

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter des Bundesfinanzgerichts in der Beschwerdesache Bf_GmbH, Adresse_1 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 08.05.2014, betreffend Körperschaftsteuervorauszahlungen 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) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahren vor dem Finanzamt (FA)

1 Allgemeines

Die Beschwerdeführerin (Bf) ist eine GmbH, deren Haupttätigkeit in der Verwaltung und Führung von Unternehmen und Betrieben besteht. Die Bf ist Gruppenträgerin in einer Unternehmensgruppe gemäß § 9 KStG 1988 mit zwei unten näher bezeichneten Gesellschaften mit beschränkter Haftung als Gruppenmitglieder.

1.1 Mit Erstbescheid vom 9. Jänner 2014 setzte das FA die Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für das Jahr 2014 und Folgejahre mit 1.649.222,00 € fest.

Als Begründung führte es an:

"Die für die Festsetzung der Vorauszahlungen maßgebliche Veranlagung betrifft das Jahr 2012. Gemäß §§ 24 Abs 3 KStG 1988 iVm 45 Abs 1 EStG 1988 wurde daher die maßgebliche Abgabenschuld in Höhe von 1.513.048,00 € um 9,00 % erhöht."

1.2 Mit Bescheid vom 8. Mai 2014 setzte das FA die Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für das Jahr 2014 und Folgejahre mit 1.891.447,00 € fest.

Als Begründung führte es an:

Gemäß § 124b Z 253 lit b EStG 1988 in Verbindung mit § 26 c Z 50 KStG 1988 ist für die Festsetzung von Vorauszahlungen für das Jahr 2014 und die Folgejahre vorgesehen:

Wurde die für die Festsetzung von Vorauszahlungen maßgebliche Steuerschuld unter Berücksichtigung des Ergebnisses eines vor dem 1. Jänner 2014 endenden Regelwirtschaftsjahrs ermittelt und dabei für einen Arbeitnehmer oder einen ehemaligen Arbeitnehmer in einem oder mehreren Lohnzetteln ausgewiesene Bruttobezüge gemäß § 25 EStG 1988 (ohne Bezüge gemäß § 26 EStG 1988 und ohne Bezüge gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988) in einer Höhe berücksichtigt, die den Betrag von 500.000 übersteigen, ist bei Festsetzung von Vorauszahlungen das für die Ermittlung der Steuerschuld zu berücksichtigende Ergebnis um den 500.000 übersteigenden Betrag zu erhöhen.

Im Regelwirtschaftsjahr eines Gruppenmitgliedes, das dem letztveranlagten Jahr des Gruppenträgers zuzurechnen ist, wurde für 2 (Anzahl) Arbeitnehmer ein Lohnaufwand berücksichtigt, der den Betrag von 500.000 (Kennzahl 210 des Lohnzettels) übersteigt. Die Vorauszahlungen für 2014 waren daher neu festzusetzen.

Dabei wurde der Lohnaufwand nur im Umfang von 500.000 pro Arbeitnehmer berücksichtigt.

Bei den Gruppenmitgliedern mit der St.Nr xxx/yyyy und xxx/yyyy_1 erfolgte zuletzt die Veranlagung 2012. Für das Veranlagungsjahr wurde jeweils ein Arbeitnehmer (SV.Nr. 1234_123456_1 bzw. 1234_123456_2) beschäftigt, dessen Bezug in der KZ 210 über 500.000,- lag.

Der auf Basis der Veranlagung 2012 ergangene VZ-Bescheid ist abzuändern.

| | |
|-----------------------------------|-------------|
| VZ bisher | 1.649.222,- |
| übersteigende Gehälter: 968.900,- | |
| davon 25% KöSt | 242.225,- |
| VZ neu | 1.891.447,- |

1.3 Nach verlängerter Rechtsmittelfrist erhab die steuerliche Vertreterin mit Schriftsatz vom 12. Juni 2014 fristgerecht **Beschwerde**.

Diese richtet sich gegen die Festsetzung des Vorauszahlungsbescheides 2014 vom 8. Mai 2014 in Höhe von 1.891.447,00 €, insbesondere gegen die Erhöhung um 242.225,00 €, die in Anwendung der Bestimmungen § 12 Abs 1 Z 8 EStG 1988 (wohl richtig KStG 1988; Anm) iVm § 20 Abs 1 Z 7 KStG 1988 (wohl richtig EStG 1988; Anm) und § 124b Z 253 lit b EStG 1988 erfolgte. Durch die angeführten Bestimmungen werde ein erheblicher Eingriff in die Organisationsfreiheit von Unternehmen vorgenommen und in die bestehende vertragliche Ausgewogenheitsüberlegung von Unternehmer und Dienstnehmer eingegriffen. Die Regelung verstöße gegen das im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht zu beachtende Leistungsfähigkeitsprinzip bzw das objektive Nettoprinzip und sei daher verfassungswidrig, da keinerlei sachliche Begründung und Rechtfertigung erkennbar sei, tatsächlich erwachsene Kosten vom Abzug für die Steuerbemessungsgrundlage auszuschließen und der Grundsatz der steuerlichen Neutralität der Gewinnermittlung ohne sachliche Begründung nicht beachtet werde

(Verletzung des Gleichheitsrechts gem Art 7 Abs 1 B-VG im Recht aller Staatsbürger auf Gleichheit vor dem Gesetz).

