

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die RichterIn in der Beschwerdesache Beschwerdeführerin, vertreten durch die WTH, gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 02.07.2014, betreffend die Festsetzung der Vorauszahlung der Körperschaftsteuer 2014 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Die gegenständliche Beschwerde richtet sich gegen den Vorauszahlungsbescheid 2014 des Finanzamtes vom 2. Juli 2014.

Mit diesem Bescheid wurden die Vorauszahlungen der an Körperschaftsteuer 2014 mit 8.240.000 Euro angesetzt.

Gegen diese Festsetzung brachte die Beschwerdeführerin (=Bf.) Beschwerde ein.

Nach Ansicht der Bf. sei die Vorauszahlung an Körperschaftsteuer 2014 (=Köst-Vz) zu hoch, weshalb der angefochtene Bescheid aufzuheben sei.

Die KöSt-Vz 2014 sei mit 8.000.000 Euro festzusetzen.

Die Erhöhung der Vorauszahlung um 240.000 Euro sei die Folge der Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Gehältern auf 500.000 Euro durch eine Gesetzesänderung.

Die Bf. brachte dazu vor:

Die Bf. habe in der Vergangenheit, so auch im Wirtschaftsjahr 2014 Dienstnehmer mit einem Jahresgehalt über 500.000 Euro beschäftigt.

Nach den Bestimmungen des § 26c Z 50 KStG iVm § 12 Abs. 1 Z 8 KStG sowie § 20 Abs. 1 Z 7 EStG und § 124b Z 253 EStG, jeweils in der Fassung des BGBl I 2014/13, waren die Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für das Jahr 2014 von bisher 8.000.000 Euro um 240.000 Euro auf € 8.240.000 Euro zu erhöhen und erfolgte dies mit dem angefochtenen Bescheid vom 02.07.2014.

Bei der Anpassung der Köst-Vz wurde infolge der oa. Gesetzesänderung der Lohnaufwand pro Arbeitnehmer, soweit dieser mehr als 500.000 Euro betrug, gekürzt.

Die Erhöhung der Vorauszahlungen ging danach auf die mit BGBl I 2014/13 neu eingeführte Begrenzung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Gehaltszahlungen gemäß § 12 Abs. 1 Z 8 KStG bzw § 20 Abs. 1 Z 7 EStG zurück.

Nach Ansicht der Bf. seien die im Beschwerdefall anzuwendenden Bestimmungen der § 12 Abs. 1 Z 8 KStG sowie § 20 Abs. 1 Z 7 EStG idF BGBl I 2014/13 *verfassungswidrig*.

Der Bescheid, gegen den sich die gegenständliche Beschwerde richtet, wurde auf Basis des § 26c Z 50 KStG iVm § 12 Abs. 1 Z 8 KStG sowie § 20 Abs. 1 Z 7 EStG und § 124b Z 253 EStG idF des BGBl I 2014/13 erlassen.

Nach Ansicht der Bf. seien diese gesetzlichen Bestimmungen aus folgenden Gründen *verfassungswidrig*.

Der gesetzliche Verlust der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Gehaltszahlungen über 500.000 Euro pro Person und Wirtschaftsjahr verletze die Bf. in folgenden verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten:

- 1)
Recht auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz
- 2)
Recht auf Unverletzlichkeit des Eigentums
- 3)
Recht auf Freiheit der Erwerbsbetätigung

ad a)

Recht auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz

Durch die Erhöhung der Körperschaftsteuerlast greife der Gesetzgeber einerseits in das verfassungsgesetzlich gewährleistete Recht der Bf. auf Unverletzlichkeit des Eigentums ein, andererseits verletze er Rechtspositionen, auf die die Bf. vertrauen durfte.

Deshalb entsprechen diese Bestimmungen nicht dem verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz.

Diese Neuregelung durchbreche ohne sachliche Rechtfertigung die im Steuerrecht anerkannten Prinzipien der Leistungsfähigkeitsprinzip und des objektiven Nettoprinzip. Durch diese Gleichheitswidrigkeit werde die Bf. unmittelbar durch das Gesetz in ihren Rechten verletzt. Der Eingriff in die Rechtssphäre der Bf. sei daher unstrittig.

aa) Verfassungsrechtlicher Vertrauensschutz

Der VfGH betone in ständiger Rechtsprechung, dass der Gesetzgeber durch den verfassungsgesetzlich gewährleistenden Gleichheitssatz gehalten sei, dem

Vertrauensschutz bei seinen Regelungen Beachtung zu schenken. Zwar bleibe es dem Gesetzgeber aufgrund des ihm zukommenden rechtspolitischen Gestaltungsspielraums unbenommen, eine einmal geschaffene Rechtsposition auch zu Lasten des Betroffenen zu verändern, doch muss dann dem Betroffenen zur Vermeidung unsachlicher Ergebnisse die Gelegenheit gegeben werden, sich rechtzeitig auf die neue Rechtslage einzustellen, wenn besondere Umstände vorliegen.

Der für die Beurteilung des *vorliegenden Falles* maßgebende Gesetzgebungsakt sei das Abgabenänderungsgesetz 2014, das am 28. Februar 2014 im Bundesgesetzblatt kundgemacht und am darauffolgenden Tag, nämlich am 1. März 2014 in Kraft getreten sei.

Für die Bf. habe somit keine Gelegenheit bestanden, sich rechtzeitig auf die neue Rechtslage einzustellen.

bb) Unsachlichkeit der Regelung

Der VfGH betone in ständiger Rechtsprechung, dass es dem Gesetzgeber durch das Gleichheitsgebot nicht verwehrt sei, innerhalb eines von ihm geschaffenen Ordnungssystems einzelne Tatbestände auf eine nicht systemgemäße Art zu regeln, wenn sachliche Gründe dies rechtfertigen. Es komme darauf an, ob die in der Ausnahmeregelung liegende Differenzierung sachlich begründbar ist (zB VfSlg 11.368/1987, 16. 754/2002).

Solch eine Systemdurchbrechung liege hier vor. Sachliche Rechtfertigung sei jedoch keine zu erkennen:

Solche im Einkommensteuerrecht liegende Systeme sehe der VfGH im Leistungsfähigkeitsprinzip und im objektiven Nettoprinzip.

Die gegenständliche Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Gehältern über 500.000 Euro weiche vom Leistungsfähigkeitsprinzip und vom objektiven Nettoprinzip ab.

Es seien keine anderen, außer rein fiskalische Gründe für diese Regelung erkennbar. Diese lieferten jedoch keine sachliche Rechtfertigung für die Durchbrechung eines Ordnungsprinzips (so VfSlg 11.368/1987).

Es sei auch nicht sachgerecht die Abzugsfähigkeit des Personalaufwandes, nicht aber die des Sachaufwandes zu begrenzen.

ad b)

Verletzung der Eigentumsgarantie (Art 1 1. Zusatzprotokoll zur EMRK, Art 5 StGG)

Mit der Begrenzung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Gehaltszahlungen mit 500.000 Euro erhöhe sich bezüglich dieser Dienstnehmer die Steuerlast des Dienstgebers. Damit greife der Gesetzgeber in das verfassungsgesetzlich gewährleistete Recht auf Unverletzlichkeit des Eigentums der Bf. (als Arbeitgeberin) ein (zB VfSlg 13.733/1994). Eine derartige Eigentumsbeschränkung sei verfassungsrechtlich nur zulässig,

wenn sie in Übereinstimmung mit dem allgemeinen Interesse erforderlich sei (zB VfSlg 17.071/2009). Da der VfGH die Prüfung des allgemeinen Interesses mit Sachlichkeitserwägungen verknüpfe, schließe die Unsachlichkeit eines Eingriffs in das Eigentumsrecht das Vorliegen eines allgemeinen Interesses aus.

Wie oben unter Punkt ausgeführt, bestünden für diesen gesetzlichen Eingriff außer fiskalischen Gründe keine öffentlichen Interessen, die diese Eigentumsbeschränkung rechtfertigen könnten. Insbesondere könnten die vom Gesetzgeber in den Gesetzesmaterialien angeführten Gründe diesen Eingriff nicht tragen.

Fiskalische Gründe stellten nach der Judikatur des VfGH nur dann eine sachliche Rechtfertigung für Änderungen der Rechtslage dar, wenn mit den Bestimmungen nicht bloß einer kleinen Personengruppe einseitig Belastungen auferlegt würden (VfSlg 15.739/2000). Die Gesetzesmaterialien gingen von etwa 1000 Personen aus, deren Jahresgehalt über 500.000 Euro liege.

