

EDITORIAL



Georg Kofler

„Managergehälter“ und freiwillige Abfertigungen

Durchbrechungen des objektiven Nettoprinzips. „Nach der dem Einkommensteuerrecht zugrunde liegenden Konzeption soll diese Steuer den periodisch erzielten Zuwachs an persönlicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit, ausgedrückt im Wesentlichen durch das am Markt erzielte (Rein)Einkommen, erfassen“.¹ Dies gilt gleichermaßen für das Körperschaftsteuerrecht. Die einfachgesetzliche Konzeption gebietet es aus verfassungsrechtlicher Sicht auch, die zur Erzielung des Einkommens getätigten Aufwendungen von der Bemessungsgrundlage abzuziehen (sogenanntes „objektives Nettoprinzip“), da es sonst zur Besteuerung von Einkommen käme, das gar nicht erzielt wurde.² Allerdings ist dieses objektive Nettoprinzip im gegenwärtigen Steuerrecht nicht durchgehend verwirklicht: So steht dem grundsätzlichen Abzug von Betriebsausgaben und Werbungskosten (§§ 4 Abs 4, 16 EStG) ein breiter Katalog von gesetzlichen Abzugsverböten (§ 20 EStG, § 12 KStG) gegenüber. Diese Abzugsverbote betreffen zwar zum Teil Aufwendungen im Nahebereich der Privatsphäre bzw mit gemischter

Kausalität (zB Repräsentationsaufwendungen, häusliches Arbeitszimmer, wohl auch „Luxustangenten“³ und Strafen), und solche, deren Ausschluss steuersystematisch notwendig ist (zB Personensteuern, Ausgaben im Zusammenhang mit nicht steuerpflichtigen Aufwendungen),⁴ erfassen aber auch Aufwendungen, deren grundsätzliche Eigenschaft als Betriebsausgaben oder Werbungskosten nicht strittig ist (etwa „Bestechungsgelder“⁵ und bei Körperschaften zB auch Aufsichtsratsvergütungen⁶). In letzterem Bereich wird das Nettoprinzip also aufgrund außersteuerlicher, gesetzgeberischer Wertungsentscheidungen eingeschränkt und die Frage eröffnet, ob diese Einschränkungen aus gleichheitsrechtlicher Sicht sachlich gerechtfertigt sind.

Neue Abzugsbeschränkungen durch das AbgÄG 2014. Besondere Aufmerksamkeit erlangten in jüngerer Vergangenheit jene Einschränkungen des objektiven Nettoprinzips, die zur Durchsetzung außersteuerlicher Wertungsentscheidungen (zB Verringerung der „Ein-

1 Siehe nur VfGH 17. 6. 2009, B 53/08, VfSlg 18.783/2009.

2 Siehe zB VfGH 11. 3. 1994, B 1297/93, VfSlg 13.724/1994; VfGH 7. 3. 1997, B 2370/94, VfSlg 14.784/1997; VfGH 25. 6. 1998, B 125/97, VfSlg 15.229/1998; VfGH 27. 9. 2000, B 2031/98, VfSlg 15.934/2000; VfGH 11. 12. 2002, B 941/02, VfSlg 16.760/2002; VfGH 17. 6. 2009, B 53/08, VfSlg 18.783/2009.

3 Zur Verfassungskonformität der Pkw-Luxustangente siehe VfGH 14. 12. 1978, G 82/78, VfSlg 8457/1978.

4 Kofler in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹¹ (2007) § 20 Tz 139 ff und Tz 147 ff.

5 Zum konstitutiven Charakter siehe VwGH 7. 7. 2004, 2000/13/0173, ÖStZB 2005/28, 51.

6 Zur Verfassungskonformität siehe VfGH 10. 10. 1978, B 139/77, VfSlg 8412/1978; VfGH 10. 10. 1978, B 139/77, VfSlg 8412/1978; ebenso BVerfG 7. 11. 1972, 1 BvR 338/68, BVerfGE 34, 103; BFH 7. 2. 1968, I R 53/67, BStBl 1968 II 392; BFH 28. 2. 1990, I R 137/86, BStBl 1990 II 647.