Da diese Maßnahme schlicht ungeeignet sei, das Ziel zu erreichen, da der Normunterworfene sein Verhalten – auch aufgrund der Zwänge eines auf Konkurrenz basierenden Wirtschaftssystems - gar nicht ändern könne, sei die Bestimmung unsachlich und verfassungswidrig.

Außerdem seien die Gesellschaften auf die Tätigkeit entsprechender Geschäftsführer angewiesen und wurden mit den beiden Geschäftsführern rechtlich verbindliche Dienstverträge abgeschlossen. Eine Verhaltensänderung ohne Vertragsbruch seitens des Dienstgebers sei daher gar nicht möglich. Der angefochtene Bescheid sei daher in Höhe von 242.225,00 € in Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes erlassen worden.

1.4 Das FA legte die Beschwerde ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung dem Bundesfinanzgericht (BFG) zur Entscheidung vor.

II. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

1 Entscheidungswesentlicher Sachverhalt

Der oben im Punkt "*I. Verfahren vor dem Finanzamt*" dargestellte Sachverhalt wird dem gegenständlichen Erkenntnis zu Grunde gelegt.

2 Beweiswürdigung

Der oben genannte Sachverhalt ergibt sich vollständig und widerspruchsfrei aus der Aktenlage und wird von der Beschwerde nicht bestritten.

Die Bf macht ausschließlich und ausdrücklich nur die Verfassungswidrigkeit des mit AbgÄG 2014 eingeführten § 12 Abs 1 Z 8 KStG 1988 iVm § 20 Abs 1 Z 7 EStG 1988, auf den die hier angefochtene Bestimmung verweise, beide idF AbgÄG 2014, BGBl I 13/2014 geltend. Die Bf weist auf die Verletzung des Leistungsfähigkeitsprinzips sowie des objektiven Nettoprinzips hin. Außerdem sei der Grundsatz der steuerlichen Neutralität der Gewinnermittlung ohne sachliche Begründung nicht beachtet worden (Verletzung des Gleichheitsrechtes gemäß Art 7 Abs 1B-VG).

3 Rechtslage

Gemäß § 12 Abs 1 Z 8 KStG 1988 idF AbgÄG 2014, BGBl. I 13/2014, dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

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 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 Einkommensteuergesetzes 1988 ist in diesen Fällen nicht anzuwenden.

Nach der in § 12 des KStG zitierten Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988, idF AbgÄG 2014, BGBl. I 13/2014, dürfen bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

"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 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:

- 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 Aufwandstragung 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."*

§ 124b Z 253 lit b EStG 1988, der eine von § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 abweichende – vereinfachende – Regelung der Nichtabzugsfähigkeit (bloß) der 500.000,00 € übersteigenden Bruttobezüge gemäß § 25 EStG 1988 vorsieht, trifft eine nur für Vorauszahlungen ab dem Jahr 2014 anwendbare Regelung, soweit diese Vorauszahlungen (nicht auf § 45 Abs 4 EStG 1988, sondern) gemäß § 45 Abs 1 EStG 1988 auf der Grundlage des zuletzt veranlagten Jahres beruhen. Für die Veranlagung für das Jahr 2014 (und danach) ist somit in jedem Fall – das heißt ungeachtet der Tatsache, ob die Steuervorauszahlung gemäß § 45 Abs 1 oder § 45 Abs 4 EStG 1988 festgesetzt wurde – § 20 Abs 1 Z 7 EStG 1988 anwendbar.

4 Judikatur

Der Verfassungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 9.12.2014, G 136/2014, G 166/2014, G 186/2014, über drei Aufhebungsanträge des BFG, die sich gegen die mit AbgÄG 2014, BGBl I 2014/13, angefügten Bestimmungen des § 20 Abs 1 Z 7 und 8 EStG 1988 (betrifft die Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen und Ausgaben für freiwillige Abfertigungen und Abfindungen iSd § 67 Abs 6 EStG, insoweit die Bezüge beim Empfänger nicht mehr mit dem begünstigten Steuersatz von 6 % zu versteuern sind) in Verbindung mit den jeweiligen (Inkrafttretens- und Übergangs-) Bestimmungen des § 124b Z 253 und 254 EStG 1988 sowie gegen § 12 Abs 1 Z 8 KStG 1988 (iVm § 26c Z 50 KStG) idF AbgÄG 2014, BGBl. I 2014/13, richteten, entschieden, dass die Bedenken gegen die angefochtenen Regelungen des EStG 1988 und des KStG 1988 unbegründet sind.

