

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache A, Adresse, vertreten durch LeitnerLeitner GmbH, Ottensheimer Str 32, 4040 Linz gegen den Bescheid des Finanzamtes B vom 13.08.2014 betreffend Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für 2014 und Folgejahre, zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für 2014 und Folgejahre werden mit 282.250 € festgesetzt.

Die Fälligkeit des mit diesem Erkenntnis festgesetzten Mehrbetrages der Abgabe ist aus der Buchungsmittelung zu ersehen.

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

## Entscheidungsgründe

Beschwerdeführerin (Bf) ist die Firma A. Mit Vorauszahlungsbescheid 2014 vom 13.08.2014 wurden die Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für 2014 und Folgejahre in Höhe von 216.402 € festgesetzt. In der Begründung wurde darauf hingewiesen, dass die für die Festsetzung der Vorauszahlungen maßgebliche Veranlagung das Jahr 2013 betreffe und dass gemäß § 24 Abs 3 KStG 1988 iVm § 45 Abs 1 EStG 1988 daher die maßgebliche Abgabenschuld in Höhe von 208.079 € um 4 % erhöht worden sei.

Mit Schriftsatz vom 21.08.2014 erhob die Bf Beschwerde gegen den Körperschaftsteuervorauszahlungsbescheid vom 13.08.2014 und beantragte die Festsetzung der Körperschaftsteuervorauszahlungen für 2014 und Folgejahre iSd § 45 Abs 4 EStG in Höhe von 282.250 €. Begründend führte die Bf aus, dass der Vorauszahlungsbescheid 2014 vom 13.08.2014 für die Festsetzung der Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer die Veranlagung 2013 als Basis herangezogen habe. Gemäß §§ 24 Abs 3 KStG iVm 45 Abs 1 EStG sei die maßgebliche Abgabenschuld in Höhe von 208.079 € um 4 %

erhöht worden. Die Vorauszahlung an Körperschaftsteuer für 2014 und Folgejahre sei somit in Höhe von 216.402 € festgesetzt worden. Mit Abgabenänderungsgesetz 2014 sei ab 01.03.2014 die Nichtabzugsfähigkeit von Managergehältern über 500.000 € eingeführt worden (§ 12 Abs 1 Z 8 KStG). Diese nichtabzugsfähigen Aufwendungen seien im Vorauszahlungsbescheid 2014 nicht berücksichtigt worden. Das voraussichtliche Jahresergebnis vor Steuern 2014 belaufe sich auf 340.000 € (Hochrechnung Ergebnis 5/2014). Unter Berücksichtigung der steuerlichen Mehr-Weniger-Rechnung in der Höhe von 789.000 € (davon Aufwendungen in der Höhe von 736.000 € iSd § 12 Abs 1 Z 8 iVm § 20 Abs 1 Z 7 EStG) beliefen sich die Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2014 auf 1.129.000 €, die sich daraus ergebende Körperschaftsteuer somit auf 282.250 €. Die Bf beantragte die Festsetzung der Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für 2014 und Folgejahre mit 282.250 €.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 02.09.2014 wurden die Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für 2014 und Folgejahre in Höhe von 282.250 € festgesetzt.

Im Vorlageantrag vom 04.09.2014 beantragte die Bf, den nichtabzugsfähigen Teil des Managergehaltes aus verfassungsrechtlichen Gründen als steuerlich abzugsfähige Betriebsausgabe zu qualifizieren, die Neufestsetzung der Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für 2014 und Folgejahre in Höhe von 98.250 € und die Aufhebung der verfassungswidrigen Bestimmungen § 12 Abs 1 Z 8 KStG iVm § 20 Abs 1 Z 7 EStG.

Inhaltlich führte die Bf in der Beschwerde zur behaupteten Verfassungswidrigkeit aus, dass § 20 Abs 1 Z 7 und 8 EStG 1988 iVm § 12 Abs 1 Z 8 KStG 1988 in der Fassung des AbgÄG 2014 (BGBI 13/2014) den Gleichheitsgrundsatz (Art 7 Abs 1 B-VG), die Eigentumsgarantie (Art 1, 1. Zusatzprotokoll zur EMRK bzw Art 5 StGG) und die verfassungsgesetzlich gewährleistete Erwerbsfreiheit (Art 6 StGG) verletze.