kommensschere“ oder von Anreizen für das vorzeitige Ausscheiden aus dem Erwerbsleben etc) erfolgten. In der Diskussion stehen hier vor allem die durch das AbgÄG 2014⁷ geschaffenen Abzugsbeschränkungen (1) für „Managergehälter“, soweit sie den Betrag von € 500.000 pro Person und Wirtschaftsjahr übersteigen (§ 20 Abs 1 Z 7 EStG; § 12 Abs 1 Z 8 KStG), da hier einerseits zwischen sach- und personalintensiven Unternehmen und andererseits zwischen organisatorisch eingegliederten und nicht eingegliederten Personen differenziert werde,⁸ und (2) für die ein bestimmtes Ausmaß übersteigenden freiwilligen Abfertigungen (§ 20 Abs 1 Z 8 iVm § 67 Abs 6 EStG; § 12 Abs 1 Z 8 KStG), da vergleichbare Abzugsbeschränkungen für gesetzliche Abfertigungen und Einzahlungen in die „Abfertigung neu“ nicht bestehen.⁹ Das Bundesfinanzgericht hat aufgrund dieser Bedenken mehrere Anträge an den VfGH zur Prüfung der Verfassungsmäßigkeit dieser Vorschriften gestellt,¹⁰ die vom Gerichtshof in einem 138-seitigen Erkenntnis vom 9. 12. 2014¹¹ jedoch allesamt nicht geteilt wurden. Weite Teile des Erkenntnisses befassen sich mit verschiedenen Detailfragen zur Zulässigkeit der Anträge, der Verfassungskonformität der Vorauszahlungsbestimmungen und damit, dass es durch die „plötzliche“ Einführung der Abzugsverbote zu keiner verfassungsrechtlich problematischen Verletzung des Vertrauensschutzes gekommen ist.¹² Inhaltlich nimmt der VfGH aber auch klar zu den Abzugsbeschränkungen für freiwillige Abfertigungen und „Managergehälter“ Stellung.

Freiwillige Abfertigungen (§ 20 Abs 1 Z 8 iVm § 67 Abs 6 EStG). Das Bundesfinanzgericht und auch das Schrifttum fokussierten hier aus praktischer Sicht den Umstand, dass freiwillige Abfertigungen insbesondere an jene Personen gewährt werden, die in keinem arbeitsrechtlichen Dienstverhältnis stehen, also vor allem Vorstandsmitgliedern von Aktiengesellschaften, und erblickten daher eine Ungleichbehandlung im Hinblick auf die

weiterhin voll abzugsfähigen gesetzlichen Abfertigungen (zB an GmbH-Geschäftsführer) und Einzahlungen in die „Abfertigung neu“. Leider war der Antrag des Bundesfinanzgerichts so formuliert, dass der VfGH nicht die Sachlichkeit der eingeschränkten Möglichkeit des Betriebsausgabenabzugs für sonstige Bezüge iSd § 67 Abs 6 EStG mit Blick auf das objektive Nettoprinzip geprüft hat, sondern lediglich die Frage der Ungleichbehandlung zwischen Abfertigungen an AG-Vorstandsmitglieder und GmbH-Geschäftsführer. Aus diesem Blickwinkel schloss sich der VfGH aber sogleich dem Argument der Bundesregierung an, dass § 20 Abs 1 Z 8 EStG freiwillige Abfertigungen oder Abfindungen unabhängig von der arbeitsrechtlichen Qualifikation des Bezugsempfängers erfasse und somit sämtliche freiwillige, nicht begünstigt besteuerte Abfertigungen gleichbehandle. Dieses Anknüpfen an die jeweilige Rechtsgrundlage der Abfertigungs- und Abfindungszahlung ziele nach Ansicht des VfGH „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.“ Mit dieser Anknüpfung an den Rechtsgrund der Abfertigung und damit an die Dispositionsmöglichkeiten des Unternehmens habe der Gesetzgeber seinen rechtspolitischen Gestaltungsspielraum aber nicht überschritten. Aus diesem Grund sei „auch keine Verfassungswidrigkeit des Gesetzes in den sich daraus ergebenden Unterschieden in

7 BGBl I 2014/13.

8 Ausführliche verfassungsrechtliche Kritik bei *Plott*, Beschränkte Abzugsfähigkeit von (Manager-)Gehältern über 500.000 EUR, RdW 2014, 91 (91 ff); *Staringer*, Verfassungsfragen des Abzugsverbots für Managergehälter, ÖStZ 2014/598, 369 (369 ff); *Beiser*, Steuern¹² (2014) Rz 71b. Siehe aus dem deutschen Schrifttum für die Verfassungswidrigkeit einer solcher Maßnahme zB *Drüen*, Zur steuerrechtlichen Regulierung von Managervergütungen, KSzW 2013, 343 (343 ff), und dagegen *Schwan*, Steuerliche Begrenzungsmöglichkeiten der Vergütung von Vorstand und Aufsichtsrat (2012).

9 Ausführliche verfassungsrechtliche Kritik bei *Shubshizky*, Abgabenänderungsgesetz 2014: Neuregelung zur Besteuerung von „Golden Handshakes“, SWK 2014, 450 (453); *Aigner/Kofler/Moshammer/Tumpel*, Verfassungsrechtliche Aspekte der Besteuerung freiwilliger Abfertigungen bei Vorstandsmitgliedern, SWK 2014, 907 (907 ff); *Beiser*, Steuern¹² (2014) Rz 71b.

10 Die Bedenken gegen das Abzugsverbot bei „Managerbezügen“ wurden in mehreren Normprüfungsanträgen des BFG geteilt: Siehe BFG 27. 8. 2014, RN/6100001/2014 (G 166/2014), und BFG 2. 10. 2014, RN/7100004/2014 (G 186/2014); demgegenüber hegte der Normprüfungsantrag BFG 18. 6. 2014, RN/5100001/2014 (G 136/2014), keine Bedenken gegen das Abzugsverbot an sich, sondern lediglich gegen die Rückwirkung. Zu den Bedenken im Hinblick auf die Abzugsbeschränkung bei freiwilligen Abfertigungen siehe den Normprüfungsantrag BFG 18. 6. 2014, RN/5100001/2014 (G 136/2014).