5 Erwägungen

Im Gesetzesprüfungsverfahren konnte die Bundesregierung den VfGH davon überzeugen, dass die Abzugsbeschränkung für hohe Gehälter in § 20 Abs 1 Z 7 EStG 1988, auf den § 12 Abs 1 Z 8 KStG 1988 verweist, **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. Wenn der Gesetzgeber mit diesen Bestimmungen die Einkommensschere zwischen Führungskräften und anderen Dienstnehmern eines Unternehmens verringern wolle, sei das eine zulässige, im öffentlichen Interesse liegende Verhaltenslenkung.

Ebenso wenig ist in den Unterschieden in der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Abfertigungen der Mitglieder des Vorstands einer AG einerseits und der Geschäftsführer einer GmbH andererseits (vgl § 20 Abs 1 Z 8 iVm § 67 Abs 6 EStG) eine Verfassungswidrigkeit zu erblicken. Nach Ansicht des VfGH greift bei beiden neu eingeführten Abzugsverboten der Vertrauensschutz nicht.

Der VfGH hält außerdem die unterschiedliche Anwendung des Abzugsverbots in § 20 Abs 1 Z 7 EStG 1988 idF BGBI I 2014/13 im Rahmen der Steuervorauszahlung und der Veranlagung für nicht unsachlich.

Verworfen wurden auch die Bedenken des BFG, dass § 124b Z 253 lit b EStG (iVm § 26c Z 50 zweiter Satz KStG) gleichheitswidrig sei, weil

1. die Pauschalberechnung die Berücksichtigung eines abweichenden Wirtschaftsjahres im Vorauszahlungskalenderjahr unberücksichtigt lasse,
2. das Abzugsverbot nicht für Zahlungen für Werkleistungen, die von Dienstnehmern vergleichbar organisatorisch eingegliederter Personen erbracht würden, und für Vergütungen für Überlassungen gelte und
3. 124b Z 253 lit. b EStG nicht gelte, soweit die maßgebliche Einkommensteuerschuld unter Berücksichtigung eines nach § 188 BAO festgestellten Ergebnisses (Personengesellschaft mit vorgelagertem Feststellungsverfahren) ermittelt worden sei.

Der Verfassungsgerichtshof kann auch 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 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).

Obwohl das BFG das Abzugsverbot gemäß § 12 Abs 1 Z 8 KStG und § 20 Abs 1 Z 7 iVm § 124b Z 253 lit a EStG nur dem Grunde und nicht der Höhe nach bekämpft hat, hält der VfGH fest, dass er auch gegen die Grenze der Abzugsfähigkeit **aus gleichheitsrechtlicher Sicht keine Bedenken** hat. Der Gesetzgeber hat bei der

Festsetzung der Höhe, ab der ein Entgelt vom Abzugsverbot erfasst wird, einen weiten rechtspolitischen Gestaltungsspielraum. Auch in Hinblick auf die von der Bundesregierung genannten Studien über das durchschnittliche Gehalt von Führungskräften und über das Einkommensgefälle zwischen Führungskräften und sonstigen Dienstnehmern eines Unternehmens in Österreich und international kann der VfGH nicht erkennen, dass der Gesetzeber diesen weiten rechtspolitischen Spielraum bei der Festlegung der Höhe überschritten hat. Nach Auffassung des VfGH sind somit die von der Beschwerde gegen die angefochtenen Bestimmungen vorgetragenen gleichheitsrechtlichen Bedenken unbegründet.

Da der VfGH § 20 Abs 1 Z 7 EStG 1988, auf den § 12 Abs 1 Z 8 KStG idF BGBI I 13/2014, deren Verfassungswidrigkeit die steuerliche Vertreterin der Bf in der Beschwerde behauptet, verweist, als **verfassungskonform** beurteilt hat, liegt die von der steuerlichen Vertreterin behauptete Rechtswidrigkeit des in Beschwerde gezogenen Körperschaftsteuer Vorauszahlungsbescheides 2014 nicht vor und war daher die Beschwerde, in der ausschließlich die Verfassungswidrigkeit zum Beschwerdegrund erhoben wurde, als unbegründet abzuweisen.

Dass die angefochtenen Regelungen aus anderen Gründen verfassungswidrig sein könnten, wurde in der Beschwerde nicht behauptet und ist auch für das Gericht nicht erkennbar.

6 Keine Zulässigkeit einer (ordentlichen) Revision

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klarenden Fragen entscheidungserheblich sind, sind sie durch die im gegenständlichen Erkenntnis angeführte Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes ausreichend geklärt bzw. ergeben sich unmittelbar aus dem Gesetz. 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, jeweils idF. AbgÄG 2014, BGBI. I 13/2014) als verfassungskonform beurteilt (VfGH 9.12.2014, G 136/2014, G 166/2014, G 186/2014). Das Bundesfinanzgericht ist im Erkenntnis dieser Judikatur gefolgt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 12. März 2015