Mit Vorhalt vom 18.11.2014 wurde die Bf ersucht, die Berechnung der Festsetzung der Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für 2014 und Folgejahre in der beantragten Höhe von 98.250 € zu übermitteln, jene Unterlagen vorzulegen, die der Berechnung der Festsetzung der Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für 2014 und Folgejahre zu Grunde gelegt wurden, die Berechnung der nicht abzugsfähigen Managergehälter in Höhe von 736.000 € nachzureichen und die Höhe der Managergehälter belegmäßig nachzuweisen.

Mit Schriftsatz vom 02.12.2014 übermittelte die Bf unter anderem die Berechnung der Körperschaftsteuervorauszahlungen 2014 und Folgejahre an Hand folgender Tabelle:

Hochrechnung Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2014		
	Beschwerdevorentscheidung 02.09.2014	Vorlageantrag 04.09.2014

Voraussichtliches Jahresergebnis vor Steuern (Hochrechnung)	340.000 €	340.000 €
Steuerliche Mehr-Weniger-Rechnung:		
Körperschaftsteuer	0 €	0 €
Bewirtungsaufwendungen 50 % von EUR	8.000 €	8.000 €
PKW Leasing – Aktivpostenberechnung/ Luxustangente	18.000 €	18.000 €
Rückstellungen Abfertigung Mitarbeiter auf Vorsorgekasse übertragen	-5.000 €	-5.000 €
Pensionsrückstellung	55.000 €	55.000 €
Abschreibung iSd § 12 Abs 3 Z 2 KStG (Verteilung auf 7 Jahre)	-24.000 €	-24.000 €
Strafen	1.000 €	1.000 €
Managergehälter iSd § 12 Abs 1 Z 8 KStG	736.000 €	0 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2014	1.129.000 €	393.000 €
Steuersatz 25 % Körperschaftsteuer	282.250 €	98.250 €

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Folgender Sachverhalt wird dem Erkenntnis zu Grunde gelegt:

Das voraussichtliche Jahresergebnis vor Steuern 2014 beläuft sich laut Hochrechnung (Ergebnis 5/2014) auf 340.000 €. In den Hinzurechnungen laut voraussichtlicher steuerlicher Mehr-Weniger-Rechnung in Höhe von 789.000 € sind voraussichtliche Aufwendungen iSd § 12 Abs 1 Z 8 iVm § 20 Abs 1 Z 7 EStG (Managergehälter) in Höhe von 736.000 € enthalten. Die voraussichtlichen Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2014 betragen 1.129.000 €.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus der Hochrechnung 2014 des voraussichtlichen Jahresergebnisses vor Steuern (EGT Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit), der Hochrechnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2014, der Kalkulation nicht abzugsfähiger Managergehälter (Basis Hochrechnung zum 31.12.2014),

der Lohn/Gehaltsabrechnung September 2014 des Geschäftsführers der Bf und der folgenden Beweiswürdigung:

Als Grundlage für die Berechnung des unternehmensrechtlichen Ergebnisses vor Steuern wurde jenes der Bf zum 31.05.2014 herangezogen und auf den 31.12.2014 hochgerechnet. Das mit einen Betrag von 341.392,69 € hochgerechnete unternehmensrechtliche Ergebnis vor Steuern wurde für die weiteren Berechnungen kaufmännisch auf 340.000 € abgerundet. Bei der Berechnung der nicht abzugängigen Managergehälter in Höhe von 736.000 € wurde neben dem Bruttogehalt in Höhe von 366.298,80 €, eine Prämie in der Höhe von 690.000 € und eine Dotation der Abfertigungsrückstellung in Höhe von 180.000 € in Ansatz gebracht und davon das abzugängige Managergehalt iSd § 12 Abs 1 Z 8 KStG in Höhe von 500.000 € abgezogen. Der sich dabei ergebende Betrag von 736.000 € wurde im Rahmen der steuerlichen Mehr-Weniger-Rechnung als nicht abzugängiger Teil der Managergehälter - neben den restlichen Hinzurechnungen in Höhe von 53.000 € - dem voraussichtlichen Jahresergebnis vor Steuern in Höhe von 340.000 € hinzugerechnet und somit die voraussichtlichen Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2014 in Höhe von 1.129.000 € ermittelt:

voraussichtliches Jahresergebnis vor Steuern (Hochrechnung)		340.000 €
Managergehälter iSd § 12 Abs 1 Z 8 KStG	736.000 €	
restliche Hinzurechnungen laut steuerlicher Mehr-Weniger-Rechnung	53.000 €	789.000 €
voraussichtliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2014		1.129.000 €

Im Hinblick darauf, dass sich die von der Bf vorgelegte Hochrechnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2014 ausführlich und nachvollziehbar darstellt, werden die solcherart ermittelten voraussichtlichen Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 1.129.000 € als Bemessungsgrundlage für die Festsetzung der Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für 2014 und Folgejahre herangezogen.

Der festgestellte Sachverhalt ist in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

Gemäß § 12 Abs 1 Z 8 KStG 1988 idF BGBI I 2014/13 (AbgÄG 2014) dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen nach § 20 Abs 1 Z 7 und Z 8 EStG 1988 nicht abgezogen werden.

§ 20 Abs 1 EStG 1988 idF BGBI I 2014/13 (AbgÄG 2014) dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

(. . .)

7. Aufwendungen oder Ausgaben für das Entgelt für Arbeits- oder Werkleistungen, soweit es den Betrag von 500.000 Euro pro Person und Wirtschaftsjahr übersteigt. (. . .)

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

Gemäß § 24 Abs 3 Z 1 KStG 1988 sind die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988 über die Veranlagung und Entrichtung der Körperschaftsteuer sinngemäß anzuwenden.

§ 45 Abs 3 EStG 1988 lautet:

*"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 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."*

Gemäß § 45 Abs 4 EStG 1988 kann das Finanzamt die Vorauszahlung der Steuer anpassen, die sich für das laufende Kalenderjahr voraussichtlich ergeben wird. Dabei ist Abs 3 anzuwenden. ( . . . )

Der Verfassungsgerichtshof hat sich in seinem Erkenntnis vom 09.12.2014 (G 136/2014, G 166/2014, G 186/2014) mit drei Gesetzesprüfungsanträgen des Bundesfinanzgerichtes auseinandergesetzt. In dem genannten Erkenntnis sind unter anderem Ausführungen enthalten, die auf die in der gegenständlichen Beschwerdesache getätigten verfassungsrechtlichen Bedenken anwendbar sind:

Unter Punkt 2.1. der Beschwerde (Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz) führt die Bf im Wesentlichen aus, dass einerseits die übereilte Einführung des teilweisen Abzugsverbotes für Managergehälter den verfassungsrechtlichen Vertrauensschutz verletze und andererseits die Regelung gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip und das objektive Nettoprinzip verstöße, was wiederum die Unsachlichkeit der Bestimmung bewirke.

Unter Punkt 2.2. der Beschwerde (Verletzung der Eigentumsgarantie) führt die Bf im Wesentlichen aus, dass mit der teilweisen Nichtabzugsfähigkeit von Managergehältern in das verfassungsrechtlich gewährleistete Recht auf die Unverletzlichkeit des Eigentums eingegriffen werde. Dies sei nur zulässig, wenn dafür ein allgemeines Interesse vorläge. Ausschließlich fiskalische Gründe - noch dazu solche, die ausschließlich eine kleine Anzahl von Personen bzw Unternehmen beträfen - seien nicht im öffentlichen Interesse

gelegen und könnten daher nicht zu einem zulässigen Eingriff in das verfassungsrechtlich gewährleistet Recht auf Unverletzlichkeit des Eigentums führen.

Unter Punkt 2.3. der Beschwerde (Verletzung der verfassungsgesetzlich verbürgten Erwerbsfreiheit) führt die Bf im Wesentlichen aus, dass aufgrund der teilweisen Nichtabzugsfähigkeit von Managergehältern nunmehr höhere Aufwendungen für die Bf bewirkt werden, weil nur so weiterhin marktkonforme Gehälter bezahlt werden können. Damit werde ihre finanzielle Dispositionsfreiheit - und damit die Erwerbsfreiheit - eingeschränkt. Eine solche Einschränkung sei sachlich nur zu rechtfertigen, wenn diese durch ein öffentliches Interesse geboten sei.

In seinem Erkenntnis vom 09.12.2014 hat der Verfassungsgerichtshof entschieden, dass die vom Bundesfinanzgericht geäußerten verfassungsrechtlichen Bedenken unbegründet sind. Der Verfassungsgerichtshof ist der Ansicht, dass der Vertrauensschutz hier nicht greift. Durch die bisherige Rechtslage wurden Unternehmen nicht geradezu "angeregt", Verträge über Gehälter in bestimmter Höhe zu schließen. Die Unternehmen können daher insoweit keinen besonderen Vertrauensschutz beanspruchen.

Die angefochtenen Bestimmungen sind auch nicht unsachlich. Sie liegen innerhalb des rechtspolitischen Gestaltungsspielraumes des Gesetzgebers. Wenn der Gesetzgeber mit diesen Bestimmungen die Einkommensschere zwischen Führungskräften und anderen Dienstnehmern eines Unternehmens verringern will, ist das eine zulässige, im öffentlichen Interesse liegende Verhaltenslenkung.

Soweit für das Bundesfinanzgericht erkennbar, hat der Verfassungsgerichtshof mit seinem Erkenntnis vom 09.12.2014 über alle von der Bf vorgebrachten verfassungsrechtlichen Bedenken abgesprochen und diese als unbegründet erachtet. Das Bundesfinanzgericht hat im gegenständlichen Beschwerdefall hinsichtlich der fraglichen Bestimmungen keine über die in den bisherigen Gesetzesprüfungsanträgen angeführten Punkte hinausgehende Bedenken.

Vorauszahlungen können auf Antrag geändert bzw von Amts wegen an geänderte Umstände angepasst werden.

Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass der Verfassungsgerichtshof entschieden hat, dass die Bedenken der Bf unbegründet sind, dass die Regelung, wonach Unternehmen Gehälter nur bis 500.000 € als Betriebsausgaben absetzen können, verfassungswidrig sei, ist bei der im gegenständlichen Beschwerdefall von der Bf angestellten Hochrechnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb zur Berechnung der Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuervorauszahlungen das voraussichtliche Jahresergebnis vor Steuern in Höhe von 340.000 € - neben den restlichen Aufwendungen laut Mehr-Weniger-Rechnung in Höhe von 53.000 € - um die Managergehälter iSd § 12 Abs 1 Z 8 KStG 1988 in Höhe von 736.000 € zu erhöhen, sodass die Körperschaftsteuervorauszahlungen von einem Betrag von 1.129.00 € zu berechnen sind:

Voraussichtliches Jahresergebnis vor Steuern (Hochrechnung)		340.000 €
Managergehälter iSd § 12 Abs 1 Z 8 KStG	736.000 €	
restliche Hinzurechnungen laut steuerlicher Mehr-Weniger-Rechnung	53.000 €	789.000 €
voraussichtliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2014		1.129.000 €
Steuersatz 25 % Körperschaftsteuer		282.250 €

Die Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für 2014 und Folgejahre waren daher - wie in der Beschwerde beantragt und in der Beschwerdevorentscheidung festgesetzt - in Höhe von 282.250 € festzusetzen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

#### Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG eine ordentliche Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht 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.

Im gegenständlichen Fall wurden ausschließlich verfassungsrechtliche Bedenken vorgebracht, zu denen sich der Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 09.12.2014 bereits geäußert hat. Die Voraussetzung gemäß Art 133 Abs 4 B-VG sind daher nicht gegeben.

Wien, am 8. April 2015