11 VfGH 9. 12. 2014, G 136/2014-25, G 166/2014-20 und G 186/2014-23.

12 Zu dieser Problematik allgemein und ausführlich *Kofler*, Rückwirkung und Vertrauensschutz im Abgabenrecht, GES 2014, 182 (182 ff).

der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Abfertigungen der Mitglieder des Vorstands einer Aktiengesellschaft einerseits und der Geschäftsführer mit beschränkter Haftung andererseits zu erblicken“. Zu betonen bleibt allerdings, dass der VfGH sich in diesem Erkenntnis nicht mit der Frage der Steuerpflicht beim Empfänger nach § 67 Abs 6 EStG idF AbgÄG 2014 befasst hat. Hier bleiben die im Schrifttum geäußerten Bedenken aufrecht,¹³ zumal auch nach der verfassungsgerichtlichen Judikatur für die Vergleichbarkeit im Hinblick auf eine Begünstigung offenbar nicht maßgeblich ist, auf welcher Rechtsgrundlage die sonstigen Bezüge beruhen (zB Gesetz, Kollektivvertrag, Individualvereinbarung).¹⁴

„Managergehälter“ (§ 20 Abs 1 Z 7 EStG). Hinsichtlich des Abzugsverbots für „Managergehälter“, die 500.000 Euro pro Person und Wirtschaftsjahr übersteigen, folgte der VfGH weitgehend den Überlegungen der Bundesregierung und argumentierte – kurz zusammengefasst – folgendermaßen:

- Das „objektive Nettoprinzip“ liege zwar der einfachgesetzlichen Ausgestaltung im Ertragsteuerrecht zugrunde, gelte aber nicht absolut. Der Gesetzgeber dürfe dieses durchbrechen, wenn dies sachlich gerechtfertigt ist. Unter der Sachlichkeit einer Regelung sei aber nicht deren „Zweckmäßigkeit“ zu verstehen. Der Verfassungsgerichtshof könne dem Gesetzgeber nur entgentreten, wenn dieser Ziele verfolgt, die keinesfalls als im öffentlichen Interesse liegend anzusehen sind. Auch die bereits bestehenden – und zT als verfassungskonform beurteilten¹⁵ – Abzugsverbote (dem Grunde und der Höhe nach)

umfassen nicht nur solche, bei denen die betriebliche Veranlassung zum Teil nur in untergeordnetem Maß besteht, sondern auch jene, bei denen sie zum Teil klar vorliegt.

- Es liege im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, im Steuerrecht Anreize für eine Verhaltenslenkung der Steuerpflichtigen zu setzen, „sofern er sich dabei nicht von vornherein völlig ungeeigneter Mittel bedient“. Der konkret durch das Abzugsverbot für Managergehälter angestrebte Lenkungseffekt im Hinblick auf die Verringerung des Einkommensgefälles in Unternehmen zwischen den Führungskräften und den übrigen Dienstnehmern liege dem Grunde nach im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers und rechtfertige als sozial- und gesellschaftspolitisches Ziel einen Eingriff in das objektive Nettoprinzip. Es sei auch der „gelindere“ Eingriff im Vergleich zu „unmittelbare[n] Beschränkungen der Vertragsfreiheit für die Unternehmen“. Im Lichte dieser Zielsetzung müssen auch Sachaufwand und Personalaufwand im Rahmen der Abzugsfähigkeit (bzw des Abzugsverbots) nicht gleich behandelt werden.

Schließlich hegte der VfGH auch gegen die Grenze der Abzugsfähigkeit aufgrund des weiten rechtspolitischen Gestaltungsspielraums des Gesetzgebers aus gleichheitsrechtlicher Sicht keine Bedenken. Nicht zuletzt angesichts der von der Bundesregierung vorgelegten Studien über das durchschnittliche Gehalt von Führungskräften sowie über das entsprechende Einkommensgefälle könne der VfGH „nicht erkennen, dass der Gesetzgeber diesen weiten rechtspolitischen Spielraum bei der Festlegung der Höhe überschritten hat“.

13 Ausführlich *Aigner/Kofler/Moshammer/Tumpel*, Verfassungsrechtliche Aspekte der Besteuerung freiwilliger Abfertigungen bei Vorstandsmitgliedern, SWK 2014, 907 (907 ff).

14 VfGH 11. 10. 1972, B 54/74, VfSlg 6874/1972.

15 Der VfGH verweist hier auf VfGH 10. 10. 1978, B 139/77, VfSlg 8412/1978 (zu Überwachungsorganen von Körperschaften) und VfGH 14. 12. 1978, G 82/78, VfSlg 8457/1978 (zur Pkw-Luxustangente).