen Änderung unter engen Voraussetzungen verfassungsrechtliche Schranken.

Der VfGH kann nicht erkennen, dass vor dem AbgÄG 2014 eine Rechtslage vorlag, bei der der Gesetzgeber bestimmte Verhaltensweisen geradezu angeregt und gefördert und die Unternehmen damit zu Vertragsabschlüssen veranlasst hätte, deren betriebswirtschaftliche Folgen sich durch die abrupte Beschränkung der Abzugsmöglichkeit in §20 Abs1 Z7 und Z8 EStG 1988 als nachteilig erwiesen. Sie können daher auch insoweit keinen besonderen Schutz beanspruchen. Unter diesen Umständen liegt es im rechtspolitischen Ermessen des Gesetzgebers, die Rechtslage für die Zukunft anders und auch ungünstiger zu gestalten.

Der VfGH hält die Bedenken des Bundesfinanzgerichts, dass §124b Z253 litb EStG 1988 (iVm §26c Z50 zweiter Satz KStG 1988) gleichheitswidrig sei, weil zum Ersten die Pauschalberechnung die Berücksichtigung eines abweichenden Wirtschaftsjahres im Vorauszahlungskalenderjahr unberücksichtigt lasse, zum Zweiten das Abzugsverbot nicht für Zahlungen für Werkleistungen, die von Dienstnehmern vergleichbar organisatorisch eingegliederten Personen erbracht würden, und für Vergütungen für Überlassungen gelte und zum Dritten §124b Z253 litb EStG 1988 nicht gelte, soweit die maßgebliche Einkommensteuerschuld unter Berücksichtigung eines nach §188 BAO festgestellten Ergebnisses ermittelt wurde, für unbegründet.

Der VfGH stimmt dem Bundesfinanzgericht auch darin nicht zu, dass die in §124b Z253 litb EStG 1988 (iVm §26c Z50 zweiter Satz KStG 1988) vorgesehene, gänzliche und ausnahmslose Hinzurechnung der "nicht abzugsfähigen" Beträge (Bruttobezug gemäß §25 EStG 1988, der den Betrag von € 500.000,- pro Person und Wirtschaftsjahr übersteigt) für das gesamte Regelwirtschaftsjahr des Basisjahres im Rahmen der Steuervorauszahlung unsachlich ist.

Die unterschiedliche Anwendung des Abzugsverbots im Rahmen der Steuervorauszahlung und der Veranlagung ist nicht unsachlich. Anders als im Erkenntnis VfSlg 16590/2002 werden von der Anhebung der Vorauszahlungen für das Jahr 2014 infolge des Abzugsverbots nicht alle Abgabepflichtigen in undifferenzierter Weise betroffen; §124b Z253 litb EStG 1988 erfasst im Gegenteil nur jene klar abgegrenzte Gruppe der Abgabepflichtigen, für die das Abzugsverbot gilt. Im Übrigen ist die durch §124b Z253 litb EStG 1988 bewirkte - von der Bundesregierung so benannte - "Unschärfe" nicht unangemessen.

Der VfGH teilt auch nicht die Bedenken, dass das in §20 Abs1 Z7 EStG 1988 sowie in der Wortfolge "Z7 und" und den nachfolgenden vier Sätzen in §12 Abs1 Z8 KStG 1988 (iVm §124b Z253 litb EStG 1988) idF des AbgÄG 2014 normierte Abzugsverbot von Entgelten für Arbeits- oder Werkleistungen, soweit sie den Betrag von € 500.000,- pro Person und Wirtschaftsjahr übersteigen, gegen den Gleichheitsgrundsatz verstößt.

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

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

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

Entgegen der Auffassung des Bundesfinanzgerichts geht es bei der verfassungsrechtlichen Beurteilung der angefochtenen Bestimmungen nicht um Fragen der "Systemkohärenz" oder "Systemgerechtigkeit".

Ausgehend von der vom Gesetzgeber beabsichtigten, im öffentlichen Interesse liegenden Verhaltenslenkung, die Einkommensschere zwischen Führungskräften und anderen Dienstnehmern eines Unternehmens zu verringern, müssen Sachaufwand und Personalaufwand im Rahmen der

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

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

Der VfGH hat auch gegen die Grenze der Abzugsfähigkeit aus gleichheitsrechtlicher Sicht keine Bedenken. Der Gesetzgeber hat bei der Festsetzung der Höhe, ab der ein Entgelt vom Abzugsverbot erfasst wird, einen weiten rechtspolitischen Gestaltungsspielraum. Der VfGH kann - auch in Hinblick auf die von der Bundesregierung genannten Studien über das durchschnittliche Gehalt von Führungskräften sowie über das Einkommensgefälle zwischen Führungskräften und sonstigen Dienstnehmern eines Unternehmens in Österreich und international - nicht erkennen, dass der Gesetzgeber diesen weiten rechtspolitischen Spielraum bei der Festlegung der Höhe überschritten hat.

### **European Case Law Identifier**

ECLI:AT:VFGH:2014:G136.2014