Damit habe jedoch im Vergleich zur Gesamtbevölkerung Österreichs eine vernachlässigbar kleine Anzahl von Personen verstärkt zur Budgetsanierung beizutragen. Diese habe daher ein verfassungsrechtlich unzulässiges Sonderopfer darzubringen. Auch deshalb sei die Begrenzung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Gehaltszahlungen auf 500.000 Euro verfassungswidrig.

Die Begrenzung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Gehaltszahlungen mit 500.000 Euro liege daher weder im öffentlichen Interesse noch sei sie sachlich gerechtfertigt. Die Regelung greife daher in das der Bf. verfassungsgesetzlich gewährleistete Recht auf Unverletzlichkeit des Eigentums ein.

ad c)

Verletzung der verfassungsgesetzlich verbürgten Erwerbsfreiheit (Art 6 StGG)

Die Bf. sei in einem Bereich tätig, in denen Führungskräfte ein Jahreseinkommen von über 500.000 Euro beziehen. Das Gehalt dieser Führungskräfte sei marktgerecht. Diese Regelung zwingt nun die Bf., entweder höhere Aufwendungen zu tätigen, um weiterhin ein marktgerechtes Gehalt zu zahlen.

Dies schränke die Bf. unausweichlich in ihrer finanziellen Dispositionsfreiheit, die Kern der verfassungsrechtlich garantierten Erwerbsfreiheit ist, ein. Entscheide sich die Bf. jedoch dazu, die Entgelte ihrer Dienstnehmer soweit zu reduzieren, dass ihr - im Vergleich zur vorherigen Rechtslage - dasselbe finanzielle Kapital für wirtschaftliche Dispositionen zur Verfügung stehe, werde sie nicht jene Mitarbeiter an sich binden können, die ein Unternehmen ihres Zuschnitts benötige.

Auch diesbezüglich sei sie in ihrer Ausübung ihrer Erwerbstätigkeit beschränkt.

Nach ständiger Judikatur des VfGH seien jedoch gesetzliche Beschränkungen der Erwerbsfreiheit nur dann zulässig, wenn sie durch ein öffentliches Interesse geboten,

zur Zielerreichung geeignet, adäquat *und* auch sonst sachlich zu rechtfertigen seien (zB VfSlg 14.038/1995).

Da, wie ausgeführt die streitgegenständliche Regelung weder von einem öffentlichen Interesse getragen noch überhaupt sachlich rechtfertigbar sei, verletze sie auch die der Bf. verfassungsgesetzlich verbürgte Erwerbsfreiheit

Zusammenfassung:

Aus den oben dargestellten Gründen erachte die Bf. die Bestimmungen der § 12 Abs. 1 Z 8 KStG und § 20 Abs. 1 Z 7 EStG sowie § 26c Z 50 KStG iVm § 124b Z 253 EStG idF des BGBl I 2014/13, auf deren Basis der angefochtene Bescheid ergangen ist, im Ausmaß der Erhöhung um 240.000 Euro für verfassungswidrig.

Anträge

Es werde daher die Aufhebung des angefochtenen Bescheides und die Festsetzung der Vorauszahlungen für die Körperschaftsteuer 2014 in Höhe von **8.000.000 Euro** beantragt.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Die Beschwerde richtet sich gegen die Höhe der mit Bescheid vom 02.07.2014 erfolgten Festsetzung der Köst-Vz für 2014 und Folgejahre in Höhe von 8.240.000 Euro.

Die Bf. begehrt die Herabsetzung der Köst-Vz auf 8.000.000 Euro.

Die Köst-Vz sei auf Grund der BGBl. I 2014/13 neu eingeführten Begrenzung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Gehaltszahlungen gemäß § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988 iVm 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 um 240.000 Euro zu hoch erfolgt.

Die Bf. macht die Verfassungswidrigkeit dieser Bestimmungen sowie des § 26c Z 50 KStG (Übergangsregelung) iVm § 124b Z 253 EStG 1988 wegen Verstoßes gegen den Gleichheitssatz (Verletzung Vertrauensschutz, Unsachlichkeit der Regelung) wegen Verletzung der Eigentumsgarantie (Art. 1 1. Zusatzprotokoll zur EMRK, Art. 5 StGG) und der verfassungsgesetzlich verbürgten Erwerbsfreiheit (Art. 6 StGG) geltend.

Der Verfassungsgerichtshof (VfGH) hat mit Erkenntnis vom **9.12.2014, G 136/2014, G 166/2014, G 186/2014**, über drei Aufhebungsanträge des Bundesfinanzgerichtes (BFG), die sich gegen die mit AbgÄG 2014, BGBl. I 13/2014, angefügten Bestimmungen des

§ 20 Abs. 1 Z 7 und Z 8 EStG 1988 in Verbindung mit den jeweiligen (Inkrafttretens- und Übergangs-) Bestimmungen des § 124b Z 253 und Z 254 EStG 1988 sowie gegen den auf § 20 Abs. 1 EStG verweisenden § 12 Abs. 1 Z 8 (iVm § 26c Z 50) KStG 1988 richteten, entschieden.

Im Gesetzesprüfungsverfahren kam der VfGH zum Schluss, dass die Abzugsbeschränkung in § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 für hohe Gehälter trotz Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips dem Grunde nach durch den der Regelung immanenten Lenkungseffekt sachlich gerechtfertigt ist und dass auch der Höhe nach mit der 500.000 Euro-Grenze eine angemessene Beschränkung eingeführt wurde.

Der VfGH vertritt die Auffassung, dass die Verringerung des Einkommensgefälles in Unternehmen zwischen den Führungskräften und den übrigen Dienstnehmern dem Grunde nach ein und gesellschafts- und sozialpolitisches Ziel sei, das im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers liege und einen Eingriff in das objektive Nettoprinzip rechtfertige.

Die durch den Steuergesetzgeber getroffenen Maßnahmen zur beabsichtigten Verhaltenslenkung von Unternehmen stellten nach Ansicht des VfGH den gelinderen Eingriff dar als die unmittelbare Beschränkungen der Vertragsfreiheit für die Unternehmen mit sich bringen würden. Der VfGH kann auch nicht erkennen, dass die in den angefochtenen Bestimmungen vorgesehenen Regelungen über das Abzugsverbot von vornherein ungeeignet sind, dieses Ziel zu erreichen.

Darüber hinaus ist der VfGH der Ansicht, dass bei beiden neu eingeführten Abzugsverboten der Vertrauensschutz nicht greift.

Der VfGH verneint einen absoluten verfassungsrechtlichen Schutz des objektiven Nettoprinzips. Das Steuerrecht kennt kein Sondergrundrecht auf Nettobesteuerung, oder allgemein: Auf Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Es ist vielmehr Sache des Gesetzgebers, ob und auf welche Weise er Regelungen vorsehen will, die diese allgemeinen Prinzipien beschränken. Dies gilt auch für steuerliche Abzugsverbote von Betriebsausgaben (vgl. *Staringer* in ÖStZ 4/2015, Art.-Nr. 111).

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

Den von der Bf. vorgebrachten verfassungsrechtlichen Bedenken erteilt der VfGH mit dem zitierten Erkenntnis eine Absage. Die Beschwerde war daher als unbegründet

abzuweisen (vgl. etwa auch BFG 28.1.2015, RV/1100417/2014, BFG 9.2.2015, RV/1100361/2014 mit Hinweisen auf weitere BFG-Entscheidungen).

Unzulässigkeit der (ordentlichen) Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Der VfGH hat die Beschränkung der Abzugsfähigkeit von ab 1.3.2014 ausbezahlten, den Betrag von 500.000 Euro (pro Person und Wirtschaftsjahr) übersteigenden Gehältern (§ 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988 iVm. § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 idF. AbgÄG 2014, BGBl. I 13/2014) sowie die unterschiedliche Anwendung des Abzugsverbots in § 20 Abs. 1 Z 7 EStG im Rahmen der Steuervorauszahlungen (§ 124b Z 253 lit. b EStG iVm § 26c Z 50 zweiter Satz KStG) und der Veranlagung als sachlich gerechtfertigt beurteilt (vgl. VfGH 9.12.2014, G 136/2014, G 166/2014, G 186/2014).

Das Bundesfinanzgericht folgt im gegenständlichen Erkenntnis dem zitierten Judikat des VfGH.

Die von der Bf. behauptete Verfassungswidrigkeit der anzuwendenden gesetzlichen Bestimmungen wurde vom VfGH klar verneint.

Es liegt folglich keine zu lösende Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Die des Art. 133 Abs. 4 B-VG sind daher nicht erfüllt, weshalb eine Revision gegen dieses Erkenntnis unzulässig ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 15. April 2015