

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache der Bf., Wien, vertreten durch BINDER GRÖSSWANG Rechtsanwälte GmbH, Sterngasse 13, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 03.06.2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 21.05.2014 betreffend Körperschaftsteuervorauszahlungen für 2014 und Folgejahre zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt (FA) setzte mit dem Bescheid vom 21.05.2014 gegenüber der als Gruppenträgerin gemäß § 9 KStG 1988 fungierenden Beschwerdeführerin (Bf.) nach Durchführung eines entsprechenden Vorhalteverfahrens die Körperschaftsteuervorauszahlungen für 2014 und Folgejahre antragsgemäß mit 847.000 Euro fest.

Mit Schriftsatz vom 03.06.2014 erhob die Bf. durch ihre steuerliche Vertreterin gegen diesen Bescheid Beschwerde und beantragte, die Körperschaftsteuervorauszahlungen ohne die Anwendung der nachfolgenden - als verfassungswidrig anzusehenden - Bestimmungen auf 842.000 Euro zu reduzieren. Begründend verwies die Bf. darauf, dass das Gruppenmitglied K-AG Manager beschäftige, deren Gehälter die in § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 iVm § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988 idF AbgÄG 2014 verankerte Grenze von 500.000 Euro übersteige. Zudem seien vom Gruppenmitglied L-AG Abfertigungen bezahlt worden, sodass die Einschränkung des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 greife.

Über den Umweg der Gruppenbesteuerung sei die Bf. von diesen Abzugsverboten betroffen. Im Übrigen sei die Beschwerde, da die Bf. lediglich die Verfassungswidrigkeit von Gesetzen behaupte, möglichst rasch - ohne eine Beschwerdevorentscheidung zu erlassen - dem Bundesfinanzgericht (BFG) vorzulegen. Es bestehe die Absicht, wegen Gleichheitswidrigkeit der genannten Bestimmungen iSd Art. 7 Abs. 1 B-VG eine Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof (VfGH) zu erheben.

Das FA legte diese Beschwerde dem BFG mit Vorlagebericht vom 16.07.2014 vor.

Das BFG hat über diese Beschwerde erwogen:

Der VfGH hat sich im Erkenntnis vom 09.12.2014, G 136/2014, G 166/2014, G 186/2014, mit drei Gesetzesprüfungsanträgen des BFG nach Art. 140 Abs. 1 Z 1 lit. a B-VG betreffend die beschwerdegegenständlichen gesetzlichen Regelungen (§ 20 Abs. 1 Z 7 und 8 EStG 1988 iVm den jeweiligen Inkrafttretens- und Übergangsbestimmungen des § 124b Z 253 und 254 EStG 1988 sowie § 12 Abs. 1 Z 8 iVm § 26c Z 50 KStG 1988) auseinandergesetzt und im Wesentlichen ausgeführt, dass die vom BFG vorgetragenen verfassungsrechtlichen Bedenken unbegründet sind.

Im zu diesem Judikat veröffentlichten Rechtssatz ist die vom VfGH vertretene Rechtsansicht in komprimierter Form wie folgt festgehalten:

"... Die Anknüpfung des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 an § 67 Abs. 6 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 Abs. 1 Z 8 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 Abs. 1 Z 7 und Z 8 EStG 1988 iVm § 124b Z 253 und Z 254 EStG 1988 gegen den aus dem Gleichheitssatz erfließenden Vertrauenschutz 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 Vertrauenschutz verstossen. Hier greift der verfassungsrechtlich gewährleistete Vertrauenschutz 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 Abs. 1 Z 7 und Z 8 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 BFG, dass § 124b Z 253 lit. b EStG 1988 (iVm § 26c Z 50 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 Z 253 lit. b EStG 1988 nicht gelte, soweit die maßgebliche Einkommensteuerschuld unter Berücksichtigung eines nach § 188 BAO festgestellten Ergebnisses ermittelt wurde, für unbegründet.

Der VfGH stimmt dem BFG auch darin nicht zu, dass die in § 124b Z 253 lit. b EStG 1988 (iVm § 26c Z 50 zweiter Satz KStG 1988) vorgesehene, gänzliche und ausnahmslose Hinzurechnung der "nicht abzugsfähigen" Beträge (Bruttobezug gemäß § 25 EStG 1988, der den Betrag von 500.000 Euro 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 Z 253 lit. b EStG 1988 erfasst im Gegenteil nur jene klar abgegrenzte Gruppe der Abgabepflichtigen, für die das Abzugsverbot gilt. Im Übrigen ist die durch § 124b Z 253 lit. b EStG 1988 bewirkte - von der Bundesregierung so benannte - "Unschärfe" nicht unangemessen.

Der VfGH teilt auch nicht die Bedenken, dass das in § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 sowie in der Wortfolge "Z 7 und" und den nachfolgenden vier Sätzen in § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988 (iVm § 124b Z 253 lit. a EStG 1988) idF des AbgÄG 2014 normierte Abzugsverbot von Entgelten für Arbeits- oder Werkleistungen, soweit sie den Betrag von 500.000 Euro 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 Euro 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 entgegentreten, 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 BFG 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 entgegentreten, 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."

Im Sinne dieser Klarstellung durch den VfGH ist davon auszugehen, dass die von der Bf. vorgebrachte - und im Übrigen in keiner Weise konkretisierte - Gleichheits- bzw. Verfassungswidrigkeit der gegenständlichen gesetzlichen Bestimmungen nicht gegeben ist.

Mangels sonstiger Einwendungen der Bf. gegen den angefochtenen Bescheid vom 21.05.2014 ist demnach die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Zur Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist die Revision gegen ein Erkenntnis des BFG 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.

Da im gegenständlichen Fall ausschließlich verfassungsrechtliche Bedenken vorgebracht wurden, zu denen sich der VfGH in seinem oben ausführlich zitierten Erkenntnis vom 09.12.2014 geäußert hat, dem wiederum das BFG in diesem Erkenntnis gefolgt ist, liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nach Art. 133 Abs. 4 B-VG unzulässig.

Wien, am 3. März